

# Großkommentare der Praxis





# Handelsgesetzbuch

Großkommentar

Begründet von Hermann Staub

4., neubearbeitete Auflage

herausgegeben von

Claus-Wilhelm Canaris

Wolfgang Schilling †

Peter Ulmer

Dritter Band, 1. Teilband:

§§ 238–289



2002

Walter de Gruyter · Berlin · New York

Zitiervorschlag z. B.: *Hüttemann* in Großkomm. HGB, § 271 Rdn. 24

Register: Rechtsanwalt Dr. Dr. *Volker Kluge*, Berlin

Hinweis an die Bezieher der 4. Auflage:

Um den Beziehern in gebundener Form eine vollständige und gleichermaßen aktuelle Kommentierung des Dritten Buches des HGB anbieten zu können, haben Verfasser und Verlag sich entschlossen, eine Zweitbearbeitung der Kommentierung der §§ 238–245 und 257–263 HGB vorzulegen.

Die Erstbearbeitung von *Uwe Hüffer* (Lieferung 11 von 1988) wird daher nicht mehr in den Dritten Band des Handelsgesetzbuches aufgenommen.

*Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme*

Handelsgesetzbuch : Großkommentar / begr. von Hermann Staub.  
Hrsg. von Claus-Wilhelm Canaris ... – Berlin ; New York :  
de Gruyter

(Großkommentare der Praxis)

Bis 2. Aufl. u. d. T.: Kommentar zum Handelsgesetzbuch

Bd. 3

Teilbd. 1. §§ 238 – 289. – 4., neubearb. Aufl. – 2002

ISBN 3-11-017378-6

© Copyright 2002 by Walter de Gruyter GmbH & Co. KG, D-10785 Berlin

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Printed in Germany

Datenkonvertierung/Satz: WERKSATZ Schmidt & Schulz, Gräfenhainichen

Druck: H. Heenemann GmbH & Co., Berlin

Binearbeiten: Lüderitz & Bauer GmbH, Berlin

#### **Bearbeiter der 4. Auflage:**

Dr. *Dieter Brüggemann* (†), Ministerialrat a. D., Celle

Professor Dr. Dr. h.c. mult. *Claus-Wilhelm Canaris*, München

Professor Dr. *Gerhard Dannecker*, Bayreuth

Professor Dr. *Mathias Habersack*, Mainz

Professor Dr. *Johann Georg Helm* (†), Königstein

Professor Dr. *Peter Hommelhoff*, Heidelberg

Professor Dr. *Uwe Hüffer*, Bochum

Professor Dr. *Rainer Hüttemann*, Osnabrück

Professor Dr. *Detlev Joost*, Hamburg

Professor Dr. *Peter Kindler*, Bochum

Professor Dr. *Detlef Kleindiek*, Bielefeld

Professor Dr. *Ingo Koller*, Regensburg

Professor Dr. *Horst Konzen*, Mainz

(unter Mitarbeit von Dr. *Christoph Weber*, Mainz)

Dr. *Ernst Thomas Kraft*, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater,  
Frankfurt/Main

Professor Dr. *Wolfgang Schilling* (†), Rechtsanwalt, Mannheim

Professor Dr. Dr. h.c. mult. *Peter Ulmer*, Heidelberg

Professor Dr. *Daniel Zimmer*, LL.M., Bonn

Dr. *Jürg Zutt*, Rechtsanwalt, Mannheim



# Vorwort

## I.

1. Das *Bilanzrichtlinien-Gesetz* (BiRiLiG) vom 19. Dezember 1985 hat – in Umsetzung der Vorgaben der 4., 7. und 8. EG-Richtlinie zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts – zum Erlaß eines neuen Dritten Buches des HGB betr. „Handelsbücher“ geführt. Seine Vorschriften, die zwischenzeitlich in nicht wenigen Teilen geändert oder ergänzt wurden, befassen sich schwerpunktmäßig mit der Rechnungslegung (Buchführung, Bilanzierung u. a.), der Prüfung und der Offenlegung des Jahresabschlusses kaufmännischer Unternehmen und Konzerne.

Sieht man von der durch die EG-Richtlinien angestrebten, infolge zahlreicher Wahlrechte für die EU-Mitgliedstaaten bisher allerdings nur in beschränktem Ausmaß erreichten Harmonisierung des Rechts der Rechnungslegung ab, so besteht ein besonderes Kennzeichen des BiRiLiG in dessen *rechtsformübergreifendem Regelungsansatz*. Es enthält in seinem Ersten Abschnitt (§§ 238–263) Vorschriften für alle Kaufleute. Im Zweiten Abschnitt (§§ 264–335 b) stellt es weitergehende Anforderungen auf für den Jahres- und Konzernabschluß von Kapitalgesellschaften (AG, KGaA und GmbH, seit 2000 unter Ausweitung auf die GmbH & Co KG) sowie für dessen Prüfung und Offenlegung (Publizität), während in AktG und GmbHG nur wenige rechtsformspezifische Regelungen verblieben sind. Ergänzende Vorschriften finden sich im Dritten und Vierten Abschnitt (§§ 336–341 o) für eingetragene Genossenschaften sowie für Unternehmen bestimmter Geschäftszweige (Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute, Versicherungen). Bestimmungen aus dem Jahr 1998 über ein – vom BMJ vertraglich anzuerkennendes – Privates Rechnungslegungsgremium sowie (hilfsweise) einen Rechnungslegungsbeirat (§§ 342, 342 a) runden das Dritte Buch ab.

2. Die grundlegende Neugestaltung des Rechts der Rechnungslegung und seine rechtsformübergreifende *Konzentration im HGB* haben Herausgeber und Verlag des Großkommentars zum HGB („Staub“) im Einvernehmen mit den Herausgebern der Großkommentare zum AktG und zum GmbHG („Hachenburg“) veranlaßt, sich für eine an die Bezieher und Benutzer aller drei Großkommentare adressierte *einheitliche Kommentierung* im Rahmen des „Staub“ zu entscheiden. Wir folgen damit der gesetzlichen Systematik und sind gemeinsam mit den Autoren des Bilanzrechtsbands bestrebt, der Einheitlichkeit der Neuregelung durch eine zwar umfassende, gleichwohl aber die Besonderheiten der jeweiligen Rechtsformen respektierende Kommentierung optimal Rechnung zu tragen. Die Kommentierung im „Staub“ bietet damit für alle kaufmännisch tätigen Unternehmen die grundlegende Information über das geltende Bilanzrecht, während sich die Darstellungen im Großkomm. z. AktG und im „Hachenburg“ auf die Erläuterungen der wenigen dort verbliebenen Spezialvorschriften (§§ 150, 152, 158, 160 AktG; § 42 GmbHG) beschränken.

## II.

1. Seit dem Inkrafttreten des BiRiLiG sind bis zum Erscheinen dieses Bandes mehr als anderthalb Jahrzehnte vergangen, sieht man von der bereits 1988 erstmals erläuterten, für die jetzt vorgelegte Veröffentlichung überarbeiteten und aktualisierten Kommentierung der §§ 238–245, 257–263 aus der Feder von Hüffer ab. Das große *zeitliche Intervall* beruht auf der Neuartigkeit vieler Teile des BiRiLiG und auf den Schwierigkeiten, für die Kommentierung sachkundige, herausragende Autoren zu gewinnen. Er forderte den Benutzern der Großkommentare viel Geduld ab, verschaffte ihnen freilich zugleich einen doppelten Vorteil. Denn einerseits wurden die Autoren dadurch in die Lage versetzt, bereits die „erste Generation“ der Erläuterungswerke zu verarbeiten und daraus sowie aus der zwischenzeitlich ergangenen höchstrichterlichen Rechtsprechung und den sonstigen Veröffentlichungen die „Summe“ zu ziehen. Und andererseits konnte eine Reihe einschlägiger Reformgesetze aus den letzten Jahren in die Kommentierung einbezogen werden. Unter ihnen verdient namentlich das KonTraG von 1998 Hervorhebung, das zahlreiche Neuregelungen für den Bereich der Abschlußprüfung gebracht hat, aber auch das KapCoRiLiG von 2000 betr. die Einbeziehung der GmbH & Co. KG in den für Kapitalgesellschaften geltenden Zweiten Abschnitt des Bilanzrechts. Auch das KapAEG mit seiner Öffnung des Rechts der Konzernrechnungslegung für internationale Standards (§ 292a HGB) sowie das EuroEG und das StückAG, alle von 1998, haben ihren Niederschlag in den Kommentierungen gefunden. Diese befinden sich durchgängig auf dem Stand vom September 2001. Teilweise, so in bezug auf das EuroBilG v. 10. 12. 2001, wurden auch noch neuere Entwicklungen berücksichtigt.
2. Von besonderer Bedeutung für Verständnis, Auslegung und Anwendung des durch das BiRiLiG neugefaßten Rechts der Rechnungslegung ist sein *europäischer Regelungshintergrund*. Er macht es notwendig, die nationalen Vorschriften im Zusammenhang mit den Vorgaben des europäischen Rechts zu sehen und diesen in Zweifelsfällen oder bei nicht deckungsgleichem Wortlaut durch richtlinienkonforme Interpretation Rechnung zu tragen. Auch ist mit neuen europäischen Entwicklungen zu rechnen, die der weiter zunehmenden Globalisierung der Kapitalmärkte und dem davon ausgehenden Druck auf international vereinheitlichte Rechnungslegungsstandards innerhalb der EU Rechnung tragen sollen. So will die EU-Kommission künftig alle börsennotierten EU-Unternehmen zur Aufstellung ihrer konsolidierten Abschlüsse nach den IAS verpflichten. Die 1998 in Deutschland mit § 292a HGB begonnene, zunächst bis Ende 2004 befristete fakultative Öffnung der Konzernrechnungslegung für internationale Standards würde damit zur obligatorischen, dem Einfluß internationaler Standardsetter unterliegenden Dauerlösung. Den Mitgliedstaaten soll es darüber hinaus freistehen, die Anwendung der IAS auch auf Einzelabschlüsse vorzuschreiben oder zu gestatten. Insofern bleibt die Entwicklung abzuwarten.

## III.

Hervorhebung verdienen schließlich zwei weitere Besonderheiten, die die Kommentierung des Bilanzrechts im „Staub“ von derjenigen vergleichbarer Erläuterungswerke unterscheiden.

## Vorwort

Der erste Unterschied beruht darauf, daß als Verfasser neben einem Wirtschaftsstrafrechtler durchweg Spezialisten des Handels-, Gesellschafts- und Kapitalmarktrechts gewonnen werden konnten, während bisher die Kommentierung des Bilanzrechts überwiegend in den Händen von Betriebswirten lag. Dementsprechend orientieren sich die Erläuterungen, wie im Rahmen der Großkommentare auch sonst üblich, in erster Linie an Normzweck, Systematik und Regelungshintergrund der jeweiligen Bilanzrechtsnormen, ohne darüber die Besonderheiten der Regelungsmaterie und die ihr zugrundeliegenden Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung zu vernachlässigen. Auch beziehen sie durchweg die europäische Perspektive mit ein und weisen aus Gründen richtlinienkonformer Auslegung nicht selten neue Wege. Verfasser, Herausgeber und Verlag sind zuversichtlich, daß der Kommentar auch aus diesem Grund richtungsweisende Akzente setzen und unter den nicht wenigen Erläuterungswerken des Bilanzrechts einen herausragenden Platz einnehmen wird.

Dem Grundlagencharakter des Werkes entspricht zum anderen eine bewußte Konzentration auf die allgemein geltenden, zentralen Vorschriften des Bilanzrechts unter Verzicht auf eine Erläuterung der branchenspezifischen Rechnungslegungsvorschriften für Kreditinstitute, Finanzdienstleister und Versicherungsunternehmen. Sie sind, auch abgesehen vom Spezialschrifttum, in anderen Erläuterungswerken behandelt und bedürfen keiner speziellen Vertiefung im Großkommentar. Demgegenüber sind die ergänzenden Vorschriften für die Rechnungslegung von Genossenschaften in die Kommentierung einbezogen, da sie ganz überwiegend auf das Bilanzrecht der Kapitalgesellschaften verweisen und wie dieses branchenübergreifende Geltung beanspruchen.

## IV.

Mit seiner Verbindung von Grundlagencharakter und Anwendungsbezug wendet sich der Bilanzrechtsband des „Staub“ nicht nur an Rechtsprechung und Rechnungslegungs-Wissenschaft, sondern auch an die wirtschaftsberatenden Berufe, darunter neben Rechtsanwälten vor allem an Wirtschaftsprüfer und Steuerberater. Er will damit zum fachübergreifenden Dialog zwischen Juristen und Wirtschaftswissenschaftlern beitragen. Mit Rücksicht hierauf hat sich der Verlag entschlossen, den Bilanzrechtsband des „Staub“ auch als Sonderausgabe anzubieten, um seinen Erwerb auch denjenigen Interessenten zu ermöglichen, die nicht zum Kreis der Großkommentar-Bezieher gehören.

Heidelberg/Berlin, Januar 2002

Herausgeber und Verlag



# Inhaltsübersicht

## 1. Teilband

	Seite	Bearbeiter
Vorwort . . . . .	VII	
Verzeichnis der Literatur zum Bilanzrecht . . . . .	XVII	
Abkürzungsverzeichnis . . . . .	XXI	

### TEXTE

Drittes Buch des Handelsgesetzbuchs – §§ 238 bis 342a HGB	1
4. Richtlinie des Rates . . . . .	86
7. Richtlinie des Rates . . . . .	117

### ERLÄUTERUNGEN

#### Drittes Buch. Handelsbücher

##### Erster Abschnitt. Vorschriften für alle Kaufleute

##### Erster Unterabschnitt. Buchführung. Inventar

Vorbemerkungen . . . . .	141	Hüffer
§ 238 Buchführungspflicht . . . . .	157	
§ 239 Führung der Handelsbücher . . . . .	196	
§ 240 Inventar . . . . .	216	
§ 241 Inventurvereinfachungsverfahren . . . . .	251	

##### Zweiter Unterabschnitt. Eröffnungsbilanz. Jahresabschluß

##### Erster Titel. Allgemeine Vorschriften

§ 242 Pflicht zur Aufstellung . . . . .	275
§ 243 Aufstellungsgrundsatz . . . . .	299
Anhang zu § 243: Handels- und Steuerbilanz . . . . .	315
§ 244 Sprache. Währungseinheit . . . . .	342
§ 245 Unterzeichnung . . . . .	350

##### Zweiter Titel. Ansatzvorschriften

§ 246 Vollständigkeit. Verrechnungsverbot . . . . .	357	Kleindiek
§ 247 Inhalt der Bilanz . . . . .	394	
§ 248 Bilanzierungsverbote . . . . .	420	
§ 249 Rückstellungen . . . . .	426	
§ 250 Rechnungsabgrenzungsposten . . . . .	459	
§ 251 Haftungsverhältnisse . . . . .	473	

## Inhaltsübersicht

### Dritter Titel. Bewertungsvorschriften

§ 252	Allgemeine Bewertungsgrundsätze . . . . .	483
§ 253	Wertansätze der Vermögensgegenstände und Schulden . . . . .	507
§ 254	Steuerrechtliche Abschreibungen . . . . .	538
§ 255	Anschaffungs- und Herstellungskosten . . . . .	542
§ 256	Bewertungsvereinfachungsverfahren . . . . .	566

### Dritter Unterabschnitt. Aufbewahrung und Vorlage

§ 257	Aufbewahrung von Unterlagen. Aufbewahrungs- fristen . . . . .	571	Hüffer
§ 258	Vorlegung im Rechtsstreit . . . . .	594	
§ 259	Auszug bei Vorlegung im Rechtsstreit . . . . .	604	
§ 260	Vorlegung bei Auseinandersetzung . . . . .	608	
§ 261	Vorlegung von Unterlagen auf Bild- oder Daten- trägern . . . . .	610	

### Vierter Unterabschnitt. Landesrecht

§ 262	(aufgehoben) . . . . .	616
§ 263	Vorbehalt landesrechtlicher Vorschriften . . . . .	617

## Zweiter Abschnitt. Ergänzende Vorschriften für Kapitalgesell- schaften (Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien und Gesellschaften mit beschränkter Haftung) sowie bestimmte Personenhandelsgesellschaften

### Erster Unterabschnitt. Jahresabschluß der Kapitalgesellschaft und Lagebericht

#### Erster Titel. Allgemeine Vorschriften

§ 264	Pflicht zur Aufstellung . . . . .	623	Hüttemann
§ 264 a	Anwendung auf bestimmte offene Handelsgesell- schaften und Kommanditgesellschaften . . . . .	650	
§ 264 b	Befreiung von der Pflicht zur Aufstellung eines Jahresabschlusses nach den für Kapitalgesell- schaften geltenden Vorschriften . . . . .	656	
§ 264 c	Besondere Bestimmungen für offene Handel- gesellschaften und Kommanditgesellschaften im Sinnes des § 264 a . . . . .	659	
§ 265	. . . . .	670	

#### Zweiter Titel. Bilanz

§ 266	Gliederung der Bilanz . . . . .	680
§ 267	Umschreibung der Größenklassen . . . . .	698
§ 268	Vorschriften zu einzelnen Posten der Bilanz. Bilanz- vermerke . . . . .	706
§ 269	Aufwendung für die Ingangsetzung und Erweite- rung des Geschäftsbetriebs . . . . .	720

## Inhaltsübersicht

§ 270	Bildung bestimmter Posten . . . . .	727	
§ 271	Beteiligungen. Verbundene Unternehmen . . . . .	729	
§ 272	Eigenkapital . . . . .	742	
§ 273	Sonderposten mit Rücklageanteil . . . . .	764	
§ 274	Steuerabgrenzung . . . . .	768	
§ 274a	Größenabhängige Erleichterungen . . . . .	780	
Dritter Titel. Gewinn- und Verlustrechnung			
§ 275	Gliederung . . . . .	782	
§ 276	Größenabhängige Erleichterungen . . . . .	804	
§ 277	Vorschriften zu einzelnen Posten der Gewinn- und Verlustrechnung . . . . .	806	
§ 278	Steuern . . . . .	816	
Vierter Titel. Bewertungsvorschriften			
§ 279	Nichtanwendung von Vorschriften. Abschrei- bungen . . . . .	821	
§ 280	Wertaufholungsgebot . . . . .	823	
§ 281	Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften . . . . .	833	
§ 282	Abschreibung der Aufwendungen für die Ingang- setzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebes . . . . .	839	
§ 283	Wertansatz des Eigenkapitals . . . . .	842	
Fünfter Titel. Anhang			
§ 284	Erläuterung der Bilanz und der Gewinn- und Ver- lustrechnung . . . . .	843	
§ 285	Sonstige Pflichtangaben . . . . .	863	
§ 286	Unterlassen von Angaben . . . . .	889	
§ 287	Aufstellung des Anteilsbesitzes . . . . .	897	
§ 288	Größenabhängige Erleichterungen . . . . .	898	
Sechster Titel. Lagebericht			
§ 289	. . . . .	900	Hommelhoff

## 2. Teilband

### Zweiter Unterabschnitt. Konzernabschluß und Konzernlagebericht

#### Erster Titel. Anwendungsbereich

Vorbemerkungen . . . . .	948	Kindler
§ 290 Pflicht zur Aufstellung . . . . .	971	
§ 291 Befreiende Wirkung von EU/EWR-Konzernab- schlüssen . . . . .	1001	
§ 292 Rechtsverordnungsermächtigung für befreiende Konzernabschlüsse und Konzernlageberichte . . . . .	1020	
§ 292a Befreiung von der Aufstellungspflicht . . . . .	1027	Hommelhoff
Anhang zu § 292a: Einführung in die Rechnungs- legung nach IAS . . . . .	1047	
§ 293 Größenabhängige Befreiung . . . . .	1060	Kindler

## Inhaltsübersicht

### Zweiter Titel. Konsolidierungskreis

§ 294	Einzubeziehende Unternehmen. Vorlage- und Auskunftspflichten . . . . .	1068
§ 295	Verbot der Einbeziehung . . . . .	1077
§ 296	Verzicht auf die Einbeziehung . . . . .	1084

### Dritter Titel. Inhalt und Form des Konzernabschlusses

§ 297	Inhalt . . . . .	1095	Kraft
§ 298	Anzuwendende Vorschriften. Erleichterungen . .	1127	
§ 299	Stichtag für die Aufstellung . . . . .	1169	

### Vierter Titel. Vollkonsolidierung

§ 300	Konsolidierungsgrundsätze. Vollständigkeitsgebot	1191
§ 301	Kapitalkonsolidierung . . . . .	1206
§ 302	Kapitalkonsolidierung bei Interessenzusammenführung . . . . .	1281
§ 303	Schuldenkonsolidierung . . . . .	1303
§ 304	Behandlung der Zwischenergebnisse . . . . .	1320
§ 305	Aufwands- und Ertragskonsolidierung . . . . .	1349
§ 306	Steuerabgrenzung . . . . .	1372
§ 307	Anteile anderer Gesellschafter . . . . .	1388

### Fünfter Titel. Bewertungsvorschriften

§ 308	Einheitliche Bewertung . . . . .	1409
§ 309	Behandlung des Unterschiedsbetrags . . . . .	1427

### Sechster Titel. Anteilmäßige Konsolidierung

§ 310	. . . . .	1451
-------	-----------	------

### Siebenter Titel. Assoziierte Unternehmen

§ 311	Definition. Befreiung . . . . .	1476	Kindler
§ 312	Wertansatz der Beteiligung und Behandlung des Unterschiedsbetrags . . . . .	1487	Kraft

### Achter Titel. Konzernanhang

§ 313	Erläuterung der Konzernbilanz und der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung. Angaben zum Beteiligungsbesitz . . . . .	1531
§ 314	Sonstige Pflichtangaben . . . . .	1566

### Neunter Titel. Konzernlagebericht

§ 315	. . . . .	1580	Kindler
-------	-----------	------	---------

### Dritter Unterabschnitt. Prüfung

§ 316	Pflicht zur Prüfung . . . . .	1590	Zimmer
§ 317	Gegenstand und Umfang der Prüfung . . . . .	1602	

## Inhaltsübersicht

§ 318	Bestellung und Abberufung des Abschlußprüfers	1616
§ 319	Auswahl der Abschlußprüfer	1648
§ 320	Vorlagepflicht. Auskunftsrecht	1675
§ 321	Prüfungsbericht	1686
§ 322	Bestätigungsvermerk	1704
§ 323	Verantwortlichkeit des Abschlußprüfers	1719
§ 324	Meinungsverschiedenheiten zwischen Kapitalgesellschaft und Abschlußprüfer	1741

### **Vierter Unterabschnitt. Offenlegung (Einreichung zu einem Register, Bekanntmachung im Bundesanzeiger), Veröffentlichung und Vervielfältigung. Prüfung durch das Registergericht**

§ 325	Offenlegung	1746
§ 325a	Zweigniederlassungen von Kapitalgesellschaften mit Sitz im Ausland	1772
§ 326	Größenabhängige Erleichterungen für kleine Kapitalgesellschaften bei der Offenlegung	1784
§ 327	Größenabhängige Erleichterungen für mittelgroße Kapitalgesellschaften bei der Offenlegung	1787
§ 328	Form und Inhalt der Unterlagen bei der Offenlegung, Veröffentlichung und Vervielfältigung	1790
§ 329	Prüfungspflicht des Registergerichts	1803

### **Fünfter Unterabschnitt. Verordnungsermächtigung für Formblätter und andere Vorschriften**

§ 330		1808
-------	--	------

### **Sechster Unterabschnitt. Straf- und Bußgeldvorschriften. Zwangsgelder**

Vor §§ 331 ff		1814	Dannecker
§ 331	Unrichtige Darstellung	1863	
§ 332	Verletzung der Berichtspflicht	1903	
§ 333	Verletzung der Geheimhaltungspflicht	1924	
Anhang § 333: §§ 340m, 341m	Strafvorschriften	1949	
§ 334	Bußgeldvorschriften	1955	
Anhang § 334: §§ 340n, 341n	Bußgeldvorschriften	1984	
Vor §§ 335 ff		2005	
§ 335	Festsetzung von Zwangsgeld	2009	
§ 335a	Festsetzung von Ordnungsgeld	2020	
§ 335b	Anwendung der Straf- und Bußgeldvorschriften sowie der Zwangs- und Ordnungsgeldvorschriften auf bestimmte offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften.	2027	
Anhang 335b: §§ 340o, 341o	Festsetzung von Zwangs- und Ordnungsgeld	2028	

Inhaltsübersicht

**Dritter Abschnitt. Ergänzende Vorschriften für eingetragene  
Genossenschaften**

§ 336	Pflicht zur Aufstellung von Jahresabschluß und Lagebericht . . . . .	2034	Hüttemann
§ 337	Vorschriften zur Bilanz . . . . .	2038	
§ 338	Vorschriften zum Anhang . . . . .	2041	
§ 339	Offenlegung . . . . .	2043	Zimmer

**Vierter Abschnitt. Ergänzende Vorschriften für Unter-  
nehmen bestimmter Geschäftszweige**

§ 340–341o	Einführende Hinweise . . . . .	2047	Herausgeber
------------	--------------------------------	------	-------------

**Fünfter Abschnitt. Privates Rechnungslegungsgremium;  
Rechnungslegungsbeirat**

§ 342	Privates Rechnungslegungsgremium . . . . .	2052	Hommelhoff/ Schwab
§ 342a	Rechnungslegungsbeirat . . . . .	2092	

<b>Sachregister</b> . . . . .	2101		
-------------------------------	------	--	--

## Verzeichnis der Literatur zum Bilanzrecht

*Adler/Düring/Schmaltz* Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen<sup>6</sup>, 8 Teilbände (1995–2000); *Altmeier* Rückstellungsbilanzierung in Deutschland und Frankreich (1999); *Arnold* Die Bilanzierung des Geschäfts- oder Firmenrechtes in der Handels-, Steuer- und Ergänzungsbilanz (1997); *Baetge* Bilanzen<sup>4</sup> (1996); *Baetge/Dörner/Kleekämper/Wollmert* Rechnungslegung nach International Accounting Standards (1997); *Baetge/Fischer/Paskert* Der Lagebericht – Aufstellung, Prüfung und Offenlegung (1998); *Baetge/Kirch/Thiele* Konzernbilanzen<sup>5</sup> (2000); *Balthasar* Die Bestandskraft handelsrechtlicher Jahresabschlüsse (1999); *Bauch/Oestreicher* Handels- und Steuerbilanzen<sup>5</sup> (1993); *Baumbach/Hopt* Handelsgesetzbuch<sup>30</sup> (2000); *Baumbach/Hueck* Kommentar zum GmbH-Gesetz<sup>17</sup> (2000); *Bernards* Segmentberichterstattung diversifizierter Unternehmen (1994); *Biener/Berneke* Bilanzrichtlinien-Gesetz (1986); *Biener/Schatzmann* Konzernrechnungslegung (1983); *Bitz/Schneeloch/Wittstock* Der Jahresabschluß<sup>3</sup> (2000); *Blumers* Bilanzierungstatbestände und Bilanzierungsfristen im Handelsrecht und Strafrecht (1983); *Böcking* Bilanztheorie und Verzinslichkeit (1988); *Born* Rechnungslegung international<sup>2</sup> (1999); *Breidert* Grundsätze ordnungsmäßiger Abschreibungen auf abnutzbare Anlagegegenstände (1994); *Brönner/Bareis* Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht<sup>9</sup> (1991); *Budde/Clemm/Ellrot/Förschle/Hoyos* Beck'scher Bilanz-Kommentar<sup>4</sup> (1999); *Budde/Förschle* Sonderbilanzen<sup>2</sup> (1999); *Budde/Schnicke/Stöffler/Stuirbrink* Beck'scher Versicherungsbilanz-Kommentar (1998); *Busse v. Colbe/Ordelheide* Konzernabschlüsse<sup>6</sup> (1993); *Castan/Heymann/Müller/Ordelheide/Scheffler* (Hrsg.) Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, Loseblatt; *Ciric* Grundsätze ordnungsmäßiger Wertaufhellung (1995); *Coenenberg/v. Wysocki* Handbuch der Abschlußprüfung (1985); *Crezelius* Bilanzrecht<sup>2</sup> (1995); *Delany/Adler/Epstein/Foran* GAAP 2000, Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles 2000 (2000); *Dietrich* Die Bewertungseinheit im allgemeinen Handelsbilanzrecht (1998); *Dörner/Menold/Pfitzer* Reform des Aktienrechts, der Rechnungslegung und Prüfung (1999); *Druey* Information als Gegenstand des Rechts (1995); *Dusemond* Konzernanschaffungs- und Konzernherstellungskosten nach § 304 HGB (1994); *Ebenroth/Boujong/Joost* (Hrsg.) Handelsgesetzbuch (2001); *Ebeling* Die Einheitsfiktion als Grundlage der Konzernrechnungslegung (1995); *Ekkenga* Anlegerschutz, Rechnungslegung und Kapitalmarkt (1998); *Ensthaler* (Hrsg.) Gemeinschaftskomm. z. HGB<sup>5</sup> (1997); *Erle* Der Bestätigungsvermerk des Abschlußprüfers (1990); *Ernst/Seibert/Stuckert* KonTraG, KapAEG, StückAG, EuroEG (1998); *Euler* Das System der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung (1996); *Fey* Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Haftungsverhältnisse (1989); *Fey* Imparitätsprinzip und GoB-System im Bilanzrecht (1987); *Fricke* Rechnungslegung für Beteiligungen nach der Anschaffungskostenmethode und nach der Equity-Methode (1983); *Gelhausen* Das Realisationsprinzip im Handels- und Steuerbilanzrecht (1985); *Gersenich* Konzernrechnungslegung in der Bundesrepublik Deutschland, Belgien und den Niederlanden (1993); *Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff* (Hrsg.) Kommentar zum Aktiengesetz (1973 ff); *Glade* Praxishandbuch der Rechnungslegung und Prüfung<sup>2</sup> (1995); *Glade* Rechnungslegung und Prüfung nach dem Bilanzrichtlinien-Gesetz (1986); *Glanegger* Heidelberger Komm. z. HGB<sup>5</sup> (1999); *Göth* Das Eigenkapital im Konzernabschluß (1997); *Gross/Schruff* Der Jahresabschluß nach neuem Recht<sup>2</sup> (1986); *Gross/Schruff/v. Wysocki* Der Konzernabschluß nach neuem Recht (1986); *Grossfeld* Bilanzrecht<sup>3</sup> (1998); *Günther* Aktivistische Bilanzierungshilfen im deutschen und französischen Bilanzrecht (1999); *Hachenburg* Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG). Großkommentar, 8. Aufl. (1991 ff); *Hartmann* Das neue Bilanzrecht und der Gesellschaftsvertrag der GmbH (1986); *Hasenburger* Die Bilanzierungshilfe als Rechtsbegriff (1999); *Heddäus* Handelsrechtliche Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für Drohverlustrückstellungen (1997); *Helmrich* Bilanz-

## Verzeichnis der Literatur zum Bilanzrecht

richtlinien-Gesetz (1986); *Henrichs* Wahlrechte im Bilanzrecht der Kapitalgesellschaften (1999); *E. Herrmann* Ökonomische Analyse der Haftung des Wirtschaftsprüfers (1997); *Heymann* Handelsgesetzbuch<sup>2</sup>, Bd. 3 (1999); *Hofbauer/Kupsch* Bonner Handbuch Rechnungslegung, Loseblatt; *Hommel* Bilanzierung immaterieller Anlagewerte (1998); *Hopt* Vertrags- und Formularbuch zum Handels-, Gesellschafts-, Bank- und Transportrecht<sup>2</sup> (2000); *Hopt/Wiedemann* (Hrsg.) Großkommentar zum Aktiengesetz, 3. Aufl. 1970–1975, 4. Aufl. seit 1992; *Huber* Vermögensanteil, Kapitalanteil und Gesellschaftsanteil an Personengesellschaften des Handelsrechts (1970); *Hüffer* Aktiengesetz<sup>4</sup> (1999); *Hütten* Der Geschäftsbericht als Informationsinstrument (2000); *Institut der Wirtschaftsprüfer* Die Fachgutachten und Stellungnahmen auf dem Gebiet der Rechnungslegung und Prüfung (Loseblatt); *IDW*, Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1996<sup>11</sup>, Bd. I; *Jonas* Der Konzernabschluß (1986); *Kirch* Die Equity-Methode im Konzernabschluß (1989); *Knobbe-Keuk* Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht<sup>9</sup> (1993); *Korth/Kasperzak* Konzernrechnungslegung nach HGB unter Berücksichtigung der Konzernöffnungsklausel und der Bilanzierung nach IAS (1999); *Kramer* True and Fair View in der Konzernrechnungslegung (1999); *Kropf/Semler* (Hrsg.) Aktiengesetz<sup>2</sup> (2000ff); *Krumnow/Sprißler/Bellavite-Hövermann/Kemmer/Steinbrücker* Rechnungslegung der Kreditinstitute (1994); *Küting/Hean* Zur Bilanzierung im Rahmen der Equity-Methode im Konzernabschluß (1989); *Küting/Weber* Der Konzernabschluß<sup>5</sup> (1999); *Küting/Weber* Der Konzernabschluß. Lehrbuch und Fallstudie zur Praxis der Konzernrechnungslegung<sup>6</sup> (2000); *Küting/Weber* Handbuch der Konzernrechnungslegung<sup>2</sup> (1998); *Küting/Weber* Handbuch der Rechnungslegung<sup>3</sup> (1990); *Küting/Weber* Handbuch der Rechnungslegung<sup>4</sup>, Bd. Ia (1995); *Land* Wirtschaftsprüferhaftung gegenüber Dritten in Deutschland, England und Frankreich (1996); *Leffson* Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung<sup>7</sup> (1987); *Leffson* Wirtschaftsprüfung<sup>4</sup> (1988); *Leffson/Rückle/Grossfeld* (Hrsg.) Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB (1986); *Lück* Die Umrechnung der Jahresabschlüsse ausländischer Konzerngesellschaften und die Behandlung von Umrechnungsdifferenzen für die Aufstellung internationaler Konzernabschlüsse (1974); *Lück* Rechnungslegung im Konzern (1994); *Lutter* Europäisches Unternehmensrecht<sup>4</sup> (1996); *Lutter* (Hrsg.) Umwandlungsgesetz<sup>2</sup> (2000); *Lutter/Hommelhoff* GmbH-Gesetz<sup>15</sup> (2000); *Mai* Rechtsverhältnis zwischen Abschlußprüfer und prüfungspflichtiger Kapitalgesellschaft (1993); *Möhler* Absicherung des Wechselkurs-, Warenpreis- und Erfüllungsrisikos im Jahresabschluß (1992); *Moxter* Bilanzlehre<sup>3</sup> Bd. I und II (1984); *Moxter* Bilanzrechtsprechung<sup>5</sup> (1999); *Naumann* Die Bewertung von Rückstellungen in der Einzelbilanz nach Handels- und Ertragsteuerrecht<sup>2</sup> (1993); *Niemann* Immaterielle Wirtschaftsgüter im Handels- und Steuerrecht (1999); *Olfert/Körner/Langenbeck* Sonderbilanzen<sup>4</sup> (1994); *Pellens* Der Informationswert von Konzernabschlüssen (1989); *Pellens* Internationale Rechnungslegung<sup>2</sup> (1998); *Peter/v. Bornhaupt/Körner* Ordnungsmäßigkeit der Buchführung nach dem Bilanzrichtlinien-Gesetz (1987); *Rebmann/Säcker/Rixecker* (Hrsg.) Münchner Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch<sup>4</sup> (2000); *Richter/Treuberg* Rechnungslegung und Prüfung der Versicherungsunternehmen (1989); *Roth/Altmepfen* GmbHG<sup>3</sup> (1997); *Rowedder* Kommentar zum GmbH-Gesetz<sup>3</sup> (1997); *Ruppert* Währungsumrechnung im Konzernabschluß (1993); *Schäfer* Bilanzierung von Beteiligungen an assoziierten Unternehmen nach der Equity-Methode (1982); *Scheffler* Konzernmanagement – Betriebswirtschaftliche und rechtliche Grundlagen der Konzernführungspraxis (1992); *Schildbach* Der handelsrechtliche Konzernabschluß<sup>4</sup> (1996); *Schindler* Kapitalkonsolidierung nach dem Bilanzrichtlinien-Gesetz (1986); *Schmalenbach-Gesellschaft* – Deutsche Gesellschaft für Betriebswirtschaft e. V., ZfB Sonderheft 21 (1987), 2. Auflage; *Schmidt, Karsten* (Hrsg.) Münchner Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Bd. 4 (2001); *Scholz* Kommentar zum GmbH-Gesetz, Bd. I<sup>9</sup> (2000); *Schröer* Das Realisationsprinzip in Deutschland und Großbritannien (1998); *Schruff* Einflüsse der 7. EG-Richtlinie auf die Aussagefähigkeit des Konzernabschlusses (1984); *Schwab* Rechtsfragen der Politikberatung im Spannungsfeld zwischen Wissenschaftsfreiheit und Unternehmensschutz (1999); *Schwarz* Europäisches Gesellschaftsrecht (2000); *Steiner* Der Prüfungsbericht des Abschlußprüfers (1991); *Thiel* Bilanzrecht – Handelsbilanz, Steuerbilanz<sup>4</sup> (1990); *Tipke/Kruse* Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung<sup>16</sup> (1998); *Tschesche* IAS-Konzernabschlüsse (2000); *Vogel* Die Rechnungslegungsvorschriften des HGB für Kapitalgesellschaften und die 4. EG-Richtlinie (Bilanzrichtlinie) 1993; *Weber-Grellet* Steuerbilanzrecht (1996); *Wentland* Die Konzernbilanz als Bilanz der wirtschaftlichen Einheit Konzern (1979); *Wiedmann*

## Verzeichnis der Literatur zum Bilanzrecht

Bilanzrecht (1999); *Winnefeld Bilanz-Handbuch*<sup>2</sup> (1999); *Witt Der Umfang der Herstellungskosten im handelsrechtlichen Jahresabschluß* (1997); *Wlecke Währungsumrechnung und Gewinnbesteuerung bei international tätigen deutschen Unternehmen* (1989); *Wöhe Die Handels- und Steuerbilanz*<sup>3</sup> (1996); *Wöhe Bilanzierung und Bilanzpolitik*<sup>9</sup> (1997); *Wunderlin Die Einbeziehung von ausländischen Unternehmen in den konsolidierten Abschluß* (1967); *v. Wysocki/Schulze-Osterloh Handbuch des Jahresabschlusses in Einzeldarstellungen, Loseblatt Stand 1997*; *v. Wysocki/Woblgemuth Konzernrechnungslegung*<sup>4</sup> (1996); *Zöllner (Hrsg.) Kölner Kommentar zum Aktiengesetz*<sup>2</sup> (1987ff); *Zündorf Der Anlagespiegel im Konzernabschluß* (1990); *Zündorf Quotenkonsolidierung versus Equity-Methode* (1987).



## Abkürzungsverzeichnis

a. A.	anderer Ansicht
a. a. O.	am angegebenen Ort
ABl. EG	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
Abt.	Abteilung
ADHGB	Allgemeines Deutsches Handelsgesetzbuch von 1861
ADS <sup>5</sup>	Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen (Loseblatt, seit 1987)
ADS <sup>6</sup>	Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen (acht Teilbände, seit 1995)
a. F.	alte(r) Fassung
AfA	Absetzung für Abnutzung
AfaA	Absetzung für außergewöhnliche technische und wirtschaftliche Abnutzung
AFIZ	Ausschuß für internationale Zusammenarbeit des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
AG	Aktiengesellschaft, auch Zeitschrift „Die Aktiengesellschaft“
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants, New York
AK	Arbeitskreis
AktG	Aktiengesetz
AKU	Arbeitskreis Unternehmensbewertung des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
ÄndG	Änderungsgesetz
Anm.	Anmerkung
AnwBl.	Anwaltsblatt (Zeitschrift)
AO	Abgabenordnung
APB	Accounting Principles Board
ArchBürgR	Archiv für Bürgerliches Recht
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
AusfVO	Ausführungsverordnung
AuslInvestmG	Auslandsinvestmentgesetz
AuslInvG	Auslandsinvestitionengesetz
AWV	Ausschuß für wirtschaftliche Verwaltung in Wirtschaft und öffentlicher Hand e. V.
BAG	Bundesarbeitsgericht
BAnz.	Bundesanzeiger
Baumbach/Hopt	Baumbach/Hopt, Handelsgesetzbuch, 30. Aufl. 2000
Baumbach/Hueck	Baumbach/Hueck, GmbH-Gesetz, 17. Aufl. 2000
Baumbach/Lauterbach/ Albers/Hartmann	Zivilprozeßordnung mit Gerichtsverfassungsgesetz und anderen Nebengesetzen, 59. Aufl. 2000
BausparkG	Gesetz über Bausparkassen
BayObLG	Bayerisches Oberstes Landesgericht

## Abkürzungsverzeichnis

BayObLGZ	Amtliche Sammlung des Bayerischen Obersten Landesgerichts in Zivilsachen
BB	Der Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BBK	Buchführung, Bilanz, Kostenrechnung, Zeitschrift für das gesamte Rechnungswesen
Bd.	Band
Beck BilKomm	Budde/Clemm/Ellrott/Förschle/Hoyos, Beckscher Bilanzkommentar. Der Jahresabschluß nach Handels- und Steuerrecht, 4. Aufl. 1999
Beck HdR	Castan/Heymann/Müller/Ordelheide/Scheffler, Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung (Loseblatt, seit 1987)
BegleitG	Begleitgesetz
Begr.	Begründung
Bek.	Bekanntmachung
BerlinFG	Berlinförderungsgesetz
Beschl.	Beschluß
BetrAV	Betriebliche Altersversorgung (Zeitschrift)
BetrAVG	Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung
BewDV	Durchführungsverordnung zum Bewertungsgesetz
BewG	Bewertungsgesetz
BewRGr	Richtlinien für die Bewertung des Grundvermögens
BFA	Bankenfachausschuß des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (Zeitschrift)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BiRiLiG	Gesetz zur Durchführung der Vierten, Siebenten und Achten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts (Bilanzrichtlinien-Gesetz)
BMF	Bundesminister der Finanzen
BMJ	Bundesminister der Justiz
BMWF	Bundesminister für Wirtschaft und Finanzen
BMWi	Bundesminister für Wirtschaft
BNotK	Bundesnotarkammer
Bonner HdR	Bonner Handbuch der Rechnungslegung, hrsg. von Hofbauer/Kupsch (Loseblatt), 1987
BörsG	Börsengesetz
BörsZVIVO	Verordnung über die Zulassung von Wertpapieren zur amtlichen Notierung an einer Wertpapierbörse
BöUSt	Börsenumsatzsteuer
BRDrucks.	Bundesrats-Drucksache
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT	Bundestag
BTDrucks.	Bundestags-Drucksache
Bull. EG	Bulletin der Europäischen Gemeinschaften
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BW	Der Betriebswirt (Zeitschrift)
CMLR	Common Market Law Report
COM	Computer Output on Microfilm

## Abkürzungsverzeichnis

CR	Computer und Recht
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DBW	Die Betriebswirtschaft (Zeitschrift)
DepG	Depotgesetz
d. h.	das heißt
DIHT	Deutscher Industrie- und Handelstag
Diss.	Dissertation
DJT	Deutscher Juristentag
DJZ	Deutsche Juristenzeitung
DMBilErgG	DM-Bilanz-Ergänzungsgesetz
DMBilG	DM-Bilanzgesetz
DNA	Deutscher Normenausschuß
DNotZ	Deutsche Notar-Zeitschrift
DOR	Digital Optical Recording
DÖV	Die Öffentliche Verwaltung (Zeitschrift)
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee
DSR	Deutscher Standardisierungsrat
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.
DStR	Deutsche Steuerrundschau (Zeitschrift) bis 1960, auch Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift) 1. Jg. 1962/63
DStZ	Deutsche Steuerzeitung (Ausgabe A)
DStZB	Deutsche Steuerzeitung (Ausgabe B – Eildienst)
DSWR	Datenverarbeitung in Steuer, Wirtschaft und Recht (Zeitschrift)
Düringer/Hachenburg	Düringer/Hachenburg, Das Handelsgesetzbuch vom 10. Mai 1897, 3. Aufl. 1930–1935
DVO	Durchführungsverordnung
DVR	Deutsche Verkehrsteuer-Rundschau (Zeitschrift)
E	Entwurf
EAR	European Accounting Review (Zeitschrift)
EDV	Elektronische Datenverarbeitung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EG	Einführungsgesetz, Europäische Gemeinschaften
EGAO	Einführungsgesetz zur Abgabenordnung
EGHGB	Einführungsgesetzbuch zum Handelsgesetzbuche
EG-RL	Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft
ErbbauVO	Verordnung über das Erbbaurecht
ErbSt	Erbschaftsteuer
ErbStDV	Erbschaftsteuer – Durchführungsverordnung
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
Erl.	Erlaß, auch Erläuterung
ESt	Einkommensteuer
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EuGHE	Sammlung der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften
EuGVÜ	Europäisches Übereinkommen über die gerichtliche Zuständigkeit und die Vollstreckung gerichtlicher Entscheidungen in Zivil- und Handelssachen

## Abkürzungsverzeichnis

EuroEG	Euro-Einführungsgesetz
e.V.	eingetragener Verein
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EWiR	Entscheidungen zum Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
EWIV	Europäische Wirtschaftliche Interessenvereinigung
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
f	folgende
FA	Finanzamt
FAMA	Fachausschuß für moderne Abrechnungssysteme des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
FART	Fachausschuß für Rechts- und Treuhandfragen des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
FASB	Financial Accounting Standards Board
FAUB	Fachausschuß für Unternehmensberatung des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
FB	Finanzbehörde, auch Finanzbetrieb (Zeitschrift)
FG	Finanzgericht, auch Fachgutachten
FGG	Gesetz über die Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit
FGO	Finanzgerichtsordnung
FGPrax	Praxis der Freiwilligen Gerichtsbarkeit
FIW	Forschungsinstitut für Wirtschaftsverfassung und Wettbewerb e. V.
FN	Fachnachrichten des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V., auch Fußnote
FR	Finanzrundschau (Zeitschrift)
FS	Festschrift
GedS	Gedächtnisschrift
GEFIU	Gesellschaft für Finanzwirtschaft in der Unternehmensführung e. V.
GenG	Genossenschaftsgesetz
Geßler/Hefermehl	Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff, Kommentar zum Aktiengesetz, 1973 ff
GewSt	Gewerbsteuer
GewStDV	Gewerbsteuer-Durchführungsverordnung
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GewStR	Gewerbsteuer-Richtlinien
GG	Grundgesetz
GK-HGB	Ensthaler (Hrsg.) Gemeinschaftskommentar z. HGB <sup>5</sup> (1997)
GKR	Gemeinschaftskontenrahmen
Glade	Praxishandbuch der Rechnungslegung und Prüfung, 2. Aufl. 1995
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GoBil	Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung
GoBS	Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme
GoDV	Grundsätze für eine ordnungsmäßige Datenverarbeitung
GoK	Grundsätze ordnungsmäßiger Konsolidierung
Gol	Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur und Inventarisierung
GoS	Grundsätze ordnungsmäßiger Speicherbuchführung

## Abkürzungsverzeichnis

GrESt	Grunderwerbsteuer
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GroßkommAktG	Hopt/Wiedemann (Hrsg.). Großkommentar zum Aktiengesetz, 3. Aufl. 1970–1975, 4. Aufl. seit 1992
GrS	Großer Senat
GrSt	Grundsteuer
GrStG	Grundsteuergesetz
GU	Gemeinschaftsunternehmen
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
GVBl.	Gesetz- und Verordnungsblatt
GVBlWi	Gesetz- und Verordnungsblatt des Wirtschaftsrates des Vereinigten Wirtschaftsgebietes
GWB	Gesetz gegen Wettbewerbsbeschränkungen
Hachenburg	Hachenburg, Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG). Großkommentar, 8. Aufl. 1991 ff
HdJ	Handbuch des Jahresabschlusses in Einzeldarstellungen. Beratende Herausgeber Klaus v. Wysocki und Joachim Schulze-Osterloh
HdKR	Kütting/Weber (Hrsg.), Handbuch der Konzernrechnungslegung, 2. Aufl. 1996
HdR	Handwörterbuch des Rechnungswesens, herausgegeben von Kosiol, 1970
HdW	Handbuch der Wirtschaftswissenschaften, herausgegeben von Max/Wessels, 2. Auflage, 1966
HdWiStR Heymann	Handwörterbuch des Wirtschafts- und Steuerstrafrechts Handelsgesetzbuch (ohne Seerecht), Kommentar von Emmerich/Honsell/Jung/Otto/Herrmann/Horn/Niehus/Sonnenschein, 1989
HFA	Hauptfachausschuß des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
HGB	Handelsgesetzbuch
h.M.	herrschende Meinung
HRefG	Handelsrechtsreformgesetz
HRR	Höchstrichterliche Rechtsprechung
Hrsg.	Herausgeber
HuRB	Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB, hrsg. von Leffson/Rückle/Großfeld, 1986
HWB	Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, herausgegeben von Grochla/Wittmann, 4. Auflage, 1974/1976
HWF	Handwörterbuch der Finanzwirtschaft, herausgegeben von Büschgen, 1976
HWR	Handwörterbuch des Rechnungswesens, herausgegeben von Kosiol/Chmielewicz/Schweitzer, 2. Auflage, 1981
HWRev	Handwörterbuch der Revision, herausgegeben von Coenberg/v. Wysocki, 1983
HypBankG	Hypothekendarlehenbankgesetz
IAS	International Accounting Standard
IASC	International Accounting Standards Committee
ICCAP	International Coordination Committee for the Accountants Profession
i. d. F.	in der Fassung
i. d. R.	in der Regel

## Abkürzungsverzeichnis

IdW	Institut der Wirtschaftsprüfer Deutschland e. V.
IDW EPS	Entwurf eines Prüfungsstandards des IDW
IDW FN	IDW-Fachnachrichten
IDW IAS	Rechnungslegung nach International Accounting Standards. Praktischer Leitfaden für die Aufstellung IAS-konformer Jahres- und Konzernabschlüsse in Deutschland, 1995
IDW PH	IDW Prüfungshinweise
IDW PS	IDW Prüfungsstandards
IDW RH	IDW Regelungshinweise
IDW RS	Stellungnahme zur Rechnungslegung des IDW
IFAC	International Federation of Accountants
IHK	Industrie- und Handelskammer
IKR	Industriekontenrahmen
Inf.	Die Information über Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
InsO	Insolvenzordnung
InvZulG	Investitionszulagengesetz
IOSCO	International Organisation of Securities Commissions
IPRax	Praxis des Internationalen Privat- und Verfahrensrechts (Zeitschrift)
i. S. d.	im Sinne der, des
ISrR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
i. V. m.	in Verbindung mit
JbfSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
Jg	Jahrgang
JMBL.	Justizministerialblatt
JuS	Juristische Schulung (Zeitschrift)
JW	Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
JZ	Juristenzeitung (Zeitschrift)
KAGG	Gesetz über Kapitalanlagegesellschaften
KapAEG	Gesetz zur Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit deutscher Konzerne an Kapitalmärkten und zur Erleichterung der Aufnahme von Gesellschafterdarlehen (Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz)
KapCoRiLiG	Gesetz zur Durchführung der Richtlinie des Rates der Europäischen Union zur Änderung der Bilanz- und der Konzernbilanzrichtlinie hinsichtlich ihres Anwendungsbereichs (90/605/EWG), zur Verbesserung der Offenlegung von Jahresabschlüssen und zur Änderung anderer handelsrechtlicher Bestimmungen (Kapitalgesellschaften- und Co-Richtlinie-Gesetz)
KapErhG	Kapitalerhöhungsgesetz
KapErhStG	Kapitalerhöhungs-Steuerengesetz
KapESt	Kapitalertragsteuer
KFA	Fachausschuß für kommunales Prüfungswesen des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
KG	Kommanditgesellschaft, auch Kammergericht
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KGJ	Jahrbuch für Entscheidungen des Kammergerichts
KHBV	Krankenhaus-BuchführungsVO
KK	Zöllner (Hrsg.), Kölner Kommentar zum Aktiengesetz, 2. Aufl. 1987 ff
Knobbe-Keuk	Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993
KO	Konkursordnung

## Abkürzungsverzeichnis

KOM	Europäische Kommission
KonBefrVO	Konzernabschlußbefreiungsverordnung
KonTraG	Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich
KoR	Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung (Zeitschrift)
KRP	Kostenrechnungs-Praxis (Zeitschrift, Loseblattsammlung)
KSt	Körperschaftsteuer
KStDV	Durchführungsverordnung zum Körperschaftsteuergesetz
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien
KStZ	Kommunale Steuer-Zeitschrift
KTS	Konkurs-, Treuhand- und Schiedsgerichtswesen (Zeitschrift)
Kütting/Weber	Kütting/Weber, Der Konzernabschluß. Lehrbuch und Fallstudie zur Praxis der Konzernrechnungslegung, 6. Aufl. 2000
KVStG	Kapitalverkehrsteuergesetz
KWG	Gesetz über das Kreditwesen
LAG	Lastenausgleichsgesetz, auch Landesarbeitsgericht
Lfg.	Lieferung
LG	Landgericht
LKStGB	Strafgesetzbuch. Leipziger Kommentar, Großkommentar, 11. Aufl. 1992 ff
LM	Lindenmaier/Möhring, Nachschlagewerk des Bundesgerichtshofes Loseblattsammlung, München
LStDV	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
LStR	Lohnsteuer-Richtlinien
LZ	Leipziger Zeitschrift für Deutsches Recht
MaBV	Makler- und Bauträgerverordnung
MDR	Monatsschrift für Deutsches Recht (Zeitschrift)
MDA	Management's Discussion and Analysis
MinBl.	Ministerialblatt
MitbestErgG	Mitbestimmungs-Ergänzungsgesetz
MitbestG	Mitbestimmungsgesetz
Mitt.	Mitteilung
Montan-MitbestG	Montan-Mitbestimmungsgesetz
MStb	Der Steuerberater, Mitteilungsblatt (Zeitschrift), ab 1962 Der Steuerberater
MünchHdBAG	Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts. Bd. 4: Aktiengesellschaft, hrsg. von Hoffmann-Becking, 2. Aufl. 1999
MünchHdBKG	Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts. Bd. 2: Kommanditgesellschaft, Stille Gesellschaft, hrsg. von Rieger/Weipert, 1991
MünchKommAktG	Kropff/Semler (Hrsg.), Münchner Kommentar zum Aktiengesetz, 2. Aufl. 2000 ff
MünchKommBGB	Rebmann/Säcker/Rixecker (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 3. Aufl. 1991 ff; 4. Aufl. 2000 ff
MünchKommHGB	Schmidt (Hrsg.) Münchner Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 1. Aufl. 2001
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
MwSt	Mehrwertsteuer
NA	Sonderausschuß Neues Aktienrecht des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
NB	Neue Betriebswirtschaft (Zeitschrift)
n. F.	neue Fassung

## Abkürzungsverzeichnis

NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
Nr.	Nummer
nrkr.	nicht rechtskräftig
NSt	Neues Steuerrecht von A-Z, Loseblattsammlung, Berlin/Bielefeld
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe (Zeitschrift) Loseblattsammlung
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht
OFD	Oberfinanzdirektion
OHG	Offene Handelsgesellschaft
OLG	Oberlandesgericht
OLGR	Die Rechtsprechung der Oberlandesgerichte auf dem Gebiet des Zivilrechts (1900–1928)
OLGZ	Entscheidungen der Oberlandesgerichte in Zivilsachen
ÖVD	Öffentliche Verwaltung und Datenverarbeitung (Zeitschrift)
OVG	Oberverwaltungsgericht
PartGG	Gesetz über Partnerschaftsgesellschaften
Peter/v. Bornhaupt/Körner	Peter/v. Bornhaupt/Körner, Ordnungsmäßigkeit der Buchführung nach dem Bilanzrichtlinien-Gesetz, 1987
PublG	Publizitätsgesetz
RA	Rechtsanwalt
RabelsZ	Zeitschrift für ausländisches und internationales Privatrecht
RAO	Reichsabgabenordnung
RBerG	Rechtsberatungsgesetz
Rdn.	Randnummer
RdSchr.	Rundschreiben
RdVfg.	Rundverfügung
RegBl.	Regierungsblatt
RegE	Regierungsentwurf
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofes
RG	Reichsgericht
RGBL.	Reichsgesetzblatt
RGSt	Entscheidung des Reichsgerichts in Strafsachen
RGZ	Entscheidung des Reichsgerichts in Zivilsachen
RIW	Recht der Internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)
rkr.	rechtskräftig
Rn.	Randnote
Rowedder	Rowedder, Kommentar zum GmbH-Gesetz, 3. Aufl. 1977
Rspr.	Rechtsprechung
RStBl.	Reichssteuerblatt
RVO	Reichsversicherungsordnung, auch Rechtsverordnung
RWP	Rechts- und Wirtschaftspraxis, Blattei-Handbuch (Zeitschrift)
S.	Seite, Satz
SABI	Sonderausschuß Bilanzrichtliniengesetz des IdW
ScheckG	Scheckgesetz
Schlegelberger	Schlegelberger, Handelsgesetzbuch, 5. Aufl. 1986
SEC	Securities and Exchange Commission
SFAS	Statement of Financial Accounting Standards
SIC	Standard Interpretations Committee
Sp.	Spalte
SparPG	Sparprämienengesetz

## Abkürzungsverzeichnis

StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StAnz.	Staatsanzeiger
Stat.Jahrb.	Statistisches Jahrbuch für die Bundesrepublik Deutschland
Staub	Canaris/Schilling/Ulmer (Hrsg.) Handelsgesetzbuch, Großkommentar, 4. Aufl. 1983 ff
StB	Steuerberater, Berufsbezeichnung und Zeitschrift
StBauFG	Städtebauförderungsgesetz
StBerG	Steuerberatungsgesetz
StbJb.	Steuerberater-Jahrbuch
StBK	Steuerberaterkammer
StbKongreßRep	Steuerberaterkongreß-Report
StEp	Die steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)
StEK	Steuererlasse in Karteiform, Loseblattsammlung, Köln
StGB	Strafgesetzbuch
str.	strittig
StRK	Steuerrechtsprechung in Karteiform, Loseblattsammlung, Köln
st.Rspr.	ständige Rechtsprechung
StSenkG	Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz)
StuB	Steuer- und Bilanzpraxis (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
StWa.	Steuerwarte (Zeitschrift)
StZBl.	Steuer- und Zollblatt
Tipke/Kruse	Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, 16. Aufl. 1998
Tz.	Textziffer
u. a.	unter anderem
UEC	Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiers
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwStG	Umwandlungs-Steuerengesetz
Urt.	Urteil
US-GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
USt	Umsatzsteuer
UStDV	Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuer-Rundschau (Zeitschrift)
UWG	Gesetz gegen unlauteren Wettbewerb
VAG	Versicherungsaufsichtsgesetz
VerBAV	Veröffentlichungen des Bundesaufsichtsamtes für das Versicherungs- und Bausparwesen
VerglO	Vergleichsordnung
VFA	Versicherungsfachausschuß des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
Vfg.	Verfügung
VG	Verwaltungsgericht
vGA	Verdeckte Gewinnausschüttung
vH	vom Hundert
VO	Verordnung
VOBl.	Verordnungsblatt
Vorb., Vorbem.	Vorbemerkung
VSt	Vermögensteuer

## Abkürzungsverzeichnis

VStG	Vermögenssteuergesetz
VStR	Vermögenssteuer-Richtlinien
vT	vom Tausend
VVaG	Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit
VVG	Versicherungsvertragsgesetz
VwGO	Verwaltungsgerichtsordnung
WEG	Wohnungseigentumsgesetz
WFA	Wohnungswirtschaftlicher Fachausschuß des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
WG	Wechselgesetz
WGG	Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz
WGGDV	Durchführungsverordnung zum Wohnungsgemeinnützigkeits- gesetz
WiKG (1.)	Erstes Gesetz zur Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität
wistra	Zeitschrift für Wirtschafts- und Steuerstrafrecht
WM	Wertpapier-Mitteilungen, Zeitschrift für Wirtschafts- und Bank- recht
WoBauG	Wohnungsbaugesetz
WP	Wirtschaftsprüfer
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
WPG	Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
WpHG	Wertpapierhandelsgesetz
WPK	Wirtschaftsprüferkammer
WPO	Wirtschaftsprüferordnung
WPr.	Der Wirtschaftsprüfer (Zeitschrift)
WRP	Wettbewerb in Recht und Praxis (Zeitschrift)
WT	Der Wirtschaftstreuhandler (Zeitschrift)
WuW	Wirtschaft und Wettbewerb (Zeitschrift)
z. B.	zum Beispiel
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfbF	Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung (bis 1963 ZfhF)
ZfgG	Zeitschrift für das gesamte Genossenschaftswesen
ZfhF	Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung (ab 1964 ZfbF)
ZfO	Zeitschrift für Organisation
ZfR	Zeitschrift für das gesamte Rechnungswesen
ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht
ZHR	Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht (bis 123. Bd. (1960) Zeitschrift für das gesamte Handels- und Konkursrecht)
Ziff.	Ziffer
ZInsO	Zeitschrift für das gesamte Insolvenzrecht
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht und Insolvenzpraxis
ZIR	Zeitschrift Interne Revision
ZKT	Konkurs- und Treuhandwesen (Zeitschrift, ab 16. Jg. (1955) Kon- kurs-, Treuhand- und Schiedsgerichtswesen)
ZKW	Zeitschrift für das gesamte Kreditwesen
ZonenRFG	Zonenrandförderungsgesetz
ZPO	Zivilprozeßordnung
ZRP	Zeitschrift für Rechtspolitik
z. T.	zum Teil
ZVG	Gesetz über die Zwangsversteigerung und die Zwangsver- waltung

## **Texte**

### **DRITTES BUCH**

### **Handelsbücher**

#### **Erster Abschnitt**

#### **Vorschriften für alle Kaufleute**

##### **Erster Unterabschnitt**

##### **Buchführung, Inventar**

#### **§ 238**

##### **Buchführungspflicht**

(1) Jeder Kaufmann ist verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen. Die Buchführung muß so beschaffen sein, daß sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann. Die 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.

#### **§ 239**

##### **Führung der Handelsbücher**

(1) Bei der Führung der Handelsbücher und bei den sonst erforderlichen Aufzeichnungen hat sich der Kaufmann einer lebenden Sprache zu bedienen. 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) Eine Eintragung oder eine Aufzeichnung darf nicht in einer Weise verändert werden, daß der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. Auch solche Veränderungen dürfen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit es ungewiß läßt, ob sie ursprünglich oder erst später gemacht worden sind.

(4) 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. 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. Absätze 1 bis 3 gelten sinngemäß.

## § 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) Er hat demnächst für den Schluß eines jeden Geschäftsjahres ein solches Inventar aufzustellen. Die Dauer des Geschäftsjahres darf zwölf Monate nicht überschreiten. Die Aufstellung des Inventars ist innerhalb der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit zu bewirken.

(3) Vermögensgegenstände 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. Jedoch 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.

## § 241

### Inventurvereinfachungsverfahren

(1) Bei der Aufstellung des Inventars darf der Bestand der Vermögensgegenstände nach Art, Menge und Wert auch mit Hilfe anerkannter mathematisch-statistischer Methoden auf Grund von Stichproben ermittelt werden. Das Verfahren muß den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen. Der Aussagewert des auf diese Weise aufgestellten Inventars muß dem Aussagewert eines auf Grund einer körperlichen Bestandsaufnahme aufgestellten Inventars gleichkommen.

(2) Bei der Aufstellung des Inventars für den Schluß eines Geschäftsjahres bedarf es einer körperlichen Bestandsaufnahme der Vermögensgegenstände für diesen Zeitpunkt nicht, soweit durch Anwendung eines den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechenden anderen Verfahrens gesichert ist, daß der Bestand der

Vermögensgegenstände nach Art, Menge und Wert auch ohne die körperliche Bestandsaufnahme für diesen Zeitpunkt festgestellt werden kann.

(3) In dem Inventar für den Schluß eines Geschäftsjahrs brauchen Vermögensgegenstände nicht verzeichnet zu werden, wenn

1. der Kaufmann ihren Bestand auf Grund einer körperlichen Bestandsaufnahme oder auf Grund eines nach Absatz 2 zulässigen anderen Verfahrens nach Art, Menge und Wert in einem besonderen Inventar verzeichnet hat, das für einen Tag innerhalb der letzten drei Monate vor oder der ersten beiden Monate nach dem Schluß des Geschäftsjahrs aufgestellt ist, und
2. auf Grund des besonderen Inventars durch Anwendung eines den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechenden Fortschreibungs- oder Rückrechnungsverfahrens gesichert ist, daß der am Schluß des Geschäftsjahrs vorhandene Bestand der Vermögensgegenstände für diesen Zeitpunkt ordnungsgemäß bewertet werden kann.

## **Zweiter Unterabschnitt**

### **Eröffnungsbilanz. Jahresabschluß**

#### **Erster Titel**

#### **Allgemeine Vorschriften**

### **§ 242**

#### **Pflicht zur Aufstellung**

(1) Der Kaufmann hat zu Beginn seines Handelsgewerbes und für den Schluß eines jeden Geschäftsjahrs einen das Verhältnis seines Vermögens und seiner Schulden darstellenden Abschluß (Eröffnungsbilanz, Bilanz) aufzustellen. Auf die Eröffnungsbilanz sind die für den Jahresabschluß geltenden Vorschriften entsprechend anzuwenden, soweit sie sich auf die Bilanz beziehen.

(2) Er hat für den Schluß eines jeden Geschäftsjahrs eine Gegenüberstellung der Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahrs (Gewinn- und Verlustrechnung) aufzustellen.

(3) Die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung bilden den Jahresabschluß.

### **§ 243**

#### **Aufstellungsgrundsatz**

(1) Der Jahresabschluß ist nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen.

(2) Er muß klar und übersichtlich sein.

(3) Der Jahresabschluß ist innerhalb der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit aufzustellen.

(3)

§ 244

**Sprache. Währungseinheit**

Der Jahresabschluß ist in deutscher Sprache und in Euro aufzustellen.

§ 245

**Unterzeichnung**

Der Jahresabschluß ist vom Kaufmann unter Angabe des Datums zu unterzeichnen. Sind mehrere persönlich haftende Gesellschafter vorhanden, so haben sie alle zu unterzeichnen.

**Zweiter Titel**

**Ansatzvorschriften**

§ 246

**Vollständigkeit. Verrechnungsverbot**

(1) Der Jahresabschluß hat sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten, Aufwendungen und Erträge zu enthalten, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist. Vermögensgegenstände, die unter Eigentumsvorbehalt erworben oder an Dritte für eigene oder fremde Verbindlichkeiten verpfändet oder in anderer Weise als Sicherheit übertragen worden sind, sind in die Bilanz des Sicherungsgebers aufzunehmen. In die Bilanz des Sicherungsnehmers sind sie nur aufzunehmen, wenn es sich um Bareinlagen handelt.

(2) Posten der Aktivseite dürfen nicht mit Posten der Passivseite, Aufwendungen nicht mit Erträgen, Grundstücksrechte nicht mit Grundstückslasten verrechnet werden.

§ 247

**Inhalt der Bilanz**

(1) In der Bilanz sind das Anlage- und das Umlaufvermögen, das Eigenkapital, die Schulden sowie die Rechnungsabgrenzungsposten gesondert auszuweisen und hinreichend aufzugliedern.

(2) Beim Anlagevermögen sind nur die Gegenstände auszuweisen, die bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen.

(3) Passivposten, die für Zwecke der Steuern vom Einkommen und vom Ertrag zulässig sind, dürfen in der Bilanz gebildet werden. Sie sind als Sonderposten mit Rücklageanteil auszuweisen und nach Maßgabe des Steuerrechts aufzulösen. Einer Rückstellung bedarf es insoweit nicht.

§ 248

**Bilanzierungsverbote**

(1) Aufwendungen für die Gründung des Unternehmens und für die Beschaffung des Eigenkapitals dürfen in die Bilanz nicht als Aktivposten aufgenommen werden.

(2) Für immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nicht entgeltlich erworben wurden, darf ein Aktivposten nicht angesetzt werden.

(3) Aufwendungen für den Abschluß von Versicherungsverträgen dürfen nicht aktiviert werden.

## § 249

### Rückstellungen

(1) Rückstellungen sind für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden. Ferner sind Rückstellungen zu bilden für

1. im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten, oder für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden,

2. Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden.

Rückstellungen dürfen für unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung auch gebildet werden, wenn die Instandhaltung nach Ablauf der Frist nach Satz 2 Nr. 1 innerhalb des Geschäftsjahrs nachgeholt wird.

(2) Rückstellungen dürfen außerdem für ihrer Eigenart nach genau umschriebene, dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnende Aufwendungen gebildet werden, die am Abschlußstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts unbestimmt sind.

(3) Für andere als die in den Absätzen 1 und 2 bezeichneten Zwecke dürfen Rückstellungen nicht gebildet werden. Rückstellungen dürfen nur aufgelöst werden, soweit der Grund hierfür entfallen ist.

## § 250

### Rechnungsabgrenzungsposten

(1) Als Rechnungsabgrenzungsposten sind auf der Aktivseite Ausgaben vor dem Abschlußstichtag auszuweisen, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen. Ferner dürfen ausgewiesen werden

1. als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern, soweit sie auf am Abschlußstichtag auszuweisende Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens entfallen,

2. als Aufwand berücksichtigte Umsatzsteuer auf am Abschlußstichtag auszuweisende oder von den Vorräten offen abgesetzte Anzahlungen.

(2) Auf der Passivseite sind als Rechnungsabgrenzungsposten Einnahmen vor dem Abschlußstichtag auszuweisen, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen.

(3) Ist der Rückzahlungsbetrag einer Verbindlichkeit höher als der Ausgabebetrag, so darf der Unterschiedsbetrag in den Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite aufgenommen werden. Der Unterschiedsbetrag ist durch planmäßige jährliche Abschreibungen zu tilgen, die auf die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit verteilt werden können.

## § 251

**Haftungsverhältnisse**

Unter der Bilanz sind, sofern sie nicht auf der Passivseite auszuweisen sind, Verbindlichkeiten aus der Begebung und Übertragung von Wechseln, aus Bürgschaften, Wechsel- und Scheckbürgschaften und aus Gewährleistungsverträgen sowie Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten für fremde Verbindlichkeiten zu vermerken; sie dürfen in einem Betrag angegeben werden. Haftungsverhältnisse sind auch anzugeben, wenn ihnen gleichwertige Rückgriffsforderungen gegenüberstehen.

**Dritter Titel****Bewertungsvorschriften**

## § 252

**Allgemeine Bewertungsgrundsätze**

(1) Bei der Bewertung der im Jahresabschluß ausgewiesenen Vermögensgegenstände und Schulden gilt insbesondere folgendes:

1. Die Wertansätze in der Eröffnungsbilanz des Geschäftsjahrs müssen mit denen der Schlußbilanz des vorhergehenden Geschäftsjahrs übereinstimmen.
2. Bei der Bewertung ist von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszugehen, sofern dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten entgegenstehen.
3. Die Vermögensgegenstände und Schulden sind zum Abschlußstichtag einzeln zu bewerten.
4. Es ist vorsichtig zu bewerten, namentlich sind alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlußstichtag entstanden sind, zu berücksichtigen, selbst wenn diese erst zwischen dem Abschlußstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekanntgeworden sind; Gewinne sind nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlußstichtag realisiert sind.
5. Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahrs sind unabhängig von den Zeitpunkten der entsprechenden Zahlungen im Jahresabschluß zu berücksichtigen.
6. Die auf den vorhergehenden Jahresabschluß angewandten Bewertungsmethoden sollen beibehalten werden.

(2) Von den Grundsätzen des Absatzes 1 darf nur in begründeten Ausnahmefällen abgewichen werden.

## § 253

**Wertansätze der Vermögensgegenstände und Schulden**

(1) Vermögensgegenstände sind höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen nach den Absätzen 2 und 3 anzusetzen. Verbindlichkeiten sind zu ihrem Rückzahlungsbetrag, Rentenverpflichtungen, für die eine Gegenleistung nicht mehr zu erwarten ist, zu ihrem Barwert und Rückstellungen nur in Höhe des Betrags anzusetzen, der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist; Rückstellungen dürfen nur abgezinst werden, soweit die ihnen zugrundeliegenden Verbindlichkeiten einen Zinsanteil enthalten.

(2) Bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um planmäßige Abschreibungen zu vermindern. Der Plan muß die Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Geschäftsjahre verteilen, in denen der Vermögensgegenstand voraussichtlich genutzt werden kann. Ohne Rücksicht darauf, ob ihre Nutzung zeitlich begrenzt ist, können bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens außerplanmäßige Abschreibungen vorgenommen werden, um die Vermögensgegenstände mit dem niedrigeren Wert anzusetzen, der ihnen am Abschlußstichtag beizulegen ist; sie sind vorzunehmen bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung.

(3) Bei Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens sind Abschreibungen vorzunehmen, um diese mit einem niedrigeren Wert anzusetzen, der sich aus einem Börsen- oder Marktpreis am Abschlußstichtag ergibt. Ist ein Börsen- oder Marktpreis nicht festzustellen und übersteigen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten den Wert, der den Vermögensgegenständen am Abschlußstichtag beizulegen ist, so ist auf diesen Wert abzuschreiben. Außerdem dürfen Abschreibungen vorgenommen werden, soweit diese nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig sind, um zu verhindern, daß in der nächsten Zukunft der Wertansatz dieser Vermögensgegenstände auf Grund von Wertschwankungen geändert werden muß.

(4) Abschreibungen sind außerdem im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung zulässig.

(5) Ein niedrigerer Wertansatz nach Absatz 2 Satz 3, Absatz 3 oder 4 darf beibehalten werden, auch wenn die Gründe dafür nicht mehr bestehen.

## § 254

### Steuerrechtliche Abschreibungen

Abschreibungen können auch vorgenommen werden, um Vermögensgegenstände des Anlage- oder Umlaufvermögens mit dem niedrigeren Wert anzusetzen, der auf einer nur steuerrechtlich zulässigen Abschreibung beruht. § 253 Abs. 5 ist entsprechend anzuwenden.

## § 255

### Anschaffungs- und Herstellungskosten

(1) Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Anschaffungspreisminderungen sind abzusetzen.

(2) Herstellungskosten sind die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. Dazu gehören die Materialkosten, die Fertigungskosten und die Sonderkosten der Fertigung. Bei der Berechnung der Herstellungskosten dürfen auch angemessene Teile der notwendigen Materialgemeinkosten, der notwendigen Fertigungsgemeinkosten und des Wertverzehr des Anlage-

vermögens, soweit er durch die Fertigung veranlaßt ist, eingerechnet werden. Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für betriebliche Altersversorgung brauchen nicht eingerechnet zu werden. Aufwendungen im Sinne der Sätze 3 und 4 dürfen nur insoweit berücksichtigt werden, als sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. Vertriebskosten dürfen nicht in die Herstellungskosten einbezogen werden.

(3) Zinsen für Fremdkapital gehören nicht zu den Herstellungskosten. Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstands verwendet wird, dürfen angesetzt werden, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen; in diesem Falle gelten sie als Herstellungskosten des Vermögensgegenstands.

(4) Als Geschäfts- oder Firmenwert darf der Unterschiedsbetrag angesetzt werden, um den die für die Übernahme eines Unternehmens bewirkte Gegenleistung den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände des Unternehmens abzüglich der Schulden im Zeitpunkt der Übernahme übersteigt. Der Betrag ist in jedem folgenden Geschäftsjahr zu mindestens einem Viertel durch Abschreibungen zu tilgen. Die Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts kann aber auch planmäßig auf die Geschäftsjahre verteilt werden, in denen er voraussichtlich genutzt wird.

## § 256

### Bewertungsvereinfachungsverfahren

Soweit es den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht, kann für den Wertansatz gleichartiger Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens unterstellt werden, daß die zuerst oder daß die zuletzt angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände zuerst oder in einer sonstigen bestimmten Folge verbraucht oder veräußert worden sind. § 240 Abs. 3 und 4 ist auch auf den Jahresabschluß anwendbar.

## Dritter Unterabschnitt

### Aufbewahrung und Vorlage

## § 257

### Aufbewahrung von Unterlagen. Aufbewahrungsfristen

(1) Jeder Kaufmann ist verpflichtet, die folgenden Unterlagen geordnet aufzubewahren:

1. Handelsbücher, Inventare, Eröffnungsbilanzen, Jahresabschlüsse, Lageberichte, Konzernabschlüsse, Konzernlageberichte sowie die zu ihrem Verständnis erforderlichen Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen,
2. die empfangenen Handelsbriefe,
3. Wiedergaben der abgesandten Handelsbriefe,
4. Belege für Buchungen in den von ihm nach § 238 Abs. 1 zu führenden Büchern (Buchungsbelege).

(2) Handelsbriefe sind nur Schriftstücke, die ein Handelsgeschäft betreffen.

(3) Mit Ausnahme der Eröffnungsbilanzen, Jahresabschlüsse und der Konzernabschlüsse können die in Absatz 1 aufgeführten Unterlagen auch als Wiedergabe auf

einem Bildträger oder auf anderen Datenträgern aufbewahrt werden, wenn dies den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht und sichergestellt ist, daß die Wiedergabe oder die Daten

1. mit den empfangenen Handelsbriefen und den Buchungsbelegen bildlich und mit den anderen Unterlagen inhaltlich übereinstimmen, wenn sie lesbar gemacht werden,
2. während der Dauer der Aufbewahrungsfrist verfügbar sind und jederzeit innerhalb angemessener Frist lesbar gemacht werden können.

Sind Unterlagen auf Grund des § 239 Abs. 4 Satz 1 auf Datenträger hergestellt worden, können statt des Datenträgers die Daten auch ausgedruckt aufbewahrt werden; die ausgedruckten Unterlagen können auch nach Satz 1 aufbewahrt werden.

(4) Die in Absatz 1 Nr. 1 und 4 aufgeführten Unterlagen sind zehn Jahre, die sonstigen in Absatz 1 aufgeführten Unterlagen sechs Jahre aufzubewahren.

(5) Die Aufbewahrungsfrist beginnt mit dem Schluß des Kalenderjahrs, in dem die letzte Eintragung in das Handelsbuch gemacht, das Inventar aufgestellt, die Eröffnungsbilanz oder der Jahresabschluß festgestellt, der Konzernabschluß aufgestellt, der Handelsbrief empfangen oder abgesandt worden oder der Buchungsbeleg entstanden ist.

## § 258

### Vorlegung im Rechtsstreit

(1) Im Laufe eines Rechtsstreits kann das Gericht auf Antrag oder von Amts wegen die Vorlegung der Handelsbücher einer Partei anordnen.

(2) Die Vorschriften der Zivilprozeßordnung über die Verpflichtung des Prozeßgegners zur Vorlegung von Urkunden bleiben unberührt.

## § 259

### Auszug bei Vorlegung im Rechtsstreit

Werden in einem Rechtsstreit Handelsbücher vorgelegt, so ist von ihrem Inhalt, soweit er den Streitpunkt betrifft, unter Zuziehung der Parteien Einsicht zu nehmen und geeignetenfalls ein Auszug zu fertigen. Der übrige Inhalt der Bücher ist dem Gericht insoweit offenzulegen, als es zur Prüfung ihrer ordnungsmäßigen Führung notwendig ist.

## § 260

### Vorlegung bei Auseinandersetzung

Bei Vermögensauseinandersetzungen, insbesondere in Erbschafts-, Gütergemeinschafts- und Gesellschaftsteilungssachen, kann das Gericht die Vorlegung der Handelsbücher zur Kenntnisnahme von ihrem ganzen Inhalt anordnen.

## § 261

**Vorlegung von Unterlagen auf Bild- und Datenträgern**

Wer aufzubewahrende Unterlagen nur in der Form einer Wiedergabe auf einem Bildträger oder auf anderen Datenträgern vorlegen kann, ist verpflichtet, auf seine Kosten diejenigen Hilfsmittel zur Verfügung zu stellen, die erforderlich sind, um die Unterlagen lesbar zu machen; soweit erforderlich, hat er die Unterlagen auf seine Kosten auszudrucken oder ohne Hilfsmittel lesbare Reproduktionen beizubringen.

**Vierter Unterabschnitt****Landesrecht**

## § 262

aufgehoben

## § 263

**Vorbehalt landesrechtlicher Vorschriften**

Unberührt bleiben bei Unternehmen ohne eigene Rechtspersönlichkeit einer Gemeinde, eines Gemeindeverbandes oder eines Zweckverbandes landesrechtliche Vorschriften, die von den Vorschriften dieses Abschnitts abweichen.

**Zweiter Abschnitt**

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

**Erster Unterabschnitt****Jahresabschluß der Kapitalgesellschaft und Lagebericht****Erster Titel****Allgemeine Vorschriften**

## § 264

**Pflicht zur Aufstellung**

(1) Die gesetzlichen Vertreter einer Kapitalgesellschaft haben den Jahresabschluß (§ 242) um einen Anhang zu erweitern, der mit der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung eine Einheit bildet, sowie einen Lagebericht aufzustellen. Der Jahres-

abschluß und der Lagebericht sind von den gesetzlichen Vertretern in den ersten drei Monaten des Geschäftsjahrs für das vergangene Geschäftsjahr aufzustellen. Kleine Kapitalgesellschaften (§ 267 Abs. 1) brauchen den Lagebericht nicht aufzustellen; sie dürfen den Jahresabschluß auch später aufstellen, wenn dies einem ordnungsgemäßen Geschäftsgang entspricht, jedoch innerhalb der ersten sechs Monate des Geschäftsjahrs.

(2) Der Jahresabschluß der Kapitalgesellschaft hat unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kapitalgesellschaft zu vermitteln. Führen besondere Umstände dazu, daß der Jahresabschluß ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild im Sinne des Satzes 1 nicht vermittelt, so sind im Anhang zusätzliche Angaben zu machen.

(3) Eine Kapitalgesellschaft, die Tochterunternehmen eines nach § 290 zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichteten Mutterunternehmens ist, braucht die Vorschriften dieses Unterabschnitts und des Dritten und Vierten Unterabschnitts dieses Abschnitts nicht anzuwenden, wenn

1. alle Gesellschafter des Tochterunternehmens der Befreiung für das jeweilige Geschäftsjahr zugestimmt haben und der Beschluß nach § 325 offengelegt worden ist,
2. das Mutterunternehmen zur Verlustübernahme nach § 302 des Aktiengesetzes verpflichtet ist oder eine solche Verpflichtung freiwillig übernommen hat und diese Erklärung nach § 325 offengelegt worden ist,
3. das Tochterunternehmen in den Konzernabschluß nach den Vorschriften dieses Abschnitts einbezogen worden ist,
4. die Befreiung des Tochterunternehmens im Anhang des von dem Mutterunternehmen aufgestellten Konzernabschlusses angegeben wird und
5. die von dem Mutterunternehmen nach den Vorschriften über die Konzernrechnungslegung gemäß § 325 offenzulegenden Unterlagen auch zum Handelsregister des Sitzes der die Befreiung in Anspruch nehmenden Kapitalgesellschaft eingereicht worden sind.

(4) Absatz 3 ist auf Kapitalgesellschaften, die Tochterunternehmen eines nach § 11 des Publizitätsgesetzes zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichteten Mutterunternehmens sind, entsprechend anzuwenden, soweit in diesem Konzernabschluß von dem Wahlrecht des § 13 Abs. 3 Satz 1 des Publizitätsgesetzes nicht Gebrauch gemacht worden ist.

## § 264a

### **Anwendung auf bestimmte offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften**

(1) Die Vorschriften des Ersten bis Fünften Unterabschnitts des Zweiten Abschnitts sind auch anzuwenden auf offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften, bei denen nicht wenigstens ein persönlich haftender Gesellschafter

1. eine natürliche Person oder
2. eine offene Handelsgesellschaft, Kommanditgesellschaft oder andere Personengesellschaft mit einer natürlichen Person als persönlich haftendem Gesellschafter ist oder sich die Verbindung von Gesellschaften in dieser Art fortsetzt.

(2) In den Vorschriften dieses Abschnitts gelten als gesetzliche Vertreter einer offenen Handelsgesellschaft und Kommanditgesellschaft nach Absatz 1 die Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs der vertretungsberechtigten Gesellschaften.

### § 264b

#### **Befreiung von der Pflicht zur Aufstellung eines Jahresabschlusses nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften**

Eine Personenhandelsgesellschaft im Sinne des § 264a Abs. 1 ist von der Verpflichtung befreit, einen Jahresabschluss und einen Lagebericht nach den Vorschriften dieses Abschnitts aufzustellen, prüfen zu lassen und offen zu legen, wenn

1. sie in den Konzernabschluss eines Mutterunternehmens mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum oder in den Konzernabschluss eines anderen Unternehmens, das persönlich haftender Gesellschafter dieser Personenhandelsgesellschaft ist, einbezogen ist;
2. der Konzernabschluss sowie der Konzernlagebericht im Einklang mit der Richtlinie 83/349/EWG des Rates vom 13. Juni 1983 auf Grund von Artikel 54 Abs. 3 Buchstabe g des Vertrages über den konsolidierten Abschluss (ABl. EG Nr. L 193 S. 1) und der Richtlinie 84/253/EWG des Rates vom 10. April 1984 über die Zulassung der mit der Pflichtprüfung der Rechnungslegungsunterlagen beauftragten Personen (ABl. EG Nr. L 126 S. 20) nach dem für das den Konzernabschluss aufstellende Unternehmen maßgeblichen Recht aufgestellt, von einem zugelassenen Abschlussprüfer geprüft und offen gelegt worden ist;
3. das den Konzernabschluss aufstellende Unternehmen die offen zu legenden Unterlagen in deutscher Sprache auch zum Handelsregister des Sitzes der Personenhandelsgesellschaft eingereicht hat und
4. die Befreiung der Personenhandelsgesellschaft im Anhang des Konzernabschlusses angegeben ist.

### § 264c

#### **Besondere Bestimmungen für offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften im Sinne des § 264a**

(1) Ausleihungen, Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern sind in der Regel als solche jeweils gesondert auszuweisen oder im Anhang anzugeben. Werden sie unter anderen Posten ausgewiesen, so muss diese Eigenschaft vermerkt werden.

(2) § 266 Abs. 3 Buchstabe A ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass als Eigenkapital die folgenden Posten gesondert auszuweisen sind:

- I. Kapitalanteile
- II. Rücklagen
- III. Gewinnvortrag/Verlustvortrag
- IV. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag.

Anstelle des Postens „Gezeichnetes Kapital“ sind die Kapitalanteile der persönlich haftenden Gesellschafter auszuweisen; die dürfen auch zusammengefasst ausgewiesen werden. Der auf den Kapitalanteil eines persönlich haftenden Gesellschafter für das

Geschäftsjahr entfallende Verlust ist von dem Kapitalanteil abzuschreiben. Soweit der Verlust den Kapitalanteil übersteigt, ist er auf der Aktivseite unter der Bezeichnung, „Einzahlungsverpflichtungen persönlich haftender Gesellschafter“ unter den Forderungen gesondert auszuweisen, soweit eine Zahlungsverpflichtung besteht. Besteht keine Zahlungsverpflichtung, so ist der Betrag als „Nicht durch Vermögenseinlagen gedeckter Verlustanteil persönlich haftender Gesellschafter“ zu bezeichnen und gemäß § 268 Abs. 3 auszuweisen. Die Sätze 2 bis 5 sind auf die Einlagen von Kommanditisten entsprechend anzuwenden, wobei diese insgesamt gesondert gegenüber den Kapitalanteilen der persönlich haftenden Gesellschafter auszuweisen sind. Eine Forderung darf jedoch nur ausgewiesen werden, soweit eine Einzahlungsverpflichtung besteht; dasselbe gilt, wenn ein Kommanditist Gewinnanteile entnimmt, während sein Kapitalanteil durch Verlust unter den Betrag der geleisteten Einlage herabgemindert ist, oder soweit durch die Entnahme der Kapitalanteil unter den bezeichneten Betrag herabgemindert wird. Als Rücklagen sind nur solche Beträge auszuweisen, die auf Grund einer gesellschaftsrechtlichen Vereinbarung gebildet worden sind. Im Anhang ist der Betrag der im Handelsregister gemäß § 172 Abs. 1 eingetragenen Einlagen anzugeben, soweit diese nicht geleistet sind.

(3) Das sonstige Vermögen der Gesellschafter (Privatvermögen) darf nicht in die Bilanz und die auf das Privatvermögen entfallenden Aufwendungen und Erträge dürfen nicht in die Gewinn- und Verlustrechnung aufgenommen werden. In der Gewinn- und Verlustrechnung darf jedoch nach dem Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ ein dem Steuersatz der Komplementärgesellschaft entsprechender Steueraufwand der Gesellschafter offen abgesetzt oder hinzugerechnet werden.

(4) Anteile an Komplementärgesellschaften sind in der Bilanz auf der Aktivseite unter den Posten A.III.1 oder A.III.3 auszuwerten. § 272 Abs. 4 ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass für diese Anteile in Höhe des aktivierten Betrags nach dem Posten „Eigenkapital“ ein Sonderposten unter der Bezeichnung „Ausgleichsposten für aktivierte eigene Anteile“ zu bilden ist. §§ 269, 274 Abs. 2 sind mit der Maßgabe anzuwenden, dass nach dem Posten „Eigenkapital“ ein Sonderposten in Höhe der aktivierten Bilanzierungshilfen anzusetzen ist.

## § 265

(1) Die Form der Darstellung, insbesondere die Gliederung der aufeinanderfolgenden Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen, ist beizubehalten, soweit nicht in Ausnahmefällen wegen besonderer Umstände Abweichungen erforderlich sind. Die Abweichungen sind im Anhang anzugeben und zu begründen.

(2) In der Bilanz sowie in der Gewinn- und Verlustrechnung ist zu jedem Posten der entsprechende Betrag des vorhergehenden Geschäftsjahres anzugeben. Sind die Beträge nicht vergleichbar, so ist dies im Anhang anzugeben und zu erläutern. Wird der Vorjahresbetrag angepaßt, so ist auch dies im Anhang anzugeben und zu erläutern.

(3) Fällt ein Vermögensgegenstand oder eine Schuld unter mehrere Posten der Bilanz, so ist die Mitzugehörigkeit zu anderen Posten bei dem Posten, unter dem der Ausweis erfolgt ist, zu vermerken oder im Anhang anzugeben, wenn dies zur Aufstellung eines klaren und übersichtlichen Jahresabschlusses erforderlich ist. Eigene Anteile dürfen unabhängig von ihrer Zweckbestimmung nur unter dem dafür vorgesehenen Posten im Umlaufvermögen ausgewiesen werden.

(4) Sind mehrere Geschäftszweige vorhanden und bedient dies die Gliederung des Jahresabschlusses nach verschiedenen Gliederungsvorschriften, so ist der Jahresabschluß nach der für einen Geschäftszweig vorgeschriebenen Gliederung aufzustellen und nach der für die anderen Geschäftszweige vorgeschriebenen Gliederung zu ergänzen. Die Ergänzung ist im Anhang anzugeben und zu begründen.

(5) Eine weitere Untergliederung der Posten ist zulässig; dabei ist jedoch die vorgeschriebene Gliederung zu beachten. Neue Posten dürfen hinzugefügt werden, wenn ihr Inhalt nicht von einem vorgeschriebenen Posten gedeckt wird.

(6) Gliederung und Bezeichnung der mit arabischen Zahlen versehene Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung sind zu ändern, wenn dies wegen Besonderheiten der Kapitalgesellschaft zur Aufstellung eines klaren und übersichtlichen Jahresabschlusses erforderlich ist.

(7) Die mit arabischen Zahlen versehenen Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung können, wenn nicht besondere Formblätter vorgeschrieben sind, zusammengefaßt ausgewiesen werden, wenn

1. sie einen Betrag enthalten, der für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes im Sinne des § 264 Abs. 2 nicht erheblich ist,
- oder
2. dadurch die Klarheit der Darstellung vergrößert wird; in diesem Falle müssen die zusammengefaßten Posten jedoch im Anhang gesondert ausgewiesen werden.

(8) Ein Posten der Bilanz oder der Gewinn- und Verlustrechnung, der keinen Betrag ausweist, braucht nicht aufgeführt zu werden, es sei denn, daß im vorhergehenden Geschäftsjahr unter diesem Posten ein Betrag ausgewiesen wurde.

## Zweiter Titel

### Bilanz

#### § 266

#### Gliederung der Bilanz

(1) Die Bilanz ist in Kontoform aufzustellen. Dabei haben große und mittelgroße Kapitalgesellschaften (§ 267 Abs. 3, 2) auf der Aktivseite die in Absatz 2 und auf der Passivseite die in Absatz 3 bezeichneten Posten gesondert und in der vorgeschriebenen Reihenfolge auszuweisen. Kleine Kapitalgesellschaften (§ 267 Abs. 1) brauchen nur eine verkürzte Bilanz aufzustellen, in die nur die in den Absätzen 2 und 3 mit Buchstaben und römischen Zahlen bezeichneten Posten gesondert und in der vorgeschriebenen Reihenfolge aufgenommen werden.

(2) Aktivseite

A. Anlagevermögen:

I. Immaterielle Vermögensgegenstände:

1. Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten;

2. Geschäfts- oder Firmenwert;
3. geleistete Anzahlungen;
- II. Sachanlagen:
  1. Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken;
  2. technische Anlagen und Maschinen;
  3. andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung;
  4. geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau;
- III. Finanzanlagen:
  1. Anteile an verbundenen Unternehmen;
  2. Ausleihungen an verbundene Unternehmen;
  3. Beteiligungen;
  4. Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht;
  5. Wertpapiere des Anlagevermögens;
  6. sonstige Ausleihungen.
- B. Umlaufvermögen:
  - I. Vorräte:
    1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe;
    2. unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen;
    3. fertige Erzeugnisse und Waren;
    4. geleistete Anzahlungen;
  - II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände:
    1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen;
    2. Forderungen gegen verbundene Unternehmen;
    3. Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht;
    4. sonstige Vermögensgegenstände;
  - III. Wertpapiere:
    1. Anteile an verbundenen Unternehmen;
    2. eigene Anteile;
    3. sonstige Wertpapiere;
  - IV. Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks.
- C. Rechnungsabgrenzungsposten.
  - (3) Passivseite
- A. Eigenkapital:
  - I. Gezeichnetes Kapital;
  - II. Kapitalrücklage;
  - III. Gewinnrücklagen:
    1. gesetzliche Rücklage;
    2. Rücklage für eigene Anteile;
    3. satzungsmäßige Rücklagen;
    4. andere Gewinnrücklagen;
  - IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag;
  - V. Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag.
- B. Rückstellungen:
  1. Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen;
  2. Steuerrückstellungen;
  3. sonstige Rückstellungen.

## C. Verbindlichkeiten:

1. Anleihen, davon konvertibel,
2. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten;
3. erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen;
4. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen;
5. Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel;
6. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen;
7. Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht;
8. sonstige Verbindlichkeiten;  
davon aus Steuern,  
davon im Rahmen der sozialen Sicherheit.

## D. Rechnungsabgrenzungsposten.

## § 267

## Umschreibung der Größenklassen

(1) Kleine Kapitalgesellschaften sind solche, die mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale nicht überschreiten.

1. 3 438 000 Euro Bilanzsumme nach Abzug eines auf der Aktivseite ausgewiesenen Fehlbetrags (§ 268 Abs. 3).
2. 6 875 000 Euro Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlußstichtag.
3. Im Jahresdurchschnitt fünfzig Arbeitnehmer.

(2) Mittelgroße Kapitalgesellschaften sind solche, die mindestens zwei der drei in Absatz 1 bezeichneten Merkmale überschreiten und jeweils mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale nicht überschreiten.

1. 13 750 000 Euro Bilanzsumme nach Abzug eines auf der Aktivseite ausgewiesenen Fehlbetrags (§ 268 Abs. 3).
2. 27 500 000 Euro Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlußstichtag.
3. Im Jahresdurchschnitt zweihundertfünfzig Arbeitnehmer.

(3) Große Kapitalgesellschaften sind solche, die mindestens zwei der drei in Absatz 2 bezeichneten Merkmale überschreiten. Eine Kapitalgesellschaft gilt stets als große, wenn sie einen organisierten Markt im Sinne des § 2 Abs. 5 des Wertpapierhandelsgesetzes durch von ihr ausgegebene Wertpapiere im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 des Wertpapierhandelsgesetzes in Anspruch nimmt oder die Zulassung zum Handel an einem organisierten Markt beantragt worden ist.

(4) Die Rechtsfolgen der Merkmale nach den Absätzen 1 bis 3 Satz 1 treten nur ein, wenn sie an den Abschlußstichtagen von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren über- oder unterschritten werden. Im Falle der Umwandlung oder Neugründung treten die Rechtsfolgen schon ein, wenn die Voraussetzungen des Absatzes 1, 2 oder 3 am ersten Abschlußstichtag nach der Umwandlung oder Neugründung vorliegen.

(5) Als durchschnittliche Zahl der Arbeitnehmer gilt der vierte Teil der Summe aus den Zahlen der jeweils am 31. März, 30. Juni, 30. September und 31. Dezember

beschäftigten Arbeitnehmer einschließlich der im Ausland beschäftigten Arbeitnehmer, jedoch ohne die zu ihrer Berufsausbildung Beschäftigten.

(6) Informations- und Auskunftsrechte der Arbeitnehmervertretungen nach anderen Gesetzen bleiben unberührt.

## § 268

### Vorschriften zu einzelnen Posten der Bilanz. Bilanzvermerke

(1) Die Bilanz darf auch unter Berücksichtigung der vollständigen oder teilweisen Verwendung des Jahresergebnisses aufgestellt werden. Wird die Bilanz unter Berücksichtigung der teilweisen Verwendung des Jahresergebnisses aufgestellt, so tritt an die Stelle der Posten „Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag“ und „Gewinnvortrag/Verlustvortrag“ der Posten „Bilanzgewinn/Bilanzverlust“; ein vorhandener Gewinn- oder Verlustvortrag ist in den Posten „Bilanzgewinn/Bilanzverlust“ einzubeziehen und in der Bilanz oder im Anhang gesondert anzugeben.

(2) In der Bilanz oder im Anhang ist die Entwicklung der einzelnen Posten des Anlagevermögens und des Postens „Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs“ darzustellen. Dabei sind, ausgehend von den gesamten Anschaffungs- und Herstellungskosten, die Zugänge, Abgänge, Umbuchungen und Zuschreibungen des Geschäftsjahrs sowie die Abschreibungen in ihrer gesamten Höhe gesondert aufzuführen. Die Abschreibungen des Geschäftsjahrs sind entweder in der Bilanz bei dem betreffenden Posten zu vermerken oder im Anhang in einer der Gliederung des Anlagevermögens entsprechenden Aufgliederung anzugeben.

(3) Ist das Eigenkapital durch Verluste aufgebraucht und ergibt sich ein Überschuß der Passivposten über die Aktivposten, so ist dieser Betrag am Schluß der Bilanz auf der Aktivseite gesondert unter der Bezeichnung „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ auszuweisen.

(4) Der Betrag der Forderungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr ist bei jedem gesondert ausgewiesenen Posten zu vermerken. Werden unter dem Posten „sonstige Vermögensgegenstände“ Beträge für Vermögensgegenstände ausgewiesen, die erst nach dem Abschlußstichtag rechtlich entstehen, so müssen Beträge, die einen größeren Umfang haben, im Anhang erläutert werden.

(5) Der Betrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr ist bei jedem gesondert ausgewiesenen Posten zu vermerken. Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen sind, soweit Anzahlungen auf Vorräte nicht von dem Posten „Vorräte“ offen abgesetzt werden, unter den Verbindlichkeiten gesondert auszuweisen. Sind unter dem Posten „Verbindlichkeiten“ Beträge für Verbindlichkeiten ausgewiesen, die erst nach dem Abschlußstichtag rechtlich entstehen, so müssen Beträge, die einen größeren Umfang haben, im Anhang erläutert werden.

(6) Ein nach § 250 Abs. 3 in den Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite aufgenommener Unterschiedsbetrag ist in der Bilanz gesondert auszuweisen oder im Anhang anzugeben.

(7) Die in § 251 bezeichneten Haftungsverhältnisse sind jeweils gesondert unter der Bilanz oder im Anhang unter Angabe der gewährten Pfandrechte und sonstigen Sicherheiten anzugeben; bestehen solche Verpflichtungen gegenüber verbundenen Unternehmen, so sind sie gesondert anzugeben.

## § 269

**Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung  
des Geschäftsbetriebs**

Die Aufwendungen für die Ingangsetzung des Geschäftsbetriebs und dessen Erweiterung dürfen, soweit sie nicht bilanzierungsfähig sind, als Bilanzierungshilfe aktiviert werden; der Posten ist in der Bilanz unter der Bezeichnung „Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs“ vor dem Anlagevermögen auszuweisen und im Anhang zu erläutern. Werden solche Aufwendungen in der Bilanz ausgewiesen, so dürfen Gewinne nur ausgeschüttet werden, wenn die nach der Ausschüttung verbleibenden jederzeit auflösbaren Gewinnrücklagen zuzüglich eines Gewinnvortrags und abzüglich eines Verlustvortrags dem angesetzten Betrag mindestens entsprechen.

## § 270

**Bildung bestimmter Posten**

(1) Einstellungen in die Kapitalrücklage und deren Auflösung sind bereits bei der Aufstellung der Bilanz vorzunehmen. Satz 1 ist auf Einstellungen in den Sonderposten mit Rücklageanteil und dessen Auflösung anzuwenden.

(2) Wird die Bilanz unter Berücksichtigung der vollständigen oder teilweisen Verwendung des Jahresergebnisses aufgestellt, so sind Entnahmen aus Gewinnrücklagen sowie Einstellungen in Gewinnrücklagen, die nach Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung vorzunehmen sind oder auf Grund solcher Vorschriften beschlossen worden sind, bereits bei der Aufstellung der Bilanz zu berücksichtigen.

## § 271

**Beteiligungen. Verbundene Unternehmen**

(1) Beteiligungen sind Anteile an anderen Unternehmen, die bestimmt sind, dem eigenen Geschäftsbetrieb durch Herstellung einer dauernden Verbindung zu jenen Unternehmen zu dienen. Dabei ist es unerheblich, ob die Anteile in Wertpapieren verbrieft sind oder nicht. Als Beteiligung gelten im Zweifel Anteile an einer Kapitalgesellschaft, die insgesamt den fünften Teil des Nennkapitals dieser Gesellschaft überschreiten. Auf die Berechnung ist § 16 Abs. 2 und 4 des Aktiengesetzes entsprechend anzuwenden. Die Mitgliedschaft in einer eingetragenen Genossenschaft gilt nicht als Beteiligung im Sinne dieses Buches.

(2) Verbundene Unternehmen im Sinne dieses Buches sind solche Unternehmen, die als Mutter- oder Tochterunternehmen (§ 290) in den Konzernabschluß eines Mutterunternehmens nach den Vorschriften über die Vollkonsolidierung einzubeziehen sind, das als oberstes Mutterunternehmen den am weitestgehenden Konzernabschluß nach dem Zweiten Unterabschnitt aufzustellen hat, auch wenn die Aufstellung unterbleibt, oder das einen befreienden Konzernabschluß nach § 291 oder nach einer nach § 292 erlassenen Rechtsverordnung aufstellt oder aufstellen könnte; Tochterunternehmen, die nach § 295 oder § 296 nicht einbezogen werden, sind ebenfalls verbundene Unternehmen.

## § 272

**Eigenkapital**

(1) Gezeichnetes Kapital ist das Kapital, auf das die Haftung der Gesellschafter für die Verbindlichkeiten der Kapitalgesellschaft gegenüber den Gläubigern beschränkt ist. Die ausstehenden Einlagen auf das gezeichnete Kapital sind auf der Aktivseite vor dem Anlagevermögen gesondert auszuweisen und entsprechend zu bezeichnen; die davon eingeforderten Einlagen sind zu vermerken. Die nicht eingeforderten ausstehenden Einlagen dürfen auch von dem Posten „Gezeichnetes Kapital“ offen abgesetzt werden; in diesem Falle ist der verbleibende Betrag als Posten „Eingefordertes Kapital“ in der Hauptspalte der Passivseite auszuweisen und ist außerdem der eingeforderte, aber noch nicht eingezahlte Betrag unter den Forderungen gesondert auszuweisen und entsprechend zu bezeichnen. Der Nennbetrag oder, falls ein solcher nicht vorhanden ist, der rechnerische Wert von nach § 71 Abs. 1 Nr. 6 oder 8 des Aktiengesetzes zur Einziehung erworbenen Aktien ist in der Vorspalte offen von dem Posten „Gezeichnetes Kapital“ als Kapitalrückzahlung abzusetzen. Ist der Erwerb der Aktien nicht zur Einziehung erfolgt, ist Satz 4 auch anzuwenden, soweit in dem Beschluß über den Rückkauf die spätere Veräußerung von einem Beschluß der Hauptversammlung in entsprechender Anwendung des § 182 Abs. 1 Satz 1 des Aktiengesetzes abhängig gemacht worden ist. Wird der Nennbetrag oder der rechnerische Wert von Aktien nach Satz 4 abgesetzt, ist der Unterschiedsbetrag dieser Aktien zwischen ihrem Nennbetrag oder dem rechnerischen Wert und ihrem Kaufpreis mit den anderen Gewinnrücklagen (§ 266 Abs. 3 A.III.4.) zu verrechnen; weitergehende Anschaffungskosten sind als Aufwand des Geschäftsjahres zu berücksichtigen.

(2) Als Kapitalrücklage sind auszuweisen

1. der Betrag, der bei der Ausgabe von Anteilen einschließlich von Bezugsanteilen über den Nennbetrag oder, falls ein Nennbetrag nicht vorhanden ist, über den rechnerischen Wert hinaus erzielt wird;
2. der Betrag, der bei der Ausgabe von Schuldverschreibungen für Wandlungsrechte und Optionsrechte zum Erwerb von Anteilen erzielt wird;
3. der Betrag von Zuzahlungen, die Gesellschafter gegen Gewährung eines Vorzugs für ihre Anteile leisten;
4. der Betrag von anderen Zuzahlungen, die Gesellschafter in das Eigenkapital leisten.

(3) Als Gewinnrücklagen dürfen nur Beträge ausgewiesen werden, die im Geschäftsjahr oder in einem früheren Geschäftsjahr aus dem Ergebnis gebildet worden sind. Dazu gehören aus dem Ergebnis zu bildende gesetzliche oder auf Gesellschaftsvertrag oder Satzung beruhende Rücklagen und andere Gewinnrücklagen.

(4) In eine Rücklage für eigene Anteile ist ein Betrag einzustellen, der dem auf der Aktivseite der Bilanz für die eigenen Anteile anzusetzenden Betrag entspricht. Die Rücklage darf nur aufgelöst werden, soweit die eigenen Anteile ausgegeben, veräußert oder eingezogen werden oder soweit nach § 253 Abs. 3 auf der Aktivseite ein niedrigerer Betrag angesetzt wird. Die Rücklage, die bereits bei der Aufstellung der Bilanz vorzunehmen ist, darf aus vorhandenen Gewinnrücklagen gebildet werden, soweit diese frei verfügbar sind. Die Rücklage nach Satz 1 ist auch für Anteile eines herrschenden oder eines mit Mehrheit beteiligten Unternehmens zu bilden.

## § 273

**Sonderposten mit Rücklageanteil**

Der Sonderposten mit Rücklageanteil (§ 247 Abs. 3) darf nur insoweit gebildet werden, als das Steuerrecht die Anerkennung des Wertansatzes bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung davon abhängig macht, daß der Sonderposten in der Bilanz gebildet wird. Er ist auf der Passivseite vor den Rückstellungen auszuweisen; die Vorschriften, nach denen er gebildet worden ist, sind in der Bilanz oder im Anhang anzugeben.

## § 274

**Steuerabgrenzung**

(1) Ist der dem Geschäftsjahr und früheren Geschäftsjahren zuzurechnende Steuer-  
aufwand zu niedrig, weil der nach den steuerrechtlichen Vorschriften zu versteuernde  
Gewinn niedriger als das handelsrechtliche Ergebnis ist, und gleicht sich der zu niedrige  
Steueraufwand des Geschäftsjahrs und früherer Geschäftsjahre in späteren Geschäfts-  
jahren voraussichtlich aus, so ist in Höhe der voraussichtlichen Steuerbelastung nach-  
folgender Geschäftsjahre eine Rückstellung nach § 249 Abs. 1 Satz 1 zu bilden und in  
der Bilanz oder im Anhang gesondert anzugeben. Die Rückstellung ist aufzulösen,  
sobald die höhere Steuerbelastung eintritt oder mit ihr voraussichtlich nicht mehr zu  
rechnen ist.

(2) Ist der dem Geschäftsjahr und früheren Geschäftsjahren zuzurechnende Steuer-  
aufwand zu hoch, weil der nach den steuerrechtlichen Vorschriften zu versteuernde  
Gewinn höher als das handelsrechtliche Ergebnis ist, und gleicht sich der zu hohe  
Steueraufwand des Geschäftsjahrs und früherer Geschäftsjahre in späteren Geschäfts-  
jahren voraussichtlich aus, so darf in Höhe der voraussichtlichen Steuerentlastung  
nachfolgender Geschäftsjahre ein Abgrenzungsposten als Bilanzierungshilfe auf der  
Aktivseite der Bilanz gebildet werden. Dieser Posten ist unter entsprechender  
Bezeichnung gesondert auszuweisen und im Anhang zu erläutern. Wird ein solcher  
Posten ausgewiesen, so dürfen Gewinne nur ausgeschüttet werden, wenn die nach der  
Ausschüttung verbleibenden jederzeit auflösbaren Gewinnrücklagen zuzüglich eines  
Gewinnvortrags und abzüglich eines Verlustvortrags dem angesetzten Betrag minde-  
stens entsprechen. Der Betrag ist aufzulösen, sobald die Steuerentlastung eintritt oder  
mit ihr voraussichtlich nicht mehr zu rechnen ist.

## § 274a

**Größenabhängige Erleichterungen**

Kleine Kapitalgesellschaften sind von der Anwendung der folgenden Vorschriften  
befreit:

1. § 268 Abs. 2 über die Aufstellung eines Anlagengitters,
2. § 268 Abs. 4 Satz 2 über die Pflicht zur Erläuterung bestimmter Forderungen im  
Anhang,
3. § 268 Abs. 5 Satz 3 über die Erläuterung bestimmter Verbindlichkeiten im Anhang,
4. § 268 Abs. 6 über den Rechnungsabgrenzungsposten nach § 250 Abs. 3,
5. § 269 Satz 1 insoweit, als die Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweite-  
rung des Geschäftsbetriebs im Anhang erläutert werden müssen.

**Dritter Titel****Gewinn- und Verlustrechnung****§ 275****Gliederung**

(1) Die Gewinn- und Verlustrechnung ist in Staffelform nach dem Gesamtkostenverfahren oder dem Umsatzkostenverfahren aufzustellen. Dabei sind die in Absatz 2 oder 3 bezeichneten Posten in der angegebenen Reihenfolge gesondert auszuweisen.

(2) Bei Anwendung des Gesamtkostenverfahrens sind auszuweisen:

1. Umsatzerlöse
2. Erhöhung oder Verminderung des Bestands zu fertigen und unfertigen Erzeugnissen
3. andere aktivierte Eigenleistungen
4. sonstige betriebliche Erträge
5. Materialaufwand
  - a) Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und für bezogene Waren
  - b) Aufwendungen für bezogene Leistungen
6. Personalaufwand:
  - a) Löhne und Gehälter
  - b) soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und für Unterstützung,  
davon für Altersversorgung
7. Abschreibungen:
  - a) auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen sowie auf aktivierte Aufwendungen für die Inangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs
  - b) auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, soweit diese die in der Kapitalgesellschaft üblichen Abschreibungen überschreiten
8. sonstige betriebliche Aufwendungen
9. Erträge aus Beteiligungen,  
davon aus verbundenen Unternehmen
10. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens,  
davon aus verbundenen Unternehmen
11. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge,  
davon aus verbundenen Unternehmen
12. Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens
13. Zinsen und ähnliche Aufwendungen,  
davon an verbundene Unternehmen
14. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit
15. außerordentliche Erträge
16. außerordentliche Aufwendungen
17. außerordentliches Ergebnis
18. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag
19. sonstige Steuern
20. Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag.

(3) Bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens sind auszuweisen:

1. Umsatzerlöse
2. Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen

3. Bruttoergebnis vom Umsatz
4. Vertriebskosten
5. allgemeine Verwaltungskosten
6. sonstige betriebliche Erträge
7. sonstige betriebliche Aufwendungen
8. Erträge aus Beteiligungen,  
davon aus verbundenen Unternehmen
9. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens,  
davon aus verbundenen Unternehmen
10. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge,  
davon aus verbundenen Unternehmen
11. Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens
12. Zinsen und ähnliche Aufwendungen,  
davon an verbundene Unternehmen
13. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit
14. außerordentliche Erträge
15. außerordentliche Aufwendungen
16. außerordentliches Ergebnis
17. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag
18. sonstige Steuern
19. Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag.

(4) Veränderungen der Kapital- und Gewinnrücklagen dürfen in der Gewinn- und Verlustrechnung erst nach dem Posten „Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag“ ausgewiesen werden.

## § 276

### Größenabhängige Erleichterungen

Kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften (§ 267 Abs. 1, 2) dürfen die Posten § 275 Abs. 2 Nr. 1 bis 5 oder Abs. 3 Nr. 1 bis 3 und 6 zu einem Posten unter der Bezeichnung „Rohergebnis“ zusammenfassen. Kleine Kapitalgesellschaften brauchen außerdem die in § 277 Abs. 4 Satz 2 und 3 verlangten Erläuterungen zu den Posten „außerordentliche Erträge“ und „außerordentliche Aufwendungen“ nicht zu machen.

## § 277

### Vorschriften zu einzelnen Posten der Gewinn- und Verlustrechnung

(1) Als Umsatzerlöse sind die Erlöse aus dem Verkauf und der Vermietung oder Verpachtung von für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft typischen Erzeugnissen und Waren sowie aus von für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft typischen Dienstleistungen nach Abzug von Erlösschmälerungen und der Umsatzsteuer auszuweisen.

(2) Als Bestandsveränderungen sind sowohl Änderungen der Menge als auch solche des Wertes zu berücksichtigen; Abschreibungen jedoch nur, soweit diese die in der Kapitalgesellschaft sonst üblichen Abschreibungen nicht überschreiten.

(3) Außerplanmäßige Abschreibungen nach § 253 Abs. 2 Satz 3 sowie Abschreibungen nach § 253 Abs. 3 Satz 3 sind jeweils gesondert auszuweisen oder im Anhang

anzugeben. Erträge und Aufwendungen aus Verlustübernahme und auf Grund einer Gewinngemeinschaft, eines Gewinnabführungs- oder eines Teilgewinnabführungsvertrags erhaltene oder abgeführte Gewinne sind jeweils gesondert unter entsprechender Bezeichnung auszuweisen.

(4) Unter den Posten „außerordentliche Erträge“ und „außerordentliche Aufwendungen“ sind Erträge und Aufwendungen auszuweisen, die außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft anfallen. Die Posten sind hinsichtlich ihres Betrages und ihrer Art im Anhang zu erläutern, soweit die ausgewiesenen Beträge für die Beurteilung der Ertragslage nicht von untergeordneter Bedeutung sind. Satz 2 gilt auch für Erträge und Aufwendungen, die einem anderen Geschäftsjahr zuzurechnen sind.

## § 278

### Steuern

Die Steuern vom Einkommen und vom Ertrag sind auf der Grundlage des Beschlusses über die Verwendung des Ergebnisses zu berechnen; liegt ein solcher Beschluß im Zeitpunkt der Feststellung des Jahresabschlusses nicht vor, so ist vom Vorschlag über die Verwendung des Ergebnisses auszugehen. Weicht der Beschluß über die Verwendung des Ergebnisses vom Vorschlag ab, so braucht der Jahresabschluß nicht geändert zu werden.

## Vierter Titel

### Bewertungsvorschriften

## § 279

### Nichtanwendung von Vorschriften. Abschreibungen

(1) § 253 Abs. 4 ist nicht anzuwenden. § 253 Abs. 2 Satz 3 darf, wenn es sich nicht um eine voraussichtlich dauernde Wertminderung handelt, nur auf Vermögensgegenstände, die Finanzanlagen sind, angewendet werden.

(2) Abschreibungen nach § 254 dürfen nur insoweit vorgenommen werden, als das Steuerrecht ihre Anerkennung bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung davon abhängig macht, daß sie sich aus der Bilanz ergeben.

## § 280

### Wertaufholungsgebot

(1) Wird bei einem Vermögensgegenstand eine Abschreibung nach § 253 Abs. 2 Satz 3 oder Abs. 3 oder § 254 Satz 1 vorgenommen und stellt sich in einem späteren Geschäftsjahr heraus, daß die Gründe dafür nicht mehr bestehen, so ist der Betrag dieser Abschreibung im Umfang der Werterhöhung unter Berücksichtigung der Abschreibungen, die inzwischen vorzunehmen gewesen wären, zuzuschreiben. § 253 Abs. 5, § 254 Satz 2 sind insoweit nicht anzuwenden.

(2) Von der Zuschreibung nach Absatz 1 kann abgesehen werden, wenn der niedrigere Wertansatz bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung beibehalten werden kann und wenn Voraussetzung für die Beibehaltung ist, daß der niedrigere Wertansatz auch in der Bilanz beibehalten wird.

(3) Im Anhang ist der Betrag der im Geschäftsjahr aus steuerrechtlichen Gründen unterlassenen Zuschreibungen anzugeben und hinreichend zu begründen.

## § 281

### **Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften**

(1) Die nach § 254 zulässigen Abschreibungen dürfen auch in der Weise vorgenommen werden, daß der Unterschiedsbetrag zwischen der nach § 253 in Verbindung mit § 279 und der nach § 254 zulässigen Bewertung in den Sonderposten mit Rücklageanteil eingestellt wird. In der Bilanz oder im Anhang sind die Vorschriften anzugeben, nach denen die Wertberichtigung gebildet worden ist. Unbeschadet steuerrechtlicher Vorschriften über die Auflösung ist die Wertberichtigung insoweit aufzulösen, als die Vermögensgegenstände, für die sie gebildet worden ist, aus dem Vermögen ausscheiden oder die steuerrechtliche Wertberichtigung durch handelsrechtliche Abschreibungen ersetzt wird.

(2) Im Anhang ist der Betrag der im Geschäftsjahr allein nach steuerrechtlichen Vorschriften vorgenommenen Abschreibungen, getrennt nach Anlage- und Umlaufvermögen, anzugeben, soweit er sich nicht aus der Bilanz oder der Gewinn- und Verlustrechnung ergibt, und hinreichend zu begründen. Erträge aus der Auflösung des Sonderpostens mit Rücklageanteil sind in dem Posten „sonstige betriebliche Erträge“, Einstellungen in den Sonderposten mit Rücklageanteil sind in dem Posten „sonstige betriebliche Aufwendungen“ der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert auszuweisen oder im Anhang anzugeben.

## § 282

### **Abschreibung der Aufwendungen für die Inangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebes**

Für die Inangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs ausgewiesene Beträge sind in jedem folgenden Geschäftsjahr zu mindestens einem Viertel durch Abschreibungen zu tilgen.

## § 283

### **Wertansatz des Eigenkapitals**

Das gezeichnete Kapital ist zum Nennbetrag anzusetzen.

**Fünfter Titel****Anhang****§ 284****Erläuterungen der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung**

(1) In den Anhang sind diejenigen Angaben aufzunehmen, die zu den einzelnen Posten der Bilanz oder der Gewinn- und Verlustrechnung vorgeschrieben oder die im Anhang zu machen sind, weil sie in Ausübung eines Wahlrechts nicht in die Bilanz oder in die Gewinn- und Verlustrechnung aufgenommen wurden.

(2) Im Anhang müssen

1. die auf die Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden angegeben werden;
2. die Grundlagen für die Umrechnung in Euro angegeben werden, soweit der Jahresabschluß Posten enthält, denen Beträge zugrunde liegen, die auf fremde Währung lauten oder ursprünglich auf fremde Währung lauteten;
3. Abweichungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden angegeben und begründet werden; deren Einfluß auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ist gesondert darzustellen;
4. bei Anwendung einer Bewertungsmethode nach § 240 Abs. 4, § 256 Satz 1 die Unterschiedsbeträge pauschal für die jeweilige Gruppe ausgewiesen werden, wenn die Bewertung im Vergleich zu einer Bewertung auf der Grundlage des letzten vor dem Abschlußstichtag bekannten Börsenkurses oder Marktpreises einen erheblichen Unterschied aufweist;
5. Angaben über die Einbeziehung von Zinsen für Fremdkapital in die Herstellungskosten gemacht werden.

**§ 285****Sonstige Pflichtangaben**

Ferner sind im Anhang anzugeben:

1. zu den in der Bilanz ausgewiesenen Verbindlichkeiten
  - a) der Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren,
  - b) der Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten, die durch Pfandrechte oder ähnliche Rechte gesichert sind, unter Angabe von Art und Form der Sicherheiten;
2. die Aufgliederung der in Nummer 1 verlangten Angaben für jeden Posten der Verbindlichkeiten nach dem vorgeschriebenen Gliederungsschema, sofern sich diese Angaben nicht aus der Bilanz ergeben;
3. der Gesamtbetrag der sonstigen finanziellen Verpflichtungen, die nicht in der Bilanz erscheinen und auch nicht nach § 251 anzugeben sind, sofern diese Angabe für die Beurteilung der Finanzlage von Bedeutung ist; davon sind Verpflichtungen gegenüber verbundenen Unternehmen gesondert anzugeben;
4. die Aufgliederung der Umsatzerlöse nach Tätigkeitsbereichen sowie nach geographisch bestimmten Märkten, soweit sich, unter Berücksichtigung der Organisation des Verkaufs von für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft

- typischen Erzeugnissen und der für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft typischen Dienstleistungen, die Tätigkeitsbereiche und geographisch bestimmten Märkte untereinander erheblich unterscheiden;
5. das Ausmaß, in dem das Jahresergebnis dadurch beeinflusst wurde, daß bei Vermögensgegenständen im Geschäftsjahr oder in früheren Geschäftsjahren Abschreibungen nach §§ 254, 280 Abs. 2 auf Grund steuerrechtlicher Vorschriften vorgenommen oder beibehalten wurden oder ein Sonderposten nach § 273 gebildet wurde; ferner das Ausmaß erheblicher künftiger Belastungen, die sich aus einer solchen Bewertung ergeben;
  6. in welchem Umfang die Steuern vom Einkommen und vom Ertrag das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit und das außerordentliche Ergebnis belasten;
  7. die durchschnittliche Zahl der während des Geschäftsjahrs beschäftigten Arbeitnehmer getrennt nach Gruppen;
  8. bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens (§ 275 Abs. 3)
    - a) der Materialaufwand des Geschäftsjahrs, gegliedert nach § 275 Abs. 2 Nr. 5,
    - b) der Personalaufwand des Geschäftsjahrs, gegliedert nach § 275 Abs. 2 Nr. 6;
  9. für die Mitglieder des Geschäftsführungsorgans, eines Aufsichtsrats, eines Beirats oder einer ähnlichen Einrichtung jeweils für jede Personengruppe
    - a) die für die Tätigkeit im Geschäftsjahr gewährten Gesamtbezüge (Gehälter, Gewinnbeteiligungen, Bezugsrechte, Aufwandsentschädigungen, Versicherungsentgelte, Provisionen und Nebenleistungen jeder Art). In die Gesamtbezüge sind auch Bezüge einzurechnen, die nicht ausgezahlt, sondern in Ansprüche anderer Art umgewandelt oder zur Erhöhung anderer Ansprüche verwendet werden. Außer den Bezügen für das Geschäftsjahr sind die weiteren Bezüge anzugeben, die im Geschäftsjahr gewährt, bisher aber in keinem Jahresabschluß angegeben worden sind;
    - b) die Gesamtbezüge (Abfindungen, Ruhegehälter, Hinterbliebenenbezüge und Leistungen verwandter Art) der früheren Mitglieder der bezeichneten Organe und ihrer Hinterbliebenen. Buchstabe a Satz 2 und 3 ist entsprechend anzuwenden. Ferner ist der Betrag der für diese Personengruppe gebildeten Rückstellungen für laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen und der Betrag der für diese Verpflichtungen nicht gebildeten Rückstellungen anzugeben;
    - c) die gewährten Vorschüsse und Kredite unter Angabe der Zinssätze, der wesentlichen Bedingungen und der gegebenenfalls im Geschäftsjahr zurückgezahlten Beträge sowie die zugunsten dieser Personen eingegangenen Haftungsverhältnisse;
  10. alle Mitglieder des Geschäftsführungsorgans und eines Aufsichtsrats, auch wenn sie im Geschäftsjahr oder später ausgeschieden sind, mit dem Familiennamen und mindestens einem ausgeschriebenen Vornamen, einschließlich des ausgeübten Berufs und bei börsennotierten Gesellschaften auch der Mitgliedschaft in Aufsichtsräten und anderen Kontrollgremien im Sinne des § 125 Abs. 1 Satz 3 des Aktiengesetzes. Der Vorsitzende eines Aufsichtsrats, seine Stellvertreter und ein etwaiger Vorsitzender des Geschäftsführungsorgans sind als solche zu bezeichnen;
  11. Name und Sitz anderer Unternehmen, von denen die Kapitalgesellschaft oder eine für Rechnung der Kapitalgesellschaft handelnde Person mindestens den fünften Teil der Anteile besitzt; außerdem sind die Höhe des Anteils am Kapital, das Eigenkapital und das Ergebnis des letzten Geschäftsjahrs dieser Unternehmen anzugeben, für das ein Jahresabschluß vorliegt; auf die Berechnung der Anteile ist

§ 16 Abs. 2 und 4 des Aktiengesetzes entsprechend anzuwenden, ferner sind von börsennotierten Kapitalgesellschaften zusätzlich alle Beteiligungen an großen Kapitalgesellschaften anzugeben, die fünf vom Hundert der Stimmrechte überschreiten.

- 11a. Name, Sitz und Rechtsform der Unternehmen, deren unbeschränkt haftender Gesellschafter die Kapitalgesellschaft ist;
12. Rückstellungen, die in der Bilanz unter dem Posten „sonstige Rückstellungen“ nicht gesondert ausgewiesen werden, sind zu erläutern, wenn sie einen nicht unerheblichen Umfang haben;
13. bei Anwendung des § 255 Abs. 4 Satz 3 die Gründe für die planmäßige Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts;
14. Name und Sitz des Mutterunternehmens der Kapitalgesellschaft, das den Konzernabschluß für den größten Kreis von Unternehmen aufstellt, und ihres Mutterunternehmens, das den Konzernabschluß für den kleinsten Kreis von Unternehmen aufstellt, sowie im Falle der Offenlegung der von diesen Mutterunternehmen aufgestellten Konzernabschlüsse der Ort, wo diese erhältlich sind.
15. soweit es sich um den Anhang des Jahresabschlusses einer Personenhandelsgesellschaft im Sinne des § 264a Abs. 1 handelt, Name und Sitz der Gesellschaften, die persönlich haftende Gesellschafter sind, sowie deren gezeichnetes Kapital.

## § 286

### Unterlassen von Angaben

(1) Die Berichterstattung hat insoweit zu unterbleiben, als es für das Wohl der Bundesrepublik Deutschland oder eines ihrer Länder erforderlich ist.

(2) Die Aufgliederung der Umsatzerlöse nach § 285 Nr. 4 kann unterbleiben, soweit die Aufgliederung nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung geeignet ist, der Kapitalgesellschaft oder einem Unternehmen, von dem die Kapitalgesellschaft mindestens den fünften Teil der Anteile besitzt, einen erheblichen Nachteil zuzufügen.

(3) Die Angaben nach § 285 Nr. 11 und 11a können unterbleiben, soweit sie

1. für die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kapitalgesellschaft nach § 264 Abs. 2 von untergeordneter Bedeutung sind oder
2. nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung geeignet sind, der Kapitalgesellschaft oder dem anderen Unternehmen einen erheblichen Nachteil zuzufügen.

Die Angabe des Eigenkapitals und des Jahresergebnisses kann unterbleiben, wenn das Unternehmen, über das zu berichten ist, seinen Jahresabschluß nicht offenzulegen hat und die berichtende Kapitalgesellschaft weniger als die Hälfte der Anteile besitzt. Die Anwendung der Ausnahmeregelung nach Satz 1 Nr. 2 ist im Anhang anzugeben.

(4) Die in § 285 Nr. 9 Buchstabe a und b verlangten Angaben über die Gesamtbezüge der dort bezeichneten Personen können unterbleiben, wenn sich anhand dieser Angaben die Bezüge eines Mitglieds dieser Organe feststellen lassen.

## § 287

**Aufstellung des Anteilsbesitzes**

Die in § 285 Nr. 11 und 11a verlangten Angaben dürfen statt im Anhang auch in einer Aufstellung des Anteilsbesitzes gesondert gemacht werden. Die Aufstellung ist Bestandteil des Anhangs. Auf die besondere Aufstellung nach Satz 1 und den Ort ihrer Hinterlegung ist im Anhang hinzuweisen.

## § 288

**Größenabhängige Erleichterungen**

Kleine Kapitalgesellschaften im Sinne des § 267 Abs. 1 brauchen die Angaben nach § 284 Abs. 2 Nr. 4, § 285 Nr. 2 bis 8 Buchstabe a, Nr. 9 Buchstabe a und b und Nr. 12 nicht zu machen. Mittelgroße Kapitalgesellschaften im Sinne des § 267 Abs. 2 brauchen die Angaben nach § 285 Nr. 4 nicht zu machen.

**Sechster Titel****Lagebericht**

## § 289

(1) Im Lagebericht sind zumindest der Geschäftsverlauf und die Lage der Kapitalgesellschaft so darzustellen, daß ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt wird; dabei ist auch auf die Risiken der künftigen Entwicklung einzugehen.

(2) Der Lagebericht soll auch eingehen auf:

1. Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluß des Geschäftsjahrs eingetreten sind;
2. die voraussichtliche Entwicklung der Kapitalgesellschaft;
3. den Bereich Forschung und Entwicklung;
4. bestehende Zweigniederlassungen der Gesellschaft.

## Zweiter Unterabschnitt

### Konzernabschluß und Konzernlagebericht

#### Erster Titel

#### Anwendungsbereich

#### § 290

#### Pflicht zur Aufstellung

(1) Stehen in einem Konzern die Unternehmen unter der einheitlichen Leitung einer Kapitalgesellschaft (Mutterunternehmen) mit Sitz im Inland und gehört dem Mutterunternehmen eine Beteiligung nach § 271 Abs. 1 an dem oder den anderen unter der einheitlichen Leitung stehenden Unternehmen (Tochterunternehmen), so haben die gesetzlichen Vertreter des Mutterunternehmens in den ersten fünf Monaten des Konzerngeschäftsjahrs für das vergangene Konzerngeschäftsjahr einen Konzernabschluß und einen Konzernlagebericht aufzustellen.

(2) Eine Kapitalgesellschaft mit Sitz im Inland ist stets zur Aufstellung eines Konzernabschlusses und eines Konzernlageberichts verpflichtet (Mutterunternehmen), wenn ihr bei einem Unternehmen (Tochterunternehmen)

1. die Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter zusteht,
2. das Recht zusteht, die Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans zu bestellen oder abuberufen, und sie gleichzeitig Gesellschafter ist oder
3. das Recht zusteht, einen beherrschenden Einfluß auf Grund eines mit diesem Unternehmen geschlossenen Beherrschungsvertrags oder auf Grund einer Satzungsbestimmung dieses Unternehmens auszuüben.

(3) Als Rechte, die einem Mutterunternehmen nach Absatz 2 zustehen, gelten auch die einem Tochterunternehmen zustehenden Rechte und die den für Rechnung des Mutterunternehmens oder von Tochterunternehmen handelnden Personen zustehenden Rechte. Den einem Mutterunternehmen an einem anderen Unternehmen zustehenden Rechten werden die Rechte hinzugerechnet, über die es oder ein Tochterunternehmen auf Grund einer Vereinbarung mit anderen Gesellschaftern dieses Unternehmens verfügen kann. Abzuziehen sind Rechte, die

1. mit Anteilen verbunden sind, die von dem Mutterunternehmen oder von Tochterunternehmen für Rechnung einer anderen Person gehalten werden, oder
2. mit Anteilen verbunden sind, die als Sicherheit gehalten werden, sofern diese Rechte nach Weisung des Sicherungsgebers oder, wenn ein Kreditinstitut die Anteile als Sicherheit für ein Darlehen hält, im Interesse des Sicherungsgebers ausgeübt werden.

(4) Welcher Teil der Stimmrechte einem Unternehmen zusteht, bestimmt sich für die Berechnung der Mehrheit nach Absatz 2 Nr. 1 nach dem Verhältnis der Zahl der Stimmrechte, die es aus den ihm gehörenden Anteilen ausüben kann, zur Gesamtzahl aller Stimmrechte. Von der Gesamtzahl aller Stimmrechte sind die Stimmrechte aus eigenen Anteilen abzuziehen, die dem Tochterunternehmen selbst, einem seiner Tochterunternehmen oder einer anderen Person für Rechnung dieser Unternehmen gehören.

## § 291

**Befreiende Wirkung von EU/EWR-Konzernabschlüssen**

(1) Ein Mutterunternehmen, das zugleich Tochterunternehmen eines Mutterunternehmens mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum ist, braucht einen Konzernabschluß und einen Konzernlagebericht nicht aufzustellen, wenn ein den Anforderungen des Absatzes 2 entsprechender Konzernabschluß und Konzernlagebericht seines Mutterunternehmens einschließlich des Bestätigungsvermerks oder des Vermerks über dessen Versagung nach den für den entfallenden Konzernabschluß und Konzernlagebericht maßgeblichen Vorschriften in deutscher Sprache offengelegt wird. Ein befreiender Konzernabschluß und ein befreiender Konzernlagebericht können von jedem Unternehmen unabhängig von seiner Rechtsform und Größe aufgestellt werden, wenn das Unternehmen als Kapitalgesellschaft mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum zur Aufstellung eines Konzernabschlusses unter Einbeziehung des zu befreienden Mutterunternehmens und seiner Tochterunternehmen verpflichtet wäre.

(2) Der Konzernabschluß und Konzernlagebericht eines Mutterunternehmens mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum haben befreiende Wirkung, wenn

1. das zu befreiende Mutterunternehmen und seine Tochterunternehmen in den befreienden Konzernabschluß unbeschadet der §§ 295, 296 einbezogen worden sind,
2. der befreiende Konzernabschluß und der befreiende Konzernlagebericht im Einklang mit der Richtlinie 83/349/EWG des Rates vom 13. Juni 1983 über den konsolidierten Abschluß (ABl. EG Nr. L 193 S. 1) und der Richtlinie 84/253/EWG des Rates vom 10. April 1984 über die Zulassung der mit der Pflichtprüfung der Rechnungslegungsunterlagen beauftragten Personen (ABl. EG Nr. L 126 S. 20) nach dem für das aufstellende Mutterunternehmen maßgeblichen Recht aufgestellt und von einem zugelassenen Abschlußprüfer geprüft worden sind,
3. der Anhang des Jahresabschlusses des zu befreienden Unternehmens folgende Angaben enthält:
  - a) Name und Sitz des Mutterunternehmens, das den befreienden Konzernabschluß und Konzernlagebericht aufstellt,
  - b) einen Hinweis auf die Befreiung von der Verpflichtung, einen Konzernabschluß und einen Konzernlagebericht aufzustellen, und
  - c) eine Erläuterung der im befreienden Konzernabschluß vom deutschen Recht abweichend angewandten Bilanzierungs-, Bewertungs- und Konsolidierungsmethoden.

Satz 1 gilt für Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen entsprechend; unbeschadet der übrigen Voraussetzungen in Satz 1 hat die Aufstellung des befreienden Konzernabschlusses und des befreienden Konzernlageberichts bei Kreditinstituten im Einklang mit der Richtlinie 86/635/EWG des Rates vom 8. Dezember 1986 über den Jahresabschluß und den konsolidierten Abschluß von Banken und anderen Finanzinstituten (ABl. EG Nr. L 372 S. 1) und bei Versicherungsunternehmen im Einklang mit der Richtlinie 91/674/EWG des Rates vom 19. Dezember 1991 über den Jahresabschluß und den konsolidierten Jahresabschluß von Versicherungsunternehmen (ABl. EG Nr. L 374 S. 7) zu erfolgen.

(3) Die Befreiung nach Absatz 1 kann trotz Vorliegens der Voraussetzungen nach Absatz 2 von einem Mutterunternehmen nicht in Anspruch genommen werden, wenn Gesellschafter, denen bei Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien mindestens zehn vom Hundert und bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung mindestens zwanzig vom Hundert der Anteile an dem zu befreienden Mutterunternehmen gehören, spätestens sechs Monate vor dem Ablauf des Konzerngeschäftsjahrs die Aufstellung eines Konzernabschlusses und eines Konzernlageberichts beantragt haben. Gehören dem Mutterunternehmen mindestens neunzig vom Hundert der Anteile an dem zu befreienden Mutterunternehmen, so kann Absatz 1 nur angewendet werden, wenn die anderen Gesellschafter der Befreiung zugestimmt haben.

## § 292

### **Rechtsverordnungsermächtigung für befreiende Konzernabschlüsse und Konzernlageberichte**

(1) Das Bundesministerium der Justiz wird ermächtigt, im Einvernehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen und dem Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie durch Rechtsverordnung, die nicht der Zustimmung des Bundesrates bedarf, zu bestimmen, daß § 291 auf Konzernabschlüsse und Konzernlageberichte von Mutterunternehmen mit Sitz in einem Staat, der nicht Mitglied der Europäischen Union und auch nicht Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum ist, mit der Maßgabe angewendet werden darf, daß der befreiende Konzernabschluß und der befreiende Konzernlagebericht nach dem mit den Anforderungen der Richtlinie 83/349/EWG übereinstimmenden Recht eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines anderen Vertragsstaates des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum aufgestellt worden oder einem nach diesem Recht eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines anderen Vertragsstaates des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum aufgestellten Konzernabschluß und Konzernlagebericht gleichwertig sein müssen. Das Recht eines anderen Mitgliedstaates der Europäischen Union oder Vertragsstaates des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum kann einem befreienden Konzernabschluß und einem befreienden Konzernlagebericht jedoch nur zugrunde gelegt oder für die Herstellung der Gleichwertigkeit herangezogen werden, wenn diese Unterlagen in dem anderen Mitgliedstaat oder Vertragsstaat anstelle eines sonst nach dem Recht dieses Mitgliedstaates oder Vertragsstaates vorgeschriebenen Konzernabschlusses und Konzernlageberichts offengelegt werden. Die Anwendung dieser Vorschrift kann in der Rechtsverordnung nach Satz 1 davon abhängig gemacht werden, daß die nach diesem Unterabschnitt aufgestellten Konzernabschlüsse und Konzernlageberichte in dem Staat, in dem das Mutterunternehmen seinen Sitz hat, als gleichwertig mit den dort für Unternehmen mit entsprechender Rechtsform und entsprechendem Geschäftszweig vorgeschriebenen Konzernabschlüssen und Konzernlageberichten angesehen werden.

(2) Ist ein nach Absatz 1 zugelassener Konzernabschluß nicht von einem in Übereinstimmung mit den Vorschriften der Richtlinie 84/253/EWG zugelassenen Abschlußprüfer geprüft worden, so kommt ihm befreiende Wirkung nur zu, wenn der Abschlußprüfer eine den Anforderungen dieser Richtlinie gleichwertige Befähigung hat und der Konzernabschluß in einer den Anforderungen des Dritten Unterabschnitts entsprechenden Weise geprüft worden ist.

(3) In einer Rechtsverordnung nach Absatz 1 kann außerdem bestimmt werden, welche Voraussetzungen Konzernabschlüsse und Konzernlageberichte von Mutterunternehmen mit Sitz in einem Staat, der nicht Mitglied der Europäischen Union und auch nicht Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum ist, im einzelnen erfüllen müssen, um nach Absatz 1 gleichwertig zu sein, und wie die Befähigung von Abschlußprüfern beschaffen sein muß, um nach Absatz 2 gleichwertig zu sein. In der Rechtsverordnung können zusätzliche Angaben und Erläuterungen zum Konzernabschluß vorgeschrieben werden, soweit diese erforderlich sind, um die Gleichwertigkeit dieser Konzernabschlüsse und Konzernlageberichte mit solchen nach diesem Unterabschnitt oder dem Recht eines anderen Mitgliedstaates der Europäischen Union oder Vertragsstaates des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum herzustellen.

(4) Die Rechtsverordnung ist vor Verkündung dem Bundestag zuzuleiten. Sie kann durch Beschluß des Bundestages geändert oder abgelehnt werden. Der Beschluß des Bundestages wird dem Bundesministerium der Justiz zugeleitet. Das Bundesministerium der Justiz ist bei der Verkündung der Rechtsverordnung an den Beschluß gebunden. Hat sich der Bundestag nach Ablauf von drei Sitzungswochen seit Eingang einer Rechtsverordnung nicht mit ihr befaßt, so wird die unveränderte Rechtsverordnung dem Bundesministerium der Justiz zur Verkündung zugeleitet. Der Bundestag befaßt sich mit der Rechtsverordnung auf Antrag von so vielen Mitgliedern des Bundestages, wie zur Bildung einer Fraktion erforderlich sind.

## § 292a

### Befreiung von der Aufstellungspflicht

(1) Ein Mutterunternehmen, das einen organisierten Markt im Sinne des § 2 Abs. 5 des Wertpapierhandelsgesetzes durch von ihm oder einem seiner Tochterunternehmen ausgegebene Wertpapiere im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 des Wertpapierhandelsgesetzes in Anspruch nimmt, braucht einen Konzernabschluß und einen Konzernlagebericht nach den Vorschriften dieses Unterabschnitts nicht aufzustellen, wenn es einen den Anforderungen des Absatzes 2 entsprechenden Konzernabschluß und Konzernlagebericht aufstellt und ihn in deutscher Sprache und Euro nach den §§ 325, 328 offenlegt. Satz 1 gilt auch, wenn die Zulassung zum Handel an einem organisierten Markt beantragt worden ist. Bei der Offenlegung der befreienden Unterlagen ist ausdrücklich darauf hinzuweisen, daß es sich um einen nicht nach deutschem Recht aufgestellten Konzernabschluß und Konzernlagebericht handelt.

(2) Der Konzernabschluß und der Konzernlagebericht haben befreiende Wirkung, wenn

1. das Mutterunternehmen und seine Tochterunternehmen in den befreienden Konzernabschluß unbeschadet der §§ 295, 296 einbezogen worden sind,
2. der Konzernabschluß und der Konzernlagebericht
  - a) nach international anerkannten Rechnungslegungsgrundsätzen aufgestellt worden sind,
  - b) im Einklang mit der Richtlinie 83/349/EWG und gegebenenfalls den für Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen in § 291 Abs. 2 Satz 2 bezeichneten Richtlinien stehen,
3. die Aussagekraft der danach aufgestellten Unterlagen der Aussagekraft eines nach den Vorschriften dieses Unterabschnitts aufgestellten Konzernabschlusses und Konzernlageberichts gleichwertig ist,

4. der Anhang oder die Erläuterungen zum Konzernabschluß die folgenden Angaben enthält:
  - a) die Bezeichnung der angewandten Rechnungslegungsgrundsätze,
  - b) eine Erläuterung der vom deutschen Recht abweichenden Bilanzierungs-, Bewertungs- und Konsolidierungsmethoden, und
5. die befreienden Unterlagen von dem nach § 318 bestellten Abschlußprüfer geprüft worden sind und von dem Abschlußprüfer außerdem bestätigt worden ist, daß die Bedingungen für die Befreiung erfüllt sind.

(3) Das Bundesministerium der Justiz kann im Einvernehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen und dem Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie durch Rechtsverordnung bestimmen, welche Voraussetzungen Konzernabschlüsse und Konzernlageberichte von Mutterunternehmen im einzelnen erfüllen müssen, um nach Absatz 2 Nr. 3 gleichwertig zu sein. Dies kann auch in der Weise geschehen, daß Rechnungslegungsgrundsätze bezeichnet werden, bei deren Anwendung die Gleichwertigkeit gegeben ist.

## § 293

### Größenabhängige Befreiung

(1) Ein Mutterunternehmen ist von der Pflicht, einen Konzernabschluß und einen Konzernlagebericht aufzustellen, befreit, wenn

1. am Abschlußstichtag seines Jahresabschlusses und am vorhergehenden Abschlußstichtag mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale zutreffen:
  - a) Die Bilanzsummen in den Bilanzen des Mutterunternehmens und der Tochterunternehmen, die in den Konzernabschluß einzubeziehen wären, übersteigen insgesamt nach Abzug von in den Bilanzen auf der Aktivseite ausgewiesenen Fehlbeträgen nicht 16 500 000 Euro.
  - b) Die Umsatzerlöse des Mutterunternehmens und der Tochterunternehmen, die in den Konzernabschluß einzubeziehen wären, übersteigen in den zwölf Monaten vor dem Abschlußstichtag insgesamt nicht 33 000 000 Euro.
  - c) Das Mutterunternehmen und die Tochterunternehmen, die in den Konzernabschluß einzubeziehen wären, haben in den zwölf Monaten vor dem Abschlußstichtag im Jahresdurchschnitt nicht mehr als 250 Arbeitnehmer beschäftigt;

oder

2. am Abschlußstichtag eines von ihm aufzustellenden Konzernabschlusses und am vorhergehenden Abschlußstichtag mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale zutreffen:
  - a) Die Bilanzsumme übersteigt nach Abzug eines auf der Aktivseite ausgewiesenen Fehlbetrags nicht 13 750 000 Euro.
  - b) Die Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlußstichtag übersteigen nicht 27 500 000 Euro.
  - c) Das Mutterunternehmen und die in den Konzernabschluß einbezogenen Tochterunternehmen haben in den zwölf Monaten vor dem Abschlußstichtag im Jahresdurchschnitt nicht mehr als 250 Arbeitnehmer beschäftigt.

Auf die Ermittlung der durchschnittlichen Zahl der Arbeitnehmer ist § 267 Abs. 5 anzuwenden.

(2), (3) *(aufgehoben)*

(4) Außer in den Fällen des Absatzes 1 ist ein Mutterunternehmen von der Pflicht zur Aufstellung des Konzernabschlusses und des Konzernlageberichts befreit, wenn

die Voraussetzungen des Absatzes 1 nur am Abschlußstichtag oder am vorhergehenden Abschlußstichtag erfüllt sind und das Mutterunternehmen am vorhergehenden Abschlußstichtag von der Pflicht zur Aufstellung des Konzernabschlusses und des Konzernlageberichts befreit war.

(5) Die Absätze 1 und 4 sind nicht anzuwenden, wenn das Mutterunternehmen oder ein in den Konzernabschluß des Mutterunternehmens einbezogenes Tochterunternehmen am Abschlußstichtag einen organisierten Markt im Sinne des § 2 Abs. 5 des Wertpapierhandelsgesetzes durch von ihm ausgegebene Wertpapiere im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 des Wertpapierhandelsgesetzes in Anspruch nimmt oder die Zulassung zum Handel an einem organisierten Markt beantragt worden ist.

## Zweiter Titel

### Konsolidierungskreis

#### § 294

#### Einzubeziehende Unternehmen. Vorlage- und Auskunftspflichten

(1) In den Konzernabschluß sind das Mutterunternehmen und alle Tochterunternehmen ohne Rücksicht auf den Sitz der Tochterunternehmen einzubeziehen, sofern die Einbeziehung nicht nach den §§ 295, 296 unterbleibt.

(2) Hat sich die Zusammensetzung der in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen im Laufe des Geschäftsjahrs wesentlich geändert, so sind in den Konzernabschluß Angaben aufzunehmen, die es ermöglichen, die aufeinanderfolgenden Konzernabschlüsse sinnvoll zu vergleichen. Dieser Verpflichtung kann auch dadurch entsprochen werden, daß die entsprechenden Beträge des vorhergehenden Konzernabschlusses an die Änderung angepaßt werden.

(3) Die Tochterunternehmen haben dem Mutterunternehmen ihre Jahresabschlüsse, Lageberichte, Konzernabschlüsse, Konzernlageberichte und, wenn eine Prüfung des Jahresabschlusses oder des Konzernabschlusses stattgefunden hat, die Prüfungsberichte sowie, wenn ein Zwischenabschluß aufzustellen ist, einen auf den Stichtag des Konzernabschlusses aufgestellten Abschluß unverzüglich einzureichen. Das Mutterunternehmen kann von jedem Tochterunternehmen alle Aufklärungen und Nachweise verlangen, welche die Aufstellung des Konzernabschlusses und des Konzernlageberichts erfordert.

#### § 295

#### Verbot der Einbeziehung

(1) Ein Tochterunternehmen darf in den Konzernabschluß nicht einbezogen werden, wenn sich seine Tätigkeit von der Tätigkeit der anderen einbezogenen Unternehmen derart unterscheidet, daß die Einbeziehung in den Konzernabschluß mit der Verpflichtung, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns zu vermitteln, unvereinbar ist; § 311 über die Einbeziehung von assoziierten Unternehmen bleibt unberührt.

(2) Absatz 1 ist nicht allein deshalb anzuwenden, weil die in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen teils Industrie-, teils Handels- und teils Dienstleistungsunternehmen sind oder weil diese Unternehmen unterschiedliche Erzeugnisse herstellen, mit unterschiedlichen Erzeugnissen Handel treiben oder Dienstleistungen unterschiedlicher Art erbringen.

(3) Die Anwendung des Absatzes 1 ist im Konzernanhang anzugeben und zu begründen. Wird der Jahresabschluß oder der Konzernabschluß eines nach Absatz 1 nicht einbezogenen Unternehmens im Geltungsbereich dieses Gesetzes nicht offengelegt, so ist er gemeinsam mit dem Konzernabschluß zum Handelsregister einzureichen.

## § 296

### Verzicht auf die Einbeziehung

(1) Ein Tochterunternehmen braucht in den Konzernabschluß nicht einbezogen zu werden, wenn

1. erhebliche und andauernde Beschränkungen die Ausübung der Rechte des Mutterunternehmens in bezug auf das Vermögen oder die Geschäftsführung dieses Unternehmens nachhaltig beeinträchtigen,
2. die für die Aufstellung des Konzernabschlusses erforderlichen Angaben nicht ohne unverhältnismäßig hohe Kosten oder Verzögerungen zu erhalten sind oder
3. die Anteile des Tochterunternehmens ausschließlich zum Zwecke ihrer Weiterveräußerung gehalten werden.

(2) Ein Tochterunternehmen braucht in den Konzernabschluß nicht einbezogen zu werden, wenn es für die Verpflichtung, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns zu vermitteln, von untergeordneter Bedeutung ist. Entsprechen mehrere Tochterunternehmen der Voraussetzung des Satzes 1, so sind diese Unternehmen in den Konzernabschluß einzubeziehen, wenn sie zusammen nicht von untergeordneter Bedeutung sind.

(3) Die Anwendung der Absätze 1 und 2 ist im Konzernanhang zu begründen.

## Dritter Titel

### Inhalt und Form des Konzernabschlusses

## § 297

### Inhalt

(1) Der Konzernabschluß besteht aus der Konzernbilanz, der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung und dem Konzernanhang, die eine Einheit bilden. Die gesetzlichen Vertreter eines börsennotierten Mutterunternehmens haben den Konzernanhang um eine Kapitalflußrechnung und eine Segmentberichterstattung zu erweitern.

(2) Der Konzernabschluß ist klar und übersichtlich aufzustellen. Er hat unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Ver-

hältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns zu vermitteln. Führen besondere Umstände dazu, daß der Konzernabschluß ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild im Sinne des Satzes 2 nicht vermittelt, so sind im Konzernanhang zusätzliche Angaben zu machen.

(3) Im Konzernabschluß ist die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der einbezogenen Unternehmen so darzustellen, als ob diese Unternehmen insgesamt ein einziges Unternehmen wären. Die auf den vorhergehenden Konzernabschluß angewandten Konsolidierungsmethoden sollen beibehalten werden. Abweichungen von Satz 2 sind in Ausnahmefällen zulässig. Sie sind im Konzernanhang anzugeben und zu begründen. Ihr Einfluß auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns ist anzugeben.

## § 298

### Anzuwendende Vorschriften. Erleichterungen

(1) Auf den Konzernabschluß sind, soweit seine Eigenart keine Abweichung bedingt oder in den folgenden Vorschriften nichts anderes bestimmt ist, die §§ 244 bis 256, §§ 265, 266, 268 bis 275, §§ 277 bis 283 über den Jahresabschluß und die für die Rechtsform und den Geschäftszweig der in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen mit Sitz im Geltungsbereich dieses Gesetzes geltenden Vorschriften, soweit sie für große Kapitalgesellschaften gelten, entsprechend anzuwenden.

(2) In der Gliederung der Konzernbilanz dürfen die Vorräte in einem Posten zusammengefaßt werden, wenn deren Aufgliederung wegen besonderer Umstände mit einem unverhältnismäßigen Aufwand verbunden wäre.

(3) Der Konzernanhang und der Anhang des Jahresabschlusses des Mutterunternehmens dürfen zusammengefaßt werden. In diesem Falle müssen der Konzernabschluß und der Jahresabschluß des Mutterunternehmens gemeinsam offengelegt werden. Bei Anwendung des Satzes 1 dürfen auch die Prüfungsberichte und die Bestätigungsvermerke jeweils zusammengefaßt werden.

## § 299

### Stichtag für die Aufstellung

(1) Der Konzernabschluß ist auf den Stichtag des Jahresabschlusses des Mutterunternehmens oder auf den hiervon abweichenden Stichtag der Jahresabschlüsse der bedeutendsten oder der Mehrzahl der in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen aufzustellen; die Abweichung vom Abschlußstichtag des Mutterunternehmens ist im Konzernanhang anzugeben und zu begründen.

(2) Die Jahresabschlüsse der in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen sollen auf den Stichtag des Konzernabschlusses aufgestellt werden. Liegt der Abschlußstichtag eines Unternehmens um mehr als drei Monate vor dem Stichtag des Konzernabschlusses, so ist dieses Unternehmen auf Grund eines auf den Stichtag und den Zeitraum des Konzernabschlusses aufgestellten Zwischenabschlusses in den Konzernabschluß einzubeziehen.

(3) Wird bei abweichenden Abschlußstichtagen ein Unternehmen nicht auf der Grundlage eines auf den Stichtag und den Zeitraum des Konzernabschlusses aufgestellten Zwischenabschlusses in den Konzernabschluß einbezogen, so sind Vorgänge

von besonderer Bedeutung für die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmens, die zwischen dem Abschlußstichtag dieses Unternehmens und dem Abschlußstichtag des Konzernabschlusses eingetreten sind, in der Konzernbilanz und der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung zu berücksichtigen oder im Konzernanhang anzugeben.

## Vierter Titel Vollkonsolidierung

### § 300

#### Konsolidierungsgrundsätze. Vollständigkeitsgebot

(1) In dem Konzernabschluß ist der Jahresabschluß des Mutterunternehmens mit den Jahresabschlüssen der Tochterunternehmen zusammenzufassen. An die Stelle der dem Mutterunternehmen gehörenden Anteile an den einbezogenen Tochterunternehmen treten die Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten, Bilanzierungshilfen und Sonderposten der Tochterunternehmen, soweit sie nach dem Recht des Mutterunternehmens bilanzierungsfähig sind und die Eigenart des Konzernabschlusses keine Abweichungen bedingt oder in den folgenden Vorschriften nichts anderes bestimmt ist.

(2) Die Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten sowie die Erträge und Aufwendungen der in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen sind unabhängig von ihrer Berücksichtigung in den Jahresabschlüssen dieser Unternehmen vollständig aufzunehmen, soweit nach dem Recht des Mutterunternehmens nicht ein Bilanzierungsverbot oder ein Bilanzierungswahlrecht besteht. Nach dem Recht des Mutterunternehmens zulässige Bilanzierungswahlrechte dürfen im Konzernabschluß unabhängig von ihrer Ausübung in den Jahresabschlüssen der in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen ausgeübt werden. Ansätze, die auf der Anwendung von für Kreditinstitute oder Versicherungsunternehmen wegen der Besonderheiten des Geschäftszweigs geltenden Vorschriften beruhen, dürfen beibehalten werden; auf die Anwendung dieser Ausnahme ist im Konzernanhang hinzuweisen.

### § 301

#### Kapitalkonsolidierung

(1) Der Wertansatz der dem Mutterunternehmen gehörenden Anteile an einem in den Konzernabschluß einbezogenen Tochterunternehmen wird mit dem auf diese Anteile entfallenden Betrag des Eigenkapitals des Tochterunternehmens verrechnet. Das Eigenkapital ist anzusetzen

1. entweder mit dem Betrag, der dem Buchwert der in den Konzernabschluß aufzunehmenden Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten, Bilanzierungshilfen und Sonderposten, gegebenenfalls nach Anpassung der Wertansätze nach § 308 Abs. 2, entspricht, oder

2. mit dem Betrag, der dem Wert der in den Konzernabschluß aufzunehmenden Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten, Bilanzierungshilfen und Sonderposten entspricht, der diesen an dem für die Verrechnung nach Absatz 2 gewählten Zeitpunkt beizulegen ist.

Bei Ansatz mit dem Buchwert nach Satz 2 Nr. 1 ist ein sich ergebender Unterschiedsbetrag den Wertansätzen von in der Konzernbilanz anzusetzenden Vermögensgegenständen und Schulden des jeweiligen Tochterunternehmens insoweit zuzuschreiben oder mit diesen zu verrechnen, als deren Wert höher oder niedriger ist als der bisherige Wertansatz. Bei Ansatz mit den Werten nach Satz 2 Nr. 2 darf das anteilige Eigenkapital nicht mit einem Betrag angesetzt werden, der die Anschaffungskosten des Mutterunternehmens für die Anteile an dem einbezogenen Tochterunternehmen überschreitet. Die angewandte Methode ist im Konzernanhang anzugeben.

(2) Die Verrechnung nach Absatz 1 wird auf der Grundlage der Wertansätze zum Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile oder der erstmaligen Einbeziehung des Tochterunternehmens in den Konzernabschluß oder, beim Erwerb der Anteile zu verschiedenen Zeitpunkten, zu dem Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen Tochterunternehmen geworden ist, durchgeführt. Der gewählte Zeitpunkt ist im Konzernanhang anzugeben.

(3) Ein bei der Verrechnung nach Absatz 1 Satz 2 Nr. 2 entstehender oder ein nach Zuschreibung oder Verrechnung nach Absatz 1 Satz 3 verbleibender Unterschiedsbetrag ist in der Konzernbilanz, wenn er auf der Aktivseite entsteht, als Geschäfts- oder Firmenwert und, wenn er auf der Passivseite entsteht, als Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung auszuweisen. Der Posten und wesentliche Änderungen gegenüber dem Vorjahr sind im Anhang zu erläutern. Werden Unterschiedsbeträge der Aktivseite mit solchen der Passivseite verrechnet, so sind die verrechneten Beträge im Anhang anzugeben.

(4) Absatz 1 ist nicht auf Anteile an dem Mutterunternehmen anzuwenden, die dem Mutterunternehmen oder einem in den Konzernabschluß einbezogenen Tochterunternehmen gehören. Solche Anteile sind in der Konzernbilanz als eigene Anteile im Umlaufvermögen gesondert auszuweisen.

## § 302

### Kapitalkonsolidierung bei Interessenzusammenführung

(1) Ein Mutterunternehmen darf die in § 301 Abs. 1 vorgeschriebene Verrechnung der Anteile unter den folgenden Voraussetzungen auf das gezeichnete Kapital des Tochterunternehmens beschränken:

1. die zu verrechnenden Anteile betragen mindestens neunzig vom Hundert des Nennbetrags oder, falls ein Nennbetrag nicht vorhanden ist, des rechnerischen Wertes der Anteile des Tochterunternehmens, die nicht eigene Anteile sind,
2. die Anteile sind auf Grund einer Vereinbarung erworben worden, die die Ausgabe von Anteilen eines in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmens vorsieht, und
3. eine in der Vereinbarung vorgesehene Barzahlung übersteigt nicht zehn vom Hundert des Nennbetrags, oder, falls ein Nennbetrag nicht vorhanden ist, des rechnerischen Wertes der ausgegebenen Anteile.

(2) Ein sich nach Absatz 1 ergebender Unterschiedsbetrag ist, wenn er auf der Aktivseite entsteht, mit den Rücklagen zu verrechnen oder, wenn er auf der Passivseite entsteht, den Rücklagen hinzuzurechnen.

(3) Die Anwendung der Methode nach Absatz 1 und die sich daraus ergebenden Veränderungen der Rücklage sowie Name und Sitz des Unternehmens sind im Konzernanhang anzugeben.

### § 303

#### Schuldenkonsolidierung

(1) Ausleihungen und andere Forderungen, Rückstellungen und Verbindlichkeiten zwischen den in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen sowie entsprechende Rechnungsabgrenzungsposten sind wegzulassen.

(2) Absatz 1 braucht nicht angewendet zu werden, wenn die wegzulassenden Beträge für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns nur von untergeordneter Bedeutung sind.

### § 304

#### Behandlung der Zwischenergebnisse

(1) In den Konzernabschluß zu übernehmende Vermögensgegenstände, die ganz oder teilweise auf Lieferungen oder Leistungen zwischen in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen beruhen, sind in der Konzernbilanz mit einem Betrag anzusetzen, zu dem sie in der auf den Stichtag des Konzernabschlusses aufgestellten Jahresbilanz dieses Unternehmens angesetzt werden könnten, wenn die in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen auch rechtlich ein einziges Unternehmen bilden würden.

(2) Absatz 1 braucht nicht angewendet zu werden, wenn die Lieferung oder Leistung zu üblichen Marktbedingungen vorgenommen worden ist und die Ermittlung des nach Absatz 1 vorgeschriebenen Wertansatzes einen unverhältnismäßig hohen Aufwand erfordern würde. Die Anwendung des Satzes 1 ist im Konzernanhang anzugeben und, wenn der Einfluß auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns wesentlich ist, zu erläutern.

(3) Absatz 1 braucht außerdem nicht angewendet zu werden, wenn die Behandlung der Zwischenergebnisse nach Absatz 1 für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns nur von untergeordneter Bedeutung ist.

### § 305

#### Aufwands- und Ertragskonsolidierung

(1) In der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung sind

1. bei den Umsatzerlösen die Erlöse aus Lieferungen und Leistungen zwischen den in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen mit den auf sie entfallenden Aufwendungen zu verrechnen, soweit sie nicht als Erhöhung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen oder als andere aktivierte Eigenleistungen auszuweisen sind,
2. andere Erträge aus Lieferungen und Leistungen zwischen den in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen mit den auf sie entfallenden Aufwendungen zu verrechnen, soweit sie nicht als andere aktivierte Eigenleistungen auszuweisen sind.

(2) Aufwendungen und Erträge brauchen nach Absatz 1 nicht weggelassen zu werden, wenn die wegzulassenden Beträge für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns nur von untergeordneter Bedeutung sind.

## § 306

### Steuerabgrenzung

Ist das im Konzernabschluß ausgewiesene Jahresergebnis auf Grund von Maßnahmen, die nach den Vorschriften dieses Titels durchgeführt worden sind, niedriger oder höher als die Summe der Einzelergebnisse der in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen, so ist der sich für das Geschäftsjahr und frühere Geschäftsjahre ergebende Steueraufwand, wenn er im Verhältnis zum Jahresergebnis zu hoch ist, durch Bildung eines Abgrenzungspostens auf der Aktivseite oder, wenn er im Verhältnis zum Jahresergebnis zu niedrig ist, durch Bildung einer Rückstellung nach § 249 Abs. 1 Satz 1 anzupassen, soweit sich der zu hohe oder der zu niedrige Steueraufwand in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich ausgleicht. Der Posten ist in der Konzernbilanz oder im Konzernanhang gesondert anzugeben. Er darf mit den Posten nach § 274 zusammengefaßt werden.

## § 307

### Anteile anderer Gesellschafter

(1) In der Konzernbilanz ist für nicht dem Mutterunternehmen gehörende Anteile an in den Konzernabschluß einbezogenen Tochterunternehmen ein Ausgleichsposten für die Anteile der anderen Gesellschafter in Höhe ihres Anteils am Eigenkapital unter entsprechender Bezeichnung innerhalb des Eigenkapitals gesondert auszuweisen. In den Ausgleichsposten sind auch die Beträge einzubeziehen, die bei Anwendung der Kapitalkonsolidierungsmethode nach § 301 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 dem Anteil der anderen Gesellschafter am Eigenkapital entsprechen.

(2) In der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung ist der im Jahresergebnis enthaltene, anderen Gesellschaftern zustehende Gewinn und der auf sie entfallende Verlust nach dem Posten „Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag“ unter entsprechender Bezeichnung gesondert auszuweisen.

## Fünfter Titel

### Bewertungsvorschriften

## § 308

### Einheitliche Bewertung

(1) Die in den Konzernabschluß nach § 300 Abs. 2 übernommenen Vermögensgegenstände und Schulden der in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen sind nach den auf den Jahresabschluß des Mutterunternehmens anwendbaren Bewer-

tungsmethoden einheitlich zu bewerten. Nach dem Recht des Mutterunternehmens zulässige Bewertungswahlrechte können im Konzernabschluß unabhängig von ihrer Ausübung in den Jahresabschlüssen der in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen ausgeübt werden. Abweichungen von den auf den Jahresabschluß des Mutterunternehmens angewandten Bewertungsmethoden sind im Konzernanhang anzugeben und zu begründen.

(2) Sind in den Konzernabschluß aufzunehmende Vermögensgegenstände oder Schulden des Mutterunternehmens oder der Tochterunternehmen in den Jahresabschlüssen dieser Unternehmen nach Methoden bewertet worden, die sich von denen unterscheiden, die auf den Konzernabschluß anzuwenden sind oder die von den gesetzlichen Vertretern des Mutterunternehmens in Ausübung von Bewertungswahlrechten auf den Konzernabschluß angewendet werden, so sind die abweichend bewerteten Vermögensgegenstände oder Schulden nach den auf den Konzernabschluß angewandten Bewertungsmethoden neu zu bewerten und mit den neuen Wertansätzen in den Konzernabschluß zu übernehmen. Wertansätze, die auf der Anwendung von für Kreditinstitute oder Versicherungsunternehmen wegen der Besonderheiten des Geschäftszweigs geltenden Vorschriften beruhen, dürfen beibehalten werden; auf die Anwendung dieser Ausnahme ist im Konzernanhang hinzuweisen. Eine einheitliche Bewertung nach Satz 1 braucht nicht vorgenommen zu werden, wenn ihre Auswirkungen für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns nur von untergeordneter Bedeutung sind. Darüber hinaus sind Abweichungen in Ausnahmefällen zulässig; sie sind im Konzernanhang anzugeben und zu begründen.

(3) Wurden in den Konzernabschluß zu übernehmende Vermögensgegenstände oder Schulden im Jahresabschluß eines in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmens mit einem nur nach Steuerrecht zulässigen Wert angesetzt, weil dieser Wertansatz sonst nicht bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung berücksichtigt werden würde, oder ist aus diesem Grunde auf der Passivseite ein Sonderposten gebildet worden, so dürfen diese Wertansätze unverändert in den Konzernabschluß übernommen werden. Der Betrag der im Geschäftsjahr nach Satz 1 in den Jahresabschlüssen vorgenommenen Abschreibungen, Wertberichtigungen und Einstellungen in Sonderposten sowie der Betrag der unterlassenen Zuschreibungen sind im Konzernanhang anzugeben; die Maßnahmen sind zu begründen.

## § 309

### Behandlung des Unterschiedsbetrags

(1) Ein nach § 301 Abs. 3 auszuweisender Geschäfts- oder Firmenwert ist in jedem folgenden Geschäftsjahr zu mindestens einem Viertel durch Abschreibungen zu tilgen. Die Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts kann aber auch planmäßig auf die Geschäftsjahre verteilt werden, in denen er voraussichtlich genutzt werden kann. Der Geschäfts- oder Firmenwert darf auch offen mit den Rücklagen verrechnet werden.

(2) Ein nach § 301 Abs. 3 auf der Passivseite auszuweisender Unterschiedsbetrag darf ergebniswirksam nur aufgelöst werden, soweit

1. eine zum Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile oder der erstmaligen Konsolidierung erwartete ungünstige Entwicklung der künftigen Ertragslage des Unternehmens

- eingetreten ist oder zu diesem Zeitpunkt erwartete Aufwendungen zu berücksichtigen sind oder
2. am Abschlußstichtag feststeht, daß er einem realisierten Gewinn entspricht.

## Sechster Titel

### Anteilmäßige Konsolidierung

#### § 310

(1) Führt ein in einen Konzernabschluß einbezogenes Mutter- oder Tochterunternehmen ein anderes Unternehmen gemeinsam mit einem oder mehreren nicht in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen, so darf das andere Unternehmen in den Konzernabschluß entsprechend den Anteilen am Kapital einbezogen werden, die dem Mutterunternehmen gehören.

(2) Auf die anteilmäßige Konsolidierung sind die §§ 297 bis 301, §§ 303 bis 306, 308, 309 entsprechend anzuwenden.

## Siebenter Titel

### Assoziierte Unternehmen

#### § 311

#### Definition. Befreiung

(1) Wird von einem in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen ein maßgeblicher Einfluß auf die Geschäfts- und Finanzpolitik eines nicht einbezogenen Unternehmens, an dem das Unternehmen nach § 271 Abs. 1 beteiligt ist, ausgeübt (assoziiertes Unternehmen), so ist diese Beteiligung in der Konzernbilanz unter einem besonderen Posten mit entsprechender Bezeichnung auszuweisen. Ein maßgeblicher Einfluß wird vermutet, wenn ein Unternehmen bei einem anderen Unternehmen mindestens den fünften Teil der Stimmrechte der Gesellschafter innehat.

(2) Auf eine Beteiligung an einem assoziierten Unternehmen brauchen Absatz 1 und § 312 nicht angewendet zu werden, wenn die Beteiligung für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns von untergeordneter Bedeutung ist.

#### § 312

#### Wertansatz der Beteiligung und Behandlung des Unterschiedsbetrags

- (1) Eine Beteiligung an einem assoziierten Unternehmen ist in der Konzernbilanz
1. entweder mit dem Buchwert oder
  2. mit dem Betrag, der dem anteiligen Eigenkapital des assoziierten Unternehmens entspricht,

anzusetzen. Bei Ansatz mit dem Buchwert nach Satz 1 Nr. 1 ist der Unterschiedsbetrag zwischen diesem Wert und dem anteiligen Eigenkapital des assoziierten Unternehmens bei erstmaliger Anwendung in der Konzernbilanz zu vermerken oder im Konzernanhang anzugeben. Bei Ansatz mit dem anteiligen Eigenkapital nach Satz 1 Nr. 2 ist das Eigenkapital mit dem Betrag anzusetzen, der sich ergibt, wenn die Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten, Bilanzierungshilfen und Sonderposten des assoziierten Unternehmens mit dem Wert angesetzt werden, der ihnen an dem nach Absatz 3 gewählten Zeitpunkt beizulegen ist, jedoch darf dieser Betrag die Anschaffungskosten für die Anteile an dem assoziierten Unternehmen nicht überschreiten; der Unterschiedsbetrag zwischen diesem Wertansatz und dem Buchwert der Beteiligung ist bei erstmaliger Anwendung in der Konzernbilanz gesondert auszuweisen oder im Konzernanhang anzugeben. Die angewandte Methode ist im Konzernanhang anzugeben.

(2) Der Unterschiedsbetrag nach Absatz 1 Satz 2 ist den Wertansätzen von Vermögensgegenständen und Schulden des assoziierten Unternehmens insoweit zuzuordnen, als deren Wert höher oder niedriger ist als der bisherige Wertansatz. Der nach Satz 1 zugeordnete oder der sich nach Absatz 1 Satz 1 Nr. 2 ergebende Betrag ist entsprechend der Behandlung der Wertansätze dieser Vermögensgegenstände und Schulden im Jahresabschluß des assoziierten Unternehmens im Konzernabschluß fortzuführen, abzuschreiben oder aufzulösen. Auf einen nach Zuordnung nach Satz 1 verbleibenden Unterschiedsbetrag und einen Unterschiedsbetrag nach Absatz 1 Satz 3 zweiter Halbsatz ist § 309 entsprechend anzuwenden.

(3) Der Wertansatz der Beteiligung und die Unterschiedsbeträge werden auf der Grundlage der Wertansätze zum Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile oder der erstmaligen Einbeziehung des assoziierten Unternehmens in den Konzernabschluß oder beim Erwerb der Anteile zu verschiedenen Zeitpunkten zu dem Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen assoziiertes Unternehmen geworden ist, ermittelt. Der gewählte Zeitpunkt ist im Konzernanhang anzugeben.

(4) Der nach Absatz 1 ermittelte Wertansatz einer Beteiligung ist in den Folgejahren um den Betrag der Eigenkapitalveränderungen, die den dem Mutterunternehmen gehörenden Anteilen am Kapital des assoziierten Unternehmens entsprechen, zu erhöhen oder zu vermindern; auf die Beteiligung entfallende Gewinnausschüttungen sind abzusetzen. In der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung ist das auf assoziierte Beteiligungen entfallende Ergebnis unter einem gesonderten Posten auszuweisen.

(5) Wendet das assoziierte Unternehmen in seinem Jahresabschluß vom Konzernabschluß abweichende Bewertungsmethoden an, so können abweichend bewertete Vermögensgegenstände oder Schulden für die Zwecke der Absätze 1 bis 4 nach den auf den Konzernabschluß angewandten Bewertungsmethoden bewertet werden. Wird die Bewertung nicht angepaßt, so ist dies im Konzernanhang anzugeben. § 304 über die Behandlung der Zwischenergebnisse ist entsprechend anzuwenden, soweit die für die Beurteilung maßgeblichen Sachverhalte bekannt oder zugänglich sind. Die Zwischenergebnisse dürfen auch anteilig entsprechend den dem Mutterunternehmen gehörenden Anteilen am Kapital des assoziierten Unternehmens weggelassen werden.

(6) Es ist jeweils der letzte Jahresabschluß des assoziierten Unternehmens zugrunde zu legen. Stellt das assoziierte Unternehmen einen Konzernabschluß auf, so ist von diesem und nicht vom Jahresabschluß des assoziierten Unternehmens auszugehen.

## Achter Titel

### Konzernanhang

#### § 313

#### Erläuterung der Konzernbilanz und der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung. Angaben zum Beteiligungsbesitz

(1) In den Konzernanhang sind diejenigen Angaben aufzunehmen, die zu einzelnen Posten der Konzernbilanz oder der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung vorgeschrieben oder die im Konzernanhang zu machen sind, weil sie in Ausübung eines Wahlrechts nicht in die Konzernbilanz oder in die Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung aufgenommen wurden. Im Konzernanhang müssen

1. die auf die Posten der Konzernbilanz und der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden angegeben werden;
2. die Grundlagen für die Umrechnung in Euro angegeben werden, sofern der Konzernabschluß Posten enthält, denen Beträge zugrunde liegen, die auf fremde Währung lauten oder ursprünglich auf fremde Währung lauteten;
3. Abweichungen von Bilanzierungs-, Bewertungs- und Konsolidierungsmethoden angegeben und begründet werden; deren Einfluß auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns ist gesondert darzustellen.

(2) Im Konzernanhang sind außerdem anzugeben:

1. Name und Sitz der in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen, der Anteil am Kapital der Tochterunternehmen, der dem Mutterunternehmen und den in den Konzernabschluß einbezogenen Tochterunternehmen gehört oder von einer für Rechnung dieser Unternehmen handelnden Person gehalten wird, sowie der zur Einbeziehung in den Konzernabschluß verpflichtende Sachverhalt, sofern die Einbeziehung nicht auf einer der Kapitalbeteiligung entsprechenden Mehrheit der Stimmrechte beruht. Diese Angaben sind auch für Tochterunternehmen zu machen, die nach den §§ 295, 296 nicht einbezogen worden sind;
2. Name und Sitz der assoziierten Unternehmen, der Anteil am Kapital der assoziierten Unternehmen, der dem Mutterunternehmen und den in den Konzernabschluß einbezogenen Tochterunternehmen gehört oder von einer für Rechnung dieser Unternehmen handelnden Person gehalten wird. Die Anwendung des § 311 Abs. 2 ist jeweils anzugeben und zu begründen;
3. Name und Sitz der Unternehmen, die nach § 310 nur anteilmäßig in den Konzernabschluß einbezogen worden sind, der Tatbestand, aus dem sich die Anwendung dieser Vorschrift ergibt, sowie der Anteil am Kapital dieser Unternehmen, der dem Mutterunternehmen und den in den Konzernabschluß einbezogenen Tochterunternehmen gehört oder von einer für Rechnung dieser Unternehmen handelnden Person gehalten wird;
4. Name und Sitz anderer als der unter den Nummern 1 bis 3 bezeichneten Unternehmen, bei denen das Mutterunternehmen, ein Tochterunternehmen oder eine für Rechnung eines dieser Unternehmen handelnde Person mindestens den fünften Teil der Anteile besitzt, unter Angabe des Anteils am Kapital sowie der Höhe des Eigenkapitals und des Ergebnisses des letzten Geschäftsjahrs, für das ein Abschluß aufgestellt worden ist. Ferner sind anzugeben alle Beteiligungen an großen Kapitalgesellschaften, die andere als die in Nummer 1 bis 3 bezeichneten Unternehmen

sind, wenn sie von einem börsennotierten Mutterunternehmen, einem börsennotierten Tochterunternehmen oder einer für Rechnung eines dieser Unternehmen handelnden Person gehalten werden und fünf vom Hundert der Stimmrechte überschreiten. Diese Angaben brauchen nicht gemacht zu werden, wenn sie für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns von untergeordneter Bedeutung sind. Das Eigenkapital und das Ergebnis brauchen nicht angegeben zu werden, wenn das in Anteilsbesitz stehende Unternehmen seinen Jahresabschluß nicht offenzulegen hat und das Mutterunternehmen, das Tochterunternehmen oder die Person weniger als die Hälfte der Anteile an diesem Unternehmen besitzt.

(3) Die in Absatz 2 verlangten Angaben brauchen insoweit nicht gemacht zu werden, als nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung damit gerechnet werden muß, daß durch die Angaben dem Mutterunternehmen, einem Tochterunternehmen oder einem anderen in Absatz 2 bezeichneten Unternehmen erhebliche Nachteile entstehen können. Die Anwendung der Ausnahmeregelung ist im Konzernanhang anzugeben.

(4) Die in Absatz 2 verlangten Angaben dürfen statt im Anhang auch in einer Aufstellung des Anteilsbesitzes gesondert gemacht werden. Die Aufstellung ist Bestandteil des Anhangs. Auf die besondere Aufstellung des Anteilsbesitzes und den Ort ihrer Hinterlegung ist im Anhang hinzuweisen.

## § 314

### Sonstige Pflichtangaben

(1) Im Konzernanhang sind ferner anzugeben:

1. der Gesamtbetrag der in der Konzernbilanz ausgewiesenen Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren sowie der Gesamtbetrag der in der Konzernbilanz ausgewiesenen Verbindlichkeiten, die von in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen durch Pfandrechte oder ähnliche Rechte gesichert sind, unter Angabe von Art und Form der Sicherheiten;
2. der Gesamtbetrag der sonstigen finanziellen Verpflichtungen, die nicht in der Konzernbilanz erscheinen oder nicht nach § 298 Abs. 1 in Verbindung mit § 251 anzugeben sind, sofern diese Angabe für die Beurteilung der Finanzlage des Konzerns von Bedeutung ist; davon und von den Haftungsverhältnissen nach § 251 sind Verpflichtungen gegenüber Tochterunternehmen, die nicht in den Konzernabschluß einbezogen werden, jeweils gesondert anzugeben;
3. die Aufgliederung der Umsatzerlöse nach Tätigkeitsbereichen sowie nach geographisch bestimmten Märkten, soweit sich, unter Berücksichtigung der Organisation des Verkaufs von für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit des Konzerns typischen Erzeugnissen und der für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit des Konzerns typischen Dienstleistungen, die Tätigkeitsbereiche und geographisch bestimmten Märkte untereinander erheblich unterscheiden;
4. die durchschnittliche Zahl der Arbeitnehmer der in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen während des Geschäftsjahrs, getrennt nach Gruppen, sowie der in dem Geschäftsjahr verursachte Personalaufwand, sofern er nicht gesondert in der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen ist; die durchschnittliche Zahl der Arbeitnehmer von nach § 310 nur anteilmäßig einbezogenen Unternehmen ist gesondert anzugeben;
5. das Ausmaß, in dem das Jahresergebnis des Konzerns dadurch beeinflusst wurde, daß bei Vermögensgegenständen im Geschäftsjahr oder in früheren Geschäfts-

- jahren Abschreibungen nach den §§ 254, 280 Abs. 2 oder in entsprechender Anwendung auf Grund steuerrechtlicher Vorschriften vorgenommen oder beibehalten wurden oder ein Sonderposten nach § 273 oder in entsprechender Anwendung gebildet wurde; ferner das Ausmaß erheblicher künftiger Belastungen, die sich für den Konzern aus einer solchen Bewertung ergeben;
6. für die Mitglieder des Geschäftsführungsgorgans, eines Aufsichtsrats, eines Beirats oder einer ähnlichen Einrichtung des Mutterunternehmens, jeweils für jede Personengruppe:
    - a) die für die Wahrnehmung ihrer Aufgaben im Mutterunternehmen und den Tochterunternehmen im Geschäftsjahr gewährten Gesamtbezüge (Gehälter, Gewinnbeteiligungen, Aufwandsentschädigungen, Versicherungsentgelte, Provisionen und Nebenleistungen jeder Art). In die Gesamtbezüge sind auch Bezüge einzurechnen, die nicht ausgezahlt, sondern in Ansprüche anderer Art umgewandelt oder zur Erhöhung anderer Ansprüche verwendet werden. Außer den Bezügen für das Geschäftsjahr sind die weiteren Bezüge anzugeben, die im Geschäftsjahr gewährt, bisher aber in keinem Konzernabschluß angegeben worden sind;
    - b) die für die Wahrnehmung ihrer Aufgaben im Mutterunternehmen und den Tochterunternehmen gewährten Gesamtbezüge (Abfindungen, Ruhegehälter, Hinterbliebenenbezüge und Leistungen verwandter Art) der früheren Mitglieder der bezeichneten Organe und ihrer Hinterbliebenen; Buchstabe a Satz 2 und 3 ist entsprechend anzuwenden. Ferner ist der Betrag der für diese Personengruppe gebildeten Rückstellungen für laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen und der Betrag der für diese Verpflichtungen nicht gebildeten Rückstellungen anzugeben;
    - c) die vom Mutterunternehmen und den Tochterunternehmen gewährten Vorschüsse und Kredite unter Angabe der Zinssätze, der wesentlichen Bedingungen und der gegebenenfalls im Geschäftsjahr zurückgezahlten Beträge sowie die zugunsten dieser Personengruppe eingegangenen Haftungsverhältnisse;
  7. der Bestand an Anteilen an dem Mutterunternehmen, die das Mutterunternehmen oder ein Tochterunternehmen oder ein anderer für Rechnung eines in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmens erworben oder als Pfand genommen hat; dabei sind die Zahl und der Nennbetrag oder rechnerische Wert dieser Anteile sowie deren Anteil am Kapital anzugeben.

(2) Die Umsatzerlöse brauchen nicht nach Absatz 1 Nr. 3 aufgliedert zu werden, soweit nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung damit gerechnet werden muß, daß durch die Aufgliederung einem in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen erhebliche Nachteile entstehen. Die Anwendung der Ausnahme ist im Konzernanhang anzugeben.

## Neunter Titel

### Konzernlagebericht

#### § 315

(1) Im Konzernlagebericht sind zumindest der Geschäftsverlauf und die Lage des Konzerns so darzustellen, daß ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt wird; dabei ist auch auf die Risiken der künftigen Entwicklung einzugehen.

(2) Der Konzernlagebericht soll auch eingehen auf:

1. Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluß des Konzerngeschäftsjahrs eingetreten sind;
2. die voraussichtliche Entwicklung des Konzerns;
3. den Bereich Forschung und Entwicklung des Konzerns.

(3) § 298 Abs. 3 über die Zusammenfassung von Konzernanhang und Anhang ist entsprechend anzuwenden.

## Dritter Unterabschnitt

### Prüfung

#### § 316

##### Pflicht zur Prüfung

(1) Der Jahresabschluß und der Lagebericht von Kapitalgesellschaften, die nicht kleine im Sinne des § 267 Abs. 1 sind, sind durch einen Abschlußprüfer zu prüfen. Hat keine Prüfung stattgefunden, so kann der Jahresabschluß nicht festgestellt werden.

(2) Der Konzernabschluß und der Konzernlagebericht von Kapitalgesellschaften sind durch einen Abschlußprüfer zu prüfen.

(3) Werden der Jahresabschluß, der Konzernabschluß, der Lagebericht oder der Konzernlagebericht nach Vorlage des Prüfungsberichts geändert, so hat der Abschlußprüfer diese Unterlagen erneut zu prüfen, soweit es die Änderung erfordert. Über das Ergebnis der Prüfung ist zu berichten; der Bestätigungsvermerk ist entsprechend zu ergänzen.

#### § 317

##### Gegenstand und Umfang der Prüfung

(1) In die Prüfung des Jahresabschlusses ist die Buchführung einzubeziehen. Die Prüfung des Jahresabschlusses und des Konzernabschlusses hat sich darauf zu erstrecken, ob die gesetzlichen Vorschriften und sie ergänzende Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung beachtet worden sind. Die Prüfung ist so anzulegen, daß Unrichtigkeiten und Verstöße gegen die in Satz 2 aufgeführten Bestimmungen, die sich auf die Darstellung des sich nach § 264 Abs. 2 ergebenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens wesentlich auswirken, bei gewissenhafter Berufsausübung erkannt werden.

(2) Der Lagebericht und der Konzernlagebericht sind darauf zu prüfen, ob der Lagebericht mit dem Jahresabschluß und der Konzernlagebericht mit dem Konzernabschluß sowie mit den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen des Abschlußprüfers in Einklang stehen und ob der Lagebericht insgesamt eine zutreffende Vorstellung von der Lage des Unternehmens und der Konzernlagebericht insgesamt eine zutreffende Vorstellung von der Lage des Konzerns vermittelt. Dabei ist auch zu prüfen, ob die Risiken der künftigen Entwicklung zutreffend dargestellt sind.

(3) Der Abschlußprüfer des Konzernabschlusses hat auch die im Konzernabschluß zusammengefaßten Jahresabschlüsse, insbesondere die konsolidierungsbedingten Anpassungen, in entsprechender Anwendung des Absatzes 1 zu prüfen. Dies gilt nicht für Jahresabschlüsse, die aufgrund gesetzlicher Vorschriften nach diesem Unterabschnitt oder die ohne gesetzliche Verpflichtungen nach den Grundsätzen dieses Unterabschnitts geprüft worden sind. Satz 2 ist entsprechend auf die Jahresabschlüsse von in den Konzernabschluß einbezogenen Tochterunternehmen mit Sitz im Ausland anzuwenden; sind diese Jahresabschlüsse nicht von einem in Übereinstimmung mit den Vorschriften der Richtlinie 84/253/EWG zugelassenen Abschlußprüfer geprüft worden, so gilt dies jedoch nur, wenn der Abschlußprüfer eine den Anforderungen dieser Richtlinie gleichwertige Befähigung hat und der Jahresabschluß in einer den Anforderungen dieses Unterabschnitts entsprechenden Weise geprüft worden ist.

(4) Bei einer Aktiengesellschaft, die Aktien mit amtlicher Notierung ausgegeben hat, ist außerdem im Rahmen der Prüfung zu beurteilen, ob der Vorstand die ihm nach § 91 Abs. 2 des Aktiengesetzes obliegenden Maßnahmen in einer geeigneten Form getroffen hat und ob das danach einzurichtende Überwachungssystem seine Aufgaben erfüllen kann.

## § 318

### Bestellung und Abberufung des Abschlußprüfers

(1) Der Abschlußprüfer des Jahresabschlusses wird von den Gesellschaftern gewählt; den Abschlußprüfer des Konzernabschlusses wählen die Gesellschafter des Mutterunternehmens. Bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung kann der Gesellschaftsvertrag etwas anderes bestimmen. Der Abschlußprüfer soll jeweils vor Ablauf des Geschäftsjahrs gewählt werden, auf das sich seine Prüfungstätigkeit erstreckt. Die gesetzlichen Vertreter, bei Zuständigkeit des Aufsichtsrats dieser, haben unverzüglich nach der Wahl den Prüfungsauftrag zu erteilen. Der Prüfungsauftrag kann nur widerrufen werden, wenn nach Absatz 3 ein anderer Prüfer bestellt worden ist.

(2) Als Abschlußprüfer des Konzernabschlusses gilt, wenn kein anderer Prüfer bestellt wird, der Prüfer als bestellt, der für die Prüfung des in den Konzernabschluß einbezogenen Jahresabschlusses des Mutterunternehmens bestellt worden ist. Erfolgt die Einbeziehung auf Grund eines Zwischenabschlusses, so gilt, wenn kein anderer Prüfer bestellt wird, der Prüfer als bestellt, der für die Prüfung des letzten vor dem Konzernabschlußstichtag aufgestellten Jahresabschlusses des Mutterunternehmens bestellt worden ist.

(3) Auf Antrag der gesetzlichen Vertreter, des Aufsichtsrats oder von Gesellschaftern, bei Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien jedoch nur, wenn die Anteile dieser Gesellschafter zusammen den zehnten Teil des Grundkapitals oder den anteiligen Betrag in Höhe von einer Million Euro erreichen, hat das Gericht nach Anhörung der Beteiligten und des gewählten Prüfers einen anderen Abschlußprüfer zu bestellen, wenn dies aus einem in der Person des gewählten Prüfers liegenden Grund geboten erscheint, insbesondere wenn Besorgnis der Befangenheit besteht. Der Antrag ist binnen zwei Wochen seit dem Tage der Wahl des Abschlußprüfers zu stellen; Aktionäre können den Antrag nur stellen, wenn sie gegen die Wahl des Abschlußprüfers bei der Beschlußfassung Widerspruch erklärt haben. Stellen Aktionäre den Antrag, so haben sie glaubhaft zu machen, daß die seit

mindestens drei Monaten vor dem Tage der Hauptversammlung Inhaber der Aktien sind. Zur Glaubhaftmachung genügt eine eidesstattliche Versicherung vor einem Notar. Unterliegt die Gesellschaft einer staatlichen Aufsicht, so kann auch die Aufsichtsbehörde den Antrag stellen. Gegen die Entscheidung ist die sofortige Beschwerde zulässig.

(4) Ist der Abschlußprüfer bis zum Ablauf des Geschäftsjahrs nicht gewählt worden, so hat das Gericht auf Antrag der gesetzlichen Vertreter, des Aufsichtsrats oder eines Gesellschafters den Abschlußprüfer zu bestellen. Gleiches gilt, wenn ein gewählter Abschlußprüfer die Annahme des Prüfungsauftrags abgelehnt hat, weggefallen ist oder am rechtzeitigen Abschluß der Prüfung verhindert ist und ein anderer Abschlußprüfer nicht gewählt worden ist. Die gesetzlichen Vertreter sind verpflichtet, den Antrag zu stellen. Gegen die Entscheidung des Gerichts findet die sofortige Beschwerde statt; die Bestellung des Abschlußprüfers ist unanfechtbar.

(5) Der vom Gericht bestellte Abschlußprüfer hat Anspruch auf Ersatz angemessener Auslagen und auf Vergütung für seine Tätigkeit. Die Auslagen und die Vergütung setzt das Gericht fest. Gegen die Entscheidung ist die sofortige Beschwerde zulässig. Die weitere Beschwerde ist ausgeschlossen. Aus der rechtskräftigen Entscheidung findet die Zwangsvollstreckung nach der Zivilprozeßordnung statt.

(6) Ein von dem Abschlußprüfer angenommener Prüfungsauftrag kann von dem Abschlußprüfer nur aus wichtigem Grund gekündigt werden. Als wichtiger Grund ist es nicht anzusehen, wenn Meinungsverschiedenheiten über den Inhalt des Bestätigungsvermerks, seine Einschränkung oder Versagung bestehen. Die Kündigung ist schriftlich zu begründen. Der Abschlußprüfer hat über das Ergebnis seiner bisherigen Prüfung zu berichten; § 321 ist entsprechend anzuwenden.

(7) Kündigt der Abschlußprüfer den Prüfungsauftrag nach Absatz 6, so haben die gesetzlichen Vertreter die Kündigung dem Aufsichtsrat, der nächsten Hauptversammlung oder bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung den Gesellschaftern mitzuteilen. Den Bericht des bisherigen Abschlußprüfers haben die gesetzlichen Vertreter unverzüglich dem Aufsichtsrat vorzulegen. Jedes Aufsichtsratsmitglied hat das Recht, von dem Bericht Kenntnis zu nehmen. Der Bericht ist auch jedem Aufsichtsratsmitglied oder, soweit der Aufsichtsrat dies beschlossen hat, den Mitgliedern eines Ausschusses auszuhändigen. Ist der Prüfungsauftrag vom Aufsichtsrat erteilt worden, obliegen die Pflichten der gesetzlichen Vertreter dem Aufsichtsrat einschließlich der Unterrichtung der gesetzlichen Vertreter.

## § 319

### Auswahl der Abschlußprüfer

(1) Abschlußprüfer können Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sein. Abschlußprüfer von Jahresabschlüssen und Lageberichten mittelgroßer Gesellschaften mit beschränkter Haftung (§ 267 Abs. 2) können auch vereidigte Buchprüfer und Buchprüfungsgesellschaften sein.

(2) Ein Wirtschaftsprüfer oder verteidigter Buchprüfer darf nicht Abschlußprüfer sein, wenn er oder eine Person, mit der er seinen Beruf gemeinsam ausübt,

1. Anteile an der zu prüfenden Kapitalgesellschaft besitzt;
2. gesetzlicher Vertreter oder Mitglied des Aufsichtsrats oder Arbeitnehmer der zu prüfenden Kapitalgesellschaft ist oder in den letzten drei Jahren vor seiner Bestellung war;

3. gesetzlicher Vertreter oder Mitglied des Aufsichtsrats einer juristischen Person, Gesellschafter einer Personengesellschaft oder Inhaber eines Unternehmens ist, sofern die juristische Person, die Personengesellschaft oder das Einzelunternehmen mit der zu prüfenden Kapitalgesellschaft verbunden ist oder von dieser mehr als zwanzig vom Hundert der Anteile besitzt;
4. Arbeitnehmer eines Unternehmens ist, das mit der zu prüfenden Kapitalgesellschaft verbunden ist oder an dieser mehr als zwanzig vom Hundert der Anteile besitzt, oder Arbeitnehmer einer natürlichen Person ist, die an der zu prüfenden Kapitalgesellschaft mehr als zwanzig vom Hundert der Anteile besitzt;
5. bei der Führung der Bücher oder der Aufstellung des zu prüfenden Jahresabschlusses der Kapitalgesellschaft über die Prüfungstätigkeit hinaus mitgewirkt hat;
6. gesetzlicher Vertreter, Arbeitnehmer, Mitglied des Aufsichtsrats oder Gesellschafter einer juristischen oder natürlichen Person oder einer Personengesellschaft oder Inhaber eines Unternehmens ist, sofern die juristische oder natürliche Person, die Personengesellschaft oder einer ihrer Gesellschafter oder das Einzelunternehmen nach Nummer 5 nicht Abschlußprüfer der zu prüfenden Kapitalgesellschaft sein darf;
7. bei der Prüfung eine Person beschäftigt, die nach den Nummern 1 bis 6 nicht Abschlußprüfer sein darf;
8. in den letzten fünf Jahren jeweils mehr als dreißig vom Hundert der Gesamteinnahmen aus seiner beruflichen Tätigkeit aus der Prüfung und Beratung der zu prüfenden Kapitalgesellschaft und von Unternehmen, an denen die zu prüfende Kapitalgesellschaft mehr als zwanzig vom Hundert der Anteile besitzt, bezogen hat und dies auch im laufenden Geschäftsjahr zu erwarten ist; zur Vermeidung von Härtefällen kann die Wirtschaftsprüferkammer befristete Ausnahmegenehmigungen erteilen.

Ein Wirtschaftsprüfer oder vereidigter Buchprüfer darf ferner nicht Abschlußprüfer sein, wenn er

1. in entsprechender Anwendung von Absatz 3 Nr. 6 ausgeschlossen wäre;
2. über keine wirksame Bescheinigung über die Teilnahme an der Qualitätskontrolle nach § 57a der Wirtschaftsprüferordnung verfügt und die Wirtschaftsprüferkammer keine Ausnahmegenehmigung erteilt hat.

(3) Eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder Buchprüfungsgesellschaft darf nicht Abschlußprüfer sein, wenn

1. sie Anteile an der zu prüfenden Kapitalgesellschaft besitzt oder mit dieser verbunden ist oder wenn ein mit ihr verbundenes Unternehmen an der zu prüfenden Kapitalgesellschaft mehr als zwanzig vom Hundert der Anteile besitzt oder mit dieser verbunden ist;
2. sie nach Absatz 2 Nr. 6 als Gesellschafter einer juristischen Person oder einer Personengesellschaft oder nach Absatz 2 Nr. 5, 7 oder 8 nicht Abschlußprüfer sein darf;
3. bei einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder Buchprüfungsgesellschaft, die juristische Person ist, ein gesetzlicher Vertreter oder ein Gesellschafter, der fünfzig vom Hundert oder mehr der den Gesellschaftern zustehenden Stimmrechte besitzt, oder bei anderen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften oder Buchprüfungsgesellschaften ein Gesellschafter nach Absatz 2 Nr. 1 bis 4 nicht Abschlußprüfer sein darf;
4. einer ihrer gesetzlichen Vertreter oder einer ihrer Gesellschafter nach Absatz 2 Nr. 5 oder 6 nicht Abschlußprüfer sein darf;
5. eines ihrer Aufsichtsratsmitglieder nach Absatz 2 Nr. 2 oder 5 nicht Abschlußprüfer sein darf oder

6. sie bei der Prüfung einer Aktiengesellschaft, die Aktien mit amtlicher Notierung ausgegeben hat, einen Wirtschaftsprüfer beschäftigt, der in den dem zu prüfenden Geschäftsjahr vorhergehenden zehn Jahren den Bestätigungsvermerk nach § 322 über die Prüfung der Jahres- oder Konzernabschlüsse der Kapitalgesellschaft in mehr als sechs Fällen gekennzeichnet hat.
7. sie über keine wirksame Bescheinigung über die Teilnahme an der Qualitätskontrolle nach § 57a der Wirtschaftsprüferordnung verfügt und die Wirtschaftsprüferkammer keine Ausnahmegenehmigung erteilt hat.
  - (4) Die Absätze 2 und 3 sind auf den Abschlußprüfer des Konzernabschlusses entsprechend anzuwenden.

## § 320

### Vorlagepflicht. Auskunftsrecht

(1) Die gesetzlichen Vertreter der Kapitalgesellschaft haben dem Abschlußprüfer den Jahresabschluß und den Lagebericht unverzüglich nach der Aufstellung vorzulegen. Sie haben ihm zu gestatten, die Bücher und Schriften der Kapitalgesellschaft sowie die Vermögensgegenstände und Schulden, namentlich die Kasse und die Bestände an Wertpapieren und Waren, zu prüfen.

(2) Der Abschlußprüfer kann von den gesetzlichen Vertretern alle Aufklärungen und Nachweise verlangen, die für eine sorgfältige Prüfung notwendig sind. Soweit es die Vorbereitung der Abschlußprüfung erfordert, hat der Abschlußprüfer die Rechte nach Absatz 1 Satz 2 und nach Satz 1 auch schon vor Aufstellung des Jahresabschlusses. Soweit es für eine sorgfältige Prüfung notwendig ist, hat der Abschlußprüfer die Rechte nach den Sätzen 1 und 2 auch gegenüber Mutter- und Tochterunternehmen.

(3) Die gesetzlichen Vertreter einer Kapitalgesellschaft, die einen Konzernabschluß aufzustellen hat, haben dem Abschlußprüfer des Konzernabschlusses den Konzernabschluß, den Konzernlagebericht, die Jahresabschlüsse, Lageberichte und, wenn eine Prüfung stattgefunden hat, die Prüfungsberichte des Mutterunternehmens und der Tochterunternehmen vorzulegen. Der Abschlußprüfer hat die Rechte nach Absatz 1 Satz 2 und nach Absatz 2 bei dem Mutterunternehmen und den Tochterunternehmen, die Rechte nach Absatz 2 auch gegenüber den Abschlußprüfern des Mutterunternehmens und der Tochterunternehmen.

## § 321

### Prüfungsbericht

(1) Der Abschlußprüfer hat über Art und Umfang sowie über das Ergebnis der Prüfung schriftlich und mit der gebotenen Klarheit zu berichten. In dem Bericht ist vorweg zu der Beurteilung der Lage des Unternehmens oder Konzerns durch die gesetzlichen Vertreter Stellung zu nehmen, wobei insbesondere auf die Beurteilung des Fortbestandes und der künftigen Entwicklung des Unternehmens unter Berücksichtigung des Lageberichts und bei der Prüfung des Konzernabschlusses von Mutterunternehmen auch des Konzerns unter Berücksichtigung des Konzernlageberichts einzugehen ist, soweit die geprüften Unterlagen und der Lagebericht oder der Konzernlagebericht eine solche Beurteilung erlauben. Außerdem ist darzustellen, ob bei Durchführung der Prüfung Unrichtigkeiten oder Verstöße gegen gesetzliche Vor-

schriften sowie Tatsachen festgestellt worden sind, die den Bestand des geprüften Unternehmens oder des Konzerns gefährden oder seine Entwicklung wesentlich beeinträchtigen können oder die schwerwiegende Verstöße der gesetzlichen Vertreter oder von Arbeitnehmern gegen Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder die Satzung darstellen.

(2) Im Hauptteil des Prüfungsberichts ist darzustellen, ob die Buchführung und die weiteren geprüften Unterlagen, der Jahresabschluß, der Lagebericht, der Konzernabschluß und der Konzernlagebericht den gesetzlichen Vorschriften und den ergänzenden Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung entsprechen und ob die gesetzlichen Vertreter die verlangten Aufklärungen und Nachweise erbracht haben. Es ist auch darauf einzugehen, ob der Abschluß insgesamt unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kapitalgesellschaft vermittelt. Die Posten des Jahres- und des Konzernabschlusses sind aufzugliedern und ausreichend zu erläutern, soweit dadurch die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage wesentlich verbessert wird und diese Angaben im Anhang nicht enthalten sind.

(3) In einem besonderen Abschnitt des Prüfungsberichts sind Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung zu erläutern.

(4) Ist im Rahmen der Prüfung eine Beurteilung nach § 317 Abs. 4 abgegeben worden, so ist deren Ergebnis in einem besonderen Teil des Prüfungsberichts darzustellen. Es ist darauf einzugehen, ob Maßnahmen erforderlich sind, um das interne Überwachungssystem zu verbessern.

(5) Der Abschlußprüfer hat den Bericht zu unterzeichnen und den gesetzlichen Vertretern vorzulegen. Hat der Aufsichtsrat den Auftrag erteilt, so ist der Bericht ihm vorzulegen; dem Vorstand ist vor Zuleitung Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben.

## § 322

### Bestätigungsvermerk

(1) Der Abschlußprüfer hat das Ergebnis der Prüfung in einem Bestätigungsvermerk zum Jahresabschluß und zum Konzernabschluß zusammenzufassen. Der Bestätigungsvermerk hat neben einer Beschreibung von Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung auch eine Beurteilung des Prüfungsergebnisses zu enthalten. Sind vom Abschlußprüfer keine Einwendungen zu erheben, so hat er in seinem Bestätigungsvermerk zu erklären, daß die von ihm nach § 317 durchgeführte Prüfung zu keinen Einwendungen geführt hat und daß der von den gesetzlichen Vertretern der Gesellschaft aufgestellte Jahres- oder Konzernabschluß aufgrund der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse des Abschlußprüfers nach seiner Beurteilung unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens oder des Konzerns vermittelt.

(2) Die Beurteilung des Prüfungsergebnisses soll allgemeinverständlich und problemorientiert unter Berücksichtigung des Umstandes erfolgen, daß die gesetzlichen Vertreter den Abschluß zu verantworten haben. Auf Risiken, die den Fortbestand des Unternehmens gefährden, ist gesondert einzugehen.

(3) Im Bestätigungsvermerk ist auch darauf einzugehen, ob der Lagebericht und der Konzernlagebericht insgesamt nach der Beurteilung des Abschlußprüfers eine zutreffende Vorstellung von der Lage des Unternehmens oder des Konzerns vermit-

telt. Dabei ist auch darauf einzugehen, ob die Risiken der künftigen Entwicklung zutreffend dargestellt sind.

(4) Sind Einwendungen zu erheben, so hat der Abschlußprüfer seine Erklärung nach Absatz 1 Satz 3 einzuschränken oder zu versagen. Die Versagung ist in den Vermerk, der nicht mehr als Bestätigungsvermerk zu bezeichnen ist, aufzunehmen. Die Einschränkung und die Versagung sind zu begründen. Einschränkungen sind so darzustellen, daß deren Tragweite erkennbar wird.

(5) Der Abschlußprüfer hat den Bestätigungsvermerk oder den Vermerk über seine Versagung unter Angabe von Ort und Tag zu unterzeichnen. Der Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über seine Versagung ist auch in den Prüfungsbericht aufzunehmen.

### § 323

#### Verantwortlichkeit des Abschlußprüfers

(1) Der Abschlußprüfer, seine Gehilfin und die bei der Prüfung mitwirkenden gesetzlichen Vertreter einer Prüfungsgesellschaft sind zur gewissenhaften und unparteiischen Prüfung und zur Verschwiegenheit verpflichtet. Sie dürfen nicht unbefugt Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse verwerten, die sie bei ihrer Tätigkeit erfahren haben. Wer vorsätzlich oder fahrlässig seine Pflichten verletzt, ist der Kapitalgesellschaft und, wenn ein verbundenes Unternehmen geschädigt worden ist, auch diesem zum Ersatz des daraus entstehenden Schadens verpflichtet. Mehrere Personen haften als Gesamtschuldner.

(2) Die Ersatzpflicht von Personen, die fahrlässig gehandelt haben, beschränkt sich auf eine Million Euro für eine Prüfung. Bei Prüfung einer Aktiengesellschaft, die Aktien mit amtlicher Notierung ausgegeben hat, beschränkt sich die Ersatzpflicht von Personen, die fahrlässig gehandelt haben, abweichend von Satz 1 auf vier Millionen Euro für eine Prüfung. Dies gilt auch, wenn an der Prüfung mehrere Personen beteiligt gewesen oder mehrere zum Ersatz verpflichtende Handlungen begangen worden sind, und ohne Rücksicht darauf, ob andere Beteiligte vorsätzlich gehandelt haben.

(3) Die Verpflichtung zur Verschwiegenheit besteht, wenn eine Prüfungsgesellschaft Abschlußprüfer ist, auch gegenüber dem Aufsichtsrat und den Mitgliedern des Aufsichtsrats der Prüfungsgesellschaft.

(4) Die Ersatzpflicht nach diesen Vorschriften kann durch Vertrag weder ausgeschlossen noch beschränkt werden.

(5) Die Ansprüche aus diesen Vorschriften verjähren in fünf Jahren.

### § 324

#### Meinungsverschiedenheiten zwischen Kapitalgesellschaft und Abschlußprüfer

(1) Bei Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Abschlußprüfer und der Kapitalgesellschaft über die Auslegung und Anwendung der gesetzlichen Vorschriften sowie von Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung über den Jahresabschluß, Lagebericht, Konzernabschluß oder Konzernlagebericht entscheidet auf

Antrag des Abschlußprüfers oder der gesetzlichen Vertreter der Kapitalgesellschaft ausschließlich das Landgericht.

(2) Auf das Verfahren ist das Gesetz über die Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit anzuwenden. Das Landgericht entscheidet durch einen mit Gründen versehenen Beschluß. Die Entscheidung wird erst mit der Rechtskraft wirksam. Gegen die Entscheidung findet die sofortige Beschwerde statt, wenn das Landgericht sie in der Entscheidung zugelassen hat. Es soll sie nur zulassen, wenn dadurch die Klärung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu erwarten ist. Die Beschwerde kann nur durch Einreichung einer von einem Rechtsanwalt unterzeichneten Beschwerdeschrift eingelegt werden. Über sie entscheidet das Oberlandesgericht; § 28 Abs. 2 und 3 des Gesetzes über die Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit ist entsprechend anzuwenden. Die weitere Beschwerde ist ausgeschlossen. Die Landesregierung kann durch Rechtsverordnung die Entscheidung über die Beschwerde für die Bezirke mehrerer Oberlandesgerichte einem der Oberlandesgerichte oder dem Obersten Landesgericht übertragen, wenn dies der Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung dient. Die Landesregierung kann die Ermächtigung durch Rechtsverordnung auf die Landesjustizverwaltung übertragen.

(3) Für die Kosten des Verfahrens gilt die Kostenordnung. Für das Verfahren des ersten Rechtszugs wird das Doppelte der vollen Gebühr erhoben. Für den zweiten Rechtszug wird die gleiche Gebühr erhoben; dies gilt auch dann, wenn die Beschwerde Erfolg hat. Wird der Antrag oder die Beschwerde zurückgenommen, bevor es zu einer Entscheidung kommt, so ermäßigt sich die Gebühr auf die Hälfte. Der Geschäftswert ist von Amts wegen festzusetzen. Er bestimmt sich nach § 30 Abs. 2 der Kostenordnung. Der Abschlußprüfer ist zur Leistung eines Kostenvorschusses nicht verpflichtet. Schuldner der Kosten ist die Kapitalgesellschaft. Die Kosten können jedoch ganz oder zum Teil dem Abschlußprüfer auferlegt werden, wenn dies der Billigkeit entspricht.

#### Vierter Unterabschnitt

### Offenlegung (Einreichung zu einem Register, Bekanntmachung im Bundesanzeiger), Veröffentlichung und Vervielfältigung. Prüfung durch das Registergericht

#### § 325

#### Offenlegung

(1) Die gesetzlichen Vertreter von Kapitalgesellschaften haben den Jahresabschluß unverzüglich nach seiner Vorlage an die Gesellschafter, jedoch spätestens vor Ablauf des neunten Monats des dem Abschlußstichtag nachfolgenden Geschäftsjahrs, mit dem Bestätigungsvermerk oder dem Vermerk über dessen Versagung zum Handelsregister des Sitzes der Kapitalgesellschaft einzureichen; gleichzeitig sind der Lagebericht, der Bericht des Aufsichtsrats und, soweit sich der Vorschlag für die Verwendung des Ergebnisses und der Beschluß über seine Verwendung aus dem eingereichten Jahresabschluß nicht ergeben, der Vorschlag für die Verwendung des Ergebnisses und der Beschluß über seine Verwendung unter Angabe des Jahresüber-

schusses oder Jahresfehlbetrags einzureichen; Angaben über die Ergebnisverwendung brauchen von Gesellschaften mit beschränkter Haftung nicht gemacht zu werden, wenn sich anhand dieser Angaben die Gewinnanteile von natürlichen Personen feststellen lassen, die Gesellschafter sind. Die gesetzlichen Vertreter haben unverzüglich nach der Einreichung der in Satz 1 bezeichneten Unterlagen im Bundesanzeiger bekanntzumachen, bei welchem Handelsregister und unter welcher Nummer diese Unterlagen eingereicht worden sind. Werden zur Wahrung der Frist nach Satz 1 der Jahresabschluß und der Lagebericht ohne die anderen Unterlagen eingereicht, so sind der Bericht und der Vorschlag nach ihrem Vorliegen, die Beschlüsse nach der Beschlußfassung und der Vermerk nach der Erteilung unverzüglich einzureichen; wird der Jahresabschluß bei nachträglicher Prüfung oder Feststellung geändert, so ist auch die Änderung nach Satz 1 einzureichen.

(2) Absatz 1 ist auf große Kapitalgesellschaften (§ 267 Abs. 3) mit der Maßgabe anzuwenden, daß die in Absatz 1 bezeichneten Unterlagen zunächst im Bundesanzeiger bekanntzumachen sind und die Bekanntmachung unter Beifügung der bezeichneten Unterlagen zum Handelsregister des Sitzes der Kapitalgesellschaft einzureichen ist; die Bekanntmachung nach Absatz 1 Satz 2 entfällt. Die Aufstellung des Anteilsbesitzes (§ 287) braucht nicht im Bundesanzeiger bekannt gemacht zu werden.

(3) Die gesetzlichen Vertreter einer Kapitalgesellschaft, die einen Konzernabschluß aufzustellen hat, haben den Konzernabschluß unverzüglich nach seiner Vorlage an die Gesellschafter, jedoch spätestens vor Ablauf des neunten Monats des dem Konzernabschlußstichtag nachfolgenden Geschäftsjahrs, mit dem Bestätigungsvermerk oder dem Vermerk über dessen Versagung und den Konzernlagebericht im Bundesanzeiger bekanntzumachen und die Bekanntmachung unter Beifügung der bezeichneten Unterlagen zum Handelsregister des Sitzes der Kapitalgesellschaft einzureichen. Die Aufstellung des Anteilsbesitzes (§ 313 Abs. 4) braucht nicht im Bundesanzeiger bekannt gemacht zu werden. Absatz 1 Satz 3 ist entsprechend anzuwenden.

(4) Bei Anwendung der Absätze 2 und 3 ist für die Wahrung der Fristen nach Absatz 1 Satz 1 und Absatz 3 Satz 1 der Zeitpunkt der Einreichung der Unterlagen beim Bundesanzeiger maßgebend.

(5) Auf Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung beruhende Pflichten der Gesellschaft, den Jahresabschluß, Lagebericht, Konzernabschluß oder Konzernlagebericht in anderer Weise bekanntzumachen, einzureichen oder Personen zugänglich zu machen, bleiben unberührt.

## § 325a

### Zweigniederlassungen von Kapitalgesellschaften mit Sitz im Ausland

(1) Bei inländischen Zweigniederlassungen von Kapitalgesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft oder Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum haben die in § 13e Abs. 2 Satz 4 Nr. 3 genannten Personen oder, wenn solche nicht angemeldet sind, die gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft die Unterlagen der Rechnungslegung der Hauptniederlassung, die nach dem für die Hauptniederlassung maßgeblichen Recht erstellt, geprüft und offengelegt worden sind, nach den §§ 325, 328, 329 Abs. 1 offenzulegen. Die Unterlagen sind zu dem Handelsregister am Sitz der Zweigniederlassung einzureichen; bestehen mehrere inländische Zweigniederlassungen derselben Gesellschaft, brauchen die Unterlagen nur zu demjenigen Handelsregister eingereicht zu werden, zu dem gemäß § 13e Abs. 5 die Satzung oder der Gesellschaftsvertrag ein-

gereicht wurde. Die Unterlagen sind in deutscher Sprache einzureichen. Soweit dies nicht die Amtssprache am Sitz der Hauptniederlassung ist, können die Unterlagen auch in englischer Sprache oder in einer von dem Register der Hauptniederlassung beglaubigten Abschrift eingereicht werden; von der Beglaubigung des Registers ist eine beglaubigte Übersetzung in deutscher Sprache einzureichen. § 325 Abs. 2 ist nur anzuwenden, wenn die Merkmale für große Kapitalgesellschaften (§ 267 Abs. 3) von der Zweigniederlassung überschritten werden.

(2) Diese Vorschrift gilt nicht für Zweigniederlassungen, die von Kreditinstituten im Sinne des § 340 oder von Versicherungsunternehmen im Sinne des § 341 errichtet werden.

### § 326

#### Größenabhängige Erleichterungen für kleine Kapitalgesellschaften bei der Offenlegung

Auf kleine Kapitalgesellschaften (§ 267 Abs. 1) ist § 325 Abs. 1 mit der Maßgabe anzuwenden, daß die gesetzlichen Vertreter nur die Bilanz und den Anhang spätestens vor Ablauf des zwölften Monats des dem Bilanzstichtag nachfolgenden Geschäftsjahrs einzureichen haben. Der Anhang braucht die die Gewinn- und Verlustrechnung betreffenden Angaben nicht zu enthalten.

### § 327

#### Größenabhängige Erleichterungen für mittelgroße Kapitalgesellschaften bei der Offenlegung

Auf mittelgroße Kapitalgesellschaften (§ 267 Abs. 2) ist § 325 Abs. 1 mit der Maßgabe anzuwenden, daß die gesetzlichen Vertreter

1. die Bilanz nur in der für kleine Kapitalgesellschaften nach § 266 Abs. 1 Satz 3 vorgeschriebenen Form zum Handelsregister einreichen müssen. In der Bilanz oder im Anhang sind jedoch die folgenden Posten des § 266 Abs. 2 und 3 zusätzlich gesondert anzugeben:

Auf der Aktivseite

- A I 2 Geschäfts- oder Firmenwert;
- A II 1 Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken;
- A II 2 technische Anlagen und Maschinen;
- A II 3 andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung;
- A II 4 geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau;
- A III 1 Anteile an verbundenen Unternehmen;
- A III 2 Ausleihungen an verbundene Unternehmen;
- A III 3 Beteiligungen;
- A III 4 Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht;
- B II 2 Forderungen gegen verbundene Unternehmen;
- B II 3 Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht;
- B III 1 Anteile an verbundenen Unternehmen;
- B III 2 eigene Anteile.

Auf der Passivseite

- C 1 Anleihen,  
davon konvertibel;
  - C 2 Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten;
  - C 6 Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen;
  - C 7 Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht;
2. den Anhang ohne die Angaben nach § 285 Nr. 2, 5 und 8 Buchstabe a, Nr. 12 zum Handelsregister einreichen dürfen.

## § 328

### Form und Inhalt der Unterlagen bei der Offenlegung, Veröffentlichung und Vervielfältigung

(1) Bei der vollständigen oder teilweisen Offenlegung des Jahresabschlusses und des Konzernabschlusses und bei der Veröffentlichung oder Vervielfältigung in anderer Form auf Grund des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung sind die folgenden Vorschriften einzuhalten:

1. Der Jahresabschluß und der Konzernabschluß sind so wiederzugeben, daß sie den für ihre Aufstellung maßgeblichen Vorschriften entsprechen, soweit nicht Erleichterungen nach §§ 326, 327 in Anspruch genommen werden; sie haben in diesem Rahmen vollständig und richtig zu sein. Das Datum der Feststellung ist anzugeben, sofern der Jahresabschluß festgestellt worden ist. Wurde der Jahresabschluß oder der Konzernabschluß auf Grund gesetzlicher Vorschriften durch einen Abschlußprüfer geprüft, so ist jeweils der vollständige Wortlaut des Bestätigungsvermerks oder des Vermerks über dessen Versagung wiederzugeben; wird der Jahresabschluß wegen der Inanspruchnahme von Erleichterungen nur teilweise offengelegt und bezieht sich der Bestätigungsvermerk auf den vollständigen Jahresabschluß, so ist hierauf hinzuweisen.
2. Werden der Jahresabschluß oder der Konzernabschluß zur Wahrung der gesetzlich vorgeschriebenen Fristen über die Offenlegung vor der Prüfung oder Feststellung, sofern diese gesetzlich vorgeschrieben sind, oder nicht gleichzeitig mit beizufügenden Unterlagen offengelegt, so ist hierauf bei der Offenlegung hinzuweisen.

(2) Werden der Jahresabschluß oder der Konzernabschluß in Veröffentlichungen und Vervielfältigungen, die nicht durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung vorgeschrieben sind, nicht in der nach Absatz 1 vorgeschriebenen Form wiedergegeben, so ist jeweils in einer Überschrift darauf hinzuweisen, daß es sich nicht um eine der gesetzlichen Form entsprechende Veröffentlichung handelt. Ein Bestätigungsvermerk darf nicht beigefügt werden. Ist jedoch auf Grund gesetzlicher Vorschriften eine Prüfung durch einen Abschlußprüfer erfolgt, so ist anzugeben, ob der Abschlußprüfer den in gesetzlicher Form erstellten Jahresabschluß oder den Konzernabschluß bestätigt hat oder ob er die Bestätigung eingeschränkt oder versagt hat. Ferner ist anzugeben, bei welchem Handelsregister und in welcher Nummer des Bundesanzeigers die Offenlegung erfolgt ist oder daß die Offenlegung noch nicht erfolgt ist.

(3) Absatz 1 Nr. 1 ist auf den Lagebericht, den Konzernlagebericht, den Vorschlag für die Verwendung des Ergebnisses und den Beschluß über seine Verwendung sowie auf die Aufstellung des Anteilsbesitzes entsprechend anzuwenden. Werden die in Satz 1 bezeichneten Unterlagen nicht gleichzeitig mit dem Jahresabschluß oder dem Konzern-

abschluß offengelegt, so ist bei ihrer nachträglichen Offenlegung jeweils anzugeben, auf welchen Abschluß sie sich beziehen und wo dieser offengelegt worden ist; dies gilt auch für die nachträgliche Offenlegung des Bestätigungsvermerks oder des Vermerks über seine Versagung.

## § 329

### Prüfungspflicht des Registergerichts

(1) Das Gericht prüft, ob die vollständig oder teilweise zum Handelsregister einzureichenden Unterlagen vollzählig sind und, sofern vorgeschrieben, bekanntgemacht worden sind.

(2) Gibt die Prüfung nach Absatz 1 Anlaß zu der Annahme, daß von der Größe der Kapitalgesellschaft abhängige Erleichterungen nicht hätten in Anspruch genommen werden dürfen, so kann das Gericht zu seiner Unterrichtung von der Kapitalgesellschaft innerhalb einer angemessenen Frist die Mitteilung der Umsatzerlöse (§ 277 Abs. 1) und der durchschnittlichen Zahl der Arbeitnehmer (§ 267 Abs. 5), in den Fällen des § 325 a Abs. 1 Satz 5 zusätzlich die Bilanzsumme der Zweigniederlassung und in den Fällen des § 340 I Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 4 Satz 1 die Bilanzsumme der Zweigstelle des Kreditinstitutes verlangen. Unterläßt die Kapitalgesellschaft die fristgemäße Mitteilung, so gelten die Erleichterungen als zu Unrecht in Anspruch genommen.

(3) In den Fällen des § 325 a Abs. 1 Satz 4, § 340 I Abs. 2 Satz 4 kann das Gericht im Einzelfall die Vorlage einer Übersetzung in die deutsche Sprache verlangen.

## Fünfter Unterabschnitt

### Verordnungsermächtigung für Formblätter und andere Vorschriften

## § 330

(1) Das Bundesministerium der Justiz wird ermächtigt, im Einvernehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen und dem Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie durch Rechtsverordnung, die nicht der Zustimmung des Bundesrates bedarf, für Kapitalgesellschaften Formblätter vorzuschreiben oder andere Vorschriften für die Gliederung des Jahresabschlusses oder des Konzernabschlusses oder den Inhalt des Anhangs, des Konzernanhangs, des Lageberichts oder des Konzernlageberichts zu erlassen, wenn der Geschäftszweig eine von den §§ 266, 275 abweichende Gliederung des Jahresabschlusses oder des Konzernabschlusses oder von den Vorschriften des Ersten Abschnitts und des Ersten und Zweiten Unterabschnitts des Zweiten Abschnitts abweichende Regelungen erfordert. Die sich aus den abweichenden Vorschriften ergebenden Anforderungen an die in Satz 1 bezeichneten Unterlagen sollen den Anforderungen gleichwertig sein, die sich für große Kapitalgesellschaften (§ 267 Abs. 3) aus den Vorschriften des Ersten Abschnitts und des Ersten und Zweiten Unterabschnitts des Zweiten Abschnitts sowie den für den Geschäftszweig geltenden Vorschriften ergeben. Über das geltende Recht hinausgehende Anforderungen dürfen nur gestellt werden, soweit sie auf Rechtsakten des Rates der Europäischen Union beruhen.

(2) Absatz 1 ist auf Kreditinstitute im Sinne des § 1 Abs. 1 des Gesetzes über das Kreditwesen, soweit sie nach dessen § 2 Abs. 1, 4 oder 5 von der Anwendung nicht ausgenommen sind, und auf Finanzdienstleistungsinstitute im Sinne des § 1 Abs. 1a des Gesetzes über das Kreditwesen, soweit sie nach dessen § 2 Abs. 6 oder 10 von der Anwendung nicht ausgenommen sind, nach Maßgabe der Sätze 3 und 4 ungeachtet ihrer Rechtsform anzuwenden. Satz 1 ist auch auf Zweigstellen von Unternehmen mit Sitz in einem Staat anzuwenden, der nicht Mitglied der Europäischen Gemeinschaft und auch nicht Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum ist, sofern die Zweigstelle nach § 53 Abs. 1 des Gesetzes über das Kreditwesen als Kreditinstitut oder als Finanzinstitut gilt. Die Rechtsverordnung bedarf nicht der Zustimmung des Bundesrates; sie ist im Einvernehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen und im Benehmen mit der Deutschen Bundesbank zu erlassen. In die Rechtsverordnung nach Satz 1 können auch nähere Bestimmungen über die Aufstellung des Jahresabschlusses und des Konzernabschlusses im Rahmen der vorgeschriebenen Formblätter für die Gliederung des Jahresabschlusses und des Konzernabschlusses sowie des Zwischenabschlusses gemäß § 340a Abs. 3 und des Konzernzwischenabschlusses gemäß § 340i Abs. 4 aufgenommen werden, soweit dies zur Erfüllung der Aufgaben des Bundesaufsichtsamts für das Kreditwesen oder der Deutschen Bundesbank erforderlich ist, insbesondere um einheitliche Unterlagen zur Beurteilung der von den Kreditinstituten und Finanzdienstleistungsinstituten durchgeführten Bankgeschäfte und erbrachten Finanzdienstleistungen zu erhalten.

(3) Absatz 1 ist auf Versicherungsunternehmen nach Maßgabe der Sätze 3 und 4 ungeachtet ihrer Rechtsform anzuwenden. Satz 1 ist auch auf Niederlassungen im Geltungsbereich dieses Gesetzes von Versicherungsunternehmen mit Sitz in einem anderen Staat anzuwenden, wenn sie zum Betrieb des Direktversicherungsgeschäfts der Erlaubnis durch die Deutsche Versicherungsaufsichtsbehörde bedürfen. Die Rechtsverordnung bedarf der Zustimmung des Bundesrates und ist im Einvernehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen zu erlassen. In die Rechtsverordnung nach Satz 1 können auch nähere Bestimmungen über die Aufstellung des Jahresabschlusses und des Konzernabschlusses im Rahmen der vorgeschriebenen Formblätter für die Gliederung des Jahresabschlusses und des Konzernabschlusses sowie Vorschriften über den Ansatz und die Bewertung von versicherungstechnischen Rückstellungen, insbesondere die Näherungsverfahren, aufgenommen werden.

(4) In der Rechtsverordnung nach Absatz 1 in Verbindung mit Absatz 3 kann bestimmt werden, daß Versicherungsunternehmen, auf die die Richtlinie 91/674/EWG nach deren Artikel 2 in Verbindung mit Artikel 3 der Richtlinie 73/239/EWG oder in Verbindung mit Artikel 2 Nr. 2 oder 3 oder Artikel 3 der nicht anzuwenden ist, von den Regelungen des Zweiten Unterabschnitts des Vierten Abschnitts ganz oder teilweise befreit werden, soweit dies erforderlich ist, um eine im Verhältnis zur Größe der Versicherungsunternehmen unangemessene Belastung zu vermeiden; Absatz 1 Satz 2 ist insoweit nicht anzuwenden. In der Rechtsverordnung dürfen diesen Versicherungsunternehmen auch für die Gliederung des Jahresabschlusses und des Konzernabschlusses, für die Erstellung von Anhang und Lagebericht und Konzernanhang und Konzernlagebericht sowie für die Offenlegung ihrer Größe angemessene Vereinfachungen gewährt werden.

(5) Die Absätze 3 und 4 sind auf Pensionsfonds (§ 112 Abs. 1 des Versicherungsaufsichtsgesetzes) entsprechend anzuwenden.

**Sechster Unterabschnitt****Straf- und Bußgeldvorschriften. Zwangsgelder****§ 331****Unrichtige Darstellung**

Mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder mit Geldstrafe wird bestraft, wer

1. als Mitglied des vertretungsberechtigten Organs oder des Aufsichtsrats einer Kapitalgesellschaft die Verhältnisse der Kapitalgesellschaft in der Eröffnungsbilanz, im Jahresabschluß, im Lagebericht oder im Zwischenabschluß nach § 340a Abs. 3 unrichtig wiedergibt oder verschleiert,
2. als Mitglied des vertretungsberechtigten Organs oder des Aufsichtsrats einer Kapitalgesellschaft die Verhältnisse des Konzerns im Konzernabschluß, im Konzernlagebericht oder im Konzernzwischenabschluß nach § 340i Abs. 4 unrichtig wiedergibt oder verschleiert,
3. als Mitglied des vertretungsberechtigten Organs einer Kapitalgesellschaft zum Zwecke der Befreiung nach den §§ 291, 292a oder einer nach § 292 erlassenen Rechtsverordnung einen Konzernabschluß oder Konzernlagebericht, in dem die Verhältnisse des Konzerns unrichtig wiedergegeben oder verschleiert worden sind, vorsätzlich oder leichtfertig offenlegt oder
4. als Mitglied des vertretungsberechtigten Organs einer Kapitalgesellschaft oder als Mitglied des vertretungsberechtigten Organs oder als vertretungsberechtigter Gesellschafter eines ihrer Tochterunternehmen (§ 290 Abs. 1, 2) in Aufklärungen oder Nachweisen, die nach § 320 einem Abschlußprüfer der Kapitalgesellschaft, eines verbundenen Unternehmens oder des Konzerns zu geben sind, unrichtige Angaben macht oder die Verhältnisse der Kapitalgesellschaft, eines Tochterunternehmens oder des Konzerns unrichtig wiedergibt oder verschleiert.

**§ 332****Verletzung der Berichtspflicht**

(1) Mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder mit Geldstrafe wird bestraft, wer als Abschlußprüfer oder Gehilfe eines Abschlußprüfers über das Ergebnis der Prüfung eines Jahresabschlusses, eines Lageberichts, eines Konzernabschlusses, eines Konzernlageberichts einer Kapitalgesellschaft oder eines Zwischenabschlusses nach § 340a Abs. 3 oder eines Konzernzwischenabschlusses gemäß § 340i Abs. 4 unrichtig berichtet, im Prüfungsbericht (§ 321) erhebliche Umstände verschweigt oder einen inhaltlich unrichtigen Bestätigungsvermerk (§ 322) erteilt.

(2) Handelt der Täter gegen Entgelt oder in der Absicht, sich oder einen anderen zu bereichern oder einen anderen zu schädigen, so ist die Strafe Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder Geldstrafe.

**§ 333****Verletzung der Geheimhaltungspflicht**

(1) Mit Freiheitsstrafe bis zu einem Jahr oder mit Geldstrafe wird bestraft, wer ein Geheimnis der Kapitalgesellschaft, eines Tochterunternehmens (§ 290 Abs. 1, 2),

eines gemeinsam geführten Unternehmens (§ 310) oder eines assoziierten Unternehmens (§ 311), namentlich ein Betriebs- oder Geschäftsgeheimnis, das ihm in seiner Eigenschaft als Abschlußprüfer oder Gehilfe eines Abschlußprüfers bei Prüfung des Jahresabschlusses oder des Konzernabschlusses bekannt geworden ist, unbefugt offenbart.

(2) Handelt der Täter gegen Entgelt oder in der Absicht, sich oder einen anderen zu bereichern oder einen anderen zu schädigen, so ist die Strafe Freiheitsstrafe bis zu zwei Jahren oder Geldstrafe. Ebenso wird bestraft, wer ein Geheimnis der in Absatz 1 bezeichneten Art, namentlich ein Betriebs- oder Geschäftsgeheimnis, das ihm unter den Voraussetzungen des Absatzes 1 bekannt geworden ist, unbefugt verwertet.

(3) Die Tat wird nur auf Antrag der Kapitalgesellschaft verfolgt.

## § 334

### Bußgeldvorschriften

(1) Ordnungswidrig handelt, wer als Mitglied des vertretungsberechtigten Organs oder des Aufsichtsrats einer Kapitalgesellschaft

1. bei der Aufstellung oder Feststellung des Jahresabschlusses einer Vorschrift
  - a) des § 243 Abs. 1 oder 2, der §§ 244, 245, 246, 247, 248, 249 Abs. 1 Satz 1 oder Abs. 3, des § 250 Abs. 1 Satz 1 oder Abs. 2, des § 251 oder des § 264 Abs. 2 über Form oder Inhalt,
  - b) des § 253 Abs. 1 Satz 1 in Verbindung mit § 255 Abs. 1 oder 2 Satz 1, 2 oder 6, des § 253 Abs. 1 Satz 2 oder Abs. 2 Satz 1, 2 oder 3, dieser in Verbindung mit § 279 Abs. 1 Satz 2, des § 253 Abs. 3 Satz 1 oder 2, des § 280 Abs. 1, des § 282 oder des § 283 über die Bewertung,
  - c) des § 265 Abs. 2, 3, 4 oder 6, der §§ 266, 268 Abs. 2, 3, 4, 5, 6 oder 7, der §§ 272, 273, 274 Abs. 1, des § 275 oder des § 277 über die Gliederung oder
  - d) des § 280 Abs. 3, des § 281 Abs. 1 Satz 2 oder 3 oder Abs. 2 Satz 1, des § 284 oder des § 285 über die in der Bilanz oder im Anhang zu machenden Angaben,
2. bei der Aufstellung des Konzernabschlusses einer Vorschrift
  - a) des § 294 Abs. 1 über den Konsolidierungskreis,
  - b) des § 297 Abs. 2 oder 3 oder des § 298 Abs. 1 in Verbindung mit den §§ 244, 245, 246, 247, 248, 249 Abs. 1 Satz 1 oder Abs. 3, dem § 250 Abs. 1 Satz 1 oder Abs. 2 oder dem § 251 über Inhalt oder Form,
  - c) des § 300 über die Konsolidierungsgrundsätze oder das Vollständigkeitsgebot,
  - d) des § 308 Abs. 1 Satz 1 in Verbindung mit den in Nummer 1 Buchstabe b bezeichneten Vorschriften oder des § 308 Abs. 2 über die Bewertung,
  - e) des § 311 Abs. 1 Satz 1 in Verbindung mit § 312 über die Behandlung assoziierter Unternehmen oder
  - f) des § 308 Abs. 1 Satz 3, des § 313 oder des § 314 über die im Anhang zu machenden Angaben,
3. bei der Aufstellung des Lageberichts einer Vorschrift des § 289 Abs. 1 über den Inhalt des Lageberichts,
4. bei der Aufstellung des Konzernlageberichts einer Vorschrift des § 315 Abs. 1 über den Inhalt des Konzernlageberichts,
5. bei der Offenlegung, Veröffentlichung oder Vervielfältigung einer Vorschrift des § 328 über Form oder Inhalt oder

6. einer auf Grund des § 330 Abs. 1 Satz 1 erlassenen Rechtsverordnung, soweit sie für einen bestimmten Tatbestand auf diese Bußgeldvorschrift verweist, zuwiderhandelt.

(2) Ordnungswidrig handelt auch, wer zu einem Jahresabschluß oder einem Konzernabschluß, der auf Grund gesetzlicher Vorschriften zu prüfen ist, einen Vermerk nach § 322 erteilt, obwohl nach § 319 Abs. 2 er oder nach § 319 Abs. 3 die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder Buchprüfungsgesellschaft, für die er tätig wird, nicht Abschlußprüfer sein darf.

(3) Die Ordnungswidrigkeit kann mit einer Geldbuße bis zu fünfundzwanzigtausend Euro geahndet werden.

(4) Die Absätze 1 bis 3 sind auf Kreditinstitute im Sinne des § 340 und auf Versicherungsunternehmen im Sinne des § 341 Abs. 1 nicht anzuwenden.

### § 335

#### Festsetzung von Zwangsgeld

Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs einer Kapitalgesellschaft, die

1. § 242 Abs. 1 und 2, § 264 Abs. 1 über die Pflicht zur Aufstellung eines Jahresabschlusses und eines Lageberichts,
  2. § 290 Abs. 1 und 2 über die Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses und eines Konzernlageberichts,
  3. § 318 Abs. 1 Satz 4 über die Pflicht zur unverzüglichen Erteilung des Prüfungsauftrags,
  4. § 318 Abs. 4 Satz 3 über die Pflicht, den Antrag auf gerichtliche Bestellung des Abschlußprüfers zu stellen oder
  5. § 320 über die Pflichten gegenüber dem Abschlussprüfer,
- nicht befolgen, sind hierzu vom Registergericht durch Festsetzung von Zwangsgeld nach § 140a Abs. 1 des Gesetzes über die Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit anzuhalten. Das Registergericht schreitet jedoch nur auf Antrag ein; § 14 ist insoweit nicht anzuwenden. Das einzelne Zwangsgeld darf den Betrag von fünftausend Euro nicht übersteigen.

### § 335a

#### Festsetzung von Ordnungsgeld

Gegen die Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs einer Kapitalgesellschaft, die

1. § 325 über die Pflicht zur Offenlegung des Jahresabschlusses, des Lageberichts, des Konzernabschlusses, des Konzernlageberichts und anderer Unterlagen der Rechnungslegung oder
2. § 325a über die Pflicht zur Offenlegung der Rechnungslegungsunterlagen der Hauptniederlassung

nicht befolgen, ist wegen des pflichtwidrigen Unterlassens der rechtzeitigen Offenlegung vom Registergericht ein Ordnungsgeld nach § 140a Abs. 2 des Gesetzes über die Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit festzusetzen; im Falle der Nummer 2 treten die in § 13e Abs. 2 Satz 4 Nr. 3 genannten Personen, sobald sie angemeldet sind, an die Stelle der Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs der Kapitalgesellschaft. Einem Verfahren nach Satz 1 steht nicht entgegen, daß eine in § 335 Satz 1

bezeichnete Pflicht noch nicht erfüllt ist. Das Registergericht schreitet jedoch nur auf Antrag ein; § 14 ist insoweit nicht anzuwenden. Das Ordnungsgeld beträgt mindestens zweitausendfünfhundert und höchstens fünfundzwanzigtausend Euro; § 140a Abs. 2 Satz 4 des Gesetzes über die Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit bleibt unberührt.

### § 335b

#### **Anwendung der Straf- und Bußgeldvorschriften sowie der Zwangs- und Ordnungsgeldvorschriften auf bestimmte offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften**

Die Strafvorschriften der §§ 331 bis 333, die Bußgeldvorschriften des § 334, die Zwangs- und Ordnungsgeldvorschriften der §§ 335, 335a gelten auch für offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften im Sinne des § 264a Abs. 1.

### **Dritter Abschnitt**

#### **Ergänzende Vorschriften für eingetragene Genossenschaften**

### § 336

#### **Pflicht zur Aufstellung von Jahresabschluß und Lagebericht**

(1) Der Vorstand einer Genossenschaft hat den Jahresabschluß (§ 242) um einen Anhang zu erweitern, der mit der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung eine Einheit bildet, sowie einen Lagebericht aufzustellen. Der Jahresabschluß und der Lagebericht sind in den ersten fünf Monaten des Geschäftsjahrs für das vergangene Geschäftsjahr aufzustellen.

(2) Auf den Jahresabschluß und den Lagebericht sind, soweit in den folgenden Vorschriften nichts anderes bestimmt ist, § 264 Abs. 1 Satz 3 Halbsatz 1, Abs. 2, §§ 265 bis 289 über den Jahresabschluß und den Lagebericht entsprechend anzuwenden; § 277 Abs. 3 Satz 1, §§ 279, 280, 281 Abs. 2 Satz 1, § 285 Nr. 5, 6 brauchen jedoch nicht angewendet zu werden. Sonstige Vorschriften, die durch den Geschäftszweig bedingt sind, bleiben unberührt.

(3) § 330 Abs. 1 über den Erlaß von Rechtsverordnungen ist entsprechend anzuwenden.

### § 337

#### **Vorschriften zur Bilanz**

(1) An Stelle des gezeichneten Kapitals ist der Betrag der Geschäftsguthaben der Genossen auszuweisen. Dabei ist der Betrag der Geschäftsguthaben der mit Ablauf des Geschäftsjahrs ausgeschiedenen Genossen gesondert anzugeben. Werden rückständige fällige Einzahlungen auf Geschäftsanteile in der Bilanz als Geschäftsguthaben ausgewiesen, so ist der entsprechende Betrag auf der Aktivseite unter der Bezeichnung „Rückständige fällige Einzahlungen auf Geschäftsanteile“ einzustellen. Werden rück-

ständige fällige Einzahlungen nicht als Geschäftsguthaben ausgewiesen, so ist der Betrag bei dem Posten „Geschäftsguthaben“ zu vermerken. In beiden Fällen ist der Betrag mit dem Nennwert anzusetzen.

(2) An Stelle der Gewinnrücklagen sind die Ergebnisrücklagen auszuweisen und wie folgt aufzugliedern:

1. Gesetzliche Rücklage;
2. andere Ergebnisrücklagen; die Ergebnisrücklage nach § 73 Abs. 3 des Gesetzes betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und die Beträge, die aus dieser Ergebnisrücklage an ausgeschiedene Genossen auszuführen sind, müssen vermerkt werden.

(3) Bei den Ergebnisrücklagen sind gesondert aufzuführen:

1. Die Beträge, welche die Generalversammlung aus dem Bilanzgewinn des Vorjahres eingestellt hat;
2. die Beträge, die aus dem Jahresüberschuß des Geschäftsjahrs eingestellt werden;
3. die Beträge, die für das Geschäftsjahr entnommen werden.

## § 338

### Vorschriften zum Anhang

(1) Im Anhang sind auch Angaben zu machen über die Zahl der im Laufe des Geschäftsjahrs eingetretenen oder ausgeschiedenen sowie die Zahl der am Schluß des Geschäftsjahrs der Genossenschaft angehörenden Genossen. Ferner sind der Gesamtbetrag, um welchen in diesem Jahr die Geschäftsguthaben, sowie die Haftsummen der Genossen sich vermehrt oder vermindert haben, und der Betrag der Haftsummen anzugeben, für welche am Jahresschluß alle Genossen zusammen aufzukommen haben.

(2) Im Anhang sind ferner anzugeben:

1. Name und Anschrift des zuständigen Prüfungsverbandes, dem die Genossenschaft angehört;
2. alle Mitglieder des Vorstands und des Aufsichtsrats, auch wenn sie im Geschäftsjahr oder später ausgeschieden sind, mit dem Familiennamen und mindestens einem ausgeschriebenen Vornamen; ein etwaiger Vorsitzender des Aufsichtsrats ist als solcher zu bezeichnen.

(3) An Stelle der in § 285 Nr. 9 vorgeschriebenen Angaben über die an Mitglieder von Organen geleisteten Bezüge, Vorschüsse und Kredite sind lediglich die Forderungen anzugeben, die der Genossenschaft gegen Mitglieder des Vorstands oder Aufsichtsrats zustehen. Die Beträge dieser Forderungen können für jedes Organ in einer Summe zusammengefaßt werden.

## § 339

### Offenlegung

(1) Der Vorstand hat unverzüglich nach der Generalversammlung über den Jahresabschluß den festgestellten Jahresabschluß, den Lagebericht und den Bericht des Aufsichtsrats zum Genossenschaftsregister des Sitzes der Genossenschaft einzureichen. Ist die Erteilung eines Bestätigungsvermerks nach § 58 Abs. 2 des Gesetzes betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften vorgeschrieben, so ist dieser mit dem

Jahresabschluß einzureichen; hat der Prüfungsverband die Bestätigung des Jahresabschlusses versagt, so muß dies auf dem eingereichten Jahresabschluß vermerkt und der Vermerk vom Prüfungsverband unterschrieben sein. Ist die Prüfung des Jahresabschlusses im Zeitpunkt der Einreichung der Unterlagen nach Satz 1 nicht abgeschlossen, so ist der Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über seine Versagung unverzüglich nach Abschluß der Prüfung einzureichen. Wird der Jahresabschluß oder der Lagebericht nach der Einreichung geändert, so ist auch die geänderte Fassung einzureichen.

(2) Der Vorstand einer Genossenschaft, die die Größenmerkmale des § 267 Abs. 3 erfüllt, hat ferner unverzüglich nach der Generalversammlung über den Jahresabschluß den festgestellten Jahresabschluß mit dem Bestätigungsvermerk in den für die Bekanntmachungen der Genossenschaft bestimmten Blättern bekanntzumachen und die Bekanntmachung zu dem Genossenschaftsregister des Sitzes der Genossenschaft einzureichen. Ist die Prüfung des Jahresabschlusses im Zeitpunkt der Generalversammlung nicht abgeschlossen, so hat die Bekanntmachung nach Satz 1 unverzüglich nach dem Abschluß der Prüfung, jedoch spätestens vor Ablauf des zwölften Monats des dem Abschlußstichtag nachfolgenden Geschäftsjahrs, zu erfolgen.

(3) Die §§ 326 bis 329 über die größenabhängigen Erleichterungen bei der Offenlegung, über Form und Inhalt der Unterlagen bei der Offenlegung, Veröffentlichung und Vervielfältigung sowie über die Prüfungspflicht des Registergerichts sind entsprechend anzuwenden.

## Vierter Abschnitt

### Ergänzende Vorschriften für Unternehmen bestimmter Geschäftszweige

#### Erster Unterabschnitt

### Ergänzende Vorschriften für Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute

#### Erster Titel

### Anwendungsbereich

## § 340

(1) Dieser Unterabschnitt ist auf Kreditinstitute im Sinne des § 1 Abs. 1 des Gesetzes über das Kreditwesen anzuwenden, soweit sie nach dessen § 2 Abs. 1, 4 oder 5 von der Anwendung nicht ausgenommen sind, sowie auf Zweigstellen von Unternehmen mit Sitz in einem Staat, der nicht Mitglied der Europäischen Gemeinschaft und auch nicht Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum ist, sofern die Zweigstelle nach § 53 Abs. 1 des Gesetzes über das Kreditwesen als Kreditinstitut gilt. § 340l Abs. 2 bis 4 ist außerdem auf Zweigstellen im Sinne des § 53b

Abs. 1 Satz 1 und Abs. 7 des Gesetzes über das Kreditwesen, auch in Verbindung mit einer Rechtsverordnung nach § 53c Nr. 1 dieses Gesetzes, anzuwenden, sofern diese Zweigstellen Bankgeschäfte im Sinne des § 1 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 bis 5 und 7 bis 12 dieses Gesetzes betreiben. Zusätzliche Anforderungen auf Grund von Vorschriften, die wegen der Rechtsform oder für Zweigstellen bestehen, bleiben unberührt.

(2) Dieser Unterabschnitt ist auf Unternehmen der in § 2 Abs. 1 Nr. 4 und 5 des Gesetzes über das Kreditwesen bezeichneten Art insoweit ergänzend anzuwenden, als sie Bankgeschäfte betreiben, die nicht zu den ihnen eigentümlichen Geschäften gehören.

(3) Dieser Unterabschnitt ist auf Wohnungsunternehmen mit Spareinrichtung nicht anzuwenden.

(4) Dieser Unterabschnitt ist auch auf Finanzdienstleistungsinstitute im Sinne des § 1 Abs. 1a des Gesetzes über das Kreditwesen anzuwenden, soweit sie nicht nach dessen § 2 Abs. 6 oder 10 von der Anwendung ausgenommen sind, sowie auf Zweigstellen von Unternehmen mit Sitz in einem anderen Staat, der nicht Mitglied der Europäischen Gemeinschaft und auch nicht Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum ist, sofern die Zweigstelle nach § 53 Abs. 1 des Gesetzes über das Kreditwesen als Finanzdienstleistungsinstitut gilt. § 340c Abs. 1 ist nicht anzuwenden auf Finanzdienstleistungsinstitute und Kreditinstitute, soweit letztere Skontroführer im Sinne des § 8b Abs. 1 Satz 1 des Börsengesetzes und nicht Einlagenkreditinstitute im Sinne des § 1 Abs. 3d Satz 1 des Gesetzes über das Kreditwesen sind. § 340l ist nur auf Finanzdienstleistungsinstitute anzuwenden, die Kapitalgesellschaften sind. Zusätzliche Anforderungen auf Grund von Vorschriften, die wegen der Rechtsform oder für Zweigstellen bestehen, bleiben unberührt.

## Zweiter Titel

### Jahresabschluß, Lagebericht, Zwischenabschluß

#### § 340a

#### Anzuwendende Vorschriften

(1) Kreditinstitute, auch wenn sie nicht in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft betrieben werden, haben auf ihren Jahresabschluß die für große Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften des Ersten Unterabschnitts des Zweiten Abschnitts anzuwenden, soweit in den Vorschriften dieses Unterabschnitts nichts anderes bestimmt ist; Kreditinstitute haben außerdem einen Lagebericht nach § 289 aufzustellen.

(2) § 265 Abs. 6 und 7, §§ 267, 268 Abs. 4 Satz 1, Abs. 5 Satz 1 und 2, §§ 276, 277 Abs. 1, 2, 3 Satz 1, § 279 Abs. 1 Satz 2, § 284 Abs. 2 Nr. 4, § 285 Nr. 8 und 12, § 288 sind nicht anzuwenden. An Stelle von § 247 Abs. 1, §§ 251, 266, 268 Abs. 2 und 7, §§ 275, 285 Nr. 1, 2, 4 und 9 Buchstabe c sind die durch Rechtsverordnung erlassenen Formblätter und anderen Vorschriften anzuwenden. § 246 Abs. 2 ist nicht anzuwenden, soweit abweichende Vorschriften bestehen. § 264 Abs. 3 und § 264b sind mit der Maßgabe anzuwenden, daß das Kreditinstitut unter den genannten Voraussetzungen die Vorschriften des Vierten Unterabschnitts des Zweiten Abschnitts nicht anzuwenden braucht.

(3) Sofern Kreditinstitute Zwischenabschlüsse zur Ermittlung von Zwischenergebnissen im Sinne des § 10 Abs. 3 des Gesetzes über das Kreditwesen aufstellen, gelten die Bestimmungen über den Jahresabschluß und § 340k über die Prüfung entsprechend.

(4) Zusätzlich haben Kreditinstitute im Anhang zum Jahresabschluß anzugeben:

1. alle Mandate in gesetzlich zu bildenden Aufsichtsgremien von großen Kapitalgesellschaften (§ 267 Abs. 3), die von gesetzlichen Vertretern oder anderen Mitarbeitern wahrgenommen werden;
2. alle Beteiligungen an großen Kapitalgesellschaften, die fünf vom Hundert der Stimmrechte überschreiten.

## § 340b

### Pensionsgeschäfte

(1) Pensionsgeschäfte sind Verträge, durch die ein Kreditinstitut oder der Kunde eines Kreditinstituts (Pensionsgeber) ihm gehörende Vermögensgegenstände einem anderen Kreditinstitut oder einem seiner Kunden (Pensionsnehmer) gegen Zahlung eines Betrags überträgt und in denen gleichzeitig vereinbart wird, daß die Vermögensgegenstände später gegen Entrichtung des empfangenen oder eines im voraus vereinbarten anderen Betrags an den Pensionsgeber zurückübertragen werden müssen oder können.

(2) Übernimmt der Pensionsnehmer die Verpflichtung, die Vermögensgegenstände zu einem bestimmten oder vom Pensionsgeber zu bestimmenden Zeitpunkt zurückzuübertragen, so handelt es sich um ein echtes Pensionsgeschäft.

(3) Ist der Pensionsnehmer lediglich berechtigt, die Vermögensgegenstände zu einem vorher bestimmten oder von ihm noch zu bestimmenden Zeitpunkt zurückzuübertragen, so handelt es sich um ein unechtes Pensionsgeschäft.

(4) Im Falle von echten Pensionsgeschäften sind die übertragenen Vermögensgegenstände in der Bilanz des Pensionsgebers weiterhin auszuweisen. Der Pensionsgeber hat in Höhe des für die Übertragung erhaltenen Betrags eine Verbindlichkeit gegenüber dem Pensionsnehmer auszuweisen. Ist für die Rückübertragung ein höherer oder ein niedrigerer Betrag vereinbart, so ist der Unterschiedsbetrag über die Laufzeit des Pensionsgeschäfts zu verteilen. Außerdem hat der Pensionsgeber den Buchwert der in Pension gegebenen Vermögensgegenstände im Anhang anzugeben. Der Pensionsnehmer darf die ihm in Pension gegebenen Vermögensgegenstände nicht in seiner Bilanz ausweisen; er hat in Höhe des für die Übertragung gezahlten Betrags eine Forderung an den Pensionsgeber in seiner Bilanz auszuweisen. Ist für die Rückübertragung ein höherer oder ein niedrigerer Betrag vereinbart, so ist der Unterschiedsbetrag über die Laufzeit des Pensionsgeschäfts zu verteilen.

(5) Im Falle von unechten Pensionsgeschäften sind die Vermögensgegenstände nicht in der Bilanz des Pensionsgebers, sondern in der Bilanz des Pensionsnehmers auszuweisen. Der Pensionsgeber hat unter der Bilanz den für den Fall der Rückübertragung vereinbarten Betrag anzugeben.

(6) Devisentermingeschäfte, Börsentermingeschäfte und ähnliche Geschäfte sowie die Ausgabe eigener Schuldverschreibungen auf abgekürzte Zeit gelten nicht als Pensionsgeschäfte im Sinne dieser Vorschrift.

## § 340c

**Vorschriften zur Gewinn- und Verlustrechnung und zum Anhang**

(1) Als Ertrag oder Aufwand aus Finanzgeschäften ist der Unterschiedsbetrag der Erträge und Aufwendungen aus Geschäften mit Wertpapieren des Handelsbestands, Finanzinstrumenten, Devisen und Edelmetallen sowie der Erträge aus Zuschreibungen und der Aufwendungen aus Abschreibungen bei diesen Vermögensgegenständen auszuweisen. In die Verrechnung sind außerdem die Aufwendungen für die Bildung von Rückstellungen für drohende Verluste aus den in Satz 1 bezeichneten Geschäften und die Erträge aus der Auflösung dieser Rückstellungen einzubeziehen.

(2) Die Aufwendungen aus Abschreibungen auf Beteiligungen, Anteile an verbundenen Unternehmen und wie Anlagevermögen behandelte Wertpapiere dürfen mit den Erträgen aus Zuschreibungen zu solchen Vermögensgegenständen verrechnet und in einem Aufwand- oder Ertragsposten ausgewiesen werden. In die Verrechnung nach Satz 1 dürfen auch die Aufwendungen und Erträge aus Geschäften mit solchen Vermögensgegenständen einbezogen werden.

(3) Kreditinstitute, die dem haftenden Eigenkapital nicht realisierte Reserven nach § 10 Abs. 2b Satz 1 Nr. 6 oder 7 des Gesetzes über das Kreditwesen zurechnen, haben den Betrag, mit dem diese Reserven dem haftenden Eigenkapital zugerechnet werden, im Anhang zur Bilanz und zur Gewinn- und Verlustrechnung anzugeben.

## § 340d

**Fristengliederung**

Die Forderungen und Verbindlichkeiten sind im Anhang nach der Fristigkeit zu gliedern. Für die Gliederung nach der Fristigkeit ist die Restlaufzeit am Bilanzstichtag maßgebend.

**Dritter Titel****Bewertungsvorschriften**

## § 340e

**Bewertung von Vermögensgegenständen**

(1) Kreditinstitute haben Beteiligungen einschließlich der Anteile an verbundenen Unternehmen, Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten, Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken, technische Anlagen und Maschinen, andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung sowie Anlagen im Bau nach den für das Anlagevermögen geltenden Vorschriften zu bewerten, es sei denn, daß sie nicht dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen; in diesem Falle sind sie nach Satz 2 zu bewerten. Andere Vermögensgegenstände, insbesondere Forderungen und Wertpapiere, sind nach den für das Umlaufvermögen geltenden Vorschriften zu bewerten, es sei denn, daß sie dazu

bestimmt werden, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen; in diesem Falle sind sie nach Satz 1 zu bewerten. § 253 Abs. 2 Satz 3 darf auf die in Satz 1 bezeichneten Vermögensgegenstände mit Ausnahme der Beteiligungen und der Anteile an verbundenen Unternehmen nur angewendet werden, wenn es sich um eine voraussichtlich dauernde Wertminderung handelt.

(2) Abweichend von § 253 Abs. 1 Satz 1 dürfen Hypothekendarlehen und andere Forderungen mit ihrem Nennbetrag angesetzt werden, soweit der Unterschiedsbetrag zwischen dem Nennbetrag und dem Auszahlungsbetrag oder den Anschaffungskosten Zinscharakter hat. Ist der Nennbetrag höher als der Auszahlungsbetrag oder die Anschaffungskosten, so ist der Unterschiedsbetrag in den Rechnungsabgrenzungsposten auf der Passivseite aufzunehmen; er ist planmäßig aufzulösen und in seiner jeweiligen Höhe in der Bilanz oder im Anhang gesondert anzugeben. Ist der Nennbetrag niedriger als der Auszahlungsbetrag oder die Anschaffungskosten, so darf der Unterschiedsbetrag in den Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite aufgenommen werden; er ist planmäßig aufzulösen und in seiner jeweiligen Höhe in der Bilanz oder im Anhang gesondert anzugeben.

## § 340f

### Vorsorge für allgemeine Bankrisiken

(1) Kreditinstitute dürfen Forderungen an Kreditinstitute und Kunden, Schuldverschreibungen und andere festverzinsliche Wertpapiere sowie Aktien und andere nicht festverzinsliche Wertpapiere, die weder wie Anlagevermögen behandelt werden noch Teil des Handelsbestands sind, mit einem niedrigeren als dem nach § 253 Abs. 1 Satz 1, Abs. 3 vorgeschriebenen oder zugelassenen Wert ansetzen, soweit dies nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung zur Sicherung gegen die besonderen Risiken des Geschäftszweigs der Kreditinstitute notwendig ist. Der Betrag der auf diese Weise gebildeten Vorsorgereserven darf vier vom Hundert des Gesamtbetrags der in Satz 1 bezeichneten Vermögensgegenstände, der sich bei deren Bewertung nach § 253 Abs. 1 Satz 1, Abs. 3 ergibt, nicht übersteigen.

(2) Ein niedrigerer Wertansatz nach Absatz 1 darf beibehalten werden; § 280 ist auf die in Absatz 1 bezeichneten Vermögensgegenstände nicht anzuwenden. In der Bilanz oder im Anhang brauchen die in § 281 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 verlangten Angaben und Aufgliederungen nicht gemacht zu werden, soweit Satz 1 angewendet wird.

(3) Aufwendungen und Erträge aus der Anwendung von Absatz 1 und aus Geschäften mit in Absatz 1 bezeichneten Wertpapieren und Aufwendungen aus Abschreibungen sowie Erträge aus Zuschreibungen zu diesen Wertpapieren dürfen mit den Aufwendungen aus Abschreibungen auf Forderungen, Zuführungen zu Rückstellungen für Eventualverbindlichkeiten und für Kreditrisiken sowie mit den Erträgen aus Zuschreibungen zu Forderungen oder aus deren Eingang nach teilweiser oder vollständiger Abschreibung und aus Auflösungen von Rückstellungen für Eventualverbindlichkeiten und für Kreditrisiken verrechnet und in der Gewinn- und Verlustrechnung in einem Aufwand- oder Ertragsposten ausgewiesen werden.

(4) Angaben über die Bildung und Auflösung von Vorsorgereserven nach Absatz 1 sowie über vorgenommene Verrechnungen nach Absatz 3 brauchen im Jahresabschluß, Lagebericht, Konzernabschluß und Konzernlagebericht nicht gemacht zu werden.

## § 340g

**Sonderposten für allgemeine Bankrisiken**

(1) Kreditinstitute dürfen auf der Passivseite ihrer Bilanz zur Sicherung gegen allgemeine Bankrisiken einen Sonderposten „Fonds für allgemeine Bankrisiken“ bilden, soweit dies nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wegen der besonderen Risiken des Geschäftszweigs der Kreditinstitute notwendig ist.

(2) Die Zuführungen zum Sonderposten oder die Erträge aus der Auflösung des Sonderpostens sind in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert auszuweisen.

**Vierter Titel****Währungsumrechnung**

## § 340h

(1) Auf ausländische Währung lautende Vermögensgegenstände, die wie Anlagevermögen behandelt werden, sind, soweit sie weder durch Verbindlichkeiten noch durch Termingeschäfte in derselben Währung besonders gedeckt sind, mit ihrem Anschaffungskurs in Euro umzurechnen. Andere auf ausländische Währung lautende Vermögensgegenstände und Schulden sowie am Bilanzstichtag nicht abgewickelte Kassageschäfte sind mit dem Kassakurs am Bilanzstichtag in Euro umzurechnen. Nicht abgewickelte Termingeschäfte sind zum Terminkurs am Bilanzstichtag umzurechnen.

(2) Aufwendungen, die sich aus der Währungsumrechnung ergeben, sind in der Gewinn- und Verlustrechnung zu berücksichtigen. Erträge, die sich aus der Währungsumrechnung ergeben, sind in der Gewinn- und Verlustrechnung zu berücksichtigen, soweit die Vermögensgegenstände, Schulden oder Termingeschäfte durch Vermögensgegenstände, Schulden oder andere Termingeschäfte in derselben Währung besonders gedeckt sind. Liegt keine besondere Deckung vor, aber eine Deckung in derselben Währung, so dürfen Erträge nach Satz 2 berücksichtigt werden, soweit sie einen nur vorübergehend wirksamen Aufwand aus den zur Deckung dienenden Geschäften ausgleichen. In allen anderen Fällen dürfen Erträge aus der Währungsumrechnung nicht berücksichtigt werden; sie dürfen auch mit Aufwendungen nach Satz 1 nicht verrechnet werden.

**Fünfter Titel****Konzernabschluß, Konzernlagebericht, Konzernzwischenabschluß**

## § 340i

**Pflicht zur Aufstellung**

(1) Kreditinstitute, auch wenn sie nicht in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft betrieben werden, haben unabhängig von ihrer Größe einen Konzernabschluß und einen Konzernlagebericht nach den Vorschriften des Zweiten Unterabschnitts des

Zweiten Abschnitts über den Konzernabschluß und Konzernlagebericht aufzustellen, soweit in den Vorschriften dieses Unterabschnitts nichts anderes bestimmt ist. Zusätzliche Anforderungen auf Grund von Vorschriften, die wegen der Rechtsform bestehen, bleiben unberührt.

(2) Auf den Konzernabschluß sind, soweit seine Eigenart keine Abweichung bedingt, die §§ 340a bis 340g über den Jahresabschluß und die für die Rechtsform und den Geschäftszweig der in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen mit Sitz im Geltungsbereich dieses Gesetzes geltenden Vorschriften entsprechend anzuwenden, soweit sie für große Kapitalgesellschaften gelten. Die §§ 293, 298 Abs. 1 und 2, § 314 Abs. 1 Nr. 1, 3, 6 Buchstabe c sind nicht anzuwenden.

(3) Als Kreditinstitute im Sinne dieses Titels gelten auch Mutterunternehmen, deren einziger Zweck darin besteht, Beteiligungen an Tochterunternehmen zu erwerben sowie die Verwaltung und Verwertung dieser Beteiligungen wahrzunehmen, sofern diese Tochterunternehmen ausschließlich oder überwiegend Kreditinstitute sind.

(4) Sofern Kreditinstitute Konzernzwischenabschlüsse zur Ermittlung von Konzernzwischenenergebnissen im Sinne des § 10a Abs. 1 Satz 2 in Verbindung mit § 10 Abs. 3 des Gesetzes über das Kreditwesen aufstellen, gelten die Bestimmungen über den Konzernabschluß und § 340k über die Prüfung entsprechend.

## § 340j

### **Einzubeziehende Unternehmen**

(1) Eine unterschiedliche Tätigkeit im Sinne des § 295 Abs. 1 liegt nicht vor, wenn das Tochterunternehmen eines Kreditinstituts eine Tätigkeit ausübt, die eine unmittelbare Verlängerung der Banktätigkeit oder eine Hilfstätigkeit für das Mutterunternehmen darstellt.

(2) Bezieht ein Kreditinstitut ein Tochterunternehmen, das Kreditinstitut ist, nach § 296 Abs. 1 Nr. 3 in seinen Konzernabschluß nicht ein und ist der vorübergehende Besitz von Aktien oder Anteilen dieses Unternehmens auf eine finanzielle Stützungsaktion zur Sanierung oder Rettung des genannten Unternehmens zurückzuführen, so hat es den Jahresabschluß dieses Unternehmens seinem Konzernabschluß beizufügen und im Konzernanhang zusätzliche Angaben über die Art und die Bedingungen der finanziellen Stützungsaktion zu machen.

## **Sechster Titel**

### **Prüfung**

## § 340k

(1) Kreditinstitute haben unabhängig von ihrer Größe ihren Jahresabschluß und Lagebericht sowie ihren Konzernabschluß und Konzernlagebericht unbeschadet der Vorschriften der §§ 28 und 29 des Gesetzes über das Kreditwesen nach den Vorschriften des Dritten Unterabschnitts des Zweiten Abschnitts über die Prüfung prüfen zu lassen; § 319 Abs. 1 Satz 2 ist nicht anzuwenden. Die Prüfung ist späte-

stens vor Ablauf des fünften Monats des dem Abschlußstichtag nachfolgenden Geschäftsjahrs vorzunehmen. Der Jahresabschluß ist nach der Prüfung unverzüglich festzustellen.

(2) Ist das Kreditinstitut eine Genossenschaft oder ein rechtsfähiger wirtschaftlicher Verein, so ist die Prüfung abweichend von § 319 Abs. 1 Satz 1 von dem Prüfungsverband durchzuführen, dem das Kreditinstitut als Mitglied angehört, sofern mehr als die Hälfte der Mitglieder des Vorstands dieses Prüfungsverbands Wirtschaftsprüfer sind. Hat der Prüfungsverband nur zwei Vorstandsmitglieder, so muß einer von ihnen Wirtschaftsprüfer sein. § 319 Abs. 2 und 3 ist entsprechend anzuwenden; § 319 Abs. 3 Nr. 5 ist nicht anzuwenden, sofern sichergestellt ist, daß der Abschlußprüfer die Prüfung unabhängig von den Weisungen durch das Aufsichtsorgan des Prüfungsverbands durchführen kann. Ist das Mutterunternehmen eine Genossenschaft, so ist der Prüfungsverband, dem die Genossenschaft angehört, unter den Voraussetzungen der Sätze 1 bis 3 auch Abschlußprüfer des Konzernabschlusses und des Konzernlageberichts.

(3) Ist das Kreditinstitut eine Sparkasse, so dürfen die nach Absatz 1 vorgeschriebenen Prüfungen abweichend von § 319 Abs. 1 Satz 1 von der Prüfungsstelle eines Sparkassen- und Giroverbands durchgeführt werden. Die Prüfung darf von der Prüfungsstelle jedoch nur durchgeführt werden, wenn der Leiter der Prüfungsstelle die Voraussetzungen des § 319 erfüllt. Außerdem muß sichergestellt sein, daß der Abschlußprüfer die Prüfung unabhängig von den Weisungen der Organe des Sparkassen- und Giroverbands durchführen kann. Soweit das Landesrecht nichts anderes vorsieht, findet § 319 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 mit der Maßgabe Anwendung, dass die Bescheinigung der Prüfungsstelle erteilt worden sein muss.

(4) Finanzdienstleistungsinstitute, deren Bilanzsumme am Stichtag 150 Millionen Euro nicht übersteigt, dürfen auch von den in § 319 Abs. 1 Satz 2 genannten Personen geprüft werden.

## Siebenter Titel

### Offenlegung

#### § 340I

(1) Kreditinstitute haben den Jahresabschluß und den Lagebericht sowie den Konzernabschluß und den Konzernlagebericht und die anderen in § 325 bezeichneten Unterlagen nach § 325 Abs. 2 bis 5, §§ 328, 329 Abs. 1 offenzulegen. Kreditinstitute, die nicht Zweigstellen sind, haben die in Satz 1 bezeichneten Unterlagen außerdem in jedem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaft und in jedem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum offenzulegen, in dem sie eine Zweigstelle errichtet haben. Die Offenlegung (Einreichung zu einem Register, Bekanntmachung in einem Amtsblatt) richtet sich nach dem Recht des jeweiligen Mitgliedstaats oder Vertragsstaats.

(2) Zweigstellen im Geltungsbereich dieses Gesetzes von Unternehmen mit Sitz in einem anderen Staat haben die in Absatz 1 Satz 1 bezeichneten Unterlagen ihrer Hauptniederlassung, die nach deren Recht aufgestellt und geprüft worden sind, nach

§ 325 Abs. 2 bis 5, §§ 328, 329 Abs. 1 offenzulegen. Zweigstellen im Geltungsbereich dieses Gesetzes von Unternehmen mit Sitz in einem Staat, der nicht Mitglied der Europäischen Gemeinschaft und auch nicht Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum ist, brauchen auf ihre eigene Geschäftstätigkeit bezogene gesonderte Rechnungslegungsunterlagen nach Absatz 1 Satz 1 nicht offenzulegen, sofern die nach Satz 1 offenzulegenden Unterlagen nach einem an die Richtlinie 86/635/EWG angepaßten Recht aufgestellt und geprüft worden oder den nach einem dieser Rechte aufgestellten Unterlagen gleichwertig sind. Die Unterlagen sind in deutscher Sprache einzureichen. Soweit dies nicht die Amtssprache am Sitz der Hauptniederlassung ist, können die Unterlagen der Hauptniederlassung auch in englischer Sprache oder in einer von dem Register der Hauptniederlassung beglaubigten Abschrift eingereicht werden; von der Beglaubigung des Registers ist eine beglaubigte Übersetzung in deutscher Sprache einzureichen.

(3) Ist das Kreditinstitut eine Genossenschaft, so tritt an die Stelle des Handelsregisters das Genossenschaftsregister. § 339 ist auf Kreditinstitute, die Genossenschaften sind, nicht anzuwenden.

(4) Kreditinstitute oder Zweigstellen im Sinne des Absatzes 2, deren Bilanzsumme am Bilanzstichtag 200 Millionen Euro nicht übersteigt, dürfen anstelle von § 325 Abs. 2 auf die Offenlegung § 325 Abs. 1 anwenden.

## Achter Titel

### Straf- und Bußgeldvorschriften, Zwangsgelder

#### § 340m

#### Strafvorschriften

Die Strafvorschriften der §§ 331 bis 333 sind auch auf nicht in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft betriebene Kreditinstitute sowie auf Finanzdienstleistungsinstitute im Sinne des § 340 Abs. 4 Satz 1 anzuwenden. § 331 ist darüber hinaus auch anzuwenden auf die Verletzung von Pflichten durch den Geschäftsleiter (§ 1 Abs. 2 Satz 1 des Gesetzes über das Kreditwesen) eines nicht in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft betriebenen Kreditinstituts oder Finanzdienstleistungsinstituts im Sinne des § 340 Abs. 4 Satz 1, durch den Inhaber eines in der Rechtsform des Einzelkaufmanns betriebenen Kreditinstituts oder Finanzdienstleistungsinstituts im Sinne des § 340 Abs. 4 Satz 1 oder durch den Geschäftsleiter im Sinne des § 53 Abs. 2 Nr. 1 des Gesetzes über das Kreditwesen.

#### § 340n

#### Bußgeldvorschriften

(1) Ordnungswidrig handelt, wer als Geschäftsleiter im Sinne des § 1 Abs. 2 Satz 1 oder des § 53 Abs. 2 Nr. 1 des Gesetzes über das Kreditwesen oder als Inhaber eines in der Rechtsform des Einzelkaufmanns betriebenen Kreditinstituts oder Finanz-

dienstleistungsinstituts im Sinne des § 340 Abs. 4 Satz 1 oder als Mitglied des Aufsichtsrats

1. bei der Aufstellung oder Feststellung des Jahresabschlusses oder bei der Aufstellung des Zwischenabschlusses gemäß § 340a Abs. 3 einer Vorschrift
  - a) des § 243 Abs. 1 oder 2, der §§ 244, 245, 246 Abs. 1 oder 2, dieser in Verbindung mit § 340a Abs. 2 Satz 3, des § 247 Abs. 2 oder 3, der §§ 248, 249 Abs. 1 Satz 1 oder Abs. 3, des § 250 Abs. 1 Satz 1 oder Abs. 2 des § 264 Abs. 2, des § 340b Abs. 4 oder 5 oder des § 340c Abs. 1 über Form oder Inhalt,
  - b) des § 253 Abs. 1 Satz 1 in Verbindung mit § 255 Abs. 1 oder 2 Satz 1, 2 oder 6, des § 253 Abs. 1 Satz 2 oder Abs. 2 Satz 1, 2 oder 3, dieser in Verbindung mit § 340e Abs. 1 Satz 3, des § 253 Abs. 3 Satz 1 oder 2, des § 280 Abs. 1 in Verbindung mit § 340f Abs. 2, der §§ 282, 283, des § 340e Abs. 1, des § 340f Abs. 1 Satz 2 oder des § 340g Abs. 2 über die Bewertung,
  - c) des § 265 Abs. 2, 3 oder 4, des § 268 Abs. 3 oder 6, der §§ 272, 273, 274 Abs. 1 oder des § 277 Abs. 3 Satz 2 oder Abs. 4 über die Gliederung,
  - d) des § 280 Abs. 3, des § 281 Abs. 1 Satz 2, dieser in Verbindung mit § 340f Abs. 2 Satz 2, oder des § 281 Abs. 1 Satz 3 oder Abs. 2 Satz 1, dieser in Verbindung mit § 340f Abs. 2 Satz 2, des § 284 Abs. 1, 2 Nr. 1, 3 oder 5 oder des § 285 Nr. 3, 5 bis 7, 9 Buchstabe a oder b, Nr. 10, 11, 13 oder 14 über die in der Bilanz oder im Anhang zu machenden Angaben oder
2. bei der Aufstellung des Konzernabschlusses oder des Konzernzwischenabschlusses gemäß § 340i Abs. 4 einer Vorschrift
  - a) des § 294 Abs. 1 über den Konsolidierungskreis,
  - b) des § 297 Abs. 2 oder 3 oder des § 340i Abs. 2 Satz 1 in Verbindung mit einer der in Nummer 1 Buchstabe a bezeichneten Vorschriften über Form oder Inhalt,
  - c) des § 300 über die Konsolidierungsgrundsätze oder das Vollständigkeitsgebot,
  - d) des § 308 Abs. 1 Satz 1 in Verbindung mit den in Nummer 1 Buchstabe b bezeichneten Vorschriften oder des § 308 Abs. 2 über die Bewertung,
  - e) des § 311 Abs. 1 Satz 1 in Verbindung mit § 312 über die Behandlung assoziierter Unternehmen oder
  - f) des § 308 Abs. 1 Satz 3, des § 313 oder des § 314 über die im Anhang zu machenden Angaben,
3. bei der Aufstellung des Lageberichts einer Vorschrift des § 289 Abs. 1 über den Inhalt des Lageberichts,
4. bei der Aufstellung des Konzernlageberichts einer Vorschrift des § 315 Abs. 1 über den Inhalt des Konzernlageberichts,
5. bei der Offenlegung, Veröffentlichung oder Vervielfältigung einer Vorschrift des § 328 über Form oder Inhalt oder
6. einer auf Grund des § 330 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 1 Satz 1 erlassenen Rechtsverordnung, soweit sie für einen bestimmten Tatbestand auf diese Bußgeldvorschrift verweist, zuwiderhandelt.

(2) Ordnungswidrig handelt auch, wer zu einem Jahresabschluß oder einem Konzernabschluß, der auf Grund gesetzlicher Vorschriften zu prüfen ist, einen Vermerk nach § 322 erteilt, obwohl nach § 319 Abs. 2 er, nach § 319 Abs. 3 die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder nach § 340k Abs. 2 oder 3 der Prüfungsverband, für die oder für den er tätig wird, nicht Abschlußprüfer sein darf.

(3) Die Ordnungswidrigkeit kann mit einer Geldbuße bis zu fünfundzwanzigtausend Euro geahndet werden.

## § 340o

**Festsetzung von Zwangs- und Ordnungsgeld**

Personen, die

1. als Geschäftsleiter im Sinne des § 1 Abs. 2 Satz 1 des Gesetzes über das Kreditwesen eines Kreditinstituts oder Finanzdienstleistungsinstituts im Sinne des § 340 Abs. 4 Satz 1, das nicht Kapitalgesellschaft ist, oder als Inhaber eines in der Rechtsform des Einzelkaufmanns betriebenen Kreditinstituts oder Finanzdienstleistungsinstituts im Sinne des § 340 Abs. 4 Satz 1
  - a) eine der in § 335 Satz 1 Nr. 1, 3 bis 5 bezeichneten Vorschriften,
  - b) § 325 über die Pflicht zur Offenlegung des Jahresabschlusses, des Lageberichts, des Konzernabschlusses, des Konzernlageberichts und anderer Unterlagen der Rechnungslegung oder
  - c) § 340i Abs. 1 Satz 1 oder
2. als Geschäftsleiter von Zweigstellen im Sinne des § 53 Abs. 1 des Gesetzes über das Kreditwesen § 340l Abs. 1 oder 2 über die Offenlegung der Rechnungslegungsunterlagen

nicht befolgen, sind hierzu vom Registergericht in den Fällen der Nummer 1 Buchstabe a und c durch Festsetzung von Zwangsgeld nach § 335 und in den Fällen der Nummer 1 Buchstabe b und der Nummer 2 durch Festsetzung von Ordnungsgeld nach § 335a anzuhalten.

**Zweiter Unterabschnitt****Ergänzende Vorschriften für Versicherungsunternehmen****Erster Titel****Anwendungsbereich**

## § 341

(1) Dieser Unterabschnitt ist, soweit nichts anderes bestimmt ist, auf Unternehmen, die den Betrieb von Versicherungsgeschäften zum Gegenstand haben und nicht Träger der Sozialversicherung sind (Versicherungsunternehmen), anzuwenden. Dies gilt nicht für solche Versicherungsunternehmen, die auf Grund von Gesetz, Tarifvertrag oder Satzung ausschließlich für ihre Mitglieder oder die durch Gesetz oder Satzung begünstigten Personen Leistungen erbringen oder als nicht rechtsfähige Einrichtungen ihre Aufwendungen im Umlageverfahren decken, es sei denn, sie sind Aktiengesellschaften, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit oder rechtsfähige kommunale Schadenversicherungsunternehmen.

(2) Versicherungsunternehmen im Sinne des Absatzes 1 sind auch Niederlassungen im Geltungsbereich dieses Gesetzes von Versicherungsunternehmen mit Sitz in einem anderen Staat, wenn sie zum Betrieb des Direktversicherungsgeschäfts der Erlaubnis durch die deutsche Versicherungsaufsichtsbehörde bedürfen.

(3) Zusätzliche Anforderungen auf Grund von Vorschriften, die wegen der Rechtsform oder für Niederlassungen bestehen, bleiben unberührt.

**Zweiter Titel****Jahresabschluß, Lagebericht****§ 341a****Anzuwendende Vorschriften**

(1) Versicherungsunternehmen haben einen Jahresabschluß und einen Lagebericht nach den für große Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften des Ersten Unterabschnitts des Zweiten Abschnitts in den ersten vier Monaten des Geschäftsjahres für das vergangene Geschäftsjahr aufzustellen und dem Abschlußprüfer zur Durchführung der Prüfung vorzulegen; die Frist des § 264 Abs. 1 Satz 2 gilt nicht.

(2) § 265 Abs. 6, §§ 267, 268 Abs. 4 Satz 1, Abs. 5 Satz 1 und 2, §§ 276, 277 Abs. 1 und 2, § 279 Abs. 1 Satz 2, § 285 Nr. 8 Buchstabe a und § 288 sind nicht anzuwenden. Anstelle von § 247 Abs. 1, §§ 251, 265 Abs. 7, §§ 266, 268 Abs. 2 und 7, §§ 275, 281 Abs. 2 Satz 2, § 285 Nr. 4 und 8 Buchstabe b sowie § 286 Abs. 2 sind die durch Rechtsverordnung erlassenen Formblätter und anderen Vorschriften anzuwenden. § 246 Abs. 2 ist nicht anzuwenden, soweit abweichende Vorschriften bestehen. § 264 Abs. 3 und § 264b sind mit der Maßgabe anzuwenden, daß das Versicherungsunternehmen unter den genannten Voraussetzungen die Vorschriften des Vierten Unterabschnitts des Zweiten Abschnitts nicht anzuwenden braucht. § 285 Nr. 3 gilt mit der Maßgabe, daß die Angaben für solche finanzielle Verpflichtungen nicht zu machen sind, die im Rahmen des Versicherungsgeschäfts entstehen.

(3) Auf Krankenversicherungsunternehmen, die das Krankenversicherungsgeschäft ausschließlich oder überwiegend nach Art der Lebensversicherung betreiben, sind die für die Rechnungslegung der Lebensversicherungsunternehmen geltenden Vorschriften entsprechend anzuwenden.

(4) Auf Versicherungsunternehmen, die nicht Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien oder kleinere Vereine sind, sind § 152 Abs. 2 und 3 sowie die §§ 170 bis 176 des Aktiengesetzes entsprechend anzuwenden; § 160 des Aktiengesetzes ist entsprechend anzuwenden, soweit er sich auf Genußrechte bezieht.

(5) Bei Versicherungsunternehmen, die ausschließlich die Rückversicherung betreiben oder deren Beiträge aus in Rückdeckung übernommenen Versicherungen die übrigen Beiträge übersteigen, verlängert sich die in Absatz 1 erster Halbsatz genannte Frist von vier Monaten auf zehn Monate, sofern das Geschäftsjahr mit dem Kalenderjahr übereinstimmt; die Hauptversammlung oder die Versammlung der obersten Vertretung, die den Jahresabschluß entgegennimmt oder festzustellen hat, muß abweichend von § 175 Abs. 1 Satz 2 des Aktiengesetzes spätestens 14 Monate nach dem Ende des vergangenen Geschäftsjahres stattfinden.

**Dritter Titel****Bewertungsvorschriften****§ 341b****Bewertung von Vermögensgegenständen**

(1) Versicherungsunternehmen haben immaterielle Vermögensgegenstände, soweit sie entgeltlich erworben wurden, Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken, technische Anlagen und Maschinen, andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung, Anlagen im Bau und Vorräte nach den für das Anlagevermögen geltenden Vorschriften zu bewerten. Satz 1 ist vorbehaltlich Absatz 2 und § 341c auch auf Kapitalanlagen anzuwenden, soweit es sich hierbei um Beteiligungen, Anteile an verbundenen Unternehmen, Ausleihungen an verbundene Unternehmen oder an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht, Namensschuldverschreibungen, Hypothekendarlehen und andere Forderungen und Rechte, sonstige Ausleihungen und Depotforderungen aus dem in Rückdeckung übernommenen Versicherungsgeschäft handelt. § 253 Abs. 2 Satz 3 darf, wenn es sich nicht um eine voraussichtlich dauernde Wertminderung handelt, nur auf die in Satz 2 bezeichneten Vermögensgegenstände angewendet werden.

(2) Auf Kapitalanlagen, soweit es sich hierbei um Aktien einschließlich der eigenen Anteile, Investmentanteile sowie sonstige festverzinsliche und nicht festverzinsliche Wertpapiere handelt, sind die für das Umlaufvermögen geltenden § 253 Abs. 1 Satz 1, Abs. 3, §§ 254, 256, 279 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2, § 280 anzuwenden. Satz 1 gilt nicht für Namensschuldverschreibungen. Pensions- und Sterbekassen, die nach § 5 Abs. 1 Nr. 3 des Körperschaftsteuergesetzes von der Körperschaftsteuer befreit sind, brauchen § 280 Abs. 1 Satz 1 nicht anzuwenden.

(3) § 256 Satz 2 in Verbindung mit § 240 Abs. 3 über die Bewertung zum Festwert ist auf Grundstücke, Bauten und im Bau befindliche Anlagen nicht anzuwenden.

**§ 341c****Namensschuldverschreibungen, Hypothekendarlehen  
und andere Forderungen**

(1) Abweichend von § 253 Abs. 1 Satz 1 dürfen Namensschuldverschreibungen, Hypothekendarlehen und andere Forderungen mit ihrem Nennbetrag angesetzt werden.

(2) Ist der Nennbetrag höher als die Anschaffungskosten, so ist der Unterschiedsbetrag in den Rechnungsabgrenzungsposten auf der Passivseite aufzunehmen, planmäßig aufzulösen und in seiner jeweiligen Höhe in der Bilanz oder im Anhang gesondert anzugeben. Ist der Nennbetrag niedriger als die Anschaffungskosten, darf der Unterschiedsbetrag in den Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite aufgenommen werden; er ist planmäßig aufzulösen und in seiner jeweiligen Höhe in der Bilanz oder im Anhang gesondert anzugeben.

## § 341d

**Anlagestock der fondsgebundenen Lebensversicherung**

Kapitalanlagen für Rechnung und Risiko von Inhabern von Lebensversicherungen, für die ein Anlagestock nach § 54b des Versicherungsaufsichtsgesetzes zu bilden ist, sind mit dem Zeitwert unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Vorsicht zu bewerten; die §§ 341b, 341c sind nicht anzuwenden.

**Vierter Titel****Versicherungstechnische Rückstellungen**

## § 341e

**Allgemeine Bilanzgrundsätze**

(1) Versicherungsunternehmen haben versicherungstechnische Rückstellungen auch insoweit zu bilden, wie dies nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist, um die dauernde Erfüllbarkeit der Verpflichtungen aus den Versicherungsverträgen sicherzustellen. Dabei sind die im Interesse der Versicherten erlassenen aufsichtsrechtlichen Vorschriften über die bei der Berechnung der Rückstellungen zu verwendenden Rechnungsgrundlagen einschließlich des dafür anzusetzenden Rechnungszinsfußes und über die Zuweisung bestimmter Kapitalerträge zu den Rückstellungen zu berücksichtigen.

(2) Versicherungstechnische Rückstellungen sind außer in den Fällen der §§ 341 f bis 341h insbesondere zu bilden

1. für den Teil der Beiträge, der Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlußstichtag darstellt (Beitragsüberträge);
2. für erfolgsabhängige und erfolgsunabhängige Beitragsrückerstattungen, soweit die ausschließliche Verwendung der Rückstellung zu diesem Zweck durch Gesetz, Satzung, geschäftsplanmäßige Erklärung oder vertragliche Vereinbarung gesichert ist (Rückstellung für Beitragsrückerstattung);
3. für Verluste, mit denen nach dem Abschlußstichtag aus bis zum Ende des Geschäftsjahres geschlossenen Verträgen zu rechnen ist (Rückstellung für drohende Verluste aus dem Versicherungsgeschäft).

(3) Soweit eine Bewertung nach § 252 Abs. 1 Nr. 3 oder § 240 Abs. 4 nicht möglich ist oder der damit verbundene Aufwand unverhältnismäßig wäre, können die Rückstellungen auf Grund von Näherungsverfahren geschätzt werden, wenn anzunehmen ist, daß diese zu annähernd gleichen Ergebnissen wie Einzelberechnungen führen.

## § 341f

**Deckungsrückstellung**

(1) Deckungsrückstellungen sind für die Verpflichtungen aus dem Lebensversicherungs- und dem nach Art der Lebensversicherung betriebenen Versicherungsgeschäft in Höhe ihres versicherungsmathematisch errechneten Wertes einschließlich bereits zugeteilter Überschußanteile mit Ausnahme der verzinslich angesammelten Überschußanteile und nach Abzug des versicherungsmathematisch ermittelten Barwerts

der künftigen Beiträge zu bilden (prospektive Methode). Ist eine Ermittlung des Wertes der künftigen Verpflichtungen und der künftigen Beiträge nicht möglich, hat die Berechnung auf Grund der aufgezinnten Einnahmen und Ausgaben der vorangegangenen Geschäftsjahre zu erfolgen (retrospektive Methode).

(2) Bei der Bildung der Deckungsrückstellung sind auch gegenüber den Versicherten eingegangene Zinssatzverpflichtungen zu berücksichtigen, sofern die derzeitigen oder zu erwartenden Erträge der Vermögenswerte des Unternehmens für die Deckung dieser Verpflichtungen nicht ausreichen.

(3) In der Krankenversicherung, die nach Art der Lebensversicherung betrieben wird, ist als Deckungsrückstellung eine Alterungsrückstellung zu bilden; hierunter fallen auch der Rückstellung bereits zugeführte Beträge aus der Rückstellung für Beitragsrückerstattung sowie Zuschreibungen, die dem Aufbau einer Anwartschaft auf Beitragsermäßigung im Alter dienen. Bei der Berechnung sind die für die Berechnung der Prämien geltenden aufsichtsrechtlichen Bestimmungen zu berücksichtigen.

### § 341g

#### Rückstellung für noch nicht abgewickelte Versicherungsfälle

(1) Rückstellungen für noch nicht abgewickelte Versicherungsfälle sind für die Verpflichtungen aus den bis zum Ende des Geschäftsjahres eingetretenen, aber noch nicht abgewickelten Versicherungsfällen zu bilden. Hierbei sind die gesamten Schadenregulierungsaufwendungen zu berücksichtigen.

(2) Für bis zum Abschlußstichtag eingetretene, aber bis zur inventurmäßigen Erfassung noch nicht gemeldete Versicherungsfälle ist die Rückstellung pauschal zu bewerten. Dabei sind die bisherigen Erfahrungen in bezug auf die Anzahl der nach dem Abschlußstichtag gemeldeten Versicherungsfälle und die Höhe der damit verbundenen Aufwendungen zu berücksichtigen.

(3) Bei Krankenversicherungsunternehmen ist die Rückstellung anhand eines statistischen Näherungsverfahrens zu ermitteln. Dabei ist von den in den ersten Monaten des nach dem Abschlußstichtag folgenden Geschäftsjahres erfolgten Zahlungen für die bis zum Abschlußstichtag eingetretenen Versicherungsfälle auszugehen.

(4) Bei Mitversicherungen muß die Rückstellung der Höhe nach anteilig zumindest derjenigen entsprechen, die der führende Versicherer nach den Vorschriften oder der Übung in dem Land bilden muß, von dem aus er tätig wird.

(5) Sind die Versicherungsleistungen auf Grund rechtskräftigen Urteils, Vergleichs oder Anerkenntnisses in Form einer Rente zu erbringen, so müssen die Rückstellungsbeträge nach anerkannten versicherungsmathematischen Methoden berechnet werden.

### § 341h

#### Schwankungsrückstellung und ähnliche Rückstellungen

(1) Schwankungsrückstellungen sind zum Ausgleich der Schwankungen im Schadenverlauf künftiger Jahre zu bilden, wenn insbesondere

1. nach den Erfahrungen in dem betreffenden Versicherungszweig mit erheblichen Schwankungen der jährlichen Aufwendungen für Versicherungsfälle zu rechnen ist,

2. die Schwankungen nicht jeweils durch Beiträge ausgeglichen werden und
3. die Schwankungen nicht durch Rückversicherungen gedeckt sind.

(2) Für Risiken gleicher Art, bei denen der Ausgleich von Leistung und Gegenleistung wegen des hohen Schadenrisikos im Einzelfall nach versicherungsmathematischen Grundsätzen nicht im Geschäftsjahr, sondern nur in einem am Abschlußstichtag nicht bestimmbar Zeitraum gefunden werden kann, ist eine Rückstellung zu bilden und in der Bilanz als „ähnliche Rückstellung“ unter den Schwankungsrückstellungen auszuweisen.

## Fünfter Titel

### Konzernabschluß, Konzernlagebericht

#### § 341i

##### Aufstellung Fristen

(1) Versicherungsunternehmen, auch wenn sie nicht in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft betrieben werden, haben unabhängig von ihrer Größe einen Konzernabschluß und einen Konzernlagebericht aufzustellen. Zusätzliche Anforderungen auf Grund von Vorschriften, die wegen der Rechtsform bestehen, bleiben unberührt.

(2) Als Versicherungsunternehmen im Sinne dieses Titels gelten auch Mutterunternehmen, deren einziger oder hauptsächlicher Zweck darin besteht, Beteiligungen an Tochterunternehmen zu erwerben, diese Beteiligungen zu verwalten und rentabel zu machen, sofern diese Tochterunternehmen ausschließlich oder überwiegend Versicherungsunternehmen sind.

(3) Die gesetzlichen Vertreter eines Mutterunternehmens haben den Konzernabschluß und den Konzernlagebericht abweichend von § 290 Abs. 1 innerhalb von zwei Monaten nach Ablauf der Aufstellungsfrist für den zuletzt aufzustellenden und in den Konzernabschluß einzubeziehenden Abschluß, spätestens jedoch innerhalb von zwölf Monaten nach dem Stichtag des Konzernabschlusses, für das vergangene Konzerngeschäftsjahr aufzustellen und dem Abschlußprüfer des Konzernabschlusses vorzulegen. § 299 Abs. 2 Satz 2 ist mit der Maßgabe anzuwenden, daß der Stichtag des Jahresabschlusses eines Unternehmens nicht länger als sechs Monate vor dem Stichtag des Konzernabschlusses liegen darf.

(4) Der Konzernabschluß und der Konzernlagebericht sind abweichend von § 337 Abs. 2 des Aktiengesetzes spätestens der nächsten nach Ablauf der Aufstellungsfrist für den Konzernabschluß und Konzernlagebericht einzuberufenden Hauptversammlung, die einen Jahresabschluß des Mutterunternehmens entgegennimmt oder festzustellen hat, vorzulegen.

#### § 341j

##### Anzuwendene Vorschriften

(1) Auf den Konzernabschluß und den Konzernlagebericht sind die Vorschriften des Zweiten Unterabschnitts des Zweiten Abschnitts über den Konzernabschluß und den Konzernlagebericht und, soweit die Eigenart des Konzernabschlusses keine

Abweichungen bedingt, die §§ 341a bis 341h über den Jahresabschluß sowie die für die Rechtsform und den Geschäftszweig der in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen mit Sitz im Geltungsbereich dieses Gesetzes geltenden Vorschriften entsprechend anzuwenden, soweit sie für große Kapitalgesellschaften gelten. Die §§ 293, 298 Abs. 1 und 2 sowie § 314 Abs. 1 Nr. 3 sind nicht anzuwenden. § 314 Abs. 1 Nr. 2 gilt mit der Maßgabe, daß die Angaben für solche finanzielle Verpflichtungen nicht zu machen sind, die im Rahmen des Versicherungsgeschäfts entstehen.

(2) § 304 Abs. 2 Satz 1 über die Behandlung der Zwischenergebnisse ist bei Lieferungen und Leistungen, die zu üblichen Marktbedingungen vorgenommen worden sind und die Rechtsansprüche der Versicherungsnehmer begründet haben, auch dann anzuwenden, wenn die Ermittlung des nach § 304 Abs. 1 vorgeschriebenen Wertansatzes keinen unverhältnismäßig hohen Aufwand erfordern würde.

(3) Auf Versicherungsunternehmen, die nicht Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien oder kleinere Vereine sind, ist § 337 Abs. 1 des Aktiengesetzes entsprechend anzuwenden.

## Sechster Titel

### Prüfung

#### § 341k

(1) Versicherungsunternehmen haben unabhängig von ihrer Größe ihren Jahresabschluß und Lagebericht sowie ihren Konzernabschluß und Konzernlagebericht nach den Vorschriften des Dritten Unterabschnitts des Zweiten Abschnitts prüfen zu lassen. § 319 Abs. 1 Satz 2 ist nicht anzuwenden. Hat keine Prüfung stattgefunden, so kann der Jahresabschluß nicht festgestellt werden.

(2) § 318 Abs. 1 Satz 1 ist mit der Maßgabe anzuwenden, daß der Abschlußprüfer des Jahresabschlusses und des Konzernabschlusses vom Aufsichtsrat bestimmt wird. § 318 Abs. 1 Satz 3 und 4 gilt entsprechend.

(3) In den Fällen des § 321 Abs. 1 Satz 3 hat der Abschlußprüfer die Aufsichtsbehörde unverzüglich zu unterrichten.

## Siebenter Titel

### Offenlegung

#### § 341l

(1) Versicherungsunternehmen haben den Jahresabschluß und den Lagebericht sowie den Konzernabschluß und den Konzernlagebericht und die anderen in § 325 bezeichneten Unterlagen nach § 325 Abs. 2 bis 5, §§ 328, 329 Abs. 1 offenzulegen. Von den in § 341a Abs. 5 genannten Versicherungsunternehmen ist § 325 Abs. 2 Satz 1 mit der Maßgabe anzuwenden, daß die Frist für die Einreichung der Unterlagen beim Bundesanzeiger 15 Monate beträgt.

(2) Ist das Versicherungsunternehmen nicht in das Handelsregister eingetragen, so sind die Unterlagen bei dem für den Sitz des Unternehmens zuständigen Registergericht einzureichen.

(3) Die gesetzlichen Vertreter eines Mutterunternehmens haben abweichend von § 325 Abs. 3 unverzüglich nach der Hauptversammlung oder der dieser entsprechenden Versammlung der obersten Vertretung, welcher der Konzernabschluß und der Konzernlagebericht vorzulegen sind, jedoch spätestens vor Ablauf des dieser Versammlung folgenden Monats den Konzernabschluß mit dem Bestätigungsvermerk oder dem Vermerk über dessen Versagung und den Konzernlagebericht mit Ausnahme der Aufstellung des Anteilsbesitzes im Bundesanzeiger bekanntzumachen und die Bekanntmachung unter Beifügung der bezeichneten Unterlagen zum Handelsregister des Sitzes des Mutterunternehmens einzureichen.

## Achter Titel

### Straf- und Bußgeldvorschriften, Zwangsgelder

#### § 341m

##### Strafvorschriften

Die Strafvorschriften der §§ 331 bis 333 sind auch auf nicht in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft betriebene Versicherungsunternehmen anzuwenden. § 331 ist darüber hinaus auch anzuwenden auf die Verletzung von Pflichten durch den Hauptbevollmächtigten (§ 106 Abs. 3 des Versicherungsaufsichtsgesetzes).

#### § 341n

##### Bußgeldvorschriften

(1) Ordnungswidrig handelt, wer als Mitglied des vertretungsberechtigten Organs oder des Aufsichtsrats eines Versicherungsunternehmens oder als Hauptbevollmächtigter (§ 106 Abs. 3 des Versicherungsaufsichtsgesetzes)

1. bei der Aufstellung oder Feststellung des Jahresabschlusses einer Vorschrift
  - a) des § 243 Abs. 1 oder 2, der §§ 244, 245, 246 Abs. 1 oder 2, dieser in Verbindung mit § 341a Abs. 2 Satz 3, des § 247 Abs. 3, der §§ 248, 249 Abs. 1 Satz 1 oder Abs. 3, des § 250 Abs. 1 Satz 1 oder Abs. 2, des § 264 Abs. 2, des § 341e Abs. 1 oder 2 oder der §§ 341f, 341g oder 341h über Form oder Inhalt,
  - b) des § 253 Abs. 1 Satz 1 in Verbindung mit § 255 Abs. 1 oder 2 Satz 1, 2 oder 6, des § 253 Abs. 1 Satz 2 oder Abs. 2 Satz 1, 2 oder 3, dieser in Verbindung mit § 341b Abs. 1 Satz 3, des § 253 Abs. 3 Satz 1 oder 2, des § 280 Abs. 1, der §§ 282, 283, des § 341b Abs. 1 Satz 1 oder des § 341d über die Bewertung,
  - c) des § 265 Abs. 2, 3 oder 4, des § 268 Abs. 3 oder 6, der §§ 272, 273, 274 Abs. 1 oder des § 277 Abs. 3 Satz 2 oder Abs. 4 über die Gliederung,
  - d) des § 280 Abs. 3, des § 281 Abs. 1 Satz 2 oder 3 oder Abs. 2 Satz 1, des § 284 oder des § 285 Nr. 1, 2 oder 3 in Verbindung mit § 341a Abs. 2 Satz 4, § 285 Nr. 5 bis 7, 9 bis 14 über die in der Bilanz oder im Anhang zu machenden Angaben oder

2. bei der Aufstellung des Konzernabschlusses einer Vorschrift
  - a) des § 294 Abs. 1 über den Konsolidierungskreis,
  - b) des § 297 Abs. 2 oder 3 oder des § 341j Abs. 1 Satz 1 in Verbindung mit einer der in Nummer 1 Buchstabe a bezeichneten Vorschriften über Form oder Inhalt,
  - c) des § 300 über die Konsolidierungsgrundsätze oder das Vollständigkeitsgebot,
  - d) des § 308 Abs. 1 Satz 1 in Verbindung mit den in Nummer 1 Buchstabe b bezeichneten Vorschriften oder des § 308 Abs. 2 über die Bewertung,
  - e) des § 311 Abs. 1 Satz 1 in Verbindung mit § 312 über die Behandlung assoziierter Unternehmen oder
  - f) des § 308 Abs. 1 Satz 3, des § 313 oder des § 314 in Verbindung mit § 341j Abs. 1 Satz 2 oder 3 über die im Anhang zu machenden Angaben,
3. bei der Aufstellung des Lageberichts einer Vorschrift des § 289 Abs. 1 über den Inhalt des Lageberichts,
4. bei der Aufstellung des Konzernlageberichts einer Vorschrift des § 315 Abs. 1 über den Inhalt des Konzernlageberichts,
5. bei der Offenlegung, Veröffentlichung oder Vervielfältigung einer Vorschrift des § 328 über Form oder Inhalt oder
6. einer auf Grund des § 330 Abs. 3 und 4 in Verbindung mit Abs. 1 Satz 1 erlassenen Rechtsverordnung, soweit sie für einen bestimmten Tatbestand auf diese Bußgeldvorschrift verweist, zuwiderhandelt.

(2) Ordnungswidrig handelt auch, wer zu einem Jahresabschluß oder einem Konzernabschluß, der auf Grund gesetzlicher Vorschriften zu prüfen ist, einen Vermerk nach § 322 erteilt, obwohl nach § 319 Abs. 2 er oder nach § 319 Abs. 3 die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, für die er tätig wird, nicht Abschlußprüfer sein darf.

(3) Die Ordnungswidrigkeit kann mit einer Geldbuße bis zu fünfundzwanzigtausend Euro geahndet werden.

(4) Verwaltungsbehörde im Sinne des § 36 Abs. 1 Nr. 1 des Gesetzes über Ordnungswidrigkeiten ist bei Ordnungswidrigkeiten nach den Absätzen 1 und 2 das Bundesaufsichtsamt für das Versicherungswesen für die seiner Aufsicht unterliegenden Versicherungsunternehmen. Unterliegt ein Versicherungsunternehmen der Aufsicht einer Landesbehörde, so ist diese zuständig.

## § 341o

### Festsetzung von Zwangs- und Ordnungsgeld

Personen die,

1. als Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs eines Versicherungsunternehmens, das nicht Kapitalgesellschaft ist,
  - a) eine der in § 335 Satz 1 Nr. 1, 3 bis 5 bezeichneten Vorschriften,
  - b) § 325 über die Pflicht zur Offenlegung des Jahresabschlusses, des Lageberichts, des Konzernabschlusses, des Konzernlageberichts und anderer Unterlagen der Rechnungslegung oder
  - c) § 341i Abs. 1 Satz 1 oder
2. als Hauptbevollmächtigter (§ 106 Abs. 3 des Versicherungsaufsichtsgesetzes) § 341l Abs. 1 über die Offenlegung der Rechnungslegungsunterlagen

nicht befolgen, sind hierzu vom Registergericht in den Fällen der Nummer 1 Buchstabe a und c durch Festsetzung von Zwangsgeld nach § 335 und in den Fällen der Nummer 1 Buchstabe b und der Nummer 2 durch Festsetzung von Ordnungsgeld nach § 335a anzuhalten.

## Fünfter Abschnitt

### Privates Rechnungslegungsgremium; Rechnungslegungsbeirat

#### § 342

#### Privates Rechnungslegungsgremium

(1) Das Bundesministerium der Justiz kann eine privatrechtlich organisierte Einrichtung durch Vertrag anerkennen und ihr folgende Aufgaben übertragen:

1. Entwicklung von Empfehlungen zur Anwendung der Grundsätze über die Konzernrechnungslegung,
2. Beratung des Bundesministeriums der Justiz bei Gesetzgebungsvorhaben zu Rechnungslegungsvorschriften und
3. Vertretung der Bundesrepublik Deutschland in internationalen Standardisierungsgremien.

Es darf jedoch nur eine solche Einrichtung anerkannt werden, die aufgrund ihrer Satzung gewährleistet, daß die Empfehlungen unabhängig und ausschließlich von Rechnungslegern in einem Verfahren entwickelt und beschlossen werden, das die fachlich interessierte Öffentlichkeit einbezieht. Soweit Unternehmen oder Organisationen von Rechnungslegern Mitglied einer solchen Einrichtung sind, dürfen die Mitgliedschaftsrechte nur von Rechnungslegern ausgeübt werden.

(2) Die Beachtung der die Konzernrechnungslegung betreffenden Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung wird vermutet, soweit vom Bundesministerium der Justiz bekanntgemachte Empfehlungen einer nach Absatz 1 Satz 1 anerkannten Einrichtung beachtet worden sind.

#### § 342a

#### Rechnungslegungsbeirat

(1) Beim Bundesministerium der Justiz wird vorbehaltlich Absatz 9 ein Rechnungslegungsbeirat mit den Aufgaben nach § 342 Abs. 1 Satz 1 gebildet.

(2) Der Rechnungslegungsbeirat setzt sich zusammen aus

1. einem Vertreter des Bundesministeriums der Justiz als Vorsitzendem sowie je einem Vertreter des Bundesministeriums der Finanzen und des Bundesministeriums für Wirtschaft und Technologie,
2. vier Vertretern von Unternehmen,
3. vier Vertretern der wirtschaftsprüfenden Berufe,
4. zwei Vertretern der Hochschulen.

(3) Die Mitglieder des Rechnungslegungsbeirats werden durch das Bundesministerium der Justiz berufen. Als Mitglieder sollen nur Rechnungsleger berufen werden.

(4) Die Mitglieder des Rechnungslegungsbeirats sind unabhängig und nicht weisungsgebunden. Ihre Tätigkeit im Beirat ist ehrenamtlich.

(5) Das Bundesministerium der Justiz kann eine Geschäftsordnung für den Beirat erlassen.

(6) Der Beirat kann für bestimmte Sachgebiete Fachausschüsse und Arbeitskreise einsetzen.

(7) Der Beirat, seine Fachausschüsse und Arbeitskreise sind beschlußfähig, wenn mindestens zwei Drittel der Mitglieder anwesend sind. Bei Abstimmungen entscheidet die Stimmenmehrheit, bei Stimmengleichheit die Stimme des Vorsitzenden.

(8) Für die Empfehlungen des Rechnungslegungsbeirats gilt § 342 Abs. 2 entsprechend.

(9) Die Bildung eines Rechnungslegungsbeirats nach Absatz 1 unterbleibt, soweit das Bundesministerium der Justiz eine Einrichtung nach § 342 Abs. 1 anerkennt.

## **Vierte Richtlinie des Rates**

vom 25. Juli 1978

aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages über den Jahresabschluß  
von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen  
(78/660/EWG)

### **Der Rat der Europäischen Gemeinschaften –**

gestützt auf den Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft,  
insbesondere auf Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g),  
auf Vorschlag der Kommission,  
nach Stellungnahme des Europäischen Parlaments,  
nach Stellungnahme des Wirtschafts- und Sozialausschusses,  
in Erwägung nachstehender Gründe:

Der Koordinierung der einzelstaatlichen Vorschriften über die Gliederung und den Inhalt des Jahresabschlusses und des Lageberichts sowie über die Bewertungsmethoden und die Offenlegung dieser Unterlagen, insbesondere bei der Aktiengesellschaft und der Gesellschaft mit beschränkter Haftung, kommt im Hinblick auf den Schutz der Gesellschafter sowie Dritter besondere Bedeutung zu.

Eine gleichzeitige Koordinierung auf diesen Gebieten ist bei den vorgenannten Gesellschaftsformen deswegen erforderlich, weil die Tätigkeit der betreffenden Gesellschaften einerseits häufig über das nationale Hoheitsgebiet hinausreicht und die Gesellschaften andererseits Dritten eine Sicherheit nur durch ihr Gesellschaftsvermögen bieten. Die Notwendigkeit und die Dringlichkeit einer solchen Koordinierung wurden im übrigen durch Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe f) der Richtlinie 68/151/EWG anerkannt und bestätigt.

Außerdem ist es erforderlich, daß hinsichtlich des Umfangs der zu veröffentlichen finanziellen Angaben in der Gemeinschaft gleichwertige rechtliche Mindestbedingungen für miteinander im Wettbewerb stehende Gesellschaften hergestellt werden.

Der Jahresabschluß muß ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft vermitteln. Zu diesem Zweck müssen für die Aufstellung der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung zwingend vorgeschriebene Gliederungsschemata vorgesehen und muß der Mindestinhalt des Anhangs sowie des Lageberichts festgelegt werden. Jedoch können für bestimmte Gesellschaften wegen ihrer geringeren wirtschaftlichen und sozialen Bedeutung Ausnahmen zugelassen werden.

Die verschiedenen Bewertungsmethoden müssen, soweit erforderlich, vereinheitlicht werden, um die Vergleichbarkeit und die Gleichwertigkeit der in den Jahresabschlüssen gemachten Angaben zu gewährleisten.

Der Jahresabschluß aller Gesellschaften, für die diese Richtlinie gilt, muß gemäß der Richtlinie 68/151/EWG offengelegt werden. Jedoch können auch in dieser Hinsicht Ausnahmen zugunsten kleiner und mittlerer Gesellschaften gemacht werden.

Der Jahresabschluß muß von dazu befugten Personen geprüft werden; hinsichtlich dieser Personen werden die für ihre Befähigung zu verlangenden Mindestanforderun-

gen zu einem späteren Zeitpunkt koordiniert werden; lediglich bei kleinen Gesellschaften soll eine Befreiung von dieser Prüfungspflicht möglich sein.

Gehört eine Gesellschaft zu einem Konzern, so ist es wünschenswert, daß der Konzernabschluß, der ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild von der Tätigkeit des Konzerns insgesamt vermittelt, offengelegt wird. Jedoch sind bis zum Inkrafttreten der Richtlinie des Rates über die Konzernabschlüsse Ausnahmen von einzelnen Bestimmungen der vorliegenden Richtlinien notwendig.

Um den Schwierigkeiten zu begegnen, die sich aus den gegenwärtigen Rechtsvorschriften einiger Mitgliedstaaten ergeben, muß die Frist, die für die Anwendung einzelner Bestimmungen dieser Richtlinie eingeräumt wird, länger sein als die in solchen Fällen sonst vorgesehene Frist –

**hat folgende Richtlinie erlassen:**

#### *Artikel 1*

(1) Die durch diese Richtlinie vorgeschriebenen Maßnahmen der Koordinierung gelten für die Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten für Gesellschaften folgender Rechtsformen:

- in der Bundesrepublik Deutschland:  
die Aktiengesellschaft, die Kommanditgesellschaft auf Aktien, die Gesellschaft mit beschränkter Haftung;
- in Belgien:  
la société anonyme/de naamloze vennootschap, la société en commandite par actions/de commanditaire vennootschap op aandelen, la société de personnes à responsabilité limitée/de personenvennootschap met beperkte aansprakelijkheid;
- in Dänemark:  
aktieselskaber, kommanditaktieselskaber, anpartsselskaber;
- in Frankreich:  
la société anonyme, la société en commandite par actions, la société à responsabilité limitée;
- in Irland:  
public companies limited by shares or by guarantee, private companies limited by shares or by guarantee;
- in Italien:  
la società per azioni, la società in accomandita per azioni, la società a responsabilità limitata;
- in Luxemburg:  
la société anonyme, la société en commandite par actions, la société à responsabilité limitée;
- in den Niederlanden:  
de naamloze vennootschap, de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid;
- im Vereinigten Königreich:  
public companies limited by shares or by guarantee, private companies limited by shares or by guarantee.
- in Griechenland:  
ή ανώνυμος εταιρεία

## Art. 1

## Drittes Buch. Handelsbücher

ή εταιρία περιορισμένης ευθύνης  
ή ετερόρρυθμος κατά μετοχάς εταιρία;

- in Spanien:  
la sociedad anónima, la sociedad comanditaria por acciones, la sociedad de responsabilidad limitada;
- in Portugal:  
a sociedade anónima de responsabilidade limitada, a sociedade em comandita por ações, a sociedade por quotas de responsabilidade limitada;
- in Österreich:  
die Aktiengesellschaft, die Gesellschaft mit beschränkter Haftung;
- in Finnland:  
aktiebolag;
- in Schweden:  
aktiebolag.

Die durch diese Richtlinie vorgeschriebenen Maßnahmen der Koordinierung gelten auch für die Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten für Gesellschaften folgender Rechtsform:

- a) in Deutschland:  
die offene Handelsgesellschaft; die Kommanditgesellschaft;
- b) in Belgien:  
la société en nom collectif/de vennootschap onder firma, la société en commandité simple/de gewone commanditaire vennootschap;
- c) in Dänemark:  
interessentskaber, kommanditselskaber;
- d) in Frankreich:  
la société en nom collectif, la société en commandite simple;
- e) in Griechenland:  
η ομόρρυθμος εταιρία, η ετερόρρυθμος εταιρία;
- f) in Spanien:  
sociedad colectiva, sociedad en comandita simple;
- g) in Irland:  
the partnership, the limited partnership, the unlimited company;
- h) in Italien:  
la società in nome collettivo, la società in accomandita semplice;
- i) in Luxemburg:  
la société en nom collectif, la société en commandite simple;
- j) in den Niederlanden:  
de vennootschap onder firma, de commanditaire vennootschap;
- k) in Portugal:  
sociedade em nome colectivo, sociedade em comandita simples;
- l) im Vereinigten Königreich:  
the partnership, the limited partnership, the unlimited company;
- m) in Österreich:  
die offene Handelsgesellschaft, die Kommanditgesellschaft;
- n) in Finnland:  
avoin yhtiö/öppet bolag, kommandiittiyhtiö/kommanditbolag;

o) in Schweden:

handelsbolag, kommanditbolag,

sofern alle ihre unbeschränkt haftenden Gesellschafter Gesellschaften im Sinne von Unterabsatz 1 oder Gesellschaften sind, welche nicht dem Recht eines Mitgliedstaates unterliegen, deren Rechtsform jedoch den Rechtsformen im Sinne der Richtlinie 68/151/EWG vergleichbar ist.

Die Richtlinie findet auch auf die Gesellschaftsformen im Sinne von Unterabsatz 2 Anwendung, sofern alle deren unbeschränkt haftenden Gesellschafter eine Rechtsform im Sinne von Unterabsatz 2 oder 1 haben.

(2) Bis zu einer späteren Koordinierung können die Mitgliedstaaten von einer Anwendung dieser Richtlinie auf Banken und andere Finanzinstitute sowie auf Versicherungsgesellschaften absehen.

### Abschnitt 1

## Allgemeine Vorschriften

### Artikel 2

(1) Der Jahresabschluß besteht aus der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung und dem Anhang zum Jahresabschluß. Diese Unterlagen bilden eine Einheit.

(2) Der Jahresabschluß ist klar und übersichtlich aufzustellen; er muß dieser Richtlinie entsprechen.

(3) Der Jahresabschluß hat ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft zu vermitteln.

(4) Reicht die Anwendung dieser Richtlinie nicht aus, um ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild im Sinne des Absatzes 3 zu vermitteln, so sind zusätzliche Angaben zu machen.

(5) Ist in Ausnahmefällen die Anwendung einer Vorschrift dieser Richtlinie mit der in Absatz 3 vorgesehenen Verpflichtung unvereinbar, so muß von der betreffenden Vorschrift abgewichen werden, um sicherzustellen, daß ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild im Sinne des Absatzes 3 vermittelt wird. Die Abweichung ist im Anhang anzugeben und hinreichend zu begründen; ihr Einfluß auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ist darzulegen. Die Mitgliedstaaten können die Ausnahmefälle bezeichnen und die entsprechende Ausnahmeregelung festlegen.

(6) Die Mitgliedstaaten können gestatten oder vorschreiben, daß in dem Jahresabschluß neben den Angaben, die aufgrund dieser Richtlinie erforderlich sind, weitere Angaben gemacht werden.

### Abschnitt 2

## Allgemeine Vorschriften über die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung

### Artikel 3

Hinsichtlich der Gliederung der aufeinanderfolgenden Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen, insbesondere in der Wahl der Darstellungsform, muß Stetigkeit gewahrt werden. Abweichungen von diesem Grundsatz sind in Ausnahmefällen zulässig. Finden derartige Abweichungen statt, so sind sie im Anhang anzugeben und hinreichend zu begründen.

*Artikel 4*

(1) In der Bilanz sowie in der Gewinn- und Verlustrechnung sind die Posten, die in den Artikeln 9, 10 und 23 bis 26 vorgesehen sind, gesondert und in der angegebenen Reihenfolge auszuweisen. Eine weitere Untergliederung der Posten ist gestattet; dabei ist jedoch die Gliederung der Schemata zu beachten. Neue Posten dürfen hinzugefügt werden, soweit ihr Inhalt nicht von einem der in den Schemata vorgesehenen Posten gedeckt wird. Die Mitgliedstaaten können eine solche weitere Untergliederung oder die Hinzufügung eines neuen Postens vorschreiben.

(2) Eine Anpassung der Gliederung, Nomenklatur und Terminologie bei mit arabischen Zahlen versehenen Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung muß erfolgen, wenn dies aufgrund der Besonderheit des Unternehmens erforderlich ist. Eine solche Anpassung kann von den Mitgliedstaaten für die Unternehmen eines bestimmten Wirtschaftszweigs vorgeschrieben werden.

(3) Die mit arabischen Zahlen versehenen Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung können zusammengefaßt ausgewiesen werden,

- a) wenn sie in bezug auf die Zielsetzung des Artikels 2 Absatz 3 einen nicht nennenswerten Betrag darstellen oder
- b) wenn dadurch die Klarheit vergrößert wird; die zusammengefaßten Posten müssen jedoch gesondert im Anhang ausgewiesen werden. Eine solche Zusammenfassung kann durch die Mitgliedstaaten vorgeschrieben werden.

(4) In der Bilanz sowie in der Gewinn- und Verlustrechnung ist zu jedem Posten die entsprechende Zahl des vorhergehenden Geschäftsjahres anzugeben. Die Mitgliedstaaten können vorsehen, daß die Zahl des vorhergehenden Geschäftsjahres angepaßt werden muß, wenn diese Zahlen nicht vergleichbar sind. Besteht diese Vergleichbarkeit nicht und werden die Zahlen gegebenenfalls angepaßt, so ist dies im Anhang anzugeben und hinreichend zu erläutern.

(5) Ein Posten der Bilanz oder der Gewinn- und Verlustrechnung, der keine Zahl aufweist, wird nicht aufgeführt, es sei denn, daß im vorhergehenden Geschäftsjahr eine entsprechende Zahl gemäß Absatz 4 ausgewiesen wurde.

*Artikel 5*

(1) Die Mitgliedstaaten können abweichend von Artikel 4 Absätze 1 und 2 Sondergliederungen für den Jahresabschluß von Investmentgesellschaften sowie von Beteiligungsgesellschaften vorsehen, sofern diese Sondergliederungen ein dem Artikel 2 Absatz 3 entsprechendes Bild von diesen Gesellschaften vermitteln.

- (2) Als Investmentgesellschaften im Sinne dieser Richtlinie gelten ausschließlich
- a) Gesellschaften, deren einziger Zweck darin besteht, ihre Mittel in Wertpapieren oder Immobilien verschiedener Art oder in anderen Werten anzulegen mit dem einzigen Ziel, das Risiko der Investitionen zu verteilen und ihre Aktionäre oder Gesellschafter an dem Gewinn aus der Verwaltung ihres Vermögens zu beteiligen;
  - b) Gesellschaften, die mit Investmentgesellschaften verbunden sind, die ein festes Kapital haben, sofern der einzige Zweck dieser verbundenen Gesellschaften darin besteht, voll eingezahlte Aktien, die von diesen Investmentgesellschaften ausgegeben worden sind, zu erwerben, unbeschadet des Artikels 20 Absatz 1 Buchstabe h) der Richtlinie 77/91/EWG.

(3) Als Beteiligungsgesellschaften im Sinne dieser Richtlinie gelten ausschließlich Gesellschaften, deren einziger Zweck darin besteht, Beteiligungen an anderen Unternehmen zu erwerben sowie die Verwaltung und Verwertung dieser Beteiligungen

wahrzunehmen, ohne daß diese Gesellschaften unmittelbar oder mittelbar in die Verwaltung dieser Unternehmen eingreifen, unbeschadet der Rechte, die den Beteiligungsgesellschaften in ihrer Eigenschaft als Aktionärin oder Gesellschafterin zustehen. Die Einhaltung der für die Tätigkeit dieser Gesellschaften bestehenden Beschränkungen muß durch ein Gericht oder eine Verwaltungsbehörde überwacht werden können.

#### *Artikel 6*

Die Mitgliedstaaten können gestatten oder vorschreiben, daß die Gliederung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung für den Ausweis der Verwendung der Ergebnisse angepaßt werden kann.

#### *Artikel 7*

Eine Verrechnung zwischen Aktiv- und Passivposten sowie zwischen Aufwands- und Ertragsposten ist unzulässig.

### Abschnitt 3

## **Gliederung der Bilanz**

#### *Artikel 8*

Für die Aufstellung der Bilanz sehen die Mitgliedstaaten eine oder beide der in den Artikeln 9 und 10 vorgesehenen Gliederungen vor. Sieht ein Mitgliedstaat beide Gliederungen vor, so kann er den Gesellschaften die Wahl zwischen diesen Gliederungen überlassen.

#### *Artikel 9*

### **Aktiva**

- A. Ausstehende Einlagen auf das gezeichnete Kapital  
davon eingefordert  
(sofern nicht die einzelstaatlichen Rechtsvorschriften den Ausweis des eingeforderten Kapitals auf der Passivseite vorsehen. In diesem Fall muß derjenige Teil des Kapitals, der eingefordert aber noch nicht eingezahlt ist, entweder unter dem Posten A oder unter dem Posten D. II. 5 auf der Aktivseite ausgewiesen werden).
- B. Aufwendungen für die Errichtung und Erweiterung des Unternehmens  
wie in den entsprechenden einzelstaatlichen Rechtsvorschriften festgelegt und soweit diese eine Aktivierung gestatten. Die einzelstaatlichen Rechtsvorschriften können ebenfalls vorsehen, daß die Aufwendungen für die Errichtung und Erweiterung des Unternehmens als erster Posten unter „Immaterielle Anlagewerte“ ausgewiesen werden.
- C. Anlagevermögen
  - I. Immaterielle Anlagewerte
    - 1. Forschungs- und Entwicklungskosten, soweit die einzelstaatlichen Rechtsvorschriften eine Aktivierung gestatten;
    - 2. Konzessionen, Patente, Lizenzen, Warenzeichen und ähnliche Rechte und Werte, soweit sie
      - a) entgeltlich erworben wurden und nicht unter dem Posten C. I. 3 auszuweisen sind oder

- b) von dem Unternehmen selbst erstellt wurden, soweit die einzelstaatlichen Rechtsvorschriften eine Aktivierung gestatten;
  - 3. Geschäfts- oder Firmenwert, sofern er entgeltlich erworben wurde;
  - 4. Geleistete Anzahlungen.
- II. Sachanlagen
- 1. Grundstücke und Bauten.
  - 2. Technische Anlagen und Maschinen.
  - 3. Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung.
  - 4. Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau.
- III. Finanzanlagen
- 1. Anteile an verbundenen Unternehmen.
  - 2. Forderungen gegen verbundene Unternehmen.
  - 3. Beteiligungen.
  - 4. Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht.
  - 5. Wertpapiere des Anlagevermögens.
  - 6. Sonstige Ausleihungen.
  - 7. Eigene Aktien oder Anteile (unter Angabe ihres Nennbetrages oder, wenn ein Nennbetrag nicht vorhanden ist, ihres rechnerischen Wertes), soweit die einzelstaatlichen Rechtsvorschriften eine Bilanzierung gestatten.
- D. Umlaufvermögen
- I. Vorräte
- 1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe.
  - 2. Unfertige Erzeugnisse.
  - 3. Fertige Erzeugnisse und Waren.
  - 4. Geleistete Anzahlungen.
- II. Forderungen (Bei den folgenden Posten ist jeweils gesondert anzugeben, in welcher Höhe Forderungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr enthalten sind)
- 1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen.
  - 2. Forderungen gegen verbundene Unternehmen.
  - 3. Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht.
  - 4. Sonstige Forderungen.
  - 5. Gezeichnetes Kapital, das eingefordert, aber noch nicht eingezahlt ist (sofern nicht die einzelstaatlichen Rechtsvorschriften den Ausweis des eingeforderten Kapitals unter dem Posten A. auf der Aktivseite vorsehen).
  - 6. Rechnungsabgrenzungsposten (sofern nicht die einzelstaatlichen Rechtsvorschriften den Ausweis der Rechnungsabgrenzungsposten unter dem Posten E. auf der Aktivseite vorsehen).
- III. Wertpapiere
- 1. Anteile an verbundenen Unternehmen.
  - 2. Eigene Aktien oder Anteile (unter Angabe ihres Nennbetrages oder, wenn ein Nennbetrag nicht vorhanden ist, ihres rechnerischen Wertes), soweit die einzelstaatlichen Rechtsvorschriften eine Bilanzierung gestatten.
  - 3. Sonstige Wertpapiere.
- IV. Guthaben bei Kreditinstituten, Postscheckguthaben, Schecks und Kassenbestand.

- E. Rechnungsabgrenzungsposten  
(sofern nicht die einzelstaatlichen Rechtsvorschriften den Ausweis der Rechnungsabgrenzungsposten unter den Posten D. II. 6 auf der Aktivseite vorsehen).
- F. Verlust des Geschäftsjahres  
(sofern nicht die einzelstaatlichen Rechtsvorschriften den Ausweis unter dem Posten A. VI auf der Passivseite vorsehen).

### Passiva

- A. Eigenkapital
- I. Gezeichnetes Kapital (sofern nicht die einzelstaatlichen Rechtsvorschriften den Ausweis des eingeforderten Kapitals unter diesem Posten vorsehen. In diesem Fall müssen das gezeichnete und das eingezahlte Kapital gesondert ausgewiesen werden).
  - II. Agio
  - III. Neubewertungsrücklage
  - IV. Rücklagen
    1. Gesetzliche Rücklage, soweit einzelstaatliche Rechtsvorschriften die Bildung einer derartigen Rücklage vorschreiben.
    2. Rücklage für eigene Aktien oder Anteile, soweit einzelstaatliche Rechtsvorschriften die Bildung einer derartigen Rücklage vorschreiben, unbeschadet des Artikels 22 Absatz 1 Buchstabe b) der Richtlinie 77/91/EWG.
    3. Satzungsmäßige Rücklagen.
    4. Sonstige Rücklagen.
  - V. Ergebnisvortrag
  - VI. Ergebnis des Geschäftsjahres (sofern nicht die einzelstaatlichen Rechtsvorschriften den Ausweis dieses Postens unter dem Posten F. auf der Aktivseite oder unter dem Posten E. auf der Passivseite vorschreiben).
- B. Rückstellungen
1. Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen.
  2. Steuerrückstellungen.
  3. Sonstige Rückstellungen.
- C. Verbindlichkeiten  
(Bei den folgenden Posten ist jeweils gesondert und für diese Posten insgesamt anzugeben, in welcher Höhe Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von bis zu einem Jahr und Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr enthalten sind):
1. Anleihen, davon konvertibel.
  2. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten.
  3. Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen, soweit diese nicht von dem Posten Vorräte offen abgesetzt werden.
  4. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen.
  5. Verbindlichkeiten aus Wechseln.
  6. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen.
  7. Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht.

8. Sonstige Verbindlichkeiten, davon Verbindlichkeiten aus Steuern und Verbindlichkeiten im Rahmen der sozialen Sicherheit.
  9. Rechnungsabgrenzungsposten (sofern nicht die einzelstaatlichen Rechtsvorschriften den Ausweis der Rechnungsabgrenzungsposten unter dem Posten D. auf der Passivseite vorsehen).
- D. Rechnungsabgrenzungsposten  
(sofern nicht die einzelstaatlichen Rechtsvorschriften den Ausweis der Rechnungsabgrenzungsposten unter dem Posten C. 9 auf der Passivseite vorsehen).
- E. Gewinn des Geschäftsjahres  
(sofern nicht die einzelstaatlichen Rechtsvorschriften den Ausweis unter dem Posten A.VI auf der Passivseite vorsehen).

### *Artikel 10*

- A. Ausstehende Einlagen auf das gezeichnete Kapital  
davon eingefordert  
(sofern nicht die einzelstaatlichen Rechtsvorschriften den Ausweis des eingeforderten Kapitals unter dem Posten L. vorsehen. In diesem Fall muß derjenige Teil des Kapitals, der eingefordert, aber noch nicht eingezahlt ist, entweder unter dem Posten A. oder unter dem Posten D. II. 5 ausgewiesen werden).
- B. Aufwendungen für die Errichtung und Erweiterung des Unternehmens  
wie in den entsprechenden einzelstaatlichen Rechtsvorschriften festgelegt und soweit diese eine Aktivierung gestatten. Die einzelstaatlichen Rechtsvorschriften können ebenfalls vorsehen, daß die Aufwendungen für die Errichtung und Erweiterung des Unternehmens als erster Posten unter „Immaterielle Anlagewerte“ ausgewiesen werden.
- C. Anlagevermögen
- I. Immaterielle Anlagewerte
    1. Forschungs- und Entwicklungskosten, soweit die einzelstaatlichen Rechtsvorschriften eine Aktivierung gestatten.
    2. Konzessionen, Patente, Lizenzen, Warenzeichen und ähnliche Rechte und Werte, soweit sie
      - a) entgeltlich erworben wurden und nicht unter dem Posten C. I. 3 auszuweisen sind oder
      - b) von dem Unternehmen selbst erstellt wurden, soweit die einzelstaatlichen Rechtsvorschriften eine Aktivierung gestatten.
    3. Geschäfts- oder Firmenwert, sofern er entgeltlich erworben wurde.
    4. Geleistete Anzahlungen.
  - II. Sachanlagen
    1. Grundstücke und Bauten.
    2. Technische Anlagen und Maschinen.
    3. Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung.
    4. Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau.
  - III. Finanzanlagen
    1. Anteile an verbundenen Unternehmen.
    2. Forderungen gegen verbundene Unternehmen.
    3. Beteiligungen.

4. Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht.
5. Wertpapiere des Anlagevermögens.
6. Sonstige Ausleihungen.
7. Eigene Aktien oder Anteile (unter Angabe ihres Nennbetrages oder, wenn ein Nennbetrag nicht vorhanden ist, ihres rechnerischen Wertes), soweit die einzelstaatlichen Rechtsvorschriften eine Bilanzierung gestatten.

#### D. Umlaufvermögen

##### I. Vorräte

1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe.
2. Unfertige Erzeugnisse.
3. Fertige Erzeugnisse und Waren.
4. Geleistete Anzahlungen.

##### II. Forderungen (Bei den folgenden Posten ist jeweils gesondert anzugeben, in welcher Höhe Forderungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr enthalten sind)

1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen.
2. Forderungen gegen verbundene Unternehmen.
3. Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht.
4. Sonstige Forderungen.
5. Gezeichnetes Kapital, das eingefordert, aber noch nicht eingezahlt ist (sofern nicht die einzelstaatlichen Rechtsvorschriften den Ausweis des eingeforderten Kapitals unter dem Posten A. vorsehen).
6. Rechnungsabgrenzungsposten (sofern nicht die einzelstaatlichen Rechtsvorschriften den Ausweis der Rechnungsabgrenzungsposten unter dem Posten E. vorsehen).

##### III. Wertpapiere

1. Anteile an verbundenen Unternehmen.
2. Eigene Aktien oder Anteile (unter Angabe ihres Nennbetrages oder, wenn ein Nennbetrag nicht vorhanden ist, ihres rechnerischen Wertes), soweit die einzelstaatlichen Rechtsvorschriften eine Bilanzierung gestatten.
3. Sonstige Wertpapiere.

##### IV. Guthaben bei Kreditinstituten, Postscheckguthaben, Schecks und Kassenbestand.

#### E. Rechnungsabgrenzungsposten

(sofern nicht die einzelstaatlichen Rechtsvorschriften den Ausweis der Rechnungsabgrenzungsposten unter dem Posten D. II. 6 vorsehen)

#### F. Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr

1. Anleihen, davon konvertibel.
2. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten.
3. Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen, soweit diese nicht von dem Posten Vorräte offen abgesetzt werden.
4. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen.
5. Verbindlichkeiten aus Wechseln.
6. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen.
7. Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht.

## Art. 10

### Drittes Buch. Handelsbücher

8. Sonstige Verbindlichkeiten, davon Verbindlichkeiten aus Steuern und Verbindlichkeiten im Rahmen der sozialen Sicherheit.
  9. Rechnungsabgrenzungsposten (sofern nicht die einzelstaatlichen Rechtsvorschriften den Ausweis der Rechnungsabgrenzungsposten unter dem Posten K. vorsehen).
- G. Umlaufvermögen (einschließlich der Rechnungsabgrenzungsposten, sofern unter Posten E. angegeben), das die Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von bis zu einem Jahr (einschließlich der Rechnungsabgrenzungsposten, sofern unter Posten K. angegeben) übersteigt.
- H. Gesamtbetrag des Vermögens nach Abzug der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von bis zu einem Jahr.
- I. Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von über einem Jahr
1. Anleihen, davon konvertibel.
  2. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten.
  3. Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen, soweit sie nicht von den Vorräten gesondert abgezogen werden.
  4. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen.
  5. Verbindlichkeiten aus Wechseln.
  6. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen.
  7. Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht.
  8. Sonstige Verbindlichkeiten, davon Verbindlichkeiten aus Steuern und Verbindlichkeiten im Rahmen der sozialen Sicherheit.
  9. Rechnungsabgrenzungsposten (sofern nicht die einzelstaatlichen Rechtsvorschriften den Ausweis der Rechnungsabgrenzungsposten unter dem Posten K. vorsehen).
- J. Rückstellungen
1. Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen.
  2. Steuerrückstellungen.
  3. Sonstige Rückstellungen.
- K. Rechnungsabgrenzungsposten  
(sofern nicht die einzelstaatlichen Rechtsvorschriften den Ausweis der Rechnungsabgrenzungsposten unter dem Posten F. 9 oder I. 9 vorsehen)
- L. Eigenkapital
- I. Gezeichnetes Kapital (sofern nicht die einzelstaatlichen Rechtsvorschriften den Ausweis des eingeforderten Kapitals unter diesem Posten vorsehen. In diesem Fall müssen das gezeichnete und das eingezahlte Kapital gesondert ausgewiesen werden).
  - II. Agio
  - III. Neubewertungsrücklage
  - IV. Rücklagen
    1. Gesetzliche Rücklage, soweit einzelstaatliche Rechtsvorschriften die Bildung einer derartigen Rücklage vorschreiben.
    2. Rücklage für eigene Aktien oder Anteile, soweit einzelstaatliche Rechtsvorschriften die Bildung einer derartigen Rücklage vorschreiben, unbeschadet des Artikels 22 Absatz 1 Buchstabe b) der Richtlinie 77/91/EWG.

3. Satzungsmäßige Rücklagen.
  4. Sonstige Rücklagen.
- V. Ergebnisvortrag  
VI. Ergebnis des Geschäftsjahres

#### *Artikel 11*

Die Mitgliedstaaten können zulassen, daß Gesellschaften, bei denen am Bilanzstichtag die Grenzen von zwei der drei folgenden Größenmerkmale, nämlich

- Bilanzsumme: 3 125 000 EUR;
  - Nettoumsatzerlöse: 6 250 000 EUR;
  - durchschnittliche Anzahl der während des Geschäftsjahrs Beschäftigten: 50,
- nicht überschritten werden, eine verkürzte Bilanz aufstellen, in die nur die in den Artikeln 9 und 10 vorgesehenen mit Buchstaben und römischen Zahlen bezeichneten Posten aufgenommen werden, wobei die bei dem Posten D. II der Aktiva und dem Posten C. der Passiva des Artikels 9 sowie bei dem Posten D. II des Artikels 10 in Klammern verlangten Angaben gesondert, jedoch zusammengefaßt für jeden betroffenen Posten, zu machen sind.

Die Mitgliedstaaten können zulassen, daß Artikel 15 Absatz 3 Buchstabe a) und Absatz 4 nicht für die verkürzte Bilanz gilt.

#### *Artikel 12*

(1) Überschreitet eine Gesellschaft zum Bilanzstichtag die Grenzen von zwei der drei in Artikel 11 genannten Größenmerkmale oder überschreitet sie diese nicht mehr, so wirken sich diese Umstände auf die Anwendung der in dem genannten Artikel vorgesehenen Ausnahmen nur dann aus, wenn sie während zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren fortbestanden haben.

(2) Bei der Umrechnung in nationale Währungen darf von den in Artikel 11 genannten und in Europäischen Rechnungseinheiten ausgedrückten Beträgen nur um höchstens 10 % nach oben abgewichen werden.

(3) Die in Artikel 11 bezeichnete Bilanzsumme setzt sich bei der Gliederung nach Artikel 9 aus den Posten A. bis E. der Aktiva und bei der Gliederung nach Artikel 10 aus den Posten A. bis E. zusammen.

#### *Artikel 13*

(1) Fällt ein Vermögensgegenstand auf der Aktiv- oder Passivseite unter mehrere Posten des Gliederungsschemas, so ist die Mitzugehörigkeit zu den anderen Posten bei dem Posten, unter dem er ausgewiesen wird, oder im Anhang zu vermerken, wenn eine solche Angabe zur Aufstellung eines klaren und übersichtlichen Jahresabschlusses nötig ist.

(2) Eigene Aktien und Anteile sowie Anteile an verbundenen Unternehmen dürfen nur unter den dafür vorgesehenen Posten ausgewiesen werden.

#### *Artikel 14*

Unter der Bilanz oder im Anhang sind, sofern sie nicht auf der Passivseite auszuweisen sind, alle Garantieverpflichtungen, gegliedert nach den Garantiearten, die die einzelstaatlichen Rechtsvorschriften vorsehen, und unter Angabe der gewährten dinglichen Sicherheiten anzugeben. Bestehen die Garantieverpflichtungen gegenüber verbundenen Unternehmen, so ist dies gesondert anzugeben.

## Abschnitt 4

**Vorschriften zu einzelnen Posten***Artikel 15*

(1) Für die Zuordnung der Vermögenswerte zum Anlage- oder Umlaufvermögen ist ihre Zweckbestimmung maßgebend.

(2) Das Anlagevermögen umfaßt die Vermögensgegenstände, die dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen.

(3) a) Die Entwicklung der einzelnen Posten des Anlagevermögens ist in der Bilanz oder im Anhang darzustellen. Dabei müssen, ausgehend von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die Zu- und Abgänge sowie die Umbuchungen in dem Geschäftsjahr, die bis zum Bilanzstichtag vorgenommenen Wertberichtigungen sowie die Zuschreibungen von Wertberichtigungen früherer Geschäftsjahre für jeden Posten des Anlagevermögens gesondert aufgeführt werden. Die Wertberichtigungen sind entweder in der Bilanz von dem betreffenden Posten offen abgesetzt oder im Anhang auszuweisen.

b) Wenn zum Zeitpunkt der erstmals nach dieser Richtlinie vorgenommenen Aufstellung des Jahresabschlusses die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Gegenstandes des Anlagevermögens nicht ohne ungerechtfertigte Kosten oder Verzögerungen festgestellt werden können, kann der Restbuchwert am Anfang des Geschäftsjahres als Anschaffungs- oder Herstellungskosten betrachtet werden. Die Anwendung dieses Buchstabens b) ist im Anhang zu erwähnen.

c) Bei Anwendung von Artikel 33 ist der durch Buchstabe a) dieses Absatzes vorgeschriebene Ausweis der Entwicklung der einzelnen Posten des Anlagevermögens aufgrund der neu bewerteten Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorzunehmen.

(4) Die Vorschriften des Absatzes 3 Buchstabe a) und b) gelten entsprechend für die Darstellung des Postens „Aufwendungen für die Errichtung und Erweiterung des Unternehmens“.

*Artikel 16*

Unter dem Posten „Grundstücke und Bauten“ sind Rechte an Grundstücken sowie grundstücksgleiche Rechte auszuweisen, wie sie das nationale Recht festlegt.

*Artikel 17*

Beteiligungen im Sinne dieser Richtlinie sind Anteile an anderen Unternehmen, die dazu bestimmt sind, dem eigenen Geschäftsbetrieb durch Herstellung einer dauernden Verbindung zu jenen Unternehmen zu dienen; dabei ist es gleichgültig, ob die Anteile in Wertpapieren verbrieft sind oder nicht. Es wird eine Beteiligung an einer anderen Gesellschaft vermutet, wenn der Anteil an ihrem Kapital über einem Vomhundertsatz liegt, der von den Mitgliedstaaten auf höchstens 20 % festgesetzt werden darf.

*Artikel 18*

Als Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite sind Ausgaben vor dem Abschlußstichtag auszuweisen, soweit sie Aufwendungen für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, sowie Erträge, die erst nach dem Abschlußstichtag fällig werden. Die Mitgliedstaaten können jedoch vorsehen, daß diese Erträge unter den Forderungen ausgewiesen werden; erreichen sie einen größeren Umfang, so müssen sie im Anhang näher erläutert werden.

*Artikel 19*

Wertberichtigungen beinhalten alle Wertänderungen von Vermögensgegenständen; sie dienen der Berücksichtigung endgültiger oder nicht endgültiger Wertminderungen, welche am Bilanzstichtag festgestellt werden.

*Artikel 20*

(1) Als Rückstellungen sind ihrer Eigenart nach genau umschriebene Verluste oder Verbindlichkeiten auszuweisen, die am Bilanzstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder dem Zeitpunkt ihres Eintritts unbestimmt sind.

(2) Die Mitgliedstaaten können außerdem die Bildung von Rückstellungen für ihrer Eigenart nach genau umgeschriebene, dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnende Aufwendungen zulassen, die am Bilanzstichtag als wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder dem Zeitpunkt ihres Eintritts unbestimmt sind.

(3) Rückstellungen dürfen keine Wertberichtigungen zu Aktivposten darstellen.

*Artikel 21*

Als Rechnungsabgrenzungsposten auf der Passivseite sind Einnahmen vor dem Abschlußstichtag auszuweisen, soweit sie Erträge für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, sowie Aufwendungen vor dem Abschlußstichtag, welche erst nach diesem Tag zu Ausgaben führen. Die Mitgliedstaaten können jedoch vorsehen, daß diese Aufwendungen unter den Verbindlichkeiten ausgewiesen werden; erreichen sie einen größeren Umfang, so müssen sie im Anhang näher erläutert werden.

## Abschnitt 5

**Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung***Artikel 22*

Für die Aufstellung der Gewinn- und Verlustrechnung sehen die Mitgliedstaaten eine oder mehrere der in den Artikeln 23 bis 26 aufgeführten Gliederungen vor. Sieht ein Mitgliedstaat mehrere Gliederungen vor, so kann er den Gesellschaften die Wahl zwischen diesen Gliederungen überlassen.

*Artikel 23*

1. Nettoumsatzerlöse,
2. Veränderung des Bestandes an fertigen und unfertigen Erzeugnissen.
3. Andere aktivierte Eigenleistungen.
4. Sonstige betriebliche Erträge.
5. a) Materialaufwand.  
b) Sonstige externe Aufwendungen.
6. Personalaufwand:  
a) Löhne und Gehälter.  
b) Soziale Aufwendungen, davon für Altersversorgung.
7. a) Wertberichtigungen zu Aufwendungen für die Errichtung und Erweiterung des Unternehmens und zu Sachanlagen und immateriellen Anlagewerten.  
b) Wertberichtigungen zu Gegenständen des Umlaufvermögens, soweit diese die in dem Unternehmen üblichen Wertberichtigungen überschreiten.

8. Sonstige betriebliche Aufwendungen.
9. Erträge aus Beteiligungen, davon aus verbundenen Unternehmen.
10. Erträge aus sonstigen Wertpapieren und Forderungen des Anlagevermögens, davon aus verbundenen Unternehmen.
11. Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge, davon aus verbundenen Unternehmen.
12. Wertberichtigungen zu Finanzanlagen und zu Wertpapieren des Umlaufvermögens.
13. Zinsen und ähnliche Aufwendungen, davon betreffend verbundene Unternehmen.
14. Steuern auf das Ergebnis der normalen Geschäftstätigkeit.
15. Ergebnis der normalen Geschäftstätigkeit nach Abzug der Steuern.
16. Außerordentliche Erträge.
17. Außerordentliche Aufwendungen.
18. Außerordentliches Ergebnis.
19. Steuern auf das außerordentliche Ergebnis.
20. Sonstige Steuern, soweit nicht unter obigen Posten enthalten.
21. Ergebnis des Geschäftsjahres.

*Artikel 24***A. Aufwendungen**

1. Verringerung des Bestandes an fertigen und unfertigen Erzeugnissen.
2. a) Materialaufwand.  
b) Sonstige externe Aufwendungen.
3. Personalaufwand:
  - a) Löhne und Gehälter.
  - b) Soziale Aufwendungen, davon für Altersversorgung.
4. a) Wertberichtigungen zu Aufwendungen für die Errichtung und Erweiterung des Unternehmens und zu Sachanlagen und immateriellen Anlagewerten.  
b) Wertberichtigungen zu Gegenständen des Umlaufvermögens, soweit diese die in den Unternehmen üblichen Wertberichtigungen überschreiten.
5. Sonstige betriebliche Aufwendungen.
6. Wertberichtigungen zu Finanzanlagen und zu Wertpapieren des Umlaufvermögens.
7. Zinsen und ähnliche Aufwendungen, davon an verbundene Unternehmen.
8. Steuern auf das Ergebnis der normalen Geschäftstätigkeit.
9. Ergebnis der normalen Geschäftstätigkeit nach Abzug der Steuern.
10. Außerordentliche Aufwendungen.
11. Steuern auf das außerordentliche Ergebnis.
12. Sonstige Steuern, soweit nicht unter obigen Posten enthalten.
13. Ergebnis des Geschäftsjahres.

**B. Erträge**

1. Nettoumsatzerlöse.
2. Erhöhung des Bestandes an fertigen und unfertigen Erzeugnissen.
3. Andere aktivierte Eigenleistungen.
4. Sonstige betriebliche Erträge.
5. Erträge aus Beteiligungen, davon aus verbundenen Unternehmen.
6. Erträge aus sonstigen Wertpapieren und Forderungen des Anlagevermögens, davon aus verbundenen Unternehmen.

7. Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge, davon aus verbundenen Unternehmen.
8. Ergebnis der normalen Geschäftstätigkeit nach Abzug der Steuern.
9. Außerordentliche Erträge.
10. Ergebnis des Geschäftsjahres.

*Artikel 25*

1. Nettoumsatzerlöse.
2. Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen (einschließlich der Wertberichtigungen).
3. Bruttoergebnis vom Umsatz.
4. Vertriebskosten (einschließlich der Wertberichtigungen).
5. Allgemeine Verwaltungskosten (einschließlich der Wertberichtigungen).
6. Sonstige betriebliche Erträge.
7. Erträge aus Beteiligungen, davon aus verbundenen Unternehmen.
8. Erträge aus sonstigen Wertpapieren und Forderungen des Anlagevermögens, davon aus verbundenen Unternehmen.
9. Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge, davon aus verbundenen Unternehmen.
10. Wertberichtigungen zu Finanzanlagen und zu Wertpapieren des Umlaufvermögens.
11. Zinsen und ähnliche Aufwendungen, davon an verbundene Unternehmen.
12. Steuern auf das Ergebnis der normalen Geschäftstätigkeit.
13. Ergebnis der normalen Geschäftstätigkeit nach Abzug der Steuern.
14. Außerordentliche Erträge.
15. Außerordentliche Aufwendungen.
16. Außerordentliches Ergebnis.
17. Steuern auf das außerordentliche Ergebnis.
18. Sonstige Steuern, soweit nicht unter obigem Posten enthalten.
19. Ergebnis des Geschäftsjahres.

*Artikel 26*

A. Aufwendungen

1. Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen (einschließlich der Wertberichtigungen).
2. Vertriebskosten (einschließlich der Wertberichtigungen).
3. Allgemeine Verwaltungskosten (einschließlich der Wertberichtigungen).
4. Wertberichtigungen zu Finanzanlagen und zu Wertpapieren des Umlaufvermögens.
5. Zinsen und ähnliche Aufwendungen, davon an verbundene Unternehmen.
6. Steuern auf das Ergebnis der normalen Geschäftstätigkeit.
7. Ergebnis der normalen Geschäftstätigkeit nach Abzug der Steuern.
8. Außerordentliche Aufwendungen.
9. Steuern auf das außerordentliche Ergebnis.
10. Sonstige Steuern, soweit nicht unter obigen Posten enthalten.
11. Ergebnis des Geschäftsjahres.

B. Erträge:

1. Nettoumsatzerlöse.
2. Sonstige betriebliche Erträge.
3. Erträge aus Beteiligungen, davon aus verbundenen Unternehmen.

## Art. 27

### Drittes Buch. Handelsbücher

4. Erträge aus sonstigen Wertpapieren und Forderungen des Anlagevermögens, davon aus verbundenen Unternehmen.
5. Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge, davon aus verbundenen Unternehmen.
6. Ergebnis der normalen Geschäftstätigkeit nach Abzug der Steuern.
7. Außerordentliche Erträge.
8. Ergebnis des Geschäftsjahres.

#### *Artikel 27*

Die Mitgliedstaaten können für Gesellschaften, bei denen am Bilanzstichtag die Grenzen von zwei der drei folgenden Größenmerkmalen, nämlich

- Bilanzsumme: 12 500 000 EUR,
  - Nettoumsatzerlöse: 25 000 000 EUR,
  - durchschnittliche Anzahl der während des Geschäftsjahres Beschäftigten: 250,
- nicht überschritten werden, folgen Abweichungen von den in den Artikeln 23 bis 26 aufgeführten Gliederungen gestatten:

- a) in Artikel 23: Zusammenfassung der Posten 1 bis 5 zu einem Posten unter der Bezeichnung „Rohergebnis“;
  - b) in Artikel 24: Zusammenfassung der Posten A. 1, A. 2 und B. 1 bis B. 4 zu einem Posten unter der Bezeichnung „Rohertrag“ oder gegebenenfalls „Rohaufwand“;
  - c) in Artikel 25: Zusammenfassung der Posten 1, 2, 3 und 6 zu einem Posten unter der Bezeichnung „Rohergebnis“;
  - d) in Artikel 26: Zusammenfassung der Posten A. 1, B. 1 und B. 2 zu einem Posten unter der Bezeichnung „Rohertrag“ oder gegebenenfalls „Rohaufwand“.
- Artikel 12 findet Anwendung.

#### Abschnitt 6

### Vorschriften zu einzelnen Posten der Gewinn- und Verlustrechnung

#### *Artikel 28*

Zu den Nettoumsatzerlösen zählen die Erlöse aus dem Verkauf von für die normale Geschäftstätigkeit der Gesellschaft typischen Erzeugnissen und der Erbringung von für die Tätigkeit der Gesellschaft typischen Dienstleistungen nach Abzug von Erlöschmälerungen, der Mehrwertsteuer und anderer unmittelbar auf den Umsatz bezogener Steuern.

#### *Artikel 29*

(1) Unter den Posten „Außerordentliche Erträge“ und „Außerordentliche Aufwendungen“ sind Erträge und Aufwendungen zu erfassen, die außerhalb der normalen Geschäftstätigkeit der Gesellschaft anfallen.

(2) Sind die in Absatz 1 genannten Erträge und Aufwendungen für die Beurteilung der Ertragslage nicht von untergeordneter Bedeutung, so sind sie hinsichtlich ihres Betrags und ihrer Art im Anhang zu erläutern.

Dies gilt auch für die Erträge und Aufwendungen, die einem anderen Geschäftsjahr zuzurechnen sind.

#### *Artikel 30*

Die Mitgliedstaaten können zulassen, daß die Steuern auf das Ergebnis der normalen Geschäftstätigkeit und die Steuern auf das außerordentliche Ergebnis zusammengefaßt und in der Gewinn- und Verlustrechnung unter einem Posten ausgewiesen werden, der vor dem Posten „Sonstige Steuern, soweit nicht unter obigem Posten enthalten“

steht. In diesem Fall wird der Posten „Ergebnis der normalen Geschäftstätigkeit nach Abzug der Steuern“ in den Gliederungen der Artikel 23 bis 26 gestrichen.

Wird diese Ausnahmeregelung angewandt, so müssen die Gesellschaften im Anhang angeben, in welchem Umfang die Steuern auf das Ergebnis der normalen Geschäftstätigkeit und das außerordentliche Ergebnis belasten.

#### Abschnitt 7

### Bewertungsregeln

#### Artikel 31

(1) Die Mitgliedstaaten stellen sicher, daß für die Bewertung der Posten im Jahresabschluß folgende allgemeine Grundsätze gelten:

- a) Eine Fortsetzung der Unternehmenstätigkeit wird unterstellt.
- b) In der Anwendung der Bewertungsmethoden soll Stetigkeit bestehen.
- c) Der Grundsatz der Vorsicht muß in jedem Fall beachtet werden. Das bedeutet insbesondere:
  - aa) Nur die am Bilanzstichtag realisierten Gewinne werden ausgewiesen.
  - bb) Es müssen alle voraussehbaren Risiken und zu vermutenden Verluste berücksichtigt werden, die in dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr entstanden sind, selbst wenn diese Risiken oder Verluste erst zwischen dem Bilanzstichtag und dem Tag der Aufstellung der Bilanz bekanntgeworden sind.
  - cc) Wertminderungen sind unabhängig davon zu berücksichtigen, ob das Geschäftsjahr mit einem Gewinn oder einem Verlust abschließt.
- d) Aufwendungen und Erträge für das Geschäftsjahr, auf das sich der Jahresabschluß bezieht, müssen berücksichtigt werden, ohne Rücksicht auf den Zeitpunkt der Ausgabe oder Einnahme dieser Aufwendungen oder Erträge.
- e) Die in den Aktiv- und Passivposten enthaltenen Vermögensgegenstände sind einzeln zu bewerten.
- f) Die Eröffnungsbilanz eines Geschäftsjahres muß mit der Schlußbilanz des vorhergehenden Geschäftsjahres übereinstimmen.

(2) Abweichungen von diesen allgemeinen Grundsätzen sind in Ausnahmefällen zulässig. Die Abweichungen sind im Anhang anzugeben und hinreichend zu begründen; ihr Einfluß auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ist gesondert anzugeben.

#### Artikel 32

Für die Bewertung der Posten im Jahresabschluß gelten die Artikel 34 bis 42, die die Anschaffungs- und Herstellungskosten zur Grundlage haben.

#### Artikel 33

(1) Die Mitgliedstaaten können gegenüber der Kommission erklären, daß sie sich bis zu einer späteren Koordinierung die Möglichkeit vorbehalten, in Abweichung von Artikel 32 allen Gesellschaften oder einzelnen Gruppen von Gesellschaften zu gestatten oder vorzuschreiben:

- a) die Bewertung auf der Grundlage des Wiederbeschaffungswertes für Sachanlagen, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, und für Vorräte;
- b) die Bewertung der Posten im Jahresabschluß, einschließlich des Eigenkapitals, auf der Grundlage anderer Methoden als der unter Buchstabe a) bezeichneten Methode, die der Inflation Rechnung tragen sollen;
- c) die Neubewertung der Sachanlagen sowie der Finanzanlagen.

Sehen die einzelstaatlichen Rechtsvorschriften Bewertungsmethoden nach Buchstabe a), b) oder c) vor, so sind der Inhalt, der Anwendungsbereich und das Verfahren dieser Methoden festzulegen.

Wird eine solche Methode angewandt, so ist dies unter Angabe der betreffenden Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung sowie der für die Berechnung der ausgewiesenen Werte angewandten Methode im Anhang zu erwähnen.

(2) a) Bei Anwendung des Absatzes 1 ist der Unterschiedsbetrag, welcher sich aus der Bewertung auf der Grundlage der angewandten Methode und der Bewertung nach dem Grundsatz des Artikels 32 ergibt, auf der Passivseite unter dem Posten „Neubewertungsrücklage“ auszuweisen. Die steuerliche Behandlung dieses Postens ist in der Bilanz oder im Anhang zu erläutern.

Zur Anwendung des letzten Unterabsatzes von Absatz 1 veröffentlichen die Gesellschaften im Anhang insbesondere eine Übersicht, aus der bei jeder Änderung der Rücklage während des Geschäftsjahres folgendes ersichtlich ist:

- der Betrag der Neubewertungsrücklage zu Beginn des Geschäftsjahres;
  - die Unterschiedsbeträge aus der Neubewertung, die während des Geschäftsjahres auf die Neubewertungsrücklage übertragen worden sind;
  - die Beträge, die während des Geschäftsjahres in Kapital umgewandelt oder auf andere Weise von der Neubewertungsrücklage übertragen worden sind, sowie die Angabe der Art einer solchen Übertragung;
  - der Betrag der Neubewertungsrücklage am Ende des Geschäftsjahres.
- b) Die Neubewertungsrücklage kann jederzeit ganz oder teilweise in Kapital umgewandelt werden.
- c) Die Neubewertungsrücklage ist aufzulösen, soweit die darin enthaltenen Beträge nicht mehr für die Anwendung der benutzten Bewertungsmethode und die Erfüllung ihres Zwecks erforderlich sind.

Die Mitgliedstaaten können Vorschriften über die Verwendung der Neubewertungsrücklage vorsehen, sofern Übertragungen aus der Neubewertungsrücklage auf die Gewinn- und Verlustrechnung nur insoweit vorgenommen werden dürfen, als die übertragenen Beträge zu Lasten der Gewinn- und Verlustrechnung verbucht worden sind oder einen tatsächlich realisierten Gewinn darstellen. Diese Beträge sind gesondert in der Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisen. Die Neubewertungsrücklage darf, außer wenn sie einen realisierten Gewinn darstellt, weder unmittelbar noch mittelbar auch nicht zum Teil ausgeschüttet werden.

d) Außer in den unter den Buchstaben b) und c) erwähnten Fällen darf die Neubewertungsrücklage nicht aufgelöst werden.

(3) Die Wertberichtigungen sind jährlich anhand des für das betreffende Geschäftsjahr zugrunde gelegten Wertes zu berechnen. Die Mitgliedstaaten können jedoch in Abweichung von den Artikeln 4 und 22 gestatten oder vorschreiben, daß nur der sich aus der Anwendung des Grundsatzes des Artikels 32 ergebende Betrag der Wertberichtigungen unter den betreffenden Posten in den Gliederungen der Artikel 23 bis 26 ausgewiesen wird und daß die Differenz, die sich aus der nach diesem Artikel vorgenommenen Bewertungsmethode ergibt, in den Gliederungen gesondert ausgewiesen wird. Im übrigen sind die Artikel 34 bis 42 entsprechend anzuwenden.

(4) Bei Anwendung von Absatz 1 ist in der Bilanz oder im Anhang für jeden Posten der Bilanz, mit Ausnahme der Vorräte, nach den in den Artikeln 9 und 10 aufgeführten Gliederungen folgendes getrennt auszuweisen:

- a) entweder der Betrag der Bewertungen nach dem Grundsatz des Artikels 32 und der Betrag der bis zum Bilanzstichtag vorgenommenen Wertberichtigungen

- b) oder der sich am Bilanzstichtag ergebende Betrag aus der Differenz zwischen der Bewertung nach diesem Artikel und der Bewertung, die sich bei Anwendung des Artikels 32 ergeben würde, sowie gegebenenfalls der Betrag aus zusätzlichen Wertberichtigungen.

(5) Unbeschadet von Artikel 52 nimmt der Rat auf Vorschlag der Kommission innerhalb von 7 Jahren nach der Bekanntgabe dieser Richtlinie eine Prüfung und gegebenenfalls eine Änderung dieses Artikels unter Berücksichtigung der Wirtschafts- und Währungsentwicklung in der Gemeinschaft vor.

#### *Artikel 34*

(1) a) Soweit die einzelstaatlichen Rechtsvorschriften eine Aktivierung der Aufwendungen für die Errichtung und Erweiterung des Unternehmens gestatten, müssen sie spätestens nach fünf Jahren abgeschrieben sein.

b) Solange diese Aufwendungen nicht vollständig abgeschrieben worden sind, ist die Ausschüttung von Gewinnen verboten, es sei denn, daß die dafür verfügbaren Rücklagen und der Gewinnvortrag wenigstens so hoch wie der nicht abgeschriebene Teil dieser Aufwendungen sind.

(2) Der Inhalt des Postens „Aufwendungen für die Errichtung und Erweiterung des Unternehmens“ ist im Anhang zu erläutern.

#### *Artikel 35*

(1) a) Die Gegenstände des Anlagevermögens sind unbeschadet der Buchstaben b) und c) zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten.

b) Bei den Gegenständen des Anlagevermögens, deren wirtschaftliche Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind die Anschaffungs- und Herstellungskosten um Wertberichtigungen zu vermindern, die so berechnet sind, daß der Wert des Vermögensgegenstandes während dieser Nutzungszeit planmäßig zur Abschreibung gelangt.

c) aa) Bei Finanzanlagen können Wertberichtigungen vorgenommen werden, um sie mit dem niedrigeren Wert anzusetzen, der ihnen am Bilanzstichtag beizulegen ist.

bb) Bei einem Gegenstand des Anlagevermögens sind ohne Rücksicht darauf, ob seine Nutzung zeitlich begrenzt ist, Wertberichtigungen vorzunehmen, um ihn mit dem niedrigeren Wert anzusetzen, der ihm am Bilanzstichtag beizulegen ist, wenn es sich voraussichtlich um eine dauernde Wertminderung handelt.

cc) Die unter den Unterabsätzen aa) und bb) genannten Wertberichtigungen sind in der Gewinn- und Verlustrechnung aufzuführen und gesondert im Anhang anzugeben, wenn sie nicht gesondert in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen sind.

dd) Der niedrigere Wertansatz nach den Unterabsätzen aa) und bb) darf nicht beibehalten werden, wenn die Gründe der Wertberichtigungen nicht mehr bestehen.

d) Wenn bei einem Gegenstand des Anlagevermögens allein für die Anwendung von Steuervorschriften außerordentliche Wertberichtigungen vorgenommen werden, ist der Betrag dieser Wertberichtigungen im Anhang zu erwähnen und hinreichend zu begründen.

(2) Zu den Anschaffungskosten gehören neben dem Einkaufspreis auch die Nebenkosten.

## Art. 36

### Drittes Buch. Handelsbücher

(3) a) Zu den Herstellungskosten gehören neben den Anschaffungskosten der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe die dem einzelnen Erzeugnis unmittelbar zurechenbaren Kosten.

b) Den Herstellungskosten dürfen angemessene Teile der dem einzelnen Erzeugnis nur mittelbar zurechenbaren Kosten, welche auf den Zeitraum der Herstellung entfallen, hinzugerechnet werden.

(4) Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung von Gegenständen des Anlagevermögens gebraucht wird, dürfen in die Herstellungskosten einbezogen werden, sofern sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. Ihre Aktivierung ist im Anhang zu erwähnen.

### *Artikel 36*

Die Mitgliedstaaten können abweichend von Artikel 35 Absatz 1 Buchstabe c) Unterabsatz cc) den Investmentgesellschaften im Sinne des Artikels 5 Absatz 2 gestatten, Wertberichtigungen bei Wertpapieren unmittelbar aus dem Eigenkapital vorzunehmen. Die betreffenden Beträge müssen auf der Passivseite der Bilanz gesondert ausgewiesen werden.

### *Artikel 37*

(1) Artikel 34 gilt entsprechend für den Posten „Forschungs- und Entwicklungskosten“. Die Mitgliedstaaten können jedoch für Ausnahmefälle Abweichungen von Artikel 34 Abs. 1 Buchstabe a) gestatten. In diesem Fall können sie auch Abweichungen von Artikel 34 Abs. 1 Buchstabe b) zulassen. Diese Abweichungen sind im Anhang zu erwähnen und hinreichend zu begründen.

(2) Artikel 34 Absatz 1 Buchstabe a) gilt entsprechend für den Posten „Geschäfts- oder Firmenwert“. Die Mitgliedstaaten können jedoch Gesellschaften gestatten, ihren Geschäfts- oder Firmenwert im Verlauf eines befristeten Zeitraums von mehr als fünf Jahren planmäßig abzuschreiben, sofern dieser Zeitraum die Nutzungsdauer dieses Gegenstands des Anlagevermögens nicht überschreitet und im Anhang erwähnt und begründet wird.

### *Artikel 38*

Gegenstände des Sachanlagevermögens sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, die ständig ersetzt werden und deren Gesamtwert für das Unternehmen von nachrangiger Bedeutung ist, können mit einer gleichbleibenden Menge und einem gleichbleibenden Wert angesetzt werden, wenn ihr Bestand in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringfügigen Veränderungen unterliegt.

### *Artikel 39*

(1) a) Gegenstände des Umlaufvermögens sind unbeschadet der Buchstaben b) und c) zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten.

b) Bei Gegenständen des Umlaufvermögens sind Wertberichtigungen vorzunehmen, um diese Gegenstände mit dem niedrigeren Marktpreis oder in Sonderfällen mit einem anderen niedrigeren Wert anzusetzen, der ihnen am Bilanzstichtag beizulegen ist.

c) Die Mitgliedstaaten können außerordentliche Wertberichtigungen gestatten, soweit diese bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig sind, um zu verhindern, daß in der nächsten Zukunft der Wertansatz dieser Gegenstände in-

folge von Wertschwankungen geändert werden muß. Der Betrag dieser Wertberichtigungen ist gesondert in der Gewinn- und Verlustrechnung oder im Anhang auszuweisen.

- d) Der niedrigere Wertansatz nach den Buchstaben b) und c) darf nicht beibehalten werden, wenn die Gründe der Wertberichtigungen nicht mehr bestehen.
- e) Werden bei einem Gegenstand des Umlaufvermögens außerordentliche Wertberichtigungen allein für die Anwendung von Steuervorschriften vorgenommen, so ist ihre Höhe im Anhang zu erwähnen und hinreichend zu begründen.

(2) Für die Feststellung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gilt Artikel 35 Absätze 2 und 3. Die Mitgliedstaaten können auch Artikel 35 Absatz 4 anwenden. Die Vertriebskosten dürfen nicht in die Herstellungskosten einbezogen werden.

#### *Artikel 40*

(1) Die Mitgliedstaaten können zulassen, daß die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichartiger Gegenstände des Vorratsvermögens sowie alle beweglichen Vermögensgegenstände einschließlich der Wertpapiere nach den gewogenen Durchschnittswerten oder aufgrund des „First in – First out (Fifo)“- oder „Last in – First out (Lifo)“-Verfahrens oder eines vergleichbaren Verfahrens berechnet werden.

(2) Weist am Bilanzstichtag die Bewertung in der Bilanz wegen der Anwendung der Berechnungsmethode nach Absatz 1 im Vergleich zu einer Bewertung auf der Grundlage des letzten vor dem Bilanzstichtag bekannten Marktpreises einen beträchtlichen Unterschied auf, so ist dieser Unterschiedsbetrag im Anhang pauschal für die jeweilige Gruppe auszuweisen.

#### *Artikel 41*

(1) Ist der Rückzahlungsbetrag von Verbindlichkeiten höher als der erhaltene Betrag, so kann der Unterschiedsbetrag aktiviert werden. Er ist gesondert in der Bilanz oder im Anhang auszuweisen.

(2) Dieser Betrag ist jährlich mit einem angemessenen Betrag und spätestens bis zum Zeitpunkt der Rückzahlung der Verbindlichkeiten abzuschreiben.

#### *Artikel 42*

Rückstellungen sind nur in Höhe des notwendigen Betrages anzusetzen.

Rückstellungen, die in der Bilanz unter dem Posten „Sonstige Rückstellungen“ ausgewiesen werden, sind im Anhang zu erläutern, sofern sie einen gewissen Umfang haben.

### Abschnitt 8

### **Inhalt des Anhangs**

#### *Artikel 43*

(1) Im Anhang sind außer den in anderen Bestimmungen dieser Richtlinie vorgeschriebenen Angaben zumindest Angaben zu machen über:

1. die auf die verschiedenen Posten des Jahresabschlusses angewandten Bewertungsmethoden sowie die Methoden zur Berechnung der Wertberichtigungen. Für die in dem Jahresabschluß enthaltenen Werte, welche in fremder Währung lauten oder ursprünglich in fremder Währung lauteten, ist anzugeben, auf welcher Grundlage sie in Landeswährung umgerechnet worden sind;

2. Name und Sitz der Unternehmen, bei denen die Gesellschaft entweder selbst oder durch eine im eigenen Namen, aber für Rechnung der Gesellschaft handelnde Person mit mindestens einem Prozentsatz am Kapital beteiligt ist, den die Mitgliedstaaten auf höchstens 20 % festsetzen dürfen, unter Angabe des Anteils am Kapital sowie der Höhe des Eigenkapitals und des Ergebnisses des letzten Geschäftsjahres, für das das betreffende Unternehmen einen Jahresabschluß festgestellt hat. Diese Angaben können unterbleiben, wenn sie in bezug auf die Zielsetzung des Artikels 2 Absatz 3 von untergeordneter Bedeutung sind. Die Angabe des Eigenkapitals und des Ergebnisses kann ebenfalls unterbleiben, wenn das betreffende Unternehmen seine Bilanz nicht veröffentlicht und es sich mittelbar oder unmittelbar zu weniger als 50 % im Besitz der Gesellschaft befindet.  
Name, Sitz und Rechtsform der Unternehmen, deren unbeschränkt haftender Gesellschafter die Gesellschaft ist. Diese Angabe kann unterbleiben, wenn sie in bezug auf die Zielsetzung des Artikels 2 Absatz 3 von untergeordneter Bedeutung ist.
3. die Zahl und den Nennbetrag oder, wenn ein Nennbetrag nicht vorhanden ist, den rechnerischen Wert der während des Geschäftsjahres im Rahmen eines genehmigten Kapitals gezeichneten Aktien, unbeschadet der Bestimmungen des Artikels 2 Absatz 1 Buchstabe e) der Richtlinie 68/151/EWG und des Artikels 2 Buchstabe c) der Richtlinie 77/91/EWG über den Betrag dieses Kapitals;
4. sofern es mehrere Gattungen von Aktien gibt, die Zahl und den Nennbetrag oder, falls ein Nennbetrag nicht vorhanden ist, den rechnerischen Wert für jede von ihnen;
5. das Bestehen von Genußscheinen, Wandelschuldverschreibungen und vergleichbaren Wertpapieren oder Rechten, unter Angabe der Zahl der Rechte, die sie verbriefen;
6. die Höhe der Verbindlichkeiten der Gesellschaft mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren sowie die Höhe aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft, die dinglich gesichert sind, unter Angabe ihrer Art und Form. Diese Angaben sind jeweils gesondert für jeden Posten der Verbindlichkeiten gemäß den in den Artikeln 9 und 10 aufgeführten Gliederungen zu machen;
7. den Gesamtbetrag der finanziellen Verpflichtungen, die nicht in der Bilanz erschienen, sofern diese Angabe für die Beurteilung der Finanzlage von Bedeutung ist. Davon sind Pensionsverpflichtungen und Verpflichtungen gegenüber verbundenen Unternehmen gesondert zu vermerken;
8. Die Aufgliederung der Nettoumsatzerlöse im Sinne des Artikels 28 nach Tätigkeitsbereichen sowie nach geographisch bestimmten Märkten, soweit sich, unter Berücksichtigung der Organisation des Verkaufes für die normale Geschäftstätigkeit der Gesellschaft typischen Erzeugnissen und der Erbringung von für die normale Geschäftstätigkeit der Gesellschaft typischen Dienstleistungen, die Tätigkeitsbereiche und geographisch bestimmten Märkte untereinander erheblich unterscheiden;
9. den durchschnittlichen Personalbestand während des Geschäftsjahres getrennt nach Gruppen, sowie, falls sie nicht gesondert in der Gewinn- und Verlustrechnung erscheinen, die gesamten in dem Geschäftsjahr verursachten Personalaufwendungen gemäß Artikel 23 Nummer 6;
10. das Ausmaß, in dem die Berechnung des Jahresergebnisses von einer Bewertung der Posten beeinflusst wurde, die in Abweichung von den Grundsätzen der Artikel 31 und 34 bis 42 während des Geschäftsjahres oder eines früheren Geschäftsjahres im Hinblick auf Steuererleichterungen durchgeführt wurde. Wenn eine

solche Bewertung die künftige steuerliche Belastung erheblich beeinflußt, muß dies angegeben werden;

11. den Unterschied zwischen dem Steueraufwand, der dem Geschäftsjahr und den früheren Geschäftsjahren zugerechnet wird, und den für diese Geschäftsjahre gezahlten oder zu zahlenden Steuern, sofern dieser Unterschied für den künftigen Steueraufwand von Bedeutung ist. Dieser Betrag kann auch als Gesamtbetrag in der Bilanz unter einem gesonderten Posten mit entsprechender Bezeichnung ausgewiesen werden;
12. die für ihre Tätigkeit im Geschäftsjahr gewährten Bezüge der Mitglieder der Verwaltungs-, Geschäftsführungs- oder Aufsichtsorgane sowie die entstandenen oder eingegangenen Pensionsverpflichtungen gegenüber früheren Mitgliedern der genannten Organe. Diese Angaben sind zusammengefaßt für jede dieser Personengruppen zu machen;
13. die Beträge der den Mitgliedern der Verwaltungs- und Geschäftsführungs- oder Aufsichtsorgane gewährten Vorschüsse und Kredite unter Angabe der Zinsen, der wesentlichen Bedingungen und der gegebenenfalls zurückgezahlten Beträge sowie die Garantieverpflichtungen zugunsten dieser Personen. Diese Angaben sind zusammengefaßt für jede dieser Personengruppen zu machen.

(2) Bis zu einer späteren Koordinierung brauchen die Mitgliedstaaten Absatz 1 Nummer 2 auf Beteiligungsgesellschaften im Sinne von Artikel 5 Absatz 3 nicht anzuwenden.

(3) Die Mitgliedstaaten können zulassen, daß die in Absatz 1 Nummer 12 vorgesehenen Angaben nicht gemacht werden, wenn sich anhand dieser Angaben der Status eines bestimmten Mitglieds dieser Organe feststellen läßt.

#### *Artikel 44*

(1) Die Mitgliedstaaten können gestatten, daß die in Artikel 11 bezeichneten Gesellschaften einen verkürzten Anhang aufstellen, der die in Artikel 43 Absatz 1 Nummern 5 bis 12 verlangten Angaben nicht enthält. Jedoch sind im Anhang zusammengefaßt für alle betreffenden Posten die in Artikel 43 Absatz 1 Nummer 6 verlangten Angaben zu machen.

(2) Die Mitgliedstaaten können die in Absatz 1 bezeichneten Gesellschaften darüber hinaus von der Verpflichtung befreien, die in Artikel 15 Absatz 3 Buchstabe a) und Absatz 4, den Artikeln 18 und 21 und Artikel 29 Absatz 2, Artikel 30 Absatz 2, Artikel 34 Absatz 2, Artikel 40 Absatz 2 und Artikel 42 Absatz 2 verlangten Angaben zu machen.

(3) Artikel 12 ist anzuwenden.

#### *Artikel 45*

(1) Die Mitgliedstaaten können gestatten, daß die in Artikel 43 Absatz 1 Nummer 2 geforderten Angaben

- a) in einer Aufstellung gemacht werden, die gemäß Artikel 3 Absätze 1 und 2 der Richtlinie 68/151/EWG hinterlegt wird; im Anhang ist auf diese Aufstellung zu verweisen;
- b) nicht gemacht zu werden brauchen, soweit sie geeignet sind, einem in Artikel 43 Absatz 1 Nummer 2 bezeichneten Unternehmen einen erheblichen Nachteil zuzufügen. Die Mitgliedstaaten können dazu die vorherige Zustimmung einer Verwaltungsbehörde oder eines Gerichts verlangen. Das Unterlassen dieser Angaben ist im Anhang zu erwähnen.

(2) Absatz 1 Buchstabe b) findet ebenfalls Anwendung auf die in Artikel 43 Absatz 1 Nummer 8 geforderten Angaben.

Die Mitgliedstaaten können den in Artikel 27 bezeichneten Gesellschaften gestatten, die in Artikel 43 Absatz 1 Nummer 8 geforderten Angaben nicht zu machen. Artikel 12 ist anzuwenden.

### Abschnitt 9

#### **Inhalt des Lageberichts**

##### *Artikel 46*

(1) Der Lagebericht hat zumindest den Geschäftsverlauf und die Lage der Gesellschaft so darzustellen, daß ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild entsteht.

(2) Der Lagebericht soll auch eingehen auf

- a) Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach Schluß des Geschäftsjahres eingetreten sind;
- b) die voraussichtliche Entwicklung der Gesellschaft;
- c) den Bereich Forschung und Entwicklung;
- d) die in Artikel 22 Absatz 2 der Richtlinie 77/91/EWG bezeichneten Angaben über den Erwerb eigener Aktien;
- e) bestehende Zweigniederlassungen der Gesellschaft.

(3) Die Mitgliedstaaten können gestatten, daß die in Artikel 11 bezeichneten Gesellschaften nicht zur Aufstellung eines Lageberichtes verpflichtet sind, sofern sie die in Artikel 22 Absatz 2 der Richtlinie 77/91/EWG verlangten Angaben betreffend den Erwerb eigener Aktien im Anhang machen.

### Abschnitt 10

#### **Offenlegung**

##### *Artikel 47*

(1) Der ordnungsgemäß gebilligte Jahresabschluß und der Lagebericht sowie der Bericht der mit der Abschlußprüfung beauftragten Person sind nach den in den Rechtsvorschriften der einzelnen Mitgliedstaaten gemäß Artikel 3 der Richtlinie 68/151/EWG vorgesehenen Verfahren offenzulegen.

Die Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaates können jedoch den Lagebericht von der genannten Offenlegung freistellen. In diesem Fall ist der Lagebericht am Sitz der Gesellschaft in dem betreffenden Mitgliedstaat zur Einsichtnahme für jedermann bereitzuhalten. Eine vollständige oder teilweise Ausfertigung dieses Berichts muß auf bloßen Antrag kostenfrei erhältlich sein.

(1a) Der Mitgliedstaat der in Artikel 1 Absatz 1 Unterabsätze 2 und 3 bezeichneten Gesellschaft (betroffene Gesellschaft) kann diese Gesellschaft von der Pflicht, ihren Abschluß gemäß Artikel 3 der Richtlinie 68/151/EWG zu veröffentlichen, mit der Maßgabe befreien, daß ihr Abschluß am Sitz der Gesellschaft zur Einsicht für jedermann bereitgehalten wird, sofern:

- a) alle ihre unbeschränkt haftenden Gesellschafter Gesellschaften nach Artikel 1 Absatz 1 Unterabsatz 1 sind, die dem Recht eines anderen Mitgliedstaates als dem Mitgliedstaat der betroffenen Gesellschaft unterliegen, und keine dieser Gesellschaften den Abschluß der betroffenen Gesellschaft mit ihrem eigenen Abschluß veröffentlicht oder

- b) alle unbeschränkt haftenden Gesellschafter Gesellschaften sind, welche nicht dem Recht eines Mitgliedstaates unterliegen, deren Rechtsform jedoch den Rechtsformen im Sinne der Richtlinie 68/151/EWG vergleichbar ist.

Ausfertigungen des Abschlusses müssen auf Antrag erhältlich sein. Das dafür berechnete Entgelt darf die Verwaltungskosten nicht übersteigen. Geeignete Sanktionen sind für den Fall vorzusehen, daß die in diesem Absatz vorgesehene Offenlegung nicht erfolgt.

(2) Abweichend von Absatz 1 können die Mitgliedstaaten zulassen, daß die in Artikel 11 bezeichneten Gesellschaften folgendes offenlegen:

- a) eine verkürzte Bilanz, in die nur die in den Artikeln 9 und 10 vorgesehenen mit Buchstaben und römischen Zahlen bezeichneten Posten aufgenommen werden, wobei die bei dem Posten D. II der Aktiva und dem Posten C. der Passiva des Artikels 9 sowie bei dem Posten D. II des Artikels 10 in Klammern verlangten Angaben gesondert, jedoch zusammengefaßt für alle betreffenden Posten, zu machen sind;
- b) einen gemäß Artikel 44 gekürzten Anhang. Artikel 12 ist anzuwenden.

Die Mitgliedstaaten können diesen Gesellschaften ferner gestatten, die Gewinn- und Verlustrechnung, den Lagebericht sowie den Bericht der mit der Abschlußprüfung beauftragten Person nicht offenzulegen.

(3) Die Mitgliedstaaten können zulassen, daß die in Artikel 27 bezeichneten Gesellschaften folgendes offenlegen:

- a) eine verkürzte Bilanz, welche nur die in den Artikeln 9 und 10 vorgesehenen mit Buchstaben und römischen Zahlen bezeichneten Posten enthält, wobei entweder in der Bilanz oder im Anhang gesondert anzugeben sind:
- die Posten C. I. 3, C. II. 1, 2, 3 und 4, C. III. 1, 2, 3, 4 und 7, D. II. 2, 3 und 6 und D. III. 1 und 2 der Aktiva sowie C. 1, 2, 6, 7 und 9 der Passiva des Artikels 9;
  - die Posten C. I. 3, C. II. 1, 2, 3 und 4, C. III. 1, 2, 3, 4 und 7, D. II. 2, 3 und 6, D. III. 1 und 2, F. 1, 2, 6, 7 und 9 sowie I. 1, 2, 6, 7 und 9 des Artikels 10;
  - die bei den Posten D. II der Aktiva und C. der Passiva des Artikels 9 in Klammern verlangten Angaben, jedoch zusammengefaßt für alle betreffenden Posten und gesondert für die Posten D. II. 2 und 3 der Aktiva sowie C. 1, 2, 6, 7 und 9 der Passiva;
  - die bei dem Posten D. II des Artikels 10 in Klammern verlangten Angaben, jedoch zusammengefaßt für die betreffenden Posten, und gesondert für die Posten D. II. 2 und 3;
- b) einen verkürzten Anhang, der die in Artikel 43 Absatz 1 Nummern 5, 6, 8, 10 und 11 verlangten Angaben nicht enthält. Jedoch sind im Anhang die in Artikel 43 Absatz 1 Nummer 6 vorgesehenen Angaben zusammengefaßt für alle betreffenden Posten zu machen.

Dieser Absatz berührt nicht die Bestimmungen des Absatzes 1 hinsichtlich der Gewinn- und Verlustrechnung, des Lageberichts sowie des Berichts der mit der Abschlußprüfung beauftragten Person.

Artikel 12 ist anzuwenden.

#### *Artikel 48*

Jede vollständige Veröffentlichung des Jahresabschlusses und des Lageberichts ist in der Form und mit dem Wortlaut wiederzugeben, auf deren Grundlage die mit der Abschlußprüfung beauftragte Person ihren Bericht erstellt hat. Der Bestätigungsvermerk muß in vollem Wortlaut beigefügt sein. Hat die mit der Abschlußprüfung beauf-

tragte Person die Bestätigung eingeschränkt oder verweigert, so ist dies unter Angabe der Gründe gleichfalls bekanntzugeben.

*Artikel 49*

Bei einer unvollständigen Veröffentlichung des Jahresabschlusses ist zu erwähnen, daß es sich um eine gekürzte Wiedergabe handelt; es ist auf das Register hinzuweisen, bei welchem der Jahresabschluß nach Artikel 47 Absatz 1 hinterlegt worden ist. Ist diese Hinterlegung noch nicht erfolgt, so ist dies zu erwähnen. Der Bestätigungsvermerk der mit der Abschlußprüfung beauftragten Person darf nicht beigefügt werden; es ist jedoch anzugeben, ob der Bestätigungsvermerk uneingeschränkt oder eingeschränkt erteilt oder ob er verweigert wurde.

*Artikel 50*

Gleichzeitig mit dem Jahresabschluß und in derselben Weise sind offenzulegen

- der Vorschlag zur Verwendung des Ergebnisses,
- die Verwendung des Ergebnisses,

falls diese Angaben nicht im Jahresabschluß enthalten sind.

*Artikel 50a*

Die Jahresabschlüsse können neben der Währung, in der sie aufgestellt wurden, auch in Ecu offengelegt werden. Dabei ist der am Bilanzstichtag gültige Umrechnungskurs zugrunde zu legen. Dieser Kurs ist im Anhang anzugeben.

## Abschnitt 11

**Prüfung***Artikel 51*

(1) a) Die Gesellschaften sind verpflichtet, ihren Jahresabschluß durch eine oder mehrere Personen prüfen zu lassen, die nach einzelstaatlichem Recht zur Prüfung des Jahresabschlusses zugelassen sind.

b) Die mit der Abschlußprüfung beauftragte Person hat auch zu prüfen, ob der Lagebericht mit dem Jahresabschluß des betreffenden Geschäftsjahres in Einklang steht.

(2) Die Mitgliedstaaten können die in Artikel 11 bezeichneten Gesellschaften von der in Absatz 1 genannten Verpflichtung befreien.

Artikel 12 ist anzuwenden.

(3) Im Falle des Absatzes 2 nehmen die Mitgliedstaaten in ihre Rechtsvorschriften geeignete Sanktionen für den Fall auf, daß der Jahresabschluß oder der Lagebericht dieser Gesellschaften nicht nach dieser Richtlinie erstellt sind.

## Abschnitt 12

**Schlußbestimmungen***Artikel 52*

(1) Bei der Kommission wird ein Kontaktausschuß eingesetzt, der zur Aufgabe hat,

a) unbeschadet der Bestimmungen der Artikel 169 und 170 des Vertrags eine gleichmäßige Anwendung dieser Richtlinie durch eine regelmäßige Abstimmung, insbesondere in konkreten Anwendungsfragen, zu erleichtern;

b) die Kommission, falls dies erforderlich sein sollte, bezüglich Ergänzungen oder Änderungen dieser Richtlinie zu beraten.

(2) Der Kontaktausschuß setzt sich aus Vertretern der Mitgliedstaaten sowie Vertretern der Kommission zusammen. Der Vorsitz ist von einem Vertreter der Kommission wahrzunehmen. Die Sekretariatsgeschäfte werden von den Dienststellen der Kommission wahrgenommen.

(3) Der Vorsitzende beruft den Ausschuß von sich aus oder auf Antrag eines der Mitglieder des Ausschusses ein.

#### *Artikel 53*

(1) Als Ecu im Sinne dieser Richtlinie gilt die Rechnungseinheit, die durch die Verordnung (EWG) Nr. 3180/78, in der Fassung der Verordnungen (EWG) Nr. 2626/84 und (EWG) Nr. 1971/89, festgelegt worden ist.

Der Gegenwert in Landeswährung ist derjenige, welcher am 8. November gilt.

(2) Der Rat prüft auf Vorschlag der Kommission alle fünf Jahre die in Europäischen Rechnungseinheiten ausgedrückten Beträge dieser Richtlinie unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen und monetären Entwicklung in der Gemeinschaft und ändert diese Beträge gegebenenfalls.

#### *Artikel 54 (aufgehoben).*

#### *Artikel 55*

(1) Die Mitgliedstaaten erlassen die erforderlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften, um dieser Richtlinie innerhalb von zwei Jahren nach ihrer Bekanntgabe nachzukommen. Sie setzen die Kommission davon unverzüglich in Kenntnis.

(2) Die Mitgliedstaaten können vorsehen, daß die in Absatz 1 bezeichneten Vorschriften erst 18 Monate nach dem in Absatz 1 bezeichneten Zeitpunkt anzuwenden sind.

Diese 18 Monate können jedoch auf fünf Jahre verlängert werden:

- a) bei den „unregistered companies“ im Vereinigten Königreich und in Irland;
- b) für die Anwendung der Artikel 9 und 10 sowie der Artikel 23 bis 26 hinsichtlich der Gliederungen der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung, soweit ein Mitgliedstaat in den letzten drei Jahren vor der Bekanntgabe dieser Richtlinie andere Gliederungen für die bezeichneten Unterlagen in Kraft gesetzt hat;
- c) für die Anwendung der Bestimmungen dieser Richtlinie über die Berechnung und die Bilanzierung von Abschreibungen für Vermögensgegenstände, die unter Artikel 9, Posten C. II. 2 und 3 der Aktiva und unter Artikel 10, Posten C. II. 2 und 3 fallen;
- d) für die Anwendung von Artikel 47 Absatz 1, außer bei Gesellschaften, die aufgrund von Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe f) der Richtlinie 68/151/EWG bereits zur Offenlegung verpflichtet sind; in diesem Fall findet Artikel 47 Absatz 1 Unterabsatz 2 dieser Richtlinie auf den Jahresabschluß und auf den Bericht der mit der Abschlußprüfung beauftragten Person Anwendung;
- e) für die Anwendung von Artikel 51 Absatz 1.

Im übrigen kann diese Frist für die Gesellschaften, deren Hauptzweck die Schifffahrt ist und die im Zeitpunkt des Inkrafttretens der in Absatz 1 bezeichneten Vorschriften bereits begründet sind, von 18 Monaten auf acht Jahre verlängert werden.

(3) Die Mitgliedstaaten teilen der Kommission den Wortlaut der wichtigsten innerstaatlichen Rechtsvorschriften mit, die sie auf dem von dieser Richtlinie erfaßten Gebiet erlassen.

*Artikel 56*

(1) Die Verpflichtung zur Angabe der in den Artikeln 9, 10 und 23 bis 26 vorgesehenen Posten bezüglich verbundener Unternehmen im Sinne des Artikels 41 der Richtlinie 83/349/EWG im Jahresabschluß sowie die Verpflichtung, die in Artikel 13 Absatz 2, Artikel 14 und Artikel 43 Absatz 1 Nummer 7 hinsichtlich verbundener Unternehmen vorgesehenen Angaben zu machen, treten zu dem in Artikel 49 Absatz 2 der bezeichneten Richtlinie genannten Zeitpunkt in Kraft.

(2) Im Anhang sind auch Angaben zu machen über:

- a) Name und Sitz des Unternehmens, das den konsolidierten Abschluß für den größten Kreis von Unternehmen aufstellt, dem die Gesellschaft als Tochterunternehmen angehört.
- b) Name und Sitz des Unternehmens, das den konsolidierten Abschluß für den kleinsten Kreis von Unternehmen aufstellt, der in den unter Buchstabe a) bezeichneten Kreis von Unternehmen einbezogen ist und dem die Gesellschaft als Tochterunternehmen angehört.
- c) den Ort, wo der konsolidierte Abschluß erhältlich ist, es sei denn, das ein solcher nicht zur Verfügung steht.

*Artikel 57*

Unbeschadet der Richtlinien 68/151/EWG und 77/91/EWG brauchen die Mitgliedstaaten die Bestimmungen der vorliegenden Richtlinie über den Inhalt, die Prüfung und die Offenlegung des Jahresabschlusses nicht auf Gesellschaften anzuwenden, die ihrem Recht unterliegen und Tochterunternehmen im Sinne der Richtlinie 83/349/EWG sind, sofern folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- a) das Mutterunternehmen unterliegt dem Recht eines Mitgliedstaats;
- b) alle Aktionäre oder Gesellschafter des Tochterunternehmens haben sich mit der bezeichneten Befreiung einverstanden erklärt; diese Erklärung muß für jedes Geschäftsjahr abgegeben werden;
- c) das Mutterunternehmen hat sich bereit erklärt, für die von dem Tochterunternehmen eingegangenen Verpflichtungen einzustehen;
- d) die Erklärungen nach Buchstaben b) und c) sind nach den in den Rechtsvorschriften der einzelnen Mitgliedstaaten vorgesehenen Verfahren gemäß Artikel 3 der Richtlinie 68/151/EWG offenzulegen;
- e) das Tochterunternehmen ist in den von dem Mutterunternehmen nach der Richtlinie 83/349/EWG aufgestellten konsolidierten Jahresabschluß einbezogen;
- f) die bezeichnete Befreiung wird im Anhang des von dem Mutterunternehmen aufgestellten konsolidierten Abschlusses angegeben;
- g) der unter Buchstabe e) bezeichnete konsolidierte Abschluß, der konsolidierte Lagebericht sowie der Bericht der mit der Prüfung beauftragten Person werden für das Tochterunternehmen nach den in den Rechtsvorschriften der einzelnen Mitgliedstaaten vorgesehenen Verfahren gemäß Artikel 3 der Richtlinie 68/151/EWG offengelegt.

*Artikel 57 a*

(1) Die Mitgliedstaaten können von den ihrem Recht unterliegenden Gesellschaften nach Artikel 1 Absatz 1 Unterabsatz 1, die unbeschränkt haftende Gesellschafter einer der in Artikel 1 Absatz 1 Unterabsätze 2 und 3 genannten Gesellschaften (betroffene Gesellschaften) sind, verlangen, daß der Abschluß der betroffenen Gesellschaft

gemeinsam mit ihrem eigenen Abschluß gemäß dieser Richtlinie aufgestellt, geprüft und offengelegt wird.

In diesem Fall gelten die Anforderungen dieser Richtlinie nicht für die betroffene Gesellschaft.

(2) Die Mitgliedstaaten brauchen die Bestimmungen dieser Richtlinie nicht auf die betroffene Gesellschaft anzuwenden, sofern

- a) der Abschluß dieser Gesellschaft im Einklang mit dieser Richtlinie von einer Gesellschaft nach Artikel 1 Absatz 1 Unterabsatz 1, die unbeschränkt haftender Gesellschafter der betroffenen Gesellschaft ist und dem Recht eines anderen Mitgliedstaates unterliegt, aufgestellt, geprüft und offengelegt wird;
- b) die betroffene Gesellschaft in einen konsolidierten Abschluß einbezogen ist, der im Einklang mit der Richtlinie 83/349/EWG von einem unbeschränkt haftenden Gesellschafter aufgestellt, geprüft und offengelegt wird oder, sofern die betroffene Gesellschaft in den konsolidierten Abschluß einer größeren Gesamtheit von Unternehmen einbezogen ist, der im Einklang mit der Richtlinie 83/349/EWG von einem Mutterunternehmen, das dem Recht eines Mitgliedstaates unterliegt, aufgestellt, geprüft und offengelegt wird. Diese Befreiung ist im Anhang zum konsolidierten Abschluß anzugeben.

(3) In diesen Fällen ist die betroffene Gesellschaft gehalten, jedermann auf Anfrage den Namen der Gesellschaft zu nennen, die den Abschluß offenlegt.

#### *Artikel 58*

Die Mitgliedstaaten brauchen die Bestimmungen der vorliegenden Richtlinie über die Prüfung und Offenlegung der Gewinn- und Verlustrechnung nicht auf Gesellschaften anzuwenden, die ihrem Recht unterliegen und Mutterunternehmen im Sinne der Richtlinie 83/349/EWG sind, sofern folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- a) das Mutterunternehmen stellt einen konsolidierten Abschluß nach der Richtlinie 83/349/EWG auf und ist in diesen Abschluß einbezogen;
- b) die bezeichnete Befreiung wird im Anhang des Jahresabschlusses des Mutterunternehmens angegeben;
- c) die bezeichnete Befreiung wird im Anhang des vom Mutterunternehmen aufgestellten konsolidierten Abschlusses angegeben;
- d) das nach der vorliegenden Richtlinie errechnete Ergebnis des Geschäftsjahres des Mutterunternehmens wird in der Bilanz des Mutterunternehmens ausgewiesen.

#### *Artikel 59*

(1) Die Mitgliedstaaten können gestatten oder vorschreiben, daß eine Beteiligung im Sinne des Artikels 17 am Kapital eines Unternehmens, auf dessen Geschäfts- und Finanzpolitik ein maßgeblicher Einfluß ausgeübt wird, in der Bilanz nach den folgenden Absätzen 2 bis 9 je nach Lage des Falles entweder als Unterposten des Postens ‚Anteile an verbundenen Unternehmen‘ oder als Unterposten des Postens ‚Beteiligungen‘ ausgewiesen wird. Es wird vermutet, daß ein Unternehmen einen maßgeblichen Einfluß auf ein anderes Unternehmen ausübt, sofern jenes Unternehmen 20 % oder mehr der Stimmrechte der Aktionäre oder Gesellschafter dieses Unternehmens besitzt. Artikel 2 der Richtlinie 83/349/EWG findet Anwendung.

(2) Bei der erstmaligen Anwendung des vorliegenden Artikels auf eine Beteiligung im Sinne von Absatz 1 wird diese in der Bilanz wie folgt ausgewiesen:

- a) entweder mit dem Buchwert nach den Artikeln 31 bis 42; dabei wird der Unterschiedsbetrag zwischen diesem Wert und dem Betrag, der dem auf die Beteiligung

- entfallenden Teil des Eigenkapitals entspricht, in der Bilanz oder im Anhang gesondert ausgewiesen. Bei der Berechnung dieses Unterschiedsbetrags wird der Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung dieser Methode zugrunde gelegt;
- b) oder mit dem Betrag, der dem auf die Beteiligung entfallenden Teil des Eigenkapitals entspricht; dabei wird der Unterschiedsbetrag zwischen diesem Wert und dem nach den Bewertungsvorschriften der Artikel 31 bis 42 ermittelte Buchwert in der Bilanz oder im Anhang gesondert ausgewiesen. Bei der Berechnung dieses Unterschiedsbetrags wird der Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung dieser Methode zugrunde gelegt.
  - c) Die Mitgliedstaaten können die Anwendung nur eines der Buchstaben a) und b) vorschreiben. In der Bilanz oder im Anhang ist anzugeben, ob von Buchstabe a) oder b) Gebrauch gemacht worden ist.
  - d) Die Mitgliedstaaten können ferner im Hinblick auf die Anwendung der Buchstaben a) und b) gestatten oder vorschreiben, daß die Berechnung des Unterschiedsbetrags zum Zeitpunkt des Erwerbs der Beteiligung im Sinne von Absatz 1 erfolgt oder beim Erwerb zu verschiedenen Zeitpunkten zu dem Zeitpunkt, zu dem die Anteile oder Aktien Beteiligungen im Sinne des Absatzes 1 geworden sind.

(3) Sind Gegenstände des Aktiv- oder Passivvermögens des Unternehmens, an dem eine Beteiligung nach Absatz 1 besteht, nach anderen Methoden bewertet worden, als sie die Gesellschaft anwendet, die den Jahresabschluß aufstellt, so können diese Vermögenswerte für die Berechnung des Unterschiedsbetrags nach Absatz 2 Buchstabe a) oder Absatz 2 Buchstabe b) nach den Methoden neu bewertet werden, welche die Gesellschaft anwendet, die den Jahresabschluß aufstellt. Wird eine solche Neubewertung nicht vorgenommen, so ist dies im Anhang zu erwähnen. Die Mitgliedstaaten können eine solche Neubewertung vorschreiben.

(4) Der Buchwert nach Absatz 2 Buchstabe a) oder der Betrag, der dem auf die Beteiligung entfallenden Teil des Eigenkapitals nach Absatz 2 Buchstabe b) entspricht, wird um die während des Geschäftsjahres eingetretenen Änderungen des auf die Beteiligung entfallenden Eigenkapitals erhöht oder vermindert; er vermindert sich außerdem um den Betrag der auf die Beteiligung entfallenden Dividenden.

(5) Sofern ein positiver Unterschiedsbetrag nach Absatz 2 Buchstabe a) oder Absatz 2 Buchstabe b) nicht einer bestimmten Kategorie von Gegenständen des Aktiv- oder Passivvermögens zugerechnet werden kann, wird dieser nach den Vorschriften für den Posten 'Firmen- oder Geschäftswert' behandelt.

(6) a) Der auf die Beteiligung im Sinne von Absatz 1 entfallende Teil des Ergebnisses wird unter einen gesonderten Posten mit entsprechender Bezeichnung in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen.

b) Sofern dieser Betrag denjenigen übersteigt, der als Dividende bereits eingegangen ist oder auf deren Zahlung ein Anspruch besteht, ist der Unterschiedsbetrag in eine Rücklage einzustellen, die nicht an die Aktionäre ausgeschüttet werden darf.

c) Die Mitgliedstaaten können gestatten oder vorschreiben, daß der auf die Beteiligung im Sinne von Absatz 1 entfallende Teil des Ergebnisses in der Gewinn- und Verlustrechnung nur ausgewiesen wird, soweit er Dividenden entspricht, die bereits eingegangen sind oder auf deren Zahlung ein Anspruch besteht.

(7) Die Weglassungen nach Artikel 26 Absatz 1 Buchstabe c) der Richtlinie 83/349/EWG werden nur insoweit vorgenommen, als die betreffenden Tatbestände bekannt oder zugänglich sind. Artikel 26 Absätze 2 und 3 der genannten Richtlinie sind anwendbar.

(8) Sofern das Unternehmen, an dem eine Beteiligung im Sinne von Absatz 1 besteht, einen konsolidierten Abschluß aufstellt, sind die vorstehenden Absätze auf das in diesem konsolidierten Abschluß ausgewiesene Eigenkapital anzuwenden.

(9) Auf die Anwendung des vorliegenden Artikels kann verzichtet werden, wenn die Beteiligung im Sinne von Absatz 1 im Hinblick auf die Zielsetzung des Artikels 2 Absatz 3 nur von untergeordneter Bedeutung ist.

#### *Artikel 60*

Bis zu einer späteren Koordinierung können die Mitgliedstaaten vorsehen, daß die Werte, in denen die Investmentgesellschaften im Sinne des Artikel 5 Absatz 2 ihre Mittel angelegt haben, auf der Grundlage des Marktpreises bewertet werden.

In diesem Falle können die Mitgliedstaaten auch die Investmentgesellschaften mit veränderlichem Kapital davon freistellen, die in Artikel 36 erwähnten Beträge der Wertberichtigungen gesondert auszuweisen.

#### *Artikel 61*

Die Mitgliedstaaten brauchen die Vorschriften des Artikels 43 Absatz 1 Nummer 2 hinsichtlich der Höhe des Eigenkapitals sowie des Ergebnisses der betroffenen Unternehmen nicht anzuwenden auf Unternehmen, die ihrem Recht unterliegen und Mutterunternehmen im Sinne der Richtlinie 83/349/EWG sind, sofern

- a) diese Unternehmen in den von dem Mutterunternehmen erstellten konsolidierten Abschluß oder in den konsolidierten Abschluß eines größeren Kreises von Unternehmen nach Artikel 7 Absatz 2 der Richtlinie 83/349/EWG einbezogen worden sind, oder
- b) die Beteiligungen am Kapital dem betroffenen Unternehmen entweder im Jahresabschluß des Mutterunternehmens gemäß Artikel 59 oder in dem konsolidierten Abschluß des Mutterunternehmens nach Artikel 33 der Richtlinie 83/349/EWG behandelt werden.

#### *Artikel 62*

Diese Richtlinie ist an die Mitgliedstaaten gerichtet.

### **Siebente Richtlinie des Rates**

vom 13. Juni 1983

aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages  
über den konsolidierten Abschluß  
(83/349/EWG)

#### **Der Rat der Europäischen Gemeinschaften -**

gestützt auf den Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft und insbesondere auf Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g),  
auf Vorschlag der Kommission,  
nach Stellungnahme des Europäischen Parlaments,  
nach Stellungnahme des Wirtschafts- und Sozialausschusses,  
in Erwägung nachstehender Gründe:

Der Rat hat am 25. Juli 1978 die Richtlinie 78/660/EWG zur Koordinierung der einzelstaatlichen Vorschriften über den Jahresabschluß von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen erlassen. Eine bedeutende Anzahl von Gesellschaften gehört Unternehmenszusammenschlüssen an. Damit die Informationen über die finanziellen Verhältnisse dieser Unternehmenszusammenschlüsse zur Kenntnis der Gesellschafter und Dritter gebracht wird, muß ein konsolidierter Abschluß erstellt werden. Eine Koordinierung der nationalen Vorschriften über den konsolidierten Abschluß ist daher geboten, um die Vergleichbarkeit und Gleichwertigkeit der Informationen zu verwirklichen.

Um die Bedingungen der Konsolidierung zu bestimmen, müssen sowohl die Fälle berücksichtigt werden, in denen die Beherrschungsbefugnis auf einer Mehrheit der Stimmrechte beruht, als auch jene, in denen dies aufgrund von Vereinbarungen, sofern sie zulässig sind, geschieht. Den Mitgliedstaaten ist weiterhin zu gestatten, daß sie gegebenenfalls den Fall regeln, daß unter bestimmten Umständen aufgrund einer Minderheitsbeteiligung eine tatsächliche Beherrschung ausgeübt wird. Es ist den Mitgliedstaaten weiterhin die Möglichkeit einzuräumen, den Fall von auf gleichberechtigter Ebene zustande gekommenen Unternehmenszusammenschlüssen zu regeln.

Die Koordinierung im Bereich des konsolidierten Abschlusses ist abgestellt auf den Schutz der Interessen, die gegenüber Kapitalgesellschaften bestehen. Dieser Schutz beinhaltet den Grundsatz der Aufstellung eines konsolidierten Abschlusses, wenn eine solche Gesellschaft zu einem Unternehmenszusammenschluß gehört; dieser konsolidierte Abschluß ist zumindest dann zwingend zu erstellen, wenn eine solche Gesellschaft ein Mutterunternehmen ist. In Fällen, in denen ein Tochterunternehmen selbst Mutterunternehmen ist, ist es im Interesse einer vollständigen Information weiterhin erforderlich, einen konsolidierten Abschluß aufzustellen. Indessen kann – beziehungsweise in bestimmten Fällen muß – ein Mutterunternehmen von der Pflicht, einen konsolidierten Teilabschluß aufzustellen, befreit werden, sofern seine Gesellschafter und Dritte hinreichend geschützt sind.

Bei Unternehmenszusammenschlüssen, die eine bestimmte Größe nicht überschreiten, ist eine Ausnahme von der Verpflichtung zur Erstellung eines konsolidierten Abschlusses gerechtfertigt. Es ist daher erforderlich, Höchstgrenzen für eine solche Freistellung festzulegen. Daraus ergibt sich, daß die Mitgliedstaaten schon das Überschreiten eines der drei Größenmerkmale für die Nichtanwendung der Ausnahme als ausreichend ansehen oder aber niedrigere Größenmerkmale als die in der Richtlinie vorgesehenen festlegen können.

Der konsolidierte Abschluß muß ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der insgesamt in die Konsolidierung einbezogenen Unternehmen geben. Zu diesem Zweck muß die Konsolidierung grundsätzlich alle Unternehmen des Zusammenschlusses einbeziehen. Im Rahmen dieser Konsolidierung müssen die betreffenden Gegenstände des Aktiv- und Passivvermögens, die Erträge und Aufwendungen dieser Unternehmen voll in den konsolidierten Abschluß übernommen werden; dabei sind die Anteile der außerhalb dieses Zusammenschlusses stehenden Personen gesondert anzugeben. Es sind jedoch die erforderlichen Berichtigungen vorzunehmen, um die Auswirkungen finanzieller Beziehungen zwischen den konsolidierten Unternehmen wegzulassen.

Eine bestimmte Anzahl von Grundsätzen für die Erstellung der konsolidierten Abschlüsse und die Bewertung im Rahmen dieser Abschlüsse müssen festgelegt werden, um sicherzustellen, daß diese übereinstimmende und vergleichbare Vermögenswerte umfassen, sowohl was die hierauf angewandten Bewertungsmethoden als auch die berücksichtigten Geschäftsjahre angeht.

Die Beteiligung am Kapital von Unternehmen, bei denen von der Konsolidierung betroffene Unternehmen einen maßgeblichen Einfluß ausüben, müssen in die konsolidierten Abschlüsse auf der Grundlage der Equity-Methode einbezogen werden.

Es ist unentbehrlich, daß der Anhang des konsolidierten Abschlusses genaue Angaben über die zu konsolidierenden Unternehmen enthält.

Bestimmte in der Richtlinie 78/660/EWG ursprünglich übergangsweise vorgesehene Ausnahmen können vorbehaltlich einer späteren Überprüfung aufrechterhalten bleiben –

**hat folgende Richtlinie erlassen:**

### 1. Abschnitt

#### Voraussetzungen für die Aufstellung des konsolidierten Abschlusses

##### Artikel 1

(1) Die Mitgliedstaaten schreiben jedem ihrem Recht unterliegenden Unternehmen vor, einen konsolidierten Abschluß und einen konsolidierten Lagebericht zu erstellen, wenn dieses Unternehmen (Mutterunternehmen)

- a) die Mehrheit der Stimmrechte der Aktionäre oder Gesellschafter eines Unternehmens (Tochterunternehmens) hat oder
- b) das Recht hat, die Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans eines Unternehmens (Tochterunternehmens) zu bestellen oder abzu-berufen und gleichzeitig Aktionär oder Gesellschafter dieses Unternehmens ist oder
- c) das Recht hat, auf ein Unternehmen (Tochterunternehmen), dessen Aktionär oder Gesellschafter es ist, einen beherrschenden Einfluß aufgrund eines mit diesem Unternehmen geschlossenen Vertrags oder aufgrund einer Satzungsbestimmung dieses Unternehmens auszuüben, sofern das Recht, dem dieses Tochterunternehmen unterliegt, es zuläßt, daß dieses solchen Verträgen oder Satzungsbestimmungen unterworfen wird. Die Mitgliedstaaten brauchen nicht vorzuschreiben, daß das Mutterunternehmen Aktionär oder Gesellschafter des Tochterunternehmens sein muß. Mitgliedstaaten, deren Recht derartige Verträge oder Satzungsbestimmungen nicht vorsieht, sind nicht gehalten, diese Bestimmungen anzuwenden oder
- d) Aktionär oder Gesellschafter eines Unternehmens ist und
  - aa) allein durch die Ausübung seiner Stimmrechte die Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans dieses Unternehmens (Tochterunternehmens), die während des Geschäftsjahres sowie des vorhergehenden Geschäftsjahres bis zur Erstellung des konsolidierten Abschlusses im Amt sind, bestellt worden sind, oder
  - bb) aufgrund einer Vereinbarung mit anderen Aktionären oder Gesellschaftern dieses Unternehmens allein über die Mehrheit der Stimmrechte der Aktionäre oder Gesellschafter dieses Unternehmens (Tochterunternehmens) verfügt. Die Mitgliedstaaten können nähere Bestimmungen über Form und Inhalt einer solchen Vereinbarung treffen.

Die Mitgliedstaaten schreiben mindestens die unter Unterbuchstabe bb) angeführte Regelung vor.

Sie können die Anwendung von Unterbuchstabe aa) davon abhängig machen, daß auf die Beteiligung 20 % oder mehr der Stimmrechte der Aktionäre oder Gesellschafter entfallen.

## Art. 2

### Drittes Buch. Handelsbücher

Unterbuchstabe aa) findet jedoch keine Anwendung, wenn ein anderes Unternehmen gegenüber diesem Tochterunternehmen die Rechte im Sinne der Buchstaben a), b) oder c) hat.

(2) Außer den in Absatz 1 bezeichneten Fällen können die Mitgliedstaaten bis zu einer späteren Koordinierung jedem ihrem Recht unterliegenden Unternehmen die Aufstellung eines konsolidierten Abschlusses und eines konsolidierten Lageberichts vorschreiben, wenn dieses Unternehmen (Mutterunternehmen) an einem anderen Unternehmen (Tochterunternehmen) eine Beteiligung im Sinne von Artikel 17 der Richtlinie 78/660/EWG besitzt und

- a) das Mutterunternehmen tatsächlich einen beherrschenden Einfluß auf das Tochterunternehmen ausübt oder
- b) Mutter- und Tochterunternehmen unter einheitlicher Leitung des Mutterunternehmens stehen.

### *Artikel 2*

(1) Bei der Anwendung von Artikel 1 Absatz 1 Buchstaben a), b) und d) sind den Stimm-, Bestellungs- oder Abberufungsrechten des Mutterunternehmens die Rechte eines anderen Tochterunternehmens oder einer Person, die in eigenem Namen, aber für Rechnung des Mutterunternehmens oder eines anderen Tochterunternehmens handelt, hinzuzurechnen.

(2) Bei der Anwendung von Artikel 1 Absatz 1 Buchstaben a), b) und d) sind von den in Absatz 1 des vorliegenden Artikels bezeichneten Rechten die Rechte abzuziehen,

- a) die mit Aktien oder Anteilen verbunden sind, die für Rechnung einer anderen Person als das Mutterunternehmen oder ein Tochterunternehmen gehalten werden, oder
- b) die mit Aktien oder Anteilen verbunden sind, die als Sicherheit gehalten werden, sofern diese Rechte nach erhaltenen Weisungen ausgeübt werden, oder der Besitz dieser Anteile oder Aktien für das haltende Unternehmen ein laufendes Geschäft im Zusammenhang mit der Gewährung von Darlehen darstellt, sofern die Stimmrechte im Interesse des Sicherungsgebers ausgeübt werden.

(3) Für die Anwendung von Artikel 1 Absatz 1 Buchstaben a) und d) sind von der Gesamtheit der Stimmrechte der Aktionäre oder Gesellschafter eines Tochterunternehmens die Stimmrechte abzuziehen, die mit Aktien oder Anteilen verbunden sind, die von diesem Unternehmen selbst, von einem seiner Tochterunternehmen oder von einer im eigenen Namen, aber für Rechnung dieser Unternehmen handelnden Person gehalten werden.

### *Artikel 3*

(1) Das Mutterunternehmen sowie alle seine Tochterunternehmen sind ohne Rücksicht auf deren Sitz zu konsolidieren; Artikel 13, 14 und 15 bleiben unberührt.

(2) Für die Anwendung von Absatz 1 gilt jedes Tochterunternehmen eines Tochterunternehmens als das des Mutterunternehmens, das an der Spitze der zu konsolidierenden Unternehmen steht.

### *Artikel 4*

(1) Das Mutterunternehmen sowie alle seine Tochterunternehmen sind zu konsolidierende Unternehmen im Sinne dieser Richtlinie, wenn entweder das Mutterunter-

nehmen oder eines oder mehrere seiner Tochterunternehmen eine der folgenden Rechtsformen haben:

- a) in Deutschland:  
Aktiengesellschaft, Kommanditgesellschaft auf Aktien, Gesellschaft mit beschränkter Haftung;
- b) in Belgien:  
Société anonyme/Naamloze vennootschap, Société en commandite par actions/Commanditaire vennootschap op aandelen, Société der personnes à responsabilité limitée/Personenvennootschap met beperkte aansprakelijkheid;
- c) in Dänemark:  
aktieselskaber, kommanditaktieselskaber, anpartsselskaber;
- d) in Frankreich:  
Société anonyme, Société en commandite par actions, Société à responsabilité limitée;
- e) in Griechenland:  
η ανωνυμη εταιρια, η εταιρια περιορισμενης εωθνηξ, η ετεροοργανθμη κατά μετοχξ εταιρια;
- f) in Irland:  
Public companies limited by shares or by guarantee, Private companies limited by shares or by guarantee;
- g) in Italien:  
Società per azioni, Società in accomandita per azioni, Società a responsabilità limitata;
- h) in Luxemburg:  
Société anonyme, Société en commandite par actions, Société a responsabilité limitée;
- i) in den Niederlanden:  
Naamloze vennootschap, Besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid;
- j) im Vereinigten Königreich:  
Public companies limited by shares or by guarantee, Private companies limited by shares or by guarantee.
- k) in Spanien:  
la sociedad anónima, la sociedad comanditaria por acciones, la sociedad de responsabilidad limitada;
- l) in Portugal:  
a sociedade anónima de responsabilidade limitada, a sociedade em comandita por açoes, a sociedade por quotas de responsabilidade limitada;
- m) in Österreich:  
die Aktiengesellschaft, die Gesellschaft mit beschränkter Haftung;
- n) in Finnland:  
osakeyhtiö/aktiebolag;
- o) in Schweden:  
aktiebolag.

Unterabsatz 1 findet auch Anwendung, wenn entweder das Mutterunternehmen oder eines oder mehrere seiner Tochterunternehmen eine der in Artikel 1 Absatz 1 Unterabsätze 2 oder 3 der Richtlinie 78/660/EWG bezeichneten Rechtsformen haben.

## Art. 5

### Drittes Buch. Handelsbücher

(2) Die Mitgliedstaaten können jedoch eine Befreiung von der in Artikel 1 Absatz 1 genannten Verpflichtung vorsehen, wenn das Mutterunternehmen nicht eine der in Absatz 1 des vorliegenden Artikels oder in Artikel 1 Absatz 1 Unterabsätze 2 oder 3 der Richtlinie 78/660/EWG bezeichneten Rechtsformen hat.

#### *Artikel 5*

(1) Die Mitgliedstaaten können eine Befreiung von der in Artikel 1 Absatz 1 bezeichneten Verpflichtung vorsehen, wenn das Mutterunternehmen eine Beteiligungsgesellschaft im Sinne des Artikels 5 Absatz 3 der Richtlinie 78/660/EWG ist und

- a) während des Geschäftsjahres weder mittelbar noch unmittelbar in die Verwaltung des Tochterunternehmens eingegriffen hat, und
- b) das mit der Beteiligung verbundene Stimmrecht bei der Bestellung eines Mitglieds des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans eines Tochterunternehmens während des Geschäftsjahres sowie der fünf vorhergehenden Geschäftsjahre nicht ausgeübt hat oder, falls die Ausübung des Stimmrechts für die Tätigkeit des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans des Tochterunternehmens notwendig war, sofern kein mit der Mehrheit der Stimmrechte beteiligter Aktionär oder Gesellschafter des Mutterunternehmens und kein Mitglied des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans dieses Unternehmens oder seines mit der Mehrheit der Stimmrechte beteiligten Aktionärs oder Gesellschafters den Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorganen des Tochterunternehmens angehört und die so bestellten Mitglieder dieser Organe ihr Amt ohne Einmischung oder Einflußnahme des Mutterunternehmens oder eines seiner Tochterunternehmen ausgeübt haben und
- c) Darlehen nur solchen Unternehmen gewährt hat, an denen es eine Beteiligung besitzt. Sind Darlehen an andere Empfänger gegeben worden, so müssen diese bis zum Stichtag des Jahresabschlusses für das vorhergehende Geschäftsjahr zurückgezahlt worden sein, und
- d) die Befreiung von einer Behörde nach Prüfung der vorstehend aufgeführten Voraussetzungen erteilt worden ist.

(2) a) Wird eine Beteiligungsgesellschaft befreit, so findet Artikel 43 Absatz 2 der Richtlinie 78/660/EWG von dem in Artikel 49 Absatz 2 bezeichneten Zeitpunkt an keine Anwendung auf den Jahresabschluß dieser Gesellschaft im Hinblick auf Mehrheitsbeteiligungen an ihren Tochterunternehmen.

b) Die für Mehrheitsbeteiligungen nach Artikel 43 Absatz 1 Ziffer 2 der Richtlinie 78/660/EWG vorgeschriebenen Angaben brauchen nicht gemacht zu werden, soweit sie geeignet sind, der Gesellschaft, ihren Aktionären oder Gesellschaftern oder einem ihrer Tochterunternehmen einen erheblichen Nachteil zuzufügen. Die Mitgliedstaaten können dazu die vorherige Zustimmung einer Verwaltungsbehörde oder eines Gerichts verlangen. Das Unterlassen dieser Angaben ist im Anhang zu erwähnen.

#### *Artikel 6*

(1) Die Mitgliedstaaten können ferner von der in Artikel 1 Absatz 1 bezeichneten Verpflichtung unbeschadet von Artikel 4 Absatz 2 und Artikel 5 befreien, wenn zum Bilanzstichtag des Mutterunternehmens die zu konsolidierenden Unternehmen insgesamt aufgrund ihrer letzten Jahresabschlüsse zwei der drei in Artikel 27 der Richtlinie 78/660/EWG bezeichneten Größenmerkmale nicht überschreiten.

(2) Die Mitgliedstaaten können gestatten oder vorschreiben, daß bei der Berechnung der vorgenannten Größenmerkmale weder die Verrechnung nach Artikel 19

Absatz 1 noch die Weglassung nach Artikel 26 Absatz 1 Buchstaben a) und b) vorgenommen wird. In diesem Fall werden die Größenmerkmale in bezug auf die Bilanzsumme und die Nettoumsatzerlöse um 20 % erhöht.

(3) Auf die genannten Größenmerkmale ist Artikel 12 der Richtlinie 78/660/EWG anwendbar.

(4) Der vorliegende Artikel darf nicht angewendet werden, wenn eines der zu konsolidierenden Unternehmen eine Gesellschaft ist, deren Wertpapiere zur amtlichen Notierung an einer Wertpapierbörse in einem Mitgliedstaat zugelassen sind.

(5) Bis zum Ablauf einer Frist von zehn Jahren, gerechnet von dem in Artikel 49 Absatz 2 genannten Zeitpunkt an, können die Mitgliedstaaten die in ECU ausgedrückten Größenmerkmale bis auf das Zweieinhalbfache und die durchschnittliche Anzahl der während des Geschäftsjahres Beschäftigten bis auf 500 erhöhen.

### *Artikel 7*

(1) Die Mitgliedstaaten befreien, unbeschadet von Artikel 4 Absatz 2 und der Artikel 5 und 6, jedes ihrem Recht unterliegende Mutterunternehmen, das gleichzeitig Tochterunternehmen ist, von der in Artikel 1 Absatz 1 genannten Verpflichtung, sofern dessen Mutterunternehmen dem Recht eines Mitgliedstaats unterliegt, in den folgenden zwei Fällen:

- a) das Mutterunternehmen besitzt sämtliche Aktien oder Anteile des befreiten Unternehmens. Die Aktien oder Anteile dieses Unternehmens, die aufgrund einer gesetzlichen oder satzungsmäßigen Verpflichtung von Mitgliedern des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans gehalten werden, werden nicht berücksichtigt,
- b) das Mutterunternehmen besitzt 90 % oder mehr der Aktien oder Anteile des befreiten Unternehmens und die anderen Aktionäre dieses Unternehmens haben der Befreiung zugestimmt.

Sofern nach dem Recht eines Mitgliedstaats zum Zeitpunkt der Annahme dieser Richtlinie konsolidierte Abschlüsse in diesem Falle vorgeschrieben sind, braucht dieser Mitgliedstaat diese Vorschrift bis zum Ablauf einer Frist von zehn Jahren ab dem in Artikel 49 Absatz 2 genannten Zeitpunkt nicht anzuwenden.

(2) Die Befreiung hängt von folgenden Voraussetzungen ab:

- a) Das befreite Unternehmen sowie alle seine Tochterunternehmen sind unbeschadet der Artikel 13, 14 und 15 in den konsolidierten Abschluß eines größeren Kreises von Unternehmen einbezogen worden, dessen Mutterunternehmen dem Recht eines Mitgliedstaats unterliegt;
- b) aa) der unter Buchstabe a) bezeichnete konsolidierte Abschluß und der konsolidierte Lagebericht des größeren Kreises von Unternehmen sind von dem Mutterunternehmen dieses Kreises von Unternehmen im Einklang mit dieser Richtlinie nach dem Recht des Mitgliedstaats erstellt und geprüft worden, dem das Mutterunternehmen unterliegt;
- bb) der unter Buchstabe a) bezeichnete konsolidierte Abschluß, der konsolidierte Lagebericht nach Unterbuchstabe aa) sowie der Bericht, der mit der Prüfung dieses Abschlusses beauftragten Person und gegebenenfalls die in Artikel 9 bezeichneten Unterlagen sind von dem befreiten Unternehmen nach dem Recht des Mitgliedstaats, dem dieses Unternehmen unterliegt, nach Artikel 38 offengelegt worden. Der betreffende Mitgliedstaat kann vorschreiben, daß die genannten Unterlagen in seiner Amtssprache offengelegt werden und die Übersetzung dieser Unterlagen beglaubigt wird.

- c) Der Anhang des Jahresabschlusses des befreiten Unternehmens enthält:
- aa) Name und Sitz des Mutterunternehmens, das den unter Buchstabe a) bezeichneten konsolidierten Abschluß aufstellt, und
  - bb) einen Hinweis auf die Befreiung von der Verpflichtung, einen konsolidierten Abschluß und einen konsolidierten Lagebericht aufzustellen.
- (3) Die Mitgliedstaaten brauchen den vorliegenden Artikel nicht auf Gesellschaften anzuwenden, deren Wertpapiere zur amtlichen Notierung an einer Wertpapierbörse in einem Mitgliedstaat zugelassen sind.

*Artikel 8*

(1) Die Mitgliedstaaten können in den von Artikel 7 Absatz 1 nicht erfaßten Fällen unbeschadet von Artikel 4 Absatz 2 und der Artikel 5 und 6 jedes ihrem Recht unterliegenden Mutterunternehmens, das gleichzeitig Tochterunternehmen ist, dessen eigenes Mutterunternehmen dem Recht eines Mitgliedstaats unterliegt, von der in Artikel 1 Absatz 1 genannten Verpflichtung befreien, wenn alle in Artikel 7 Absatz 2 bezeichneten Voraussetzungen erfüllt sind und Aktionäre oder Gesellschafter des befreiten Unternehmens, die einen Mindestprozentsatz des gezeichneten Kapitals dieses Unternehmens besitzen, nicht spätestens sechs Monate vor dem Ablauf des Geschäftsjahres die Aufstellung eines konsolidierten Abschlusses verlangt haben. Die Mitgliedstaaten dürfen diesen Prozentsatz für Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien auf nicht höher als 10 % und für Unternehmen in anderer Rechtsform auf nicht höher als 20 % festlegen.

(2) Ein Mitgliedstaat kann die Befreiung nicht davon abhängig machen, daß das Mutterunternehmen, das den in Artikel 7 Absatz 2 Buchstabe a) bezeichneten konsolidierten Abschluß aufstellt, ebenfalls seinem Recht unterliegt.

(3) Ein Mitgliedstaat kann die Befreiung nicht von Bedingungen bezüglich der Aufstellung und Prüfung des in Artikel 7 Absatz 2 Buchstabe a) bezeichneten konsolidierten Abschlusses abhängig machen.

*Artikel 9*

(1) Die Mitgliedstaaten können die in den Artikeln 7 und 8 vorgesehene Befreiung davon abhängig machen, daß zusätzliche Angaben in Übereinstimmung mit dieser Richtlinie in dem in Artikel 7 Absatz 2 Buchstabe a) genannten konsolidierten Abschluß oder in einer als Anhang beigefügten Unterlage erfolgen, sofern diese Angaben auch von den dem Recht dieses Mitgliedstaats unterliegenden Unternehmen, die zur Aufstellung eines konsolidierten Abschlusses verpflichtet sind und sich in derselben Lage befinden, verlangt werden.

(2) Darüber hinaus können die Mitgliedstaaten die Befreiung davon abhängig machen, daß im Anhang zu dem in Artikel 7 Absatz 2 Buchstabe a) bezeichneten konsolidierten Abschluß oder im Jahresabschluß des befreiten Unternehmens für den Kreis von Unternehmen, deren Mutterunternehmen sie von der Aufstellung eines konsolidierten Abschlusses befreien, alle oder einige der folgenden Angaben gemacht werden:

- Höhe des Anlagevermögens,
- Nettoumsatzerlöse,
- Jahresergebnis und Eigenkapital,
- Zahl der im Geschäftsjahr durchschnittlich beschäftigten Arbeitnehmer.

*Artikel 10*

Die Artikel 7 bis 9 berühren nicht die Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Aufstellung eines konsolidierten Abschlusses oder eines konsolidierten Lageberichts

- sofern diese Unterlagen zur Unterrichtung der Arbeitnehmer oder ihrer Vertreter verlangt werden  
oder
- auf Verlangen einer Verwaltungsbehörde oder eines Gerichts für deren Zwecke.

*Artikel 11*

(1) Die Mitgliedstaaten können unbeschadet von Artikel 4 Absatz 2 und der Artikel 5 und 6 jedes ihrem Recht unterliegende Mutterunternehmen, das gleichzeitig Tochterunternehmen eines nicht dem Recht eines Mitgliedstaats unterliegenden Mutterunternehmens ist, von der in Artikel 1 Absatz 1 genannten Verpflichtung befreien, wenn alle folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- a) das befreite Unternehmen sowie alle seine Tochterunternehmen werden unbeschadet der Artikel 13, 14 und 15 in den konsolidierten Abschluß eines größeren Kreises von Unternehmen einbezogen;
- b) der unter Buchstabe a) bezeichnete konsolidierte Abschluß und gegebenenfalls der konsolidierte Lagebericht sind entweder nach dieser Richtlinie oder derart erstellt worden, daß sie einem nach dieser Richtlinie erstellten konsolidierten Abschluß und konsolidierten Lagebericht gleichwertig sind;
- c) der unter Buchstabe a) bezeichnete konsolidierte Abschluß ist von einer oder mehreren Personen geprüft worden, die aufgrund des Rechts, dem das Unternehmen unterliegt, das diesen Abschluß aufgestellt hat, zur Prüfung von Jahresabschlüssen zugelassen sind.

(2) Artikel 7 Absatz 2 Buchstabe b) Unterbuchstabe bb), Buchstabe c) sowie die Artikel 8 bis 10 finden Anwendung.

(3) Ein Mitgliedstaat darf Befreiungen nach dem vorliegenden Artikel nur insoweit vorsehen, als er die gleichen Befreiungen auch nach den Artikeln 7 bis 10 vorsieht.

*Artikel 12*

(1) Unbeschadet der Artikel 1 bis 10 können die Mitgliedstaaten jedem ihrem Recht unterliegenden Unternehmen vorschreiben, einen konsolidierten Abschluß und einen konsolidierten Lagebericht aufzustellen, wenn

- a) dieses Unternehmen sowie ein oder mehrere andere Unternehmen, die untereinander nicht in der in Artikel 1 Absatz 1 oder 2 bezeichneten Beziehung stehen, aufgrund eines mit diesem Unternehmen geschlossenen Vertrages oder einer Satzungsbestimmung dieser Unternehmen einer einheitlichen Leitung unterstehen oder
- b) das Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgan dieses Unternehmens sowie dasjenige eines oder mehrerer Unternehmen, die miteinander nicht in der in Artikel 1 Absatz 1 oder 2 bezeichneten Beziehung stehen, sich mehrheitlich aus denselben Personen zusammensetzen, die während des Geschäftsjahres und bis zur Aufstellung des konsolidierten Abschlusses im Amt sind.

(2) Bei Anwendung des Absatzes 1 sind die Unternehmen, die untereinander in der in Absatz 1 bezeichneten Beziehung stehen, sowie jedes ihrer Tochterunternehmen zu konsolidierende Unternehmen im Sinne dieser Richtlinie, sofern eines oder mehrere dieser Unternehmen eine der in Artikel 4 genannten Rechtsformen haben.

(3) Artikel 3, Artikel 4 Absatz 2, die Artikel 5 und 6, die Artikel 13 bis 28, Artikel 29 Absätze 1, 3, 4 und 5, die Artikel 30 bis 38 sowie Artikel 39 Absatz 2 finden Anwendung auf den konsolidierten Abschluß und konsolidierten Lagebericht nach dem vorliegenden Artikel; die Hinweise auf das Mutterunternehmen sind als Bezugnahme auf die in Absatz 1 bezeichneten Unternehmen anzusehen. Jedoch sind unbeschadet von Artikel 19 Absatz 2 die in den konsolidierten Abschluß einzubeziehenden Posten „Kapital“, „Agio“, „Neubewertungsrücklage“, „Rücklagen“, „Ergebnisvortrag“ und „Jahresergebnis“ die addierten Beträge der jeweiligen Posten sämtlicher in Absatz 1 bezeichneter Unternehmen.

#### *Artikel 13*

(1) Ein Unternehmen braucht nicht in die Konsolidierung einbezogen zu werden, wenn es im Hinblick auf die Zielsetzung des Artikels 16 Absatz 3 nur von untergeordneter Bedeutung ist.

(2) Entsprechen mehrere Unternehmen den Voraussetzungen des Absatzes 1, so sind diese Unternehmen dennoch in die Konsolidierung einzubeziehen, sofern sie insgesamt im Hinblick auf die Zielsetzung von Artikel 16 Absatz 3 nicht von untergeordneter Bedeutung sind.

(3) Außerdem braucht ein Unternehmen auch dann nicht in die Konsolidierung einbezogen zu werden, wenn

- a) erhebliche und andauernde Beschränkungen
  - aa) die Ausübung der Rechte des Mutterunternehmens in bezug auf Vermögen oder Geschäftsführung dieses Unternehmens
  - oder
  - bb) die Ausübung der einheitlichen Leitung dieses Unternehmens, das in der in Artikel 12 Absatz 1 bezeichneten Beziehung steht, nachhaltig beeinträchtigen,
- b) die für die Aufstellung eines konsolidierten Abschlusses nach dieser Richtlinie erforderlichen Angaben nicht ohne unverhältnismäßig hohe Kosten oder Verzögerungen zu erhalten sind,
- c) die Anteile oder Aktien dieses Unternehmens ausschließlich zum Zwecke ihrer Weiterveräußerung gehalten werden.

#### *Artikel 14*

(1) Wenn ein oder mehrere zu konsolidierende Unternehmen derart unterschiedliche Tätigkeiten ausüben, daß sich ihre Einbeziehung in die Konsolidierung als mit der in Artikel 16 Absatz 3 vorgesehenen Verpflichtung unvereinbar erweist, sind diese Unternehmen unbeschadet von Artikel 33 nicht in den konsolidierten Abschluß einzubeziehen.

(2) Absatz 1 ist nicht allein deshalb anwendbar, weil die in die Konsolidierung einzubeziehenden Unternehmen teils herstellende, teils Handel treibende und teils Dienstleistungen erbringende Unternehmen sind oder weil diese Unternehmen jeweils verschiedene Erzeugnisse herstellen, mit verschiedenen Erzeugnissen Handel treiben oder Dienstleistungen unterschiedlicher Art erbringen.

(3) Die Anwendung des Absatzes 1 ist im Anhang zu erwähnen und hinreichend zu begründen. Werden die Jahresabschlüsse oder die konsolidierten Abschlüsse der so ausgeklammerten Unternehmen nicht in demselben Mitgliedstaat nach der Richtlinie 68/151/EWG offengelegt, so sind sie den konsolidierten Abschlüssen beizufügen oder

der Öffentlichkeit zur Verfügung zu halten. Im letzteren Falle muß eine Abschrift dieser Unterlagen auf bloßen Antrag erhältlich sein; das dafür berechnete Entgelt darf die Verwaltungskosten nicht übersteigen.

#### *Artikel 15*

(1) Sofern ein Mutterunternehmen, das keine gewerbliche Tätigkeit ausübt und keinen Handel treibt, aufgrund einer Vereinbarung mit einem oder mehreren nicht in die Konsolidierung einbezogenen Unternehmen Aktien oder Anteile eines Tochterunternehmens hält, können die Mitgliedstaaten gestatten, daß dieses Mutterunternehmen in Anwendung des Artikels 16 Absatz 3 nicht in die Konsolidierung einbezogen wird.

(2) Der Jahresabschluß des Mutterunternehmens ist dem konsolidierten Abschluß beizufügen.

(3) Wird von dieser Ausnahme Gebrauch gemacht, ist entweder Artikel 59 der Richtlinie 78/660/EWG auf den Jahresabschluß des Mutterunternehmens anzuwenden oder sind die Angaben, die sich aus einer Anwendung der genannten Vorschrift ergeben würden, im Anhang zu machen.

### 2. Abschnitt

#### **Art und Weise der Aufstellung des konsolidierten Abschlusses**

#### *Artikel 16*

(1) Der konsolidierte Abschluß besteht aus der konsolidierten Bilanz, der konsolidierten Gewinn- und Verlustrechnung sowie dem Anhang. Diese Unterlagen bilden eine Einheit.

(2) Der konsolidierte Abschluß ist klar und übersichtlich aufzustellen und hat dieser Richtlinie zu entsprechen.

(3) Der konsolidierte Abschluß hat ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesamtheit der in die Konsolidierung einbezogenen Unternehmen zu vermitteln.

(4) Reicht die Anwendung dieser Richtlinie nicht aus, um ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild im Sinne des Absatzes 3 zu vermitteln, so sind zusätzliche Angaben zu machen.

(5) Ist in Ausnahmefällen die Anwendung einer Vorschrift der Artikel 17 bis 35 und des Artikels 39 mit der in Absatz 3 vorgesehenen Verpflichtung unvereinbar, so muß von der betreffenden Vorschrift abgewichen werden, damit ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild im Sinne des Absatzes 3 vermittelt wird. Eine solche Abweichung ist im Anhang zu erwähnen und hinreichend zu begründen; ihr Einfluß auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ist darzulegen. Die Mitgliedstaaten können die Ausnahmefälle bezeichnen und die entsprechende Ausnahmeregelung festlegen.

(6) Die Mitgliedstaaten können gestatten oder vorschreiben, daß in dem konsolidierten Abschluß neben den Angaben, die aufgrund der vorliegenden Richtlinie erforderlich sind, weitere Angaben gemacht werden.

#### *Artikel 17*

(1) Für die Gliederung des konsolidierten Abschlusses gelten die Artikel 3 bis 10, 13 bis 26 und 28 bis 30 der Richtlinie 78/660/EWG unbeschadet der Bestimmungen der vorliegenden Richtlinie und unter Berücksichtigung der Anpassungen, die sich aus

den besonderen Merkmalen eines konsolidierten Abschlusses im Vergleich zum Jahresabschluß zwangsläufig ergeben.

(2) Die Mitgliedstaaten können bei Vorliegen besonderer Umstände, die einen unverhältnismäßigen Aufwand erfordern, gestatten, daß die Vorräte in dem konsolidierten Abschluß zusammengefaßt werden.

#### *Artikel 18*

Die Gegenstände des Aktiv- und Passivvermögens der in die Konsolidierung einbezogenen Unternehmen werden vollständig in die konsolidierte Bilanz übernommen.

#### *Artikel 19*

(1) Die Buchwerte der Anteile oder Aktien am Kapital der in die Konsolidierung einbezogenen Unternehmen werden mit dem auf sie entfallenden Teil des Eigenkapitals der in die Konsolidierung einbezogenen Unternehmen verrechnet.

- a) Die Verrechnung erfolgt auf der Grundlage der Buchwerte zu dem Zeitpunkt, zu dem diese Unternehmen erstmalig in die Konsolidierung einbezogen werden. Die sich bei der Verrechnung ergebenden Unterschiedsbeträge werden, soweit möglich, unmittelbar unter Posten der konsolidierten Bilanz verbucht, deren Wert höher oder niedriger ist als ihr Buchwert.
- b) Die Mitgliedstaaten können gestatten oder vorschreiben, daß die Verrechnung auf der Grundlage der Werte der feststellbaren Aktiva und Passiva des zu konsolidierenden Unternehmens zum Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile oder Aktien erfolgt oder, beim Erwerb zu verschiedenen Zeitpunkten, zu dem Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen Tochterunternehmen geworden ist.
- c) Ein nach Buchstabe a) verbleibender oder nach Buchstabe b) entstehender Unterschiedsbetrag ist in der konsolidierten Bilanz unter einem gesonderten Posten mit entsprechender Bezeichnung auszuweisen. Der Posten, die angewendeten Methoden und wesentliche Änderungen gegenüber dem Vorjahr sind im Anhang zur Bilanz zu erläutern. Läßt ein Mitgliedstaat eine Verrechnung von positiven mit negativen Unterschiedsbeträgen zu, so sind diese ebenfalls im Anhang aufzugliedern.

(2) Absatz 1 gilt jedoch nicht für Anteile oder Aktien am Kapital des Mutterunternehmens, die sich im Besitz des Mutterunternehmens selbst oder eines anderen in die Konsolidierung einbezogenen Unternehmens befinden. Diese Anteile oder Aktien werden im konsolidierten Abschluß als eigene Aktien oder Anteile nach der Richtlinie 78/660/EWG betrachtet.

#### *Artikel 20*

(1) Die Mitgliedstaaten können gestatten oder vorschreiben, daß der Buchwert der Anteile oder Aktien am Kapital eines in die Konsolidierung einbezogenen Unternehmens nur mit dem auf ihn entfallenden Anteil des Kapitals verrechnet wird, sofern

- a) die Anteile oder Aktien mindestens 90 v. H. des Nennbetrags oder, falls kein Nennbetrag vorhanden ist, des rechnerischen Wertes der Anteile oder Aktien dieses Unternehmens ausmachen, die keine Anteile im Sinne des Artikels 29 Absatz 2 Buchstabe a) der Richtlinie 77/91/EWG sind,
- b) der Hundertsatz, auf den in Buchstabe a) Bezug genommen wird, im Wege einer Vereinbarung erreicht wird, die die Ausgabe von Anteilen oder Aktien durch ein in die Konsolidierung einbezogenes Unternehmen vorsieht,

c) die in Buchstabe b) bezeichnete Vereinbarung keine Barzahlung vorsieht, die über 10 v. H. des Nennbetrags oder, falls kein Nennbetrag vorhanden ist, des rechnerischen Wertes der ausgegebenen Anteile oder Aktien hinausgeht.

(2) Der Unterschiedsbetrag nach Absatz 1 wird je nach Lage des Falles den konsolidierten Rücklagen zugerechnet oder von ihnen abgezogen.

(3) Die Anwendung der Methode nach Absatz 1, die sich daraus ergebenden Veränderungen der Rücklagen sowie der Name und Sitz der betreffenden Unternehmen sind im Anhang anzugeben.

#### *Artikel 21*

Die Beträge, die den Anteilen oder Aktien entsprechen, welche sich bei konsolidierten Tochterunternehmen im Besitz von anderen Personen als den in die Konsolidierung einbezogenen Unternehmen befinden, werden in der konsolidierten Bilanz unter einem gesonderten Posten mit entsprechender Bezeichnung ausgewiesen.

#### *Artikel 22*

Die Aufwendungen und Erträge der in die Konsolidierung einbezogenen Unternehmen werden vollständig in die konsolidierte Gewinn- und Verlustrechnung übernommen.

#### *Artikel 23*

Die Beträge aus dem Ergebnis von konsolidierten Tochterunternehmen, die den Aktien oder Anteilen entsprechen, welche sich im Besitz anderer Personen als den in die Konsolidierung einbezogenen Unternehmen befinden, werden in der konsolidierten Gewinn- und Verlustrechnung unter einem gesonderten Posten mit entsprechender Bezeichnung ausgewiesen.

#### *Artikel 24*

Der konsolidierte Abschluß ist nach den Grundsätzen der Artikel 25 bis 28 aufzustellen.

#### *Artikel 25*

(1) In der Anwendung der Konsolidierungsmethoden soll Stetigkeit bestehen.

(2) Abweichungen von Absatz 1 sind in Ausnahmefällen zulässig. Wird von diesen Abweichungen Gebrauch gemacht, so sind sie im Anhang anzugeben und hinreichend zu begründen; ihr Einfluß auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage aller in die Konsolidierung einbezogenen Unternehmen ist anzugeben.

#### *Artikel 26*

(1) Im konsolidierten Abschluß sind Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der in die Konsolidierung einbezogenen Unternehmen so auszuweisen, als ob sie ein einziges Unternehmen wären. Insbesondere werden in dem konsolidierten Abschluß

- a) Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen in die Konsolidierung einbezogenen Unternehmen weggelassen;
- b) Aufwendungen und Erträge aus Geschäften zwischen in die Konsolidierung einbezogenen Unternehmen weggelassen;
- c) Gewinne und Verluste aus Geschäften zwischen in die Konsolidierung einbezogenen Unternehmen, die in den Buchwert der Aktiva eingehen, weggelassen. Bis zu

einer späteren Koordinierung können die Mitgliedstaaten jedoch zulassen, daß diese Weglassungen nach dem auf das Mutterunternehmen entfallenden Anteil am Kapital der einzelnen in die Konsolidierung einbezogenen Tochterunternehmen erfolgen.

(2) Die Mitgliedstaaten können Abweichungen von Absatz 1 Buchstabe c) zulassen, wenn das Geschäft zu normalen Marktbedingungen geschlossen wird und die Weglassung des Gewinns oder Verlustes einen unverhältnismäßig hohen Aufwand erfordern würde. Abweichungen von dem Grundsatz sind im Anhang anzugeben und, wenn ihr Einfluß auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage aller in die Konsolidierung einbezogenen Unternehmen bedeutend ist, zu erläutern.

(3) Abweichungen von Absatz 1 Buchstaben a), b) und c) sind zulässig, wenn die betreffenden Beträge in bezug auf das Ziel des Artikels 16 Absatz 3 nur von untergeordneter Bedeutung sind.

#### *Artikel 27*

(1) Der konsolidierte Abschluß wird zum selben Stichtag wie der Jahresabschluß des Mutterunternehmens aufgestellt.

(2) Jedoch können die Mitgliedstaaten mit Rücksicht auf den Bilanzstichtag der Mehrzahl oder der bedeutendsten der konsolidierten Unternehmen gestatten oder vorschreiben, daß der konsolidierte Abschluß zu einem anderen Zeitpunkt aufgestellt wird. Wird von dieser Abweichung Gebrauch gemacht, so ist dies im Anhang zum konsolidierten Abschluß anzugeben und hinreichend zu begründen. Außerdem sind Vorgänge von besonderer Bedeutung für die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines konsolidierten Unternehmens, die zwischen dem Bilanzstichtag dieses Unternehmens und dem Stichtag des konsolidierten Abschlusses eingetreten sind, zu berücksichtigen oder anzugeben.

(3) Liegt der Bilanzstichtag eines Unternehmens um mehr als drei Monate vor dem Stichtag des konsolidierten Abschlusses, so wird dieses Unternehmen aufgrund eines auf den Stichtag des konsolidierten Abschlusses aufgestellten Zwischenabschlusses konsolidiert.

#### *Artikel 28*

Hat sich die Zusammensetzung aller in die Konsolidierung einbezogenen Unternehmen im Laufe des Geschäftsjahres erheblich geändert, so sind in den konsolidierten Abschluß Angaben aufzunehmen, die es ermöglichen, die aufeinanderfolgenden konsolidierten Abschlüsse sinnvoll zu vergleichen. Bei einer bedeutenden Änderung können die Mitgliedstaaten im übrigen vorschreiben oder zulassen, dieser Verpflichtung dadurch nachzukommen, daß eine geänderte Eröffnungsbilanz und eine geänderte Gewinn- und Verlustrechnung aufgestellt werden.

#### *Artikel 29*

(1) Die in die Konsolidierung einbezogenen Gegenstände des Aktiv- und Passivvermögens werden nach einheitlichen Methoden und in Übereinstimmung mit den Artikeln 31 bis 42 und 60 der Richtlinie 78/660/EWG bewertet.

(2) a) Das Unternehmen, das den konsolidierten Abschluß aufstellt, hat dieselben Bewertungsmethoden anzuwenden wie diejenigen, welche es auf seinen eigenen Jahresabschluß anwendet. Jedoch können die Mitgliedstaaten die Anwendung anderer

Bewertungsmethoden gestatten oder vorschreiben, soweit diese mit den vorstehend bezeichneten Artikeln der Richtlinie 78/660/EWG übereinstimmen.

b) Wird von diesen Abweichungen Gebrauch gemacht, so sind sie im Anhang des konsolidierten Abschlusses anzugeben und hinreichend zu begründen.

(3) Sofern in die Konsolidierung einbezogene Gegenstände des Aktiv- und Passivvermögens in den Jahresabschlüssen von in die Konsolidierung einbezogenen Unternehmen nach Methoden bewertet worden sind, die sich von den auf die Konsolidierung angewendeten Methoden unterscheiden, sind diese Vermögensgegenstände nach den letzteren Methoden neuzubewerten, es sei denn, daß das Ergebnis dieser Neubewertung in bezug auf die Zielsetzung des Artikels 16 Absatz 3 nur von untergeordneter Bedeutung ist. Abweichungen von diesem Grundsatz sind in Ausnahmefällen zulässig. Sie sind im Anhang zum konsolidierten Abschluß anzugeben und hinreichend zu begründen.

(4) In der konsolidierten Bilanz und in der konsolidierten Gewinn- und Verlustrechnung ist der Konsolidierungsunterschied zwischen dem Steueraufwand, der dem Geschäftsjahr und den früheren Geschäftsjahren zugerechnet wird und den für diese Geschäftsjahre bereits gezahlten oder zu zahlenden Steuern zu berücksichtigen, soweit sich daraus wahrscheinlich für eines der konsolidierten Unternehmen in absehbarer Zukunft ein tatsächlicher Aufwand ergibt.

(5) Sofern bei einem in die Konsolidierung einbezogenen Gegenstand des Aktivvermögens eine außerordentliche Wertberichtigung allein für die Anwendung steuerlicher Vorschriften vorgenommen worden ist, darf dieser Vermögensgegenstand erst nach Wegfall dieser Berichtigung in den konsolidierten Abschluß übernommen werden. Jedoch können die Mitgliedstaaten gestatten oder vorschreiben, daß ein solcher Vermögensgegenstand auch ohne Wegfall der Wertberichtigungen in den konsolidierten Abschluß übernommen wird, sofern der Betrag der Wertberichtigungen im Anhang zum konsolidierten Abschluß angegeben und hinreichend begründet wird.

#### *Artikel 30*

(1) Der in Artikel 19 Absatz 1 Buchstabe c) bezeichnete gesonderte Posten, der einem positiven Konsolidierungsunterschied entspricht, wird nach den Vorschriften für den Posten „Geschäfts- oder Firmenwert“ der Richtlinie 78/660/EWG behandelt.

(2) Die Mitgliedstaaten können zulassen, daß der positive Konsolidierungsunterschied unmittelbar und offen von Rücklagen abgezogen wird.

#### *Artikel 31*

Der Betrag unter dem in Artikel 19 Absatz 1 Buchstabe c) bezeichneten Posten, der einem negativen Konsolidierungsunterschied entspricht, darf in die konsolidierte Gewinn- und Verlustrechnung nur übernommen werden,

- a) wenn dieser Unterschiedsbetrag einer zum Zeitpunkt des Erwerbs erwarteten ungünstigen Entwicklung der künftigen Ergebnisse des betreffenden Unternehmens oder erwarteten Aufwendungen entspricht, soweit sich diese Erwartungen erfüllen, oder
- b) soweit dieser Unterschiedsbetrag einem realisierten Gewinn entspricht.

#### *Artikel 32*

(1) Die Mitgliedstaaten können gestatten oder vorschreiben, daß, sofern ein in die Konsolidierung einbezogenes Unternehmen gemeinsam mit einem oder mehreren nicht in die Konsolidierung einbezogenen Unternehmen ein anderes Unternehmen

leitet, dieses entsprechend dem Anteil der Rechte, die darin von dem in die Konsolidierung einbezogenen Unternehmen gehalten werden, in den konsolidierten Abschluß einbezogen wird.

(2) Die Artikel 13 bis 31 finden sinngemäß auf die in Absatz 1 bezeichnete Quotenkonsolidierung Anwendung.

(3) Im Falle der Anwendung des vorliegenden Artikels ist Artikel 33 nicht anzuwenden, wenn das Unternehmen, das einer Quotenkonsolidierung unterliegt, ein assoziiertes Unternehmen im Sinne von Artikel 33 ist.

#### *Artikel 33*

(1) Wird von einem in die Konsolidierung einbezogenen Unternehmen ein maßgeblicher Einfluß auf die Geschäfts- und Finanzpolitik eines nicht in die Konsolidierung einbezogenen Unternehmens (assoziiertes Unternehmen) ausgeübt, an dem eine Beteiligung im Sinne des Artikels 17 der Richtlinie 78/660/EWG besteht, so ist diese Beteiligung in der konsolidierten Bilanz unter einem gesonderten Posten mit entsprechender Bezeichnung auszuweisen. Es wird vermutet, daß ein Unternehmen einen maßgeblichen Einfluß auf ein anderes Unternehmen ausübt, wenn es 20 % oder mehr der Stimmrechte der Aktionäre oder Gesellschafter dieses Unternehmens hat. Artikel 2 findet Anwendung.

(2) Bei der erstmaligen Anwendung des vorliegenden Artikels auf eine Beteiligung im Sinne von Absatz 1 wird diese in der konsolidierten Bilanz wie folgt ausgewiesen:

- a) entweder mit dem Buchwert im Einklang mit den Bewertungsregeln der Richtlinie 78/660/EWG; dabei wird der Unterschiedsbetrag zwischen diesem Wert und dem Betrag, der dem auf diese Beteiligung entfallenden Teil des Eigenkapitals entspricht, in der konsolidierten Bilanz oder im Anhang gesondert ausgewiesen; dieser Unterschiedsbetrag wird zu dem Zeitpunkt berechnet, zu dem die Methode erstmalig angewendet wird,
- b) oder mit dem Betrag, der dem auf die Beteiligung entfallenden Teil des Eigenkapitals des assoziierten Unternehmens entspricht; dabei wird der Unterschiedsbetrag zwischen diesem Betrag und dem Buchwert im Einklang mit den Bewertungsregeln der Richtlinie 78/660/EWG in der konsolidierten Bilanz oder im Anhang gesondert ausgewiesen; dieser Unterschiedsbetrag wird zu dem Zeitpunkt berechnet, an dem die Methode erstmalig angewendet wird.
- c) Die Mitgliedstaaten können die Anwendung nur eines dieser Buchstaben vorschreiben. In der konsolidierten Bilanz oder im Anhang ist anzugeben, ob von Buchstabe a) oder Buchstabe b) Gebrauch gemacht worden ist.
- d) Ferner können die Mitgliedstaaten für die Anwendung des Buchstabens a) oder b) gestatten oder vorschreiben, daß die Berechnung des Unterschiedsbetrags zum Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile oder Aktien erfolgt oder, beim Erwerb zu verschiedenen Zeitpunkten, zu dem Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen ein assoziiertes Unternehmen geworden ist.

(3) Sind Gegenstände des Aktiv- oder Passivvermögens des assoziierten Unternehmens nach Methoden bewertet worden, die sich von den auf die Konsolidierung nach Artikel 29 Absatz 2 angewendeten Methoden unterscheiden, so können diese Vermögenswerte für die Berechnung des Unterschiedsbetrags nach Absatz 2 Buchstabe a) oder Buchstabe b) des vorliegenden Artikels nach den für die Konsolidierung angewendeten Methoden neu bewertet werden. Wird eine solche Neubewertung nicht vorgenommen, so ist dies im Anhang zu erwähnen. Die Mitgliedstaaten können eine solche Neubewertung vorschreiben.

(4) Der Buchwert nach Absatz 2 Buchstabe a) oder der Betrag, der dem auf die Beteiligung entfallenden Teil des Eigenkapitals des assoziierten Unternehmens nach Absatz 2 Buchstabe b) entspricht, wird um die während des Geschäftsjahres eingetretene Änderung des auf die Beteiligung entfallenden Teils des Eigenkapitals des assoziierten Unternehmens erhöht oder vermindert; er vermindert sich um den Betrag der auf die Beteiligung entfallenden Dividenden.

(5) Kann ein positiver Unterschiedsbetrag nach Absatz 2 Buchstabe a) oder Buchstabe b) nicht einer bestimmten Kategorie von Gegenständen des Aktiv- oder Passivvermögens zugerechnet werden, so wird dieser Betrag nach Artikel 30 und Artikel 39 Absatz 3 behandelt.

(6) Der auf die Beteiligung entfallende Teil des Ergebnisses des assoziierten Unternehmens wird unter einem gesonderten Posten mit entsprechender Bezeichnung in der konsolidierten Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen.

(7) Die Weglassungen nach Artikel 26 Absatz 1 Buchstabe c) werden nur insoweit vorgenommen, als die betreffenden Tatbestände bekannt oder zugänglich sind. Artikel 26 Absätze 2 und 3 sind anwendbar.

(8) Stellt das assoziierte Unternehmen einen konsolidierten Abschluß auf, so sind die vorstehenden Absätze auf das in diesem konsolidierten Abschluß ausgewiesene Eigenkapital anzuwenden.

(9) Auf die Anwendung dieses Artikels kann verzichtet werden, wenn die Beteiligung am Kapital des assoziierten Unternehmens im Hinblick auf die Zielsetzung des Artikel 16 Absatz 3 nur von untergeordneter Bedeutung ist.

#### *Artikel 34*

Im Anhang sind außer den in anderen Bestimmungen dieser Richtlinie vorgeschriebenen Angaben zumindest Angaben zu machen über

1. die auf die verschiedenen Posten des konsolidierten Abschlusses angewandten Bewertungsmethoden sowie die Methoden zur Berechnung der Wertberichtigungen. Für die in dem konsolidierten Abschluß angegebenen Beträge, welche auf fremde Währung lauten oder ursprünglich auf fremde Währung lauteten, ist anzugeben, auf welcher Grundlage sie in die Währung, in welcher der konsolidierte Abschluß aufgestellt wird, umgerechnet worden sind;
2. a) Name und Sitz der in die Konsolidierung einbezogenen Unternehmen, den Anteil des Kapitals, der in den in die Konsolidierung einbezogenen Unternehmen außer dem Mutterunternehmen von jedem in die Konsolidierung einbezogenen Unternehmen oder durch eine im eigenen Namen, aber für Rechnung dieser Unternehmen handelnde Person gehalten wird, sowie die in Artikel 1 und Artikel 12 Absatz 1 bezeichneten Voraussetzungen, aufgrund deren die Konsolidierung nach Anwendung von Artikel 2 erfolgt ist. Die zuletzt genannte Angabe braucht jedoch nicht gemacht zu werden, wenn die Konsolidierung aufgrund von Artikel 1 Absatz 1 Buchstabe a) erfolgt ist und außerdem Kapitalanteil und Anteil an den Stimmrechten übereinstimmen;  
b) die gleichen Angaben sind für die Unternehmen zu machen, die nach den Artikeln 13 und 14 nicht in die Konsolidierung einbezogen worden sind; unbeschadet des Artikels 14 Absatz 3 ist der Ausschluß der in Artikel 13 bezeichneten Unternehmen zu begründen;
3. a) Name und Sitz der Unternehmen, die mit einem in die Konsolidierung einbezogenen Unternehmen im Sinne von Artikel 33 Absatz 1 assoziiert sind, den Anteil ihres Kapitals, der von in die Konsolidierung einbezogenen Unterneh-

- men selbst oder durch eine im eigenen Namen, aber für Rechnung dieser Unternehmen handelnde Person gehalten wird;
- b) die gleichen Angaben sind für die in Artikel 33 Absatz 9 bezeichneten assoziierten Unternehmen zu machen; außerdem ist die Anwendung dieser Vorschrift zu begründen;
4. Name und Sitz der Unternehmen, die Gegenstand einer Quotenkonsolidierung nach Artikel 32 sind, die Tatbestände, aus denen sich die gemeinsame Leitung ergibt, sowie den Anteil des Kapitals dieser Unternehmen, der von in die Konsolidierung einbezogenen Unternehmen selbst oder durch eine im eigenen Namen, aber für Rechnung dieser Unternehmen handelnde Person gehalten wird;
  5. Name und Sitz anderer als der unter den Nummern 2, 3 und 4 bezeichneten Unternehmen, bei denen in die Konsolidierung einbezogene oder nach Artikel 14 weggelassene Unternehmen entweder selbst oder durch eine im eigenen Namen, aber für Rechnung dieser Unternehmen handelnde Person mit mindestens einem Prozentsatz am Kapital beteiligt ist, den die Mitgliedstaaten auf höchstens 20 % festsetzen dürfen, unter Angabe des Anteils am Kapital sowie der Höhe des Eigenkapitals und des Ergebnisses des letzten Geschäftsjahres, für das ein Abschluß aufgestellt worden ist. Diese Angaben können unterbleiben, wenn sie in bezug auf die Zielsetzung des Artikels 16 Absatz 3 von untergeordneter Bedeutung sind. Die Angabe des Eigenkapitals und des Ergebnisses kann ebenfalls unterbleiben, wenn das betreffende Unternehmen seine Bilanz nicht offenlegt und es sich indirekt oder direkt zu weniger als 50 % im Besitz der erwähnten Unternehmen befindet;
  6. den Gesamtbetrag der in der konsolidierten Bilanz ausgewiesenen Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren sowie den Gesamtbetrag der in der konsolidierten Bilanz ausgewiesenen Verbindlichkeiten, die von in die Konsolidierung einbezogenen Unternehmen dinglich gesichert sind, unter Angabe ihrer Art und Form;
  7. den Gesamtbetrag der finanziellen Verpflichtungen, die nicht in der konsolidierten Bilanz erscheinen, sofern diese Angabe für die Beurteilung der Finanzlage der Gesamtheit der in die Konsolidierung einbezogenen Unternehmen von Bedeutung ist. Davon sind Pensionsverpflichtungen und Verpflichtungen gegenüber verbundenen Unternehmen, die nicht in die Konsolidierung einbezogen sind, gesondert auszuweisen;
  8. die Aufgliederung der konsolidierten Nettoumsatzerlöse im Sinne von Artikel 28 der Richtlinie 78/660/EWG nach Tätigkeitsbereichen sowie nach geographisch bestimmten Märkten, soweit sich hinsichtlich der Organisation des Verkaufs von Erzeugnissen und der Erbringung von Dienstleistungen, die der normalen Geschäftstätigkeit sämtlicher in die Konsolidierung einbezogener Unternehmen entsprechen, die Tätigkeitsbereiche und geographisch bestimmten Märkte untereinander erheblich unterscheiden;
  9. a) den durchschnittlichen Personalbestand der in die Konsolidierung einbezogenen Unternehmen während des Geschäftsjahres, getrennt nach Gruppen, sowie, falls sie nicht gesondert in der konsolidierten Gewinn- und Verlustrechnung erscheinen, die in dem Geschäftsjahr verursachten Personalaufwendungen.  
b) Der durchschnittliche Personalbestand der Unternehmen, auf die Artikel 32 Anwendung findet, während des Geschäftsjahres wird gesondert ausgewiesen;
  10. das Ausmaß, in dem die Berechnung des konsolidierten Jahresergebnisses von einer Bewertung der Posten beeinflusst wurde, die in Abweichung von den

Grundsätzen der Artikel 31 und 34 bis 42 der Richtlinie 78/660/EWG sowie des Artikels 29 Absatz 5 der vorliegenden Richtlinie während des Geschäftsjahres oder eines früheren Geschäftsjahres im Hinblick auf Steuererleichterungen durchgeführt wurde. Wenn eine solche Bewertung die künftige steuerliche Belastung der Gesamtheit der in die Konsolidierung einbezogenen Unternehmen erheblich beeinflusst, muß dies angegeben werden;

11. den Unterschied zwischen dem Steueraufwand, der in den konsolidierten Gewinn- und Verlustrechnungen des Geschäftsjahres und der vorangegangenen Geschäftsjahre eingesetzt worden ist, und den für diese Geschäftsjahre gezahlten oder zu zahlenden Steuern, sofern dieser Unterschied von Bedeutung für den künftigen Steueraufwand ist. Dieser Betrag kann auch als Gesamtbetrag in der konsolidierten Bilanz unter einem gesonderten Posten mit entsprechender Bezeichnung ausgewiesen werden;
12. die Höhe der Vergütungen, die für das Geschäftsjahr den Mitgliedern des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans des Mutterunternehmens für die Wahrnehmung ihrer Aufgaben im Mutterunternehmen und seinen Tochterunternehmen gewährt worden sind, sowie die Höhe der unter denselben Voraussetzungen entstandenen oder eingegangenen Pensionsverpflichtungen gegenüber früheren Mitgliedern der genannten Organe. Diese Angaben sind zusammengefaßt für jede dieser Personengruppen zu machen. Die Mitgliedstaaten können verlangen, daß in die Angaben nach Satz 1 auch Vergütungen für die Wahrnehmung von Aufgaben in Unternehmen einbezogen werden, zu denen Beziehungen im Sinne von Artikel 32 oder von Artikel 33 bestehen;
13. die Höhe der Vorschüsse und Kredite, die den Mitgliedern des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans des Mutterunternehmens von diesem Unternehmen oder einem seiner Tochterunternehmen gewährt worden sind, mit Angabe des Zinssatzes, der wesentlichen Bedingungen und der gegebenenfalls zurückgezahlten Beträge, sowie die Garantieverpflichtungen zugunsten dieser Personen. Diese Angaben sind zusammengefaßt für jede dieser Personengruppe zu machen. Die Mitgliedstaaten können verlangen, daß die Angaben nach Satz 1 auch für Vorschüsse und Kredite zu machen sind, die von Unternehmen gewährt werden, zu denen Beziehungen im Sinne von Artikel 32 oder von Artikel 33 bestehen.

#### *Artikel 35*

(1) Die Mitgliedstaaten könnten gestatten, daß die in Artikel 34 Nummern 2, 3, 4 und 5 geforderten Angaben

- a) in einer Aufstellung gemacht werden, die nach Artikel 3 Absätze 1 und 2 der Richtlinie 68/151/EWG hinterlegt wird; im Anhang ist auf diese Aufstellung zu verweisen;
- b) unterlassen werden, soweit sie geeignet sind, einem in diesen Vorschriften bezeichneten Unternehmen einen erheblichen Nachteil zuzufügen. Die Mitgliedstaaten können dazu die vorherige Zustimmung einer Verwaltungsbehörde oder eines Gerichts verlangen. Das Unterlassen dieser Angaben ist im Anhang zu erwähnen.

(2) Absatz 1 Buchstabe b) findet ebenfalls Anwendung auf die in Artikel 34 Nummer 8 geforderten Angaben.

3. Abschnitt

**Konsolidierter Lagebericht**

*Artikel 36*

(1) Der konsolidierte Lagebericht hat zumindest den Geschäftsverlauf und die Lage der Gesamtheit der in die Konsolidierung einbezogenen Unternehmen so darzustellen, daß ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild entsteht.

(2) Der konsolidierte Lagebericht soll auch eingehen auf

- a) Ereignisse von besonderer Bedeutung, die nach Abschluß des Geschäftsjahres eingetreten sind;
- b) die voraussichtliche Entwicklung der Gesamtheit dieser Unternehmen;
- c) den Bereich Forschung und Entwicklung der Gesamtheit dieser Unternehmen;
- d) die Zahl und den Nennbetrag oder, wenn ein Nennbetrag nicht vorhanden ist, den rechnerischen Wert aller Anteile oder Aktien des Mutterunternehmens, die entweder von diesem Unternehmen selbst, von Tochterunternehmen oder von einer im eigenen Namen, aber für Rechnung dieser Unternehmen handelnden Person gehalten werden. Die Mitgliedstaaten können gestatten oder vorschreiben, daß diese Angaben im Anhang gemacht werden.

4. Abschnitt

**Prüfung des konsolidierten Abschlusses**

*Artikel 37*

(1) Das Unternehmen, das den konsolidierten Abschluß aufstellt, muß diesen durch eine oder mehrere Personen prüfen lassen, die nach dem Recht des Mitgliedstaats, dem dieses Unternehmen unterliegt, zur Prüfung von Jahresabschlüssen zugelassen sind.

(2) Die mit der Prüfung des konsolidierten Abschlusses beauftragte Person oder beauftragten Personen haben auch zu prüfen, ob der konsolidierte Lagebericht mit dem konsolidierten Abschluß des betreffenden Geschäftsjahres in Einklang steht.

5. Abschnitt

**Offenlegung des konsolidierten Abschlusses**

*Artikel 38*

(1) Der ordnungsgemäß gebilligte konsolidierte Abschluß, der konsolidierte Lagebericht sowie der Bericht der mit der Prüfung des konsolidierten Abschlusses beauftragten Person werden von dem Unternehmen, das den konsolidierten Abschluß aufstellt, nach dem Recht des Mitgliedstaats, dem dieses Unternehmen unterliegt, gemäß Artikel 3 der Richtlinie 68/151/EWG offengelegt.

(2) Auf den konsolidierten Lagebericht findet Artikel 47 Absatz 1 Unterabsatz 2 der Richtlinie 78/660/EWG Anwendung.

(3) Artikel 47 Absatz 1 Unterabsatz 2 letzter Satz der Richtlinie 78/660/EWG erhält folgende Fassung: „Eine vollständige oder teilweise Ausfertigung dieses Berichts muß auf bloßen Antrag erhältlich sein. Das dafür berechnete Entgelt darf die Verwaltungskosten nicht übersteigen“.

(4) Sofern jedoch das Unternehmen, das den konsolidierten Abschluß aufstellt, nicht in einer der in Artikel 4 genannten Rechtsformen organisiert ist und auch nicht

für die in Absatz 1 genannten Unterlagen nach innerstaatlichem Recht der Verpflichtung zu einer Offenlegung unterliegt, die der des Artikels 3 der Richtlinie 68/151/EWG entspricht, muß es zumindest diese Unterlagen an seinem Sitz zur Einsichtnahme für jedermann bereithalten. Ausfertigungen dieser Unterlagen müssen auf bloßen Antrag erhältlich sein. Das dafür berechnete Entgelt darf die Verwaltungskosten nicht übersteigen.

(5) Die Artikel 48 und 49 der Richtlinie 78/660/EWG sind anwendbar.

(6) Die Mitgliedstaaten sehen geeignete Sanktionen für den Fall vor, daß die in dem vorliegenden Artikel vorgesehene Offenlegung nicht erfolgt.

#### *Artikel 38a*

Der konsolidierte Abschluß kann neben der Währung, in der er aufgestellt wurde, auch in Ecu offengelegt werden. Dabei ist der am Stichtag der konsolidierten Bilanz gültige Umrechnungskurs zugrunde zu legen. Dieser Kurs ist im Anhang anzugeben.

### 6. Abschnitt

#### Übergangsbestimmungen und Schlußbestimmungen

##### *Artikel 39*

(1) In dem ersten nach dieser Richtlinie aufgestellten konsolidierten Abschluß für eine Gesamtheit von Unternehmen, zwischen denen bereits vor der Anwendung der in Artikel 49 Absatz 1 bezeichneten Vorschriften eine der in Artikel 1 Absatz 1 genannten Beziehungen bestanden hat, können die Mitgliedstaaten gestatten oder vorschreiben, daß für die Anwendung des Artikels 19 Absatz 1 der Buchwert der Anteile oder Aktien sowie der auf sie entfallende Anteil des Eigenkapitals zu einem Zeitpunkt berücksichtigt werden, der nicht später als der Zeitpunkt der ersten Konsolidierung nach dieser Richtlinie liegt.

(2) Absatz 1 gilt sinngemäß für die Bewertung von Anteilen oder Aktien oder des auf sie entfallenden Anteils am Eigenkapital eines assoziierten in die Konsolidierung einbezogenen Unternehmens nach Artikel 33 Absatz 2 sowie der Quotenkonsolidierung nach Artikel 32.

(3) Entspricht der besondere Posten nach Artikel 19 Absatz 1 einem positiven Konsolidierungsunterschied, der vor dem Tag der Aufstellung des ersten konsolidierten Abschlusses nach dieser Richtlinie aufgetreten ist, so können die Mitgliedstaaten zulassen, daß

- a) für die Anwendung von Artikel 30 Absatz 1 der befristete Zeitraum von über fünf Jahren nach Artikel 37 Absatz 2 der Richtlinie 78/660/EWG vom Tag der Aufstellung des ersten konsolidierten Abschlusses nach der vorliegenden Richtlinie an berechnet wird und
- b) für die Anwendung von Artikel 30 Absatz 2 der Abzug von den Rücklagen am Tag der Aufstellung des ersten konsolidierten Abschlusses nach der vorliegenden Richtlinie vorgenommen wird.

##### *Artikel 40*

(1) Bis zum Ablauf der Fristen für die Anpassung ihres nationalen Rechts an die Richtlinien, die in Ergänzung der Richtlinie 78/660/EWG die Vorschriften über den Jahresabschluß für Banken und andere Finanzinstitute sowie Versicherungsunterneh-

men angleichen, können die Mitgliedstaaten von den Vorschriften der vorliegenden Richtlinie, welche die Gliederung des konsolidierten Abschlusses und die Art der Bewertung der darin einbezogenen Vermögensgegenstände sowie die Angaben im Anhang betreffen, abweichen

- a) gegenüber jedem zu konsolidierenden Unternehmen, das eine Bank, ein anderes Finanzinstitut oder ein Versicherungsunternehmen ist,
- b) wenn die zu konsolidierenden Unternehmen hauptsächlich aus Banken, Finanzinstituten oder Versicherungsunternehmen bestehen.

Sie können ferner von Artikel 6 abweichen, jedoch nur hinsichtlich der Anwendung der Grenzen und Größenmerkmale auf die obengenannten Unternehmen.

(2) Soweit die Mitgliedstaaten vor der Anwendung der in Artikel 49 Absatz 1 bezeichneten Vorschriften allen Unternehmen, die Banken, andere Finanzinstitute oder Versicherungsunternehmen sind, nicht vorgeschrieben haben, einen konsolidierten Abschluß zu erstellen, können sie bis zur Anwendung einer der in Absatz 1 bezeichneten Richtlinien im nationalen Recht, längstens aber für Geschäftsjahre, die im Jahr 1993 enden, gestatten,

- a) daß der Eintritt der in Artikel 1 Absatz 1 bezeichneten Verpflichtung für die obengenannten Unternehmen, sofern sie Mutterunternehmen sind, aufgeschoben wird. Dies ist im Jahresabschluß des Mutterunternehmens anzugeben. Außerdem sind im Hinblick auf jedes Tochterunternehmen die in Artikel 43 Absatz 1 Ziffer 2 der Richtlinie 78/660/EWG vorgesehenen Angaben zu machen,
- b) daß für den Fall, daß ein konsolidierter Abschluß erstellt wird, die obengenannten Unternehmen, sofern sie Tochterunternehmen sind, nicht in die Konsolidierung einbezogen werden; Artikel 33 bleibt unberührt. Die in Artikel 34 Ziffer 2 vorgesehenen Angaben sind im Hinblick auf diese Tochterunternehmen im Anhang zu machen.

(3) In den Fällen des Absatzes 2 Buchstabe b) ist der Jahresabschluß oder der konsolidierte Abschluß der betreffenden Tochterunternehmen, sofern er offenzulegen ist, dem konsolidierten Abschluß oder, falls ein solcher nicht vorhanden ist, dem Jahresabschluß des Mutterunternehmens beizufügen, oder der Öffentlichkeit zur Verfügung zu halten. Im letzteren Falle muß eine Abschrift dieser Unterlagen auf bloßen Antrag hin gegen ein Entgelt erhältlich sein, das die Verwaltungskosten hierfür nicht übersteigen darf.

#### *Artikel 41*

(1) Unternehmen, zwischen denen Beziehungen im Sinne des Artikels 1 Absatz 1 Buchstaben a) und b) sowie Buchstabe d) Unterbuchstabe bb) bestehen, sowie die übrigen Unternehmen, die mit einem der genannten Unternehmen in einer solchen Beziehung stehen, sind verbundene Unternehmen im Sinne der Richtlinie 78/660/EWG sowie der vorliegenden Richtlinie.

(2) Sofern ein Mitgliedstaat die Verpflichtung, einen konsolidierten Abschluß aufzustellen, nach Artikel 1 Absatz 1 Buchstabe c) oder Buchstabe d) Unterbuchstabe aa) oder nach Artikel 1 Absatz 2 oder nach Artikel 12 Absatz 1 vorschreibt, sind auch die Unternehmen, zwischen denen Beziehungen im Sinne der genannten Vorschriften bestehen, sowie die übrigen Unternehmen, die mit einem der genannten Unternehmen in einer solchen Beziehung oder in einer Beziehung im Sinne von Absatz 1 stehen, verbundene Unternehmen im Sinne von Absatz 1.

(3) Sofern ein Mitgliedstaat die Verpflichtung, einen konsolidierten Abschluß nach Artikel 1 Absatz 1 Buchstabe c) oder Buchstabe d) Unterbuchstabe aa) oder Artikel 1

Absatz 2 oder nach Artikel 12 Absatz 1 aufzustellen, nicht vorschreibt, kann er dennoch die Anwendung des Absatzes 2 des vorliegenden Artikels vorschreiben.

(4) Artikel 2 und Artikel 3 Absatz 2 finden Anwendung.

(5) Wendet ein Mitgliedstaat Artikel 4 Absatz 2 an, so kann er verbundene Unternehmen, die Mutterunternehmen sind und von denen aufgrund ihrer Rechtsform vom Mitgliedstaat die Aufstellung eines konsolidierten Abschlusses nach dieser Richtlinie nicht gefordert wird, sowie Mutterunternehmen mit entsprechender Rechtsform von der Anwendung des Absatzes 1 ausnehmen.

*Artikel 42 bis 46 (nicht abgedruckt)*

*Artikel 47*

Der gemäß Artikel 52 der Richtlinie 78/660/EWG eingesetzte Kontaktausschuß hat außerdem folgende Aufgaben:

- a) unbeschadet der Artikel 169 und 170 des Vertrages eine gleichmäßige Anwendung dieser Richtlinie durch eine regelmäßige Abstimmung, insbesondere in konkreten Anwendungsfragen, zu erleichtern;
- b) die Kommission erforderlichenfalls bezüglich Ergänzungen oder Änderungen dieser Richtlinie zu beraten.

*Artikel 48 (aufgehoben)*

*Artikel 49*

(1) Die Mitgliedstaaten erlassen vor dem 1. Januar 1988 die erforderlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften, um dieser Richtlinie nachzukommen. Sie setzen die Kommission unverzüglich davon in Kenntnis.

(2) Die Mitgliedstaaten können vorsehen, daß die in Absatz 1 bezeichneten Vorschriften erstmals auf die konsolidierten Abschlüsse des am 1. Januar 1990 oder im Laufe des Jahres 1990 beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden sind.

(3) Die Mitgliedstaaten teilen der Kommission den Wortlaut der wichtigsten innerstaatlichen Rechtsvorschriften mit, die sie auf dem unter diese Richtlinie fallenden Gebiet erlassen.

*Artikel 50*

(1) Der Rat prüft auf Vorschlag der Kommission fünf Jahre nach dem in Artikel 49 Absatz 2 bezeichneten Zeitpunkt unter Berücksichtigung der bei der Anwendung dieser Richtlinie gewonnenen Erfahrungen, der Ziele dieser Richtlinie und der wirtschaftlichen und monetären Lage den Artikel 1 Absatz 1 Buchstabe d) zweiter Unterabsatz, den Artikel 4 Absatz 2, die Artikel 5 und 6, den Artikel 7 Absatz 1 sowie die Artikel 12, 43 und 44 und ändert sie erforderlichenfalls.

(2) Absatz 1 läßt Artikel 53 Absatz 2 der Richtlinie 78/660/EWG unberührt.

*Artikel 51*

Diese Richtlinie ist an alle Mitgliedstaaten gerichtet.



# Erläuterungen

## DRITTES BUCH

### Handelsbücher

#### Erster Abschnitt

#### Vorschriften für alle Kaufleute

#### Erster Unterabschnitt

#### Buchführung, Inventar

#### Vorbemerkungen

#### Vor § 238

#### Übersicht

Rdn.		Rdn.	
I. Rechnungslegung und öffentliches Interesse		bb) Insbesondere: Kapitalgesellschaften & Co. .... 15	
1. Begriff und Zweck der Rechnungslegung .....	1	b) Konzernabschluß .....	16
2. Rechnungslegung und Publizität .....	2	3. Zum materiellen Gehalt der Neuregelung .....	17
II. Entstehung und Grundgedanken des kodifizierten Bilanzrechts		IV. Das Bilanzrecht im Rahmen des europäischen Gemeinschaftsrechts	
1. Zu den durchgeführten EG-Richtlinien		1. Prinzip gemeinschaftskonformer Auslegung .....	18
a) Bilanzrichtlinie .....	3	2. Unmittelbare Rechtswirkung der Richtlinien .....	19
b) Konzernbilanzrichtlinie .....	4	V. Inkrafttreten; Übergangsvorschriften	
c) Bilanzprüferrichtlinie .....	6	1. Inkrafttreten (Art. 13 BiRiLiG) .....	20
d) Bankbilanzrichtlinie und Versicherungsbilanzrichtlinie .....	6a	2. Übergangsrecht (Art. 11 BiRiLiG) ...	
2. BiRiLiG: Gesetzgebungsverfahren ...	7	a) Zu Art. 11 Abs. 1 BiRiLiG	
3. Ursprüngliche und neue Konzeption des BiRiLiG		aa) Seit dem 1. 1. 1986 verbindliche Vorschriften .....	21
a) Zur Konzeption der Regierungsentwürfe .....	9	bb) Vorschriften über den Einzelabschluß .....	22
b) Zur Konzeption des Unterausschusses .....	10	cc) Vorschriften über den Konzernabschluß .....	23
c) Folgerungen und Kritik .....	11	dd) Prüfungsrechtliche Vorschriften .....	24
III. Das kodifizierte Bilanzrecht im Überblick		ee) Art. 24–28 EGHGB (Überblick und Weiterverweis) .....	27
1. Zum Aufbau des Dritten Buches .....	12	b) Zu Art. 11 Abs. 2 BiRiLiG (Gewinnverwendung in der GmbH) .....	28
2. Zu den Normadressaten			
a) Einzelabschluß			
aa) Allgemeines .....	14		

## Schrifttum

(nur Monographien und selbständig erschienene Arbeiten; soweit nicht anders angegeben, zitiert mit den Verfasseramen und, soweit üblich, mit Kurztitel; vgl. auch die Angaben vor Rdn. 3, 18 und 20). *Adler/Düring/Schmaltz* Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen<sup>6</sup> (sieben Teilbände, Register- und Ergänzungsband seit 1995), zitiert: ADS<sup>6</sup>; *Adler/Düring/Schmaltz* Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen<sup>5</sup> (Loseblatt, seit 1987), zitiert ADS<sup>5</sup>; *Baetge* Bilanzen<sup>4</sup> (1996); *Biener* AG, KGaA, GmbH, Konzerne – Rechnungslegung, Prüfung und Publizität nach den Richtlinien der EG (1979); *Biener* Die gesellschafts- und bilanzrechtlichen Gesetze nach Änderung durch das Bilanzrichtlinien-Gesetz (1986); *Biergans* Einkommensteuer und Steuerbilanz<sup>6</sup> (1992); *Budde/Clemm/Ellrott/Förschle/Hoyos* Beck'scher Bilanz-Kommentar<sup>4</sup> (1999); *Castan/Heymann/Müller/Ordelheide/Scheffler* Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung (Loseblatt, seit 1987); *Eisele* Technik des betrieblichen Rechnungswesens<sup>6</sup> (1999); *Federmann* Bilanzierung nach Handelsrecht und Steuerrecht<sup>11</sup> (2000); *Glade* Praxishandbuch der Rechnungslegung und Prüfung<sup>2</sup> (1995); *Grochlar/Wittmann* (Hrsg.) Handwörterbuch der Betriebswirtschaft<sup>4</sup> (1974/1976); zitiert: HWB; *Gross/Schruff* Der Jahresabschluß nach neuem Recht<sup>2</sup> (1986); *Großfeld* Bilanzrecht<sup>3</sup> (1997); *Helmrich* Bilanzrichtlinien-Gesetz – Texte, Stellungnahmen, Protokolle (1986); *Herrmann/Heuer/Raupach* Kommentar zum EStG und KStG einschließlich Nebengesetzen<sup>21</sup> (Loseblatt, seit 1996); *Hofbauer/Kupsch* (Hrsg.) Bonner Handbuch Rechnungslegung (Loseblatt, seit 1986); *Hübschmann/Hepp/Spitaler* Kommentar zur AO und FGO<sup>10</sup> (Loseblatt, seit 1995); *IdW* (Hrsg.) Wirtschaftsprüfer-Handbuch Bd. I<sup>12</sup> (2000), Bd. II<sup>11</sup> (1998); *Institut der Wirtschaftsprüfer* Die Fachgutachten und Stellungnahmen auf dem Gebiete der Rechnungslegung und Prüfung (Loseblatt), zitiert: *IdW*; *Institut der Wirtschaftsprüfer* IDW Prüfungsstandards (IDW PS), IDW Stellungnahmen zur Rechnungslegung (IDW RS), IDW Standards (IDW S), IDW Prüfungs- und Rechnungslegungshinweise (IDW PH und RH), Loseblatt; *Kirchhof/Söhn* EStG-Kommentar (Loseblatt, seit 1986); *Knobbe-Keuk* Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht<sup>9</sup> (1993); *Kosiol/Chmielewicz/Schweitzer* Handwörterbuch des Rechnungswesens<sup>2</sup> (1981), zitiert: HWR; *Küting/Weber* Handbuch der Rechnungslegung<sup>4</sup> Bd. 1a (1995); *Leffson/Rückle/Großfeld* (Hrsg.) Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB (1986), zitiert: HuRB; *Maul* Handelsrechtliche Rechnungslegung (1978); *Max/Wessels* (Hrsg.) Handbuch der Wirtschaftswissenschaften<sup>2</sup> (1966), zitiert: HdW; *Moxter* Bilanzlehre<sup>3</sup> Bd. I (1984), Bd. II (1986); *Moxter* Bilanzrechtsprechung<sup>5</sup> (1999); *Münzinger* Bilanzrechtsprechung der Zivil- und Strafgerichte (1987); *L. Schmidt* Kommentar zum EStG<sup>20</sup> (2001); *Thiel* Bilanzrecht – Handelsbilanz/Steuerbilanz<sup>4</sup> (1990); *Tipke/Lang* Steuerrecht<sup>16</sup> (1998); *Tipke/Kruse* AO-FGO, Kommentar<sup>16</sup> (Loseblatt, seit 1996); *Weber-Grellet* Steuerbilanzrecht (1996); *Winnefeld* Bilanz-Handbuch<sup>2</sup> (2000); *v. Wysocki/Schulze-Osterloh* (Hrsg.) Handbuch des Jahresabschlusses in Einzeldarstellungen (Loseblatt, seit 1984), zitiert: HdJ.

**Geschichte der Buchführung und Bilanzierung:** *Barth* Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts, Bd. I (1953), Bd. II 1 (1955); *Leyerer* Historische Entwicklung der Buchführung seit der ersten Kenntnis bis zum 17. Jahrhundert, ZfH 1922, 141; *Schmidt-Busemann* Entstehung und Bedeutung der Vorschriften über Handelsbücher (1977); *D. Schneider* Geschichte der Buchhaltung und Bilanzierung, HWR<sup>2</sup> Sp. 616 ff; *Wieland* Handelsrecht Bd. I (1921) S. 300 ff.

**Ausländisches Recht und Rechtsvergleichung:** *Bartholomew/Brown/Muis* Konzernabschlüsse in Europa (1981); *Egger/Ruppe* Reform der Rechnungslegung in Österreich (1987); *Großfeld* Internationales Unternehmensrecht (1986), § 9; *Käfer* Berner Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch, Bd. VIII 2, vor und zu Art. 957–960 OR (1976 und 1980); *Kirchner* Weltbilanzen. Probleme der internationalen Konzernrechnungslegung (1978); *Kirchner* Konzernrechnungslegung in Europa, AG 1981, 325; *Krejci* Grundriß des Handelsrechts (1995), 28.–30. Kapitel (S. 531 ff); *Straube* Kommentar zum Handelsgesetzbuch (1987), vor und zu § 38–§ 47 (*Torggler/Kucsko*); *Vagts* Law and Accounting in Business Associations, in International Encyclopedia of Comparative Law, Bd. 13 Kap. 12a (1972); *Weilinger* Die Aufstellung und Feststellung des Jahresabschlusses (1998); ferner die Sammelwerke zum europäischen Gesellschaftsrecht von *Habersack* (1999), von *Lutter* (Europäisches Unternehmensrecht<sup>4</sup> 1996) und von *Schwarz* (2000).

## I. Rechnungslegung und öffentliches Interesse

### 1. Begriff und Zweck der Rechnungslegung

Zur Rechnungslegung gehören die Führung der Handelsbücher (§§ 238 f), die 1  
Aufstellung des Inventars und die Inventur (§§ 240 f), die Bilanzierung (§§ 242 ff,  
264 ff) sowie die Aufbewahrung der Handelsbücher und sonstigen Aufzeichnungen  
(§§ 257 ff). Zwecke der Rechnungslegung sind **Dokumentation** und **Gläubigerschutz**  
**durch Selbstkontrolle** des Kaufmanns (§ 238, 2 f; § 240, 1; § 242, 2; § 257, 1). Doku-  
mentation und Selbstkontrolle dienen zunächst seinem Eigeninteresse. Die Begrün-  
dung von gesetzlichen Pflichten ist auf das öffentliche Interesse an ordentlicher  
Geschäftsführung einschließlich Wahrung der Gläubigerbelange zurückzuführen; nur  
dieses rechtfertigt auch die Strafbarkeit von Buchführungs- und Bilanzdelikten nach  
§§ 283 ff StGB (vgl. § 238, 65 ff). Weil die Regelung einem öffentlichen Interesse dient,  
hat sie ebenso einen rechtspolizeilichen Hintergrund wie das Registerrecht (vor § 8, 1)  
und das Firmenrecht (vor § 17, 1). Das entspricht der Herkunft der Buchführungsvor-  
schriften aus dem französischen Merkantilismus (zu den Ursprüngen vgl. § 238, 4  
m. Nachw. in Fn. 10) und fand vor dem BiRiLiG auch im systematischen Standort  
(§§ 38 ff a. F.) des traditionellen handelsrechtlichen Normenbestandes Ausdruck.

### 2. Rechnungslegung und Publizität

Publizität bedeutet Offenlegung des Jahresabschlusses und zusätzlicher Unter- 2  
lagen in den Grenzen und unter den Voraussetzungen der §§ 325 ff, §§ 1, 3, 5 f, 9 PublG  
durch Einreichung zum Handelsregister und Bekanntmachung im Bundesanzeiger.  
Während die **Rechnungslegung** als Instrument ordnungsmäßiger Geschäftsführung  
(Rdn. 1) zum *internen Organisationsrecht* jedes kaufmännischen Geschäftsbetriebs  
gehört,<sup>1</sup> betrifft die **Publizität** die *Außenbeziehungen* solcher Unternehmen, die von  
einer AG oder GmbH betrieben werden (so mit zusätzlicher Abstufung nach Größen-  
merkmalen §§ 325 ff) oder die ohne Rücksicht auf die Rechtsform des Unternehmens-  
trägers die Größenmerkmale des § 1 PublG erreichen.<sup>2</sup> Ein Zusammenhang zwischen  
Publizität und Rechnungslegung besteht nur mittelbar, indem letztere das gegenständ-  
liche Substrat der Offenlegung abgibt. Publizität bezweckt die Transparenz der wirt-  
schaftlichen Lage der genannten Unternehmen für außenstehende Dritte. Damit soll  
ein zusätzlicher, also über die herkömmliche Dokumentation und Selbstkontrolle  
(Rdn. 1) hinausreichender Gläubigerschutz erreicht, aber auch den Informationsinter-  
essen einer sachverständigen Öffentlichkeit sowie der von Unternehmensentscheidun-  
gen mittelbar Betroffenen Rechnung getragen und die allgemeine Vertrauensbasis  
gestärkt werden.<sup>3</sup> Weil diese Schutzinteressen ihrer Art nach rechtsformunabhängig  
sind (und teilweise auch rechtsformunabhängig verwirklicht werden), können die  
Publizitätsvorschriften als Bestandteil eines Unternehmensrechts aufgefaßt werden.

<sup>1</sup> Ebenso *Canaris HandelsR*<sup>23</sup> § 12 I 2; a. M. *K. Schmidt HandelsR*<sup>5</sup> § 15 I 1.

<sup>2</sup> Zur Verwendung quantitativ bestimmter Merk-  
male vgl. *Rittner* in *Gedächtnisschrift für Rödiger*,  
1978, S. 74 ff.

<sup>3</sup> Die genannten Gesichtspunkte stammen aus der  
Reg.Begr. zum PublG, vgl. BTDrucks. V/3197,  
S. 13 f.

## II. Entstehung und Grundgedanken des kodifizierten Bilanzrechts

### Schrifttum

(vgl. zunächst die Angaben vor Rdn. 1); Sammelbände: *Bierich/Busse v. Colbe/Laßmann/Lutter* (Hrsg.) Rechnungslegung nach neuem Recht (ZGR-Sonderheft 2) (1980); *Lutter* Europäisches Unternehmensrecht (ZGR-Sonderheft 1)<sup>4</sup> (1996); Aufsätze (jeweils Auswahl) zur Bilanzrichtlinie unten, besonders in Fn. 7, 10, zur Konzernbilanzrichtlinie in Fn. 13, 14, 17, zur Durchführung der Bilanzrichtlinie in Fn. 27–29; Stellungnahmen verschiedener Organisationen: Fn. 33, 34.

### 1. Zu den durchgeführten EG-Richtlinien

- 3 a) Bilanzrichtlinie.** Mit dem BiRiLiG sind, wie schon der volle Titel des Gesetzes zum Ausdruck bringt,<sup>4</sup> die 4., 7. und 8. Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts durchgeführt worden. Die 4. Richtlinie vom 25. 7. 1978 (ABl. EG vom 25. 7. 1978 Nr. L 222 S. 11; vgl. Textteil) ist die sogenannte Bilanzrichtlinie.<sup>5</sup> Vorarbeiten seit 1965<sup>6</sup> führten zunächst zum Vorentwurf 1968 (ABl. EG vom 14. 3. 1968 Nr. L 65 S. 8 ff), sodann zum Kommissionsvorschlag von 1971 (ABl. EG vom 28. 1. 1972 Nr. C S. 11 ff).<sup>7</sup> Verschiedene Stellungnahmen<sup>8</sup> veranlaßten einen Überarbeitungsprozeß, an dessen Ende der geänderte Kommissionsvorschlag von 1974 stand (Bull. EG Beil. 6/1974). Die Verabschiedung durch den Ministerrat erfolgte nach neuerlichen Stellungnahmen<sup>9</sup> erst 1978. Ein vollständiger Überblick über den Inhalt der Richtlinie<sup>10</sup> erledigt sich nach deren Durchführung. Aus der Sicht des deutschen Rechts bleibt vor allem festzuhalten, daß die Richtlinie einen wesentlichen Teil der Gesellschaften mbH prüfungs- und publizitätspflichtig machte, ferner, daß sie für AG, KGaA und GmbH das englische „true and fair view“-Prinzip übernahm, das zu einer neu gefaßten Bilanzzielbestimmung in § 264 Abs. 2 geführt hat.<sup>11</sup>
- 4 b) Konzernbilanzrichtlinie.** Die sogenannte Konzernbilanzrichtlinie ist die 7. Richtlinie vom 13. 6. 1983 (ABl. EG vom 18. 7. 1983 Nr. L 193 S. 1; vgl. Textteil).<sup>12</sup> Insoweit haben die Arbeiten zur Angleichung der mitgliedstaatlichen Gesellschaftsrechte nach einem Vorentwurf<sup>13</sup> zunächst zum Kommissionsvorschlag 1976 geführt (ABl. EG vom 2. 6. 1976 Nr. C 121 S. 2),<sup>14</sup> dem nach den gebotenen Stellung-

<sup>4</sup> Gesetz zur Durchführung der Vierten, Siebenten und Achten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts vom 19. 12. 1985 (BGBl. I S. 2355).

<sup>5</sup> Statt vieler weiterer Fundstellen vgl. noch *Lutter* Europäisches UnternehmensR (ZGR-Sonderheft 1)<sup>4</sup> S. 147.

<sup>6</sup> Vgl. *Busse v. Colbe* ZGR 1973, 105, 106 f; *Elmendorff* WPg 1972, 29; *Müller* AG 1971, 11.

<sup>7</sup> Dazu namentlich *Busse v. Colbe* ZGR 1973, 105; *dens.* ZfbF 1974, 636; *Coenenberg/Matschke* Stellungnahme zu den Rechnungslegungsvorschriften des Vorschlags einer 4. Richtlinie des Rates der EG (1972).

<sup>8</sup> Europäisches Parlament: ABl. EG vom 11. 12. 1972 Nr. C 129 S. 38; Wirtschafts- und Sozialausschuß: ABl. EG vom 7. 6. 1973 Nr. C 39 S. 31.

<sup>9</sup> Europäisches Parlament: ABl. EG vom 10. 7. 1978 Nr. C 163 S. 60; Wirtschafts- und Sozialausschuß: ABl. EG vom 26. 3. 1977 Nr. C 75 S. 5.

<sup>10</sup> Aus dem umfangreichen Schrifttum sind hervorzuheben: *Biener* AG 1978, 251; *Bierich/Busse v. Colbe/Laßmann/Lutter* Rechnungslegung nach neuem Recht (ZGR-Sonderheft 2) (1980); *Jonas* DB 1978, 1361; *Knobbe-Keuk* EuR 1979, 312.

<sup>11</sup> Vgl. dazu insbesondere *Goerdeler* WPg 1973, 517; *Niehus* DB 1979, 221; *Tubbesing* AG 1979, 91; ferner zu § 264 Abs. 2 die Beiträge von *Clausen, Leffson* und *Moxter*, alle FS *Goerdeler* (1987) S. 79, 315, 361.

<sup>12</sup> Statt weiterer Fundstellen vgl. noch *Lutter* Europäisches UnternehmensR (ZGR-Sonderheft 1)<sup>4</sup> S. 211.

<sup>13</sup> Dazu *Oessling/Wiesner* AG 1975, 201; *Offerhaus* BB 1975, 237.

<sup>14</sup> *Biener* DB 1977, 1831; *Bierich/Busse v. Colbe/Laßmann/Lutter/ders.*, Rechnungslegung nach neuem Recht (ZGR-Sonderheft 2) (1980) S. 307; *Busse v. Colbe* ZGR 1977, 662; *ders.* ZfbF 1976, 667; *Oessling/Wiesner* AG 1977, 1 und 44; weitere

nahmen<sup>15</sup> der geänderte Kommissionsvorschlag 1978 (ABl.EG vom 17. 1. 1979 Nr. C 14 S. 2) folgte,<sup>16</sup> der schließlich 1983 verabschiedet wurde.<sup>17</sup>

Ein in die Einzelheiten gehender **Überblick über den Inhalt** der Richtlinie ist nach ihrer Durchführung (§§ 290 ff)<sup>18</sup> nicht mehr angezeigt. Hinzuweisen ist aber auf folgende, aus der Sicht des deutschen Rechts wesentliche Gesichtspunkte: Die Verpflichtung zur Konzernrechnungslegung ist nicht auf den Konzernsachverhalt des § 18 Abs. 1 S. 1 AktG beschränkt. Sie kann vielmehr auch ohne die Zusammenfassung unter einheitlicher Leitung begründet sein, nämlich dann, wenn bestimmte tatbestandlich ausgeformte Beherrschungsmöglichkeiten vorliegen (Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie). Der damit zu registrierende Übergang von der Konzeption des deutschen zu derjenigen des englischen Rechts („control“-Konzept)<sup>19</sup> schlägt sich in § 290 Abs. 1 und 2 darin nieder, daß es einen Konzernabschluß (und Konzernlagebericht) auch ohne Konzern i. S. d. § 18 Abs. 1 S. 1 AktG gibt.<sup>20</sup> Von der naheliegenden Möglichkeit anderer sprachlicher Gestaltung („konsolidierter Abschluß“)<sup>21</sup> hat der Gesetzgeber keinen Gebrauch gemacht. Zu nennen sind ferner: die Erstreckung des Konsolidierungskreises auf alle Tochterunternehmen ohne Rücksicht auf ihren Sitz durch § 294 Abs. 1 (Weltabschluß); die Vollkonsolidierung unter erneuter Ausübung von Bilanzierungswahlrechten (§ 300 Abs. 2); die geänderte, wiederum englischem Vorbild folgende Methode der Kapitalkonsolidierung (§ 301);<sup>22</sup> die Regelung der assoziierten Unternehmen (§ 311) mit Ansatz der Beteiligung nach der „equity“-Methode (§ 312).<sup>23</sup>

c) **Bilanzprüferrichtlinie.** Die 8. Richtlinie vom 10.4.1984 (ABl.EG vom 12. 5. 1984 Nr. L 126 S. 20) ist die Bilanzprüferrichtlinie. Sie ist durch Art. 6 BiRiLiG umgesetzt worden und hat zu umfangreichen Änderungen der WPO geführt; Kernstück der Neuregelung ist der erleichterte Zugang zum Prüferberuf. Einzelheiten sind an dieser Stelle nicht zu erläutern.<sup>24</sup>

d) **Bankbilanzrichtlinie und Versicherungsbilanzrichtlinie.** Seit der eigentlichen Reform des Bilanzrechts durch das BiRiLiG (Rdn. 3 ff) sind branchenbezogene Sondervorschriften hinzugetreten, und zwar für die Kreditwirtschaft die Bankbilanzrichtlinie vom 8. 12. 1986 (ABl.EG vom 31. 12. 1986 Nr. L 372 S. 1) und für die Versicherungswirtschaft die Versicherungsbilanzrichtlinie vom 19. 12. 1991 (ABl.EG vom 31. 12. 1991 Nr. L 347 S. 7). Bei der Durchführung der Richtlinien ist der deutsche Gesetzgeber seinem Grundgedanken gefolgt, die Rechnungslegung im HGB zu regeln, was für die Kreditwirtschaft zu den Sondervorschriften der §§ 340–340o und

Angaben *Bierich/Busse v. Colbe/Laßmann/Lutter* aaO S. 404 ff.

<sup>15</sup> Europäisches Parlament: ABl.EG vom 10. 7. 1978 Nr. C 163 S. 60; Wirtschafts- und Sozialausschuß: ABl.EG vom 26. 3. 1977 Nr. C 75 S. 5.

<sup>16</sup> Text auch bei *Biener* AG, KGaA, GmbH, Konzerne (1979) S. 227 ff.

<sup>17</sup> Vgl. aus dem umfangreichen Schrifttum etwa *Bartholomew/Brown/Muis* Konzernabschlüsse in Europa (1981); *Biener* DB 1983 Beilage Nr. 19; *Janssen* WPg 1983, 389; *Kirchner* AG 1981, 325; *Niessen* WPg 1983, 653; *ders.* RabelsZ 1984, 81.

<sup>18</sup> Monographien: *Gross/Schruff/v. Wysocki* Der Konzernabschluß nach neuem Recht (1986); *Jonas* Der Konzernabschluß: Grundlagen und Anwendung in der Praxis nach neuem Handelsrecht (1986); vgl. ferner die Nachweise in Fn. 17 und in den folgenden Fn.; bibliographische

Angaben bei Meyer-Landrut/Müller/Niehus-Niehus/Scholz KommGmbHG vor §§ 238–335 (S. 637 ff).

<sup>19</sup> *Bartholomew/Brown/Muis* aaO (Fn. 17) S. 55 f; *Biener* DB 1983 Beilage Nr. 19 S. 2; *ders.* AG, KGaA, GmbH, Konzerne, S. 231 f; WP-Hdb. 2000<sup>12</sup> Bd. I M 35 ff, 62 ff.

<sup>20</sup> *Havermann* FS Goerdeler (1987) S. 173, 184 f; *Ulmer* ebda. S. 623, 640 ff; a. M. *Strobel* DB 1987, 237, 240, der zu Unrecht auch in den Fällen des § 290 Abs. 2 von einheitlicher Leitung ausgeht.

<sup>21</sup> *Lutter* Europäisches UnternehmensR (ZGR-Sonderheft 1)<sup>4</sup> S. 207 ff.

<sup>22</sup> Dazu *Lanfermann* FS Goerdeler (1987) S. 295 ff.

<sup>23</sup> Vgl. WP-Hdb. 2000<sup>12</sup> Bd. I M 460 ff; Münch-Komm HGB-Pellens § 312, 12 ff.

<sup>24</sup> Vgl. dazu noch *Strobel* BB 1984, 951; *dens.* BB 1985, 2082 und 2144.

für die Versicherungswirtschaft zu den besonderen Bestimmungen der §§ 341–341o geführt hat (BankBiRiLiG vom 30. 11. 1990 [BGBl. I S. 2570] bzw. VersBiRiLiG vom 24. 6. 1994 [BGBl. I S. 1377]). Um Sonderregelungen handelt es sich dabei nur in dem Sinne, daß die Vorschriften allein für ihre speziellen Adressaten, nicht auch für andere Unternehmen gelten. Damit ist allerdings nicht ausgeschlossen, in einzelnen Bestimmungen den Ausdruck von GoB zu finden, so daß sie als solche weitergehende Bedeutung erlangen (§§ 238 Abs. 1 S. 1, 243 Abs. 1). Ein Beispiel dafür bietet § 340b (Pensionsgeschäfte; s. dazu § 240, 21). Abschließender Charakter kommt den §§ 340 ff, 341 ff dagegen nicht zu. Neben ihnen sind also noch §§ 238 ff anzuwenden. Die Erstreckung der zunächst nur für Kreditinstitute (§§ 1 Abs. 1, 2 Abs. 1 KWG) geltenden Sondervorschriften auf Finanzdienstleistungsinstitute (§§ 1 Abs. 1a, 2 Abs. 6 KWG) geht auf das Begleitgesetz zum Gesetz zur Umsetzung von EG-Richtlinien zur Harmonisierung bank- und wertpapieraufsichtsrechtlicher Vorschriften vom 22. 10. 1997 (BGBl. I S. 2567) zurück. Ergänzend gilt für den Bereich der Kreditwirtschaft noch die VO über die Rechnungslegung der Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute (Kreditinstituts-Rechnungslegungsverordnung – RechtKredV) i. d. F. der Bekanntmachung vom 11. 12. 1998 (BGBl. I S. 3658). Das Seitenstück für die Versicherungswirtschaft ist die Verordnung über die Rechnungslegung von Versicherungsunternehmen (RechVersV) vom 8. 11. 1994 (BGBl. I S. 3378). Die genannten Spezialregelungen sind hier nicht im einzelnen zu würdigen. Betrachtet man das HGB als Gesamtregelung, so muß man es allerdings mit Skepsis zu Kenntnis nehmen, daß allein die branchenbezogenen Sondervorschriften des Bilanzrechts (noch ohne die zuletzt angeführten umfangreichen Verordnungen) eine Dimension erreichen, die z. B. derjenigen des Zweiten Buches über Personengesellschaften etwa entspricht. Dabei bezieht sich die Skepsis erstens auf ein wohl übertriebenes technokratisches Vollständigkeitsstreben und zweitens auf ein Regelungskonzept, das auf die Proportionen seiner Gegenstände nicht die gebotene Rücksicht nimmt.

## 2. BiRiLiG: Gesetzgebungsverfahren

- 7 Der **äußere Gesetzgebungsablauf** (zu den inhaltlichen Konzepten vgl. Rdn. 8 f) vollzog sich in folgenden Schritten<sup>25</sup>: Zunächst war allein die **Durchführung der Bilanzrichtlinie** von 1978 veranlaßt. Die entsprechenden Vorarbeiten fanden im Vorentwurf eines BiRiLiG vom 5. 2. 1980 ihr erstes greifbares Ergebnis.<sup>26</sup> Dessen überarbeitete Fassung ergab den Referentenentwurf vom 18. 5. 1981,<sup>27</sup> der seinerseits die Grundlage für den ersten Regierungsentwurf vom 10. 2. 1982 abgab (BTDrucks. 9/1878 = BRDrucks. 61/82). Das Ende der 9. Legislaturperiode verhinderte die weitere parlamentarische Behandlung. Deshalb wurde der Entwurf in der 10. Legislaturperiode unter dem 26. 8. 1983 neu vorgelegt (BTDrucks. 10/317 = BRDrucks. 257/83).<sup>28</sup> Dieser zweite Regierungsentwurf unterschied sich von seinem Vorgänger

<sup>25</sup> Vgl. auch den Überblick bei *Glade*<sup>2</sup> Teil I, 14 ff; Bonner HdR-*Streim* Fach 3, 87 ff; Küting/*Weber-Braun* Kap. I, 1 ff.

<sup>26</sup> Text und synoptische Darstellung: *Forster/Gelhausen* Der Jahresabschluß nach dem Vorentwurf eines Bilanzrichtlinie-Gesetzes (1980).

<sup>27</sup> Schrifttum zu den beiden Entwürfen (Auswahl): *Biener* WPg 1980, 689; *Chmielewicz* DBW 1980, 295; *Clemm* WPg 1981, 385; *Eisele* BB 1982, 1025; *Herber* StBKongreß-Report 1981, 91;

*Knobbe-Keuk* StuW 1980, 172; *Schulze-Osterloh* (Hrsg.) Alternativen zum Bilanzrichtlinie-Gesetzentwurf, 1981; *Schwark* BB 1982, 1149; *Strobel* DB 1980, 1225.

<sup>28</sup> Schrifttum zu den Regierungsentwürfen (Auswahl): *Biener* GmbH-Rdsch. 1982, 53 und 77; *ders.* GmbH-Rdsch. 1983, 253; *Chmielewicz* DBW 1982, 285; *Herber* BB 1982, 959; *v. Wysocki* DB 1982, 1478; *ders.* DB 1983, 96.

allerdings in einem wesentlichen Punkt: Die Gleichstellung von GmbH und GmbH & Co. KG war nicht mehr vorgesehen (dazu Rdn. 15). Nach der ersten Lesung im Deutschen Bundestag am 29. 9. 1983 wurde der Entwurf an die zuständigen Ausschüsse unter Federführung des Rechtsausschusses überwiesen. Dieser richtete seinerseits einen Unterausschuß ein, der eine eigene Gesetzgebungskonzeption entwickelte (vgl. noch Rdn. 9 ff).<sup>29</sup> Der erste Teilentwurf vom 29. 3. 1985 war Gegenstand einer Anhörung in der 17. Sitzung des Unterausschusses vom 9. 5. 1985; zum zweiten (vollständigen) Entwurf vom 1. 8. 1985 fand nochmals eine Sachverständigenanhörung in der 18. und 19. Sitzung des Unterausschusses am 23. und 24. 9. 1985 statt. Die Stenographischen Protokolle der Anhörungen (17. Sitzung: BT 925 5.85; der Entwurf vom 29. 3. 1985 ist als Anlage 2 nachgeheftet; 18. und 19. Sitzung: BT 1075 10.85; dort als Anlage 2 der Entwurf vom 1. 8. 1985) enthalten für die Auslegung einzelner Bestimmungen wesentliches Material.<sup>30</sup>

Zur **Durchführung der Konzernbilanzrichtlinie** von 1983 und der **Bilanzprüfer-** **richtlinie** von 1984 wurde unter dem 3. 6. 1985 ein zusammenfassender Regierungsentwurf vorgelegt (BTDrucks. 10/3440 = BRDrucks. 163/85). Dieser Regierungsentwurf wurde in die Beratungen des Unterausschusses einbezogen und bereits in den Text des 2. Unterausschuß-Entwurfs vom 1. 8. 1985 (Rdn. 7 a. E.) integriert. Nach den Anhörungen (Rdn. 7 a. E.) und nochmaliger Überarbeitung wurde der Entwurf zur Durchführung der drei Richtlinien dem Deutschen Bundestag als Beschlussempfehlung und Bericht des Rechtsausschusses unter dem 18. 11. 1985 vorgelegt (BTDrucks. 10/4268). Die Verabschiedung in zweiter und dritter Lesung erfolgte in der 181. Sitzung des Deutschen Bundestages am 5. 12. 1985 (Plenarprotokoll 10/181 S. 13733 ff). Der Bundesrat beschloß seine Zustimmung in der 558. Sitzung vom 19. 12. 1985 (Plenarprotokoll 558 S. 16 D). Nach seiner Verkündung im Bundesgesetzblatt am 24. 12. 1985 (BGBl. I S. 2355) trat das Gesetz am 1. 1. 1986 in Kraft.<sup>31</sup>

### 3. Ursprüngliche und neue Konzeption des BiRiLiG

a) **Zur Konzeption der Regierungsentwürfe.** Die Regierungsentwürfe von 1982 und 1983 (vgl. Rdn. 7) sind dadurch gekennzeichnet, daß sie, wenngleich in der äußeren Gestalt eines Artikelgesetzes, einen kompakten Bestand von Rechnungslegungs-, Prüfungs- und Publizitätsbestimmungen vorsahen, die sich an die in § 236 Abs. 1 HGB-E 1983 (BTDrucks. 10/317, S. 4) aufgelisteten „Unternehmen“ richteten, also den Normadressaten im Prinzip rechtsformunabhängig definierten. Die auch nach den Entwürfen für erforderlich gehaltenen Differenzierungen knüpften an zusätzliche Merkmale der Normadressaten an, die danach in offenlegungspflichtige, prüfungspflichtige und große prüfungspflichtige Unternehmen eingeteilt wurden (§ 236 Abs. 2 HGB-E 1983; vgl. BTDrucks. aaO). Unterschiedlos für alle Unternehmen sollte die neue Generalnorm („true and fair view“) des § 237 Abs. 2 HGB-E (BTDrucks. aaO S. 5) gelten, also auch für Einzelkaufleute und für Handelsgesellschaften, die nach Rechtsform und Struktur den §§ 105 ff, 161 ff entsprechen. Zwar nicht in der Form,

<sup>29</sup> Zum Entwurf des Unterausschusses s. namentlich: *Biener* DB 1985 Beilage Nr. 10 zu Heft 18; *Forster* ZfbF 1985, 742; *Göllert/Ringling* BB 1985, 966; *Groh* DB 1985, 1849; *Helmrich* ZfbF 1985, 723; *Moxter* BB 1985, 1101; v. *Wysocki* ZfbF 1985, 735.

<sup>30</sup> Teilweiser Textabdruck auch bei *Helmrich* Bilanzrichtlinien-Gesetz (1986).

<sup>31</sup> Zum neuen Gesetz: *Busse v. Colbe/Chmielewicz* DBW 1986, 289; *Coenberg* DB 1986, 1581; *Eisele* BB 1986, 493; *Großfeld* NJW 1986, 955; *Helmrich* GmbH-Rdsch. 1986, 6; *Ordelheide/Hartle* GmbH-Rdsch. 1986, 9 und 38; *Schulze-Osterloh* ZHR 150 (1986) 403 und 532; *Wiesner* WM 1986, 217.

aber doch in der Sache kam dieser Entwurf den Vorstellungen der Betriebswirtschaftslehre weit entgegen, die ein Rechnungslegungs- und Prüfungsrecht mit Geltung für alle Unternehmen gefordert hatte.<sup>32</sup> Dagegen widersprach die Konzeption den Vorstellungen der Wirtschaft und ihrer Verbände.<sup>33</sup> Sie forderten, sich auf die Durchführung der Bilanzrichtlinie durch Änderung des Aktiengesetzes und des GmbH-Gesetzes zu beschränken (kein „Übersoll“), unnütze Belastungen der Wirtschaft zu vermeiden und das Gesetz lesbar und benutzerfreundlich zu gestalten.<sup>34</sup>

- 10 b) Zur Konzeption des Unterausschusses.** Der Unterausschuß des Rechtsausschusses hat es bei einem kompakten Normenbestand in der äußeren Form eines Artikelgesetzes belassen und ist diesen Weg konsequent zuende gegangen, indem er die zuvor auf zwei Blöcke (§§ 38 ff HGB-E, §§ 236 ff HGB-E) verteilte Regelung im neuen Dritten Buch des HGB zusammengefaßt hat. In der Sache ist eine neue Konzeption entwickelt worden, die darauf abzielt, bei der Reform nicht über den durch die Richtlinie vorgegebenen Angleichungsstandard hinauszugehen. Wesentliche Schritte auf dem damit eingeschlagenen Weg waren die Rückkehr zu einer rechtsformorientierten Bestimmung der Normadressaten (Verabschiedung des Unternehmensbegriffs aus seiner zentralen Rolle), die klare Trennung des Regelungskomplexes in einen Grundlagenabschnitt, der die für alle Kaufleute geltenden Vorschriften zusammenfaßt (§§ 238 ff), und in einen ergänzenden Abschnitt für Kapitalgesellschaften (§§ 264 ff) sowie die Zuordnung der den „true and fair view“ fordernden Generalnorm zum Kapitalgesellschaftsrecht (§ 264 Abs. 2). Zur Steuerneutralität des BiRiLiG vgl. Anh. § 243, 8 f.
- 11 c) Folgerungen und Kritik.** Es ist nach der Entscheidung des Gesetzgebers nicht veranlaßt, die seinerzeit geführte umfängliche Diskussion wieder aufzunehmen.<sup>35</sup> Für zukünftige Entwicklungen bleibt festzuhalten, daß die Konzeption der Regierungsentwürfe unter einem inneren Widerspruch litt, der ihre rechtspolitische Überzeugungskraft erschüttern mußte. Widersprüchlich ist es, einen unternehmensrechtlichen, also rechtsformunabhängigen, Regelungsansatz zu wählen und zugleich eine wesentlich nach Rechtsformen differenzierende Regelung zu wollen. Im Gesamtzusammenhang des geltenden Handels- und Gesellschaftsrechts ist die legislative Anknüpfung an das Unternehmen nur hilfreich, wenn rechtsformübergreifende Fragen zu regeln sind und der jeweilige Unternehmensträger als Regelungsadressat abkürzend bezeichnet werden soll. Anzumerken bleibt ferner, daß der ursprüngliche unternehmensbezogene, durch eine einheitlich geltende Bilanzzielbestimmung verstärkte Regelungsansatz trotz der vorgesehenen Differenzierungen die Tendenz begründete, unmittelbar nur für Kapitalgesellschaften geltende Anforderungen auch auf Einzelkaufleute und Personengesellschaften zu übertragen. Es sollte sich aber auch nicht der Eindruck verfestigen, daß das Bilanzrecht für Einzelkaufleute und Personengesellschaften einerseits, für Kapitalgesellschaften andererseits notwendig getrennte Materien seien und eine Übertragung der für Kapitalgesellschaften geltenden Regeln grundsätzlich nicht

<sup>32</sup> Bierich/Busse v. Colbe/Laßmann/Lutter/*Chmielewicz* Rechnungslegung nach neuem Recht (ZGR-Sonderheft 2) S. 15; *Kommission* Rechnungswesen im Verband der Hochschullehrer für Betriebswirtschaft e. V., DBW 1979, 1. Nachweise zu den neuen Reaktionen bei *Chmielewicz* aaO S. 16 Fn. 3.

<sup>33</sup> *GEFIU* DB 1980 Beilage Nr. 12; *Spitzenverbände der Wirtschaft* DB 1979, 1093; BB 1980

Beilage Nr. 9 zu Heft 28; BB 1981, 1864; DB 1981, 2447; DB 1984 Beilage Nr. 7 zu Heft 9.

<sup>34</sup> Weitere Stellungnahmen z. B.: BNotK GmbH-Rdsch. 1982, 45; *IdW* WPg 1984, 125; *WPK* und *IdW* WPg 1980, 501; WPg 1981, 609; WPg 1985, 349 und 537.

<sup>35</sup> Nachweise in Fn. 27–29, 32–34.

in Frage kommen könne (vgl. auch § 243, 21). So ist es als Kritik an der Praxis vor Inkrafttreten des BiRiLiG nicht gut nachvollziehbar, daß die Mehrheit des Rechtsausschusses es als ihr besonderes Anliegen formuliert hat, „eine ähnliche Entwicklung wie nach der Verabschiedung des Aktiengesetzes im Jahre 1965“ zu verhindern, und daß sie deshalb „einer pauschalen Übertragung der für Kapitalgesellschaften vorgeschriebenen Regelungen auf andere Rechtsformen“ entgegenwirken wolle (Ausschußbericht, BTDrucks. 10/4268, S. 88 f). Wie die nunmehr für alle Kaufleute geltenden, weithin bisheriges Aktienrecht kodifizierenden §§ 246 ff, 252 ff zeigen, sind mit der kritisierten Übertragung durchaus annehmbare Ergebnisse erzielt worden. Seit dem Inkrafttreten des BiRiLiG ist die Rechtslage allerdings grundsätzlich anders zu beurteilen; vgl. dazu § 243, 20 f.

### III. Das kodifizierte Bilanzrecht im Überblick

#### 1. Zum Aufbau des Dritten Buches

Der Aufbau des Dritten Buches hängt eng mit der **Konzeptionsänderung** zusammen, die das Bilanzrichtlinie-Gesetz durch den Unterausschuß des Rechtsausschusses erfahren hat (Rdn. 10). Weil sich die Regierungsentwürfe pauschal an die Unternehmen wandten (Rdn. 9), konnten sie die Materie nicht nach dem jeweiligen Regelungsadressaten aufteilen. Vielmehr war auf dieser Basis nur eine Gliederung nach Sachkomplexen möglich, die von Jahresabschluß und Lagebericht ausging und über deren Prüfung und Offenlegung zu Formblättern und Sanktionen fortschritt. Demgegenüber erlaubte es der rechtsformbezogene Ansatz des Gesetzes, die Regelung in einen Abschnitt mit Geltung für alle Kaufleute (§§ 238–263) und in zwei ergänzende, den Kapitalgesellschaften (§§ 264–335) und den Genossenschaften (§§ 336–339)<sup>36</sup> gewidmete Abschnitte zu gliedern. Der nachträglich hinzugekommene **vierte Abschnitt mit ergänzenden Vorschriften** für Unternehmen bestimmter Geschäftszweige, nämlich der Kredit- und der Versicherungswirtschaft (§§ 340–341o), führt den Grundgedanken fort, die Rechnungslegung als Gegenstand des Handelsrechts aufzufassen und die Vorschriften deshalb in das HGB zu integrieren. Damit gerät das Prinzip zumindest an die Grenze seiner Leistungsfähigkeit (Rdn. 6a).

Hervorzuheben ist die **Doppelfunktion des ersten Abschnitts**: Er enthält die grundsätzlich abschließende Regelung für Einzelkaufleute und Personengesellschaften und übernimmt zugleich die Aufgabe eines allgemeinen Teils, indem er die Basisvorschriften zusammenfaßt, die auch von AG, GmbH und Genossenschaft zu beachten sind. Durch das damit begründete Verhältnis genereller zu speziellen Normen soll eine zusätzliche Barriere (vgl. schon Rdn. 11) gegen die Verallgemeinerung der für Kapitalgesellschaften geltenden Anforderungen errichtet werden (Ausschußbericht, BTDrucks. 10/4268, S. 90). Der an Sachkomplexen orientierte Aufbau der Regierungsentwürfe kehrt erst auf der zweiten Gliederungsstufe bei den für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften wieder. Dabei ist die in den Entwürfen noch nicht enthaltene Konzernrechnungslegung (§§ 290–315) zwischen die Rechnungslegung der Kapitalgesellschaft (§§ 264–289) und die Vorschriften über Prüfung, Publizität, Formblätter und Sanktionen (§§ 316–335) eingeschoben worden.

<sup>36</sup> Zur Genossenschaftsbilanz vgl. *Großfeld/Reemann* FS für Goerdeler (1987) S. 149 ff.

## 2. Zu den Normadressaten

- 14 a) **Einzelabschluß.** aa) **Allgemeines.** Die jeweiligen Spitzenvorschriften des ersten Abschnitts (§§ 238, 242, 257) sprechen den Kaufmann als Träger des Unternehmens an und gelten gem. § 6 auch für Personenhandelsgesellschaften sowie AG und GmbH, ferner für die EWIV, nicht dagegen für die Partnerschaft; wegen der Einzelheiten vgl. § 238, 7 ff. Die Neufassung des Kaufmannsbegriffs in den §§ 1 ff durch das Handelsrechtsreformgesetz (HRefG) vom 22. 6. 1998 (BGBl. I S. 1474) hat auch für die Rechnungslegung Bedeutung. Insbesondere erlaubte es der Verzicht auf das Eintragungserfordernis nach § 2 a. F., den bisherigen § 262 aufzuheben (s. dort Rdn. 1). Vorausgesetzt ist die Kaufmannseigenschaft auch in § 263, nämlich für den jeweiligen kommunalen Unternehmensträger (vgl. noch § 263, 3). Die Vorschrift erlaubt also nur landesrechtliche Abweichungen von den grundsätzlich maßgeblichen §§ 238 ff.
- 15 bb) **Insbesondere: Kapitalgesellschaften & Co.** Besondere Vorschriften für Kapitalgesellschaften & Co. enthalten namentlich die §§ 264a–264c sowie § 335b. Sie sind durch das KapCoRiLiG 2000<sup>37</sup> in das Gesetz eingefügt worden und dienen im wesentlichen der bilanzrechtlichen Gleichstellung derjenigen Personenhandelsgesellschaften, bei denen eine natürliche Person weder als solche noch als Mitglied einer anderen Personengesellschaft unbeschränkt persönlich haftet, mit den Kapitalgesellschaften (§ 264a Abs. 1).<sup>38</sup> Der wesentliche Anwendungsfall ist nach wie vor die **GmbH & Co. KG**, die der Gesetzgeber des BiRiLiG bewußt nicht der GmbH gleichgestellt hatte (Einzelheiten: Erstbearbeitung Rdn. 15).<sup>39</sup> Das begegnete von Anfang an berechtigter rechtspolitischer Kritik,<sup>40</sup> war gemeinschaftsrechtlich fragwürdig<sup>41</sup> und führte schließlich zu der sogenannten GmbH & Co.-Richtlinie von 1990,<sup>42</sup> die für das deutsche Recht mit dem KapCoRiLiG durchgeführt worden ist,<sup>43</sup> nachdem die Bundesrepublik Deutschland 1999 auch noch in einem Vertragsverletzungsverfahren in absehbarer Weise unterlegen war.<sup>44</sup> Die neue Regelung, auf deren Einzelheiten im jeweiligen Zusammenhang einzugehen ist, ist gem. Art. 48 EGHGB erstmals auf die Rechnungslegung für die nach dem 31. 12. 1999 beginnenden Geschäftsjahre anzuwenden, bei Übereinstimmung von Kalender- und Geschäftsjahr also für das Jahr 2000.
- 16 b) **Konzernabschluß.** Während das Gesetz beim Einzelabschluß einen streng rechtsformorientierten Ansatz gewählt hat, verwendet es die Begriffe Mutter- und Tochterunternehmen, um den Anwendungsbereich der Vorschriften über die Kon-

<sup>37</sup> Gesetz zur Durchführung usw. (Kapitalgesellschaften- und Co.-Richtlinie-Gesetz – KapCoRiLiG) vom 24. 2. 2000 (BGBl. I S. 154); der volle Gesetzestitel würde die Fußnote sprengen. Abdruck der Materialien *IdW* (Hrsg.) Kapitalgesellschaften- und Co.-Richtlinie-Gesetz (KapCoRiLiG) 2000.

<sup>38</sup> Einführungs- und Überblicksaufsätze: *Eisolt/Verdenhalven NZG* 2000, 130; *Ernst DSr* 1999, 903; *Kusterer/Kirnberger/Fleischmann DSr* 2000, 606; *Luttermann ZIP* 2000, 517; *Strobel DB* 1999, 1713; *ders. DB* 2000, 53; *Zimmer/Eckhold NJW* 2000, 1361. Erläuterung der §§ 264a ff bei ADS<sup>6</sup> (Ergänzungsband 2001).

<sup>39</sup> Abg. *Dr. Schroeder* in der zweiten Gesetzesberatung des Deutschen Bundestages: Man wolle „das Scheunentor offenlassen“; vgl. Plenarprotokoll 10/181, S. 13733, 13747 B. Vgl. auch Bericht des Rechtsausschusses BTDrucks. 10/4268, S. 88;

Begr. RegE, BTDrucks. 10/317, S. 64 re. Sp. unten.

<sup>40</sup> Vgl. namentlich *Canaris HandelsR*<sup>23</sup> § 13 III; *Lutter/Mertens/Ulmer BB* 1983, 1737 f.; *Schulze-Osterloh ZHR* 150 (1986) 403, 430 f.; *Ulmer Richterrechtliche Entwicklungen im Gesellschaftsrecht 1971–1985* (1986) S. 21.

<sup>41</sup> Vgl. *Biener AG, KGaA, GmbH, Konzerne* (1979) S. 23 f.; *Lutter/Mertens/Ulmer BB* 1983, 1737, 1739; *Marx/Delp DB* 1986, 289; *Schwierz BB* 1984, 703 f.

<sup>42</sup> Richtlinie 90/605/EWG vom 8. 11. 1990 (ABLEG Nr. L 317 S. 60); Abdruck auch in *IdW aaO* (Fn. 37) S. 154 ff.

<sup>43</sup> Ferner die Richtlinie 1999/60/EG vom 17. 6. 1999 (ABLEG Nr. L 162 S. 65).

<sup>44</sup> EuGH Slg. 1999 I – 2175 = WM 1999, 1420; vgl. schon *Schulze-Osterloh ZIP* 1998, 2157.

zernrechnungslegung zu bestimmen (§§ 290 ff). In großen Zügen (Einzelheiten bleiben der Erl. zu §§ 290 ff vorbehalten) bietet sich zur Konsolidierungspflicht<sup>45</sup> folgendes Bild: (1.) Das Mutterunternehmen muß eine Kapitalgesellschaft sein (vgl. besonders § 290 Abs. 1 S. 1). Der sonst konzernrechtstypische rechtsformneutrale Ansatz bei der Bestimmung des herrschenden Unternehmens wird also bei der Konzernrechnungslegung nicht durchgehalten. Vielmehr kommen als Mutterunternehmen nur AG, KGaA und GmbH in Frage. Das entspricht weitgehend der bisher in § 329 Abs. 1 S. 1 AktG a.F., § 28 Abs. 1 EGAktG a.F. enthaltenen Regelung. Nur für die GmbH als Mutterunternehmen kommt es, anders als nach § 28 Abs. 1 EGAktG a.F., nicht mehr darauf an, daß wenigstens ein anderes Konzernunternehmen die Rechtsform einer AG oder KGaA hat. Weil das Gesetz die Konsolidierungspflicht davon abhängig macht, daß die Funktion des Mutterunternehmens von einer Kapitalgesellschaft wahrgenommen wird, brauchen Personengesellschaften grundsätzlich keinen Konzernabschluß nach §§ 290 ff aufzustellen. Anders ist es seit dem KapCoRiLiG 2000 (Rdn. 15) jedoch dann, wenn sie unter § 264a fallen. Eine andere Beurteilung kann auch nach § 11 Abs. 1 PublG geboten sein; denn für die Definition des auch dort verwandten Begriffs des Mutterunternehmens hebt das Gesetz insoweit nur auf Größenmerkmale, nicht auf die Rechtsform ab. (2.) Die Kapitalgesellschaft muß ihren Sitz im Inland haben. (3.) Zum Mutterunternehmen werden AG, KGaA oder GmbH durch die Existenz von Tochterunternehmen. Insoweit wird der Unternehmensbegriff rechtsformneutral gebraucht. Er umfaßt also alle Unternehmensträger, die rechnungslegungspflichtig sind. (4.) Für die Begründung des Mutter-Tochter-Verhältnisses bestehen zwei Möglichkeiten: entweder (a.) einheitliche Leitung (§ 18 Abs. 1 S. 1 AktG) und Beteiligung i. S. d. § 271 Abs. 1 (§ 290 Abs. 1) oder (b.) die Verwirklichung eines der in § 290 Abs. 2 aufgeführten Tatbestände (Konzern i. S. d. Konsolidierungsvorschriften, vgl. bereits Rdn. 5 mit Fn. 19 und 20).

### 3. Zum materiellen Gehalt der Neuregelung

Die Frage nach der **Bedeutung des neuen Bilanzrechts für das Handelsrecht** ist bisher kaum diskutiert worden. Sie kann im Rahmen eines Kommentars nicht ausführlich erörtert, soll aber wenigstens gestellt und mit knappen Teilantworten versehen werden. (1.) Das Bilanzrecht des Dritten Buches ist, soweit es um den Einzelabschluß geht (Rdn. 14 f), rechtsformorientiert aufgebaut und ausgestaltet, also in seinem Kern *Handels- und nicht Unternehmensrecht*. Damit wird die Konzeption des geltenden Handelsrechts konsequent weitergeführt. Das ließ sich von dem unternehmensbezogenen Ansatz, den noch die Regierungsentwürfe favorisierten (Rdn. 9, 11), nicht behaupten. Die gesetzestechnischen Schwierigkeiten, die sich insoweit ergaben, sind der äußere Ausdruck einer widersprüchlichen Konzeption (Rdn. 11). (2.) Das Handelsrecht hat durch die Neuregelung des BiRiLiG eine *Aufwertung* erfahren, und zwar zum einen durch die unverkennbare qualitative Verbesserung gegenüber den bisherigen §§ 38 ff a. F., zum anderen durch die Reintegration von Rechnungslegungsvorschriften, die in Sondergesetze, vornehmlich in das Aktiengesetz, ausgegliedert waren.

<sup>45</sup> Inwieweit auch für die Interpretation des § 271 Abs. 2 auf §§ 290 ff zurückzugreifen ist, ist zweifelhaft und umstritten. Vgl. einerseits (Konsolidierungspflicht als Voraussetzung des § 271 Abs. 2) namentlich *Schulze-Osterloh* FS Fleck (1988) S. 313, 324 f; andererseits (von der Zu-

gehörigkeit zum Konsolidierungskreis unabhängige Definition verbundener Unternehmen i. S. d. § 271 Abs. 2) *Kropff* DB 1986, 364, 366 f; Meyer-Landrut/Miller/Niehus-Niehus/Scholz Komm-GmbHG HGB §§ 238-335, 427; *Ulmer* FS Goerdeler (1987) S. 623, 632 f.

BankBiRiLiG und VersBiRiLiG haben mit den §§ 340–340o bzw. den §§ 341–341o allerdings auch die Grenzen deutlich erkennbar werden lassen, auf die ein solches Integrationsmodell stößt (s. Rdn. 6a). (3.) Die Neuregelung verdeutlicht, daß die Bilanz ungeachtet des öffentlich-rechtlichen Charakters der §§ 238 ff (dazu § 238 Rdn. 3 f) ein Gegenstand des Handelsrechts ist und von den Zielvorstellungen dieser privatrechtlichen Teilmaterie bestimmt wird. Das gilt aufgrund der in § 5 Abs. 1 EStG (Text: Anh. § 243, 3) verankerten Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung auch und gerade für das *Verhältnis von Handels- und Steuerrecht*. Die vielfältigen Erosionen des Maßgeblichkeitsprinzips (vgl. § 240, 17 ff; Anh. § 243, 13 ff, 19 ff) sind vor allem darauf zurückzuführen, daß sich die Judikatur in Steuersachen bei der Anwendung des Handelsrechts nicht vom Gläubigerschutzprinzip, sondern von dem Ziel „periodengerechter“ Gewinnermittlung leiten läßt. Die Betonung des handelsrechtlichen Charakters der Bilanz und das gezielte Festhalten des Gesetzgebers am Begriff des Vermögensgegenstandes (§ 240, 11 f; Anh. § 243, 13 ff) lassen die gesetzlichen Bindungen der Steuerrechtsprechung klar hervortreten.<sup>46</sup> (4.) Die ausführliche gesetzliche Regelung, namentlich die Kodifizierung wesentlicher Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, eröffnet schließlich die Chance, daß das von Mißverständnissen nicht freie *Verhältnis zwischen Bilanzrecht und Betriebswirtschaftslehre* neu durchdacht wird. Insbesondere können die normativen Grundlagen der Handelsbilanz auch durch (möglicherweise bessere) fachwissenschaftliche Erkenntnis nicht außer Kraft gesetzt werden (vgl. etwa § 238, 35 a. E., 37; § 241, 9 f; § 243, 19).

#### IV. Das Bilanzrecht im Rahmen des europäischen Gemeinschaftsrechts

##### Schrifttum

(vgl. zunächst die Angaben vor Rdn. 1, 3). Bibliographische Angaben bei *Schwarz* Europäisches GesellschaftsR (2000) vor Rdn. 212; ferner *Bleckmann* Die Richtlinie im Europäischen Gemeinschaftsrecht und im Deutschen Recht, HuRB S. 11.

##### 1. Prinzip gemeinschaftskonformer Auslegung

- 18** Die gemeinschaftsrechtliche Herkunft des neuen Bilanzrechts (Rdn. 3 ff) ist auch nach dem Tätigwerden des deutschen Gesetzgebers von fortdauernder Bedeutung. Sie schlägt sich zunächst in dem Prinzip gemeinschaftskonformer Auslegung (oder richtlinienkonformer Auslegung) nieder. Dieser inzwischen allgemein anerkannte Grundsatz<sup>47</sup> gebietet es, die **Auslegung** des deutschen Bilanzrechts **primär am Rechtsangleichungsprogramm** der Richtlinien **auszurichten**, also bei Zweifeln über die Bedeutung der innerstaatlichen Regelung auf Wortlaut, Zweck, Systematik und Entstehungsgeschichte der jeweiligen Richtlinie zurückzugreifen.<sup>48</sup> Ergeben sich

<sup>46</sup> Zutreffend *Großfeld* NJW 1986, 955, 956 f; vgl. auch *dens.* ZHR 150 (1986) 289 f; ähnlich *Crezeilus* ZGR 1987, 1, 45.

<sup>47</sup> EuGH Slg. 1990, I-4135 = DB 1991, 157 (Marleasing); BGH WM 1974, 510; BGHZ 63, 261, 263 ff = NJW 1975, 213; BGHZ 87, 59, 61 f = NJW 1983, 1676; BayObLGZ 1979, 182 = BB 1980, 597; OLG Köln GmbH-Rdsch. 1980, 129; *Schwarz* Europäisches GesellschaftsR (2000),

Rdn. 242 ff; HuRB-*Bleckmann* 11, 27 f; *Everling* RabelsZ 1986, 193, 224 ff; *Hennrichs* Wahlrechte im Bilanzrecht der Kapitalgesellschaften (1999) S. 84 ff, 88 ff; *Lutter* in Bierich/Busse v. Colbe/Laßmann/Lutter, Rechnungslegung nach neuem Recht (ZGR-Sonderheft 2) S. 3, 6 f; *Ulmer* FS Goerdeler (1987) S. 623, 646.

<sup>48</sup> Zur Auslegung der Richtlinie nach Gemeinschaftsrecht vgl. *Bleckmann* aaO (Fn. 47), S. 11, 21 ff.

danach Zweifel am Sinngehalt der Richtlinienregelung selbst, so ist die Rechtssache von letztinstanzlichen Gerichten gem. Art. 234 EGV dem EuGH zur Vorabentscheidung über die Auslegung des Gemeinschaftsrechts (nicht: der deutschen Regelung) vorzulegen. Diese Vorlage ist in dem Sinne Gegenstand rechtlicher Verpflichtung, daß nur der EuGH gesetzlicher Richter i. S. d. Art. 101 Abs. 1 S. 2 GG ist.<sup>49</sup> Ein solches Vorgehen ist auch dann geboten, wenn es auf die Bedeutung der 4. Richtlinie für die Rechnungslegung von Einzelkaufleuten oder solchen Gesellschaften ankommt, die dem Geltungsanspruch der Richtlinie nicht unterliegen, ferner, soweit die handelsrechtlichen Grundsätze gem. § 5 Abs. 1 S. 1 EStG das Bilanzsteuerrecht beeinflussen. Namentlich das zweite hat praktische Bedeutung; s. deshalb zu Einzelheiten Anh. § 243, 7a ff.

## 2. Unmittelbare Rechtswirkung der Richtlinien

Die EG-Richtlinien generell und die Bilanzrichtlinien insbesondere können zur relativen **Ungültigkeit entgegenstehenden nationalen Rechts** führen. Während früher die Meinung vorherrschte, daß Richtlinien sich gem. Art. 249 EGV nur an die Mitgliedstaaten wenden und deshalb vor ihrer Durchführung keine innerstaatlichen Wirkungen erzeugen,<sup>50</sup> hat sich in der Rechtsprechung des EuGH<sup>51</sup> unter Fortbildung des Art. 249 EGV der Standpunkt durchgesetzt, daß sich der einzelne Marktbürger in seinem Vertikalverhältnis gegenüber dem Mitgliedstaat (nicht horizontal gegenüber Dritten) auf den Richtlinieninhalt berufen darf, wenn dieser selbst rechtssatzmäßig klar und unbedingt ist und er aus diesem Inhalt Folgerungen zu seinen Gunsten ableitet.<sup>52</sup> Wenn diese Voraussetzungen erfüllt sind, darf das entgegenstehende nationale Recht nicht angewandt werden. Dem Standpunkt des EuGH hat in der deutschen Judikatur nur der BFH widersprochen, und zwar mit der Begründung, daß eine Kompetenz des EuGH zur Fortbildung des Art. 249 EGV mit dem Ergebnis unmittelbarer Rechtswirkung von Richtlinien durch das deutsche Zustimmungsgesetz zu den Römischen Verträgen nicht gedeckt sei.<sup>53</sup> Die Leitentscheidung des BFH ist indessen vom BVerfG aufgehoben und die Rechtsfortbildung durch den EuGH in Ergebnis und Methode gebilligt worden.<sup>54</sup> Damit steht fest, daß es gegen die unmittelbare Rechtswirkung von EG-Richtlinien auch keine tragfähigen verfassungsrechtlichen Einwände gibt, weshalb sich auch das grundsätzliche Problem erledigt, ob solche aus der Rechtsordnung eines Mitgliedstaats abgeleiteten Einwände gegen das Gemeinschaftsrecht durchdringen könnten. Fraglich bleibt demnach nur, ob die Voraussetzungen solcher unmittelbaren Rechtswirkung im Einzelfall erfüllt sind. Angesichts der detaillierten Bestimmungen der Bilanzrichtlinien wird es an einem hinlänglich klaren und unbedingten Regelungsinhalt kaum fehlen. Soweit es um das Horizontalverhältnis geht (etwa: um die Beziehungen des Buchführungspflichtigen zu seinen Gläubigern oder um die Beziehungen der buchführungspflichtigen Gesellschaft zu ihren Gesellschaftern), ist mit

<sup>49</sup> BVerfGE 73, 339, 366 ff = RIW 1987, 62; BVerfG BB 1987, 2111 f = RIW 1987, 878. Aus der gemeinschaftsrechtlichen Judikatur vgl. EuGH NJW 1983, 1257 = RIW 1983, 281.

<sup>50</sup> Die Entwicklung des Meinungsstandes ist dargestellt bei *Bleckmann* RIW 1984, 774; *Everling* FS Carstens Bd. I (1984) S. 95, 97.

<sup>51</sup> Vgl. namentlich EuGH, Slg. 1982, 53 = RIW 1982, 186; Überblick über die Judikatur des EuGH bei *Bleckmann* aaO (Fn. 47) S. 11, 15 ff; *Schulze-Osterloh* ZHR 150 (1986) 403, 430.

<sup>52</sup> Sogenannte „begrenzte direkte Wirkung“, vgl. *Schwarz* Europäisches GesellschaftsR (2000), Rdn. 231; *Everling* FS Carstens (Bd. I 1984) S. 95, 106.

<sup>53</sup> BFH BStBl. 1981 II 692 f; BFHE 143, 383 ff = BB 1985, 1317.

<sup>54</sup> BVerfG BB 1987, 2111, 2113 f = RIW 1987, 878. Kritisch zur Rspr. des BFH zuvor schon *Dubnkerack* RIW 1986, 40; *Magiera* DÖV 1985, 937; *Tomuschat* EuR 1985, 346; seither *Hartung* RIW 1988, 52, 55.

einer direkten Richtlinienwirkung nach dem heutigen Stand der Praxis nicht zu rechnen; sie wird von der Schadensersatzpflicht säumiger Mitgliedstaaten teilweise substituiert.<sup>55</sup>

## V. Inkrafttreten; Übergangsvorschriften

### Schrifttum

(vgl. auch die Angaben vor Rdn. 1). *Muscheid* Übergangsvorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes für den Einzelabschluß, BB 1986, 355; *Weber/Damm/Haeger/Zündorf* Die Übergangsvorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes, DB 1986, Beil. Nr. 17.

#### 1. Inkrafttreten (Art. 13 BiRiLiG)

- 20 Grundsatz.** Die Vorschriften des BiRiLiG sind am 1.1.1986 in Kraft getreten (Art. 13 S. 1 BiRiLiG). **Ausnahmen** bestehen für einige der in Art. 6 BiRiLiG zusammengefaßten Änderungen der Wirtschaftsprüferordnung. Am 1.1.1987 sind die Änderungen des § 38 Abs. 1 WPO und die Aufhebung des § 41 WPO in Kraft getreten (Art. 6 Nr. 8 und 9 BiRiLiG: Neuordnung des Berufsregisters). Erst am 1.1.1990 sind in Kraft getreten: Art. 6 Nr. 2 lit. a, Nr. 3 lit. b, Nr. 6 lit. a, Nr. 7 lit. a und Nr. 20 zu § 134a Abs. 1 und 3 WPO.

#### 2. Übergangsrecht (Art. 11 BiRiLiG)

- 21 a) Zu Art. 11 Abs. 1 BiRiLiG. aa) Seit dem 1.1.1986 verbindliche Vorschriften.** Die maßgeblichen Übergangsvorschriften sind durch Art. 11 Abs. 1 BiRiLiG in Art. 23 ff EGHGB eingefügt worden. Nach Art. 23 EGHGB ergibt sich die Einteilung des Rechtsstoffs in vier Abschnitte, nämlich in diejenigen Vorschriften, die schon mit dem Inkrafttreten des BiRiLiG verbindlich geworden sind, in die Vorschriften über den Einzelabschluß (Rdn. 22), in die Bestimmungen über den Konzernabschluß (Rdn. 23) und schließlich in prüfungsrechtliche Sondervorschriften (Rdn. 24 ff). Als Grundsatz gilt: Soweit sich aus Art. 11 Abs. 1 BiRiLiG i. V. m. Art. 23 ff EGHGB nichts anderes ergibt, sind die neuen Regelungen mit dem Inkrafttreten des Gesetzes am 1.1.1986 verbindlich geworden. Dieser Grundsatz erfaßt folgende Vorschriften: §§ 238–240 Abs. 1 und 2, 241, 257–261, 262, 263, 316–324 (soweit nicht die in Rdn. 26 genannten Ausnahmen vorliegen), 331–335 HGB. Aus dem Aktienrecht sind ab 1.1.1986 anzuwenden: §§ 58 Abs. 2a, 131, 143 Abs. 2a, 208 AktG. Zur Wirtschaftsprüferordnung vgl. Rdn. 20, zu § 29 GmbHG unten Rdn. 28. Zu § 240 Abs. 3 und 4: Die Bilanzierung zum Festwert oder Durchschnittswert, die § 256 S. 2 zuläßt, kann nicht ohne entsprechende Inventarisierung erfolgen. Die Inventarerleichterungen des § 240 Abs. 3 und 4 müssen deshalb den Abschlußvorschriften (Rdn. 22) zugerechnet werden (ebenso ADS<sup>5</sup> Art. 23 EGHGB, 7). Daraus ergibt sich das Wertbeibehaltungswahlrecht nach Art. 24 Abs. 1 EGHGB; vgl. § 240, 63 und 71.
- 22 bb) Vorschriften über den Einzelabschluß.** Nach Art. 23 Abs. 1 S. 1 EGHGB mußten die Bestimmungen über den Jahresabschluß, den Lagebericht sowie über die Offenlegungspflicht, also die §§ 242–256, §§ 264–289, §§ 325–329, erstmals auf dasjenige Geschäftsjahr angewandt werden, das nach dem 31.12.1986 begann. Wenn das Geschäftsjahr mit dem Kalenderjahr zusammenfällt (dazu § 240, 41 ff), mußten Jahresabschluß und Lagebericht demnach erstmals per 31.12.1987 nach neuem Recht auf-

<sup>55</sup> Vgl. zum ersten Gesichtspunkt EuGH Slg. 1994, I-3347; zum zweiten Aspekt EuGH Slg. 1991,

I-5357; *Herdegen/Rensmann* ZHR 161 (1997) 522 ff m. w. N.

gestellt und offengelegt werden. Beginnt das Geschäftsjahr mit dem 1.7., so ist der maßgebliche Stichtag der 30.6.1988. Eine Übergangsfrist einzuräumen, war unvermeidlich (vgl. dazu Ausschlußbericht, BTDrucks. 10/4268, S. 149). Es läßt sich allerdings nicht verkennen, daß nicht nur die Durchführungsfrist des Art. 55 Abs. 1 der 4. Richtlinie schon 1980 abgelaufen war. Vielmehr findet die gewährte Übergangsfrist auch in dem isoliert gelesenen Art. 55 Abs. 2 der 4. Richtlinie in den Fällen keine Basis, in denen das Geschäftsjahr nach dem 1.7.1987 begonnen hat; denn bis zu seinem Ablauf ist der Zeitraum von 18 Monaten für die Anwendung des neuen Rechts notwendig überschritten worden. Unbenommen blieb nach Art. 23 Abs. 1 S. 2 EGHGB die „vorzeitige“ freiwillige Anwendung der neuen Vorschriften, jedoch nur insgesamt, nicht selektiv.

**cc) Vorschriften über den Konzernabschluß.** Gem. Art. 23 Abs. 2 S. 1 EGHGB **23** waren die neuen Bestimmungen über den Konzernabschluß, den Konzernlagebericht und die konzernbezogene Offenlegung, also die §§ 290–315, 325–329, erstmals auf dasjenige (Konzern-)Geschäftsjahr anzuwenden, das nach dem 31.12.1989 begann. Sie sind also frühestens, nämlich bei Übereinstimmung von Geschäftsjahr und Kalenderjahr, für die Abschlüsse per 31.12.1990 obligatorisch geworden. Der Gesetzgeber hat damit von dem in Art. 49 Abs. 2 der 7. Richtlinie den Mitgliedstaaten eingeräumten Wahlrecht Gebrauch gemacht. Unbenommen war auch insoweit die freiwillige frühere Anwendung der neuen Vorschriften, und zwar grundsätzlich wiederum (vgl. Rdn. 22 a. E.) insgesamt (Art. 23 Abs. 2 S. 2 EGHGB). Von diesem Grundsatz der Gesamtanwendung läßt Art. 23 Abs. 2 S. 3 EGHGB wesentliche Ausnahmen zu, nämlich von der einheitlichen (sonst notwendig: neuen) Bewertung nach dem Recht des Mutterunternehmens (§ 308) und von der Einbeziehung assoziierter Unternehmen (§§ 311, 312). Zweck: Es soll die gleichzeitige Umstellung der Rechnungslegung für die Einzelabschlüsse der Konzernunternehmen (Rdn. 22) und für den Konzernabschluß ermöglicht werden (Begr. RegE, BTDrucks. 10/3440, S. 58 re. Sp.). Zu Einzelheiten vgl. ADS<sup>5</sup> Art. 23 EGHGB, 51 ff.

**dd) Prüfungsrechtliche Vorschriften.** Für den Einzelabschluß gilt: Für die Anwendung des einschlägigen Art. 23 Abs. 3 S. 1 EGHGB ist zwischen drei Fallgruppen zu unterscheiden, nämlich den Unternehmen, die schon vor dem 1.1.1986 (Inkrafttreten der Art. 1–10 BiRiLiG) prüfungspflichtig waren, ferner den Unternehmen, die seit dem 1.1.1986 prüfungspflichtig geworden sind, und schließlich denjenigen, deren nach früherem Recht bestehende Prüfungspflicht am 1.1.1986 erloschen ist. Erste Gruppe: Sie umfaßt die (nicht kleine) AG und die nach PublG a. F. prüfungspflichtigen Unternehmen. Die Prüfungspflicht besteht weiter. §§ 316–324 gelten grundsätzlich (Ausnahmen: Rdn. 26) ab 1.1.1986, also auch dann, wenn sich der Abschluß auf ein Geschäftsjahr bezieht, das vor diesem Stichtag abgelaufen ist. Zweite Gruppe: Hierher gehört vor allem die prüfungspflichtig gewordene GmbH. §§ 316–324 sind erst auf das Geschäftsjahr anzuwenden, das nach dem 31.12.1986 beginnt. Die Rechtslage für die Prüfung entspricht also derjenigen für den Jahresabschluß und seine Offenlegung, vgl. Rdn. 22. Dritte Gruppe: Nach der bis zum 31.12.1985 bestehenden Rechtslage war die AG ohne Rücksicht auf Größenmerkmale prüfungspflichtig. Die Prüfungspflicht besteht seit dem 1.1.1986 nicht mehr, wenn die AG kleine Kapitalgesellschaft i. S. d. § 267 Abs. 1 ist (§ 316 Abs. 1), es sei denn, daß sie ein Kreditinstitut oder ein Versicherungsunternehmen betreibt (§ 27 Abs. 2 KWG, § 55 VAG). Einzelfragen: ADS<sup>5</sup> Art. 23 EGHGB, 77 ff. **24**

**Konzernabschluß.** Unternehmen, die am 1.1.1986 zur Konzernrechnungslegung verpflichtet gewesen sind, sind verpflichtet geblieben. Weil Art. 23 Abs. 3 S. 2 EGHGB **25** insoweit keine abweichende Bestimmung trifft, sind die §§ 316–324 (Ausnahme: § 319

Abs. 2 Nr. 8, vgl. Rdn. 26), von diesem Tag an anzuwenden; sie gelten also auch für die Prüfung zurückliegender Konzernabschlüsse. Für Unternehmen, die am 1.1.1986 nicht zur Konzernrechnungslegung verpflichtet gewesen sind, gilt die Übergangsregelung des Art. 23 Abs. 3 S. 2 EGHGB. Die neugefaßten Prüfungsvorschriften sind also erstmals auf das nach dem 31. 12. 1989 beginnende (Konzern-)Geschäftsjahr anzuwenden.

- 26 Bestätigungsvermerk; Auswahlhindernis des § 319 Abs. 2 Nr. 8.** Für den Bestätigungsvermerk (Testatformel des § 322 Abs. 1) trifft Art. 23 Abs. 3 S. 3 EGHGB eine Sonderregelung. Sie soll gewährleisten, daß die neue Fassung des Testats nur verwandt wird, wenn die geprüften Abschlüsse oder Berichte auch nach neuem Recht aufgestellt sind. Die erstmalige Anwendung des § 322 Abs. 1 variiert also entsprechend den in Rdn. 22 f entwickelten Grundsätzen. Eine besondere Übergangsbestimmung enthält schließlich noch Art. 23 Abs. 4 BiRiLiG für das Auswahlhindernis des § 319 Abs. 2 Nr. 8. Der Ausschlußtatbestand war erstmals auf das Geschäftsjahr anzuwenden, das nach dem 1.1.1992 begonnen hat. Wenn das Geschäftsjahr dem Kalenderjahr entspricht, bestand das Auswahlhindernis also erst für das Geschäftsjahr 1993. Der Formulierungsunterschied zwischen Art. 23 Abs. 1 bis 3 EGHGB (nach dem 31.12. beginnende Geschäftsjahre) und Art. 23 Abs. 4 EGHGB (nach Inkrafttreten des Gesetzes) ist offenbar beabsichtigt.
- 27 ee) Art. 24–28 EGHGB (Überblick und Weiterverweis).** Während Art. 23 EGHGB die Basisvorschriften für den Übergang auf das neue Bilanzrecht enthält, regeln Art. 24–28 EGHGB einzelne Übergangsfragen, nämlich bei Bewertung (Art. 24 EGHGB), bei Prüfung von gemeinnützigen Wohnungsunternehmen (Art. 25 EGHGB), infolge Erweiterung des Kreises der Abschlußprüfer (Art. 26 EGHGB), bei Kapitalkonsolidierung (Art. 27 EGHGB) und schließlich bei Pensionsverpflichtungen und -anwartschaften (Art. 28 EGHGB). Die einschlägigen Fragen sind im jeweiligen Zusammenhang zu erläutern. Zu § 240 Abs. 3 und 4 im Zusammenhang des Art. 24 Abs. 1 EGHGB vgl. § 240, 63 und 71.
- 28 b) Zu Art. 11 Abs. 2 BiRiLiG (Gewinnverwendung in der GmbH).** § 29 GmbHG ist durch Art. 3 Nr. 1 BiRiLiG geändert worden; Danach tritt die grundsätzliche Verfügungsfreiheit der Gesellschaftermehrheit an die Stelle des bisherigen Prinzips vollständiger Gewinnausschüttung. Der Gesetzgeber bezweckt damit eine Stärkung der Eigenkapitalbasis (Begr. RegE, BTDrucks. 10/317, S. 109).<sup>56</sup> Die neugefaßte Vorschrift ist jedoch nicht ab 1.1.1986, sondern nur nach Maßgabe der in Art. 12 § 7 GmbH-Novelle 1980 enthaltenen Übergangsregelung anzuwenden; Art. 12 § 7 GmbH-Novelle 1980 geht wiederum auf Art. 11 Abs. 2 BiRiLiG zurück. Danach besteht eine **Registersperre** für die Eintragung von Änderungen des Gesellschaftsvertrags, wenn nicht zugleich eine gesellschaftsvertragliche Regelung der Gewinnverwendung angemeldet wird, die dem § 29 GmbHG Rechnung trägt (dazu mit eingehenden Nachweisen BayObLG NJW 1988, 426). Auf sogenannte Altanmeldungen (bis zum 31. 12. 1985) ist die Registersperre nicht anzuwenden.<sup>57</sup> Das ergibt sich aus restriktiver Auslegung des Art. 12 § 7 GmbH-Novelle 1980, die ihrerseits notwendig ist, weil den Gesellschaftern sonst keine Zeit verbliebe, sich auf die neue Gewinnverwendungsvorschrift einzustellen (vgl. wegen der Daten Rdn. 8 a. E.).

<sup>56</sup> Zur Problematik der Regelung vgl. *Geßler BB* 1986, 227; *Goerdeler FS Werner* (1984) S. 153; *Hommelhoff WPg* 1984, 629, 637 f; *Maulbetsch DB* 1986, 953; *Renkl DB* 1986, 108.

<sup>57</sup> OLG Celle RPfl. 1986, 261; OLG Hamm WM 1987, 405 = WuB II C. § 7 GmbHG 1.87 m. Anm. *Hüffer*; LG Traunstein RPfl. 1986, 227.

## § 238

## Buchführungspflicht

(1) Jeder Kaufmann ist verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen. Die Buchführung muß so beschaffen sein, daß sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann. Die 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.

## Übersicht

	Rdn.		Rdn.
I. Grundlagen		a) Allgemeines .....	24
1. Regelungsgegenstand .....	1	b) Besonderheiten der Kredit- und Versicherungswirtschaft .....	25
2. Regelungszweck; Rechtsnatur der Buchführungspflicht .....	2	5. Vermögensverwalter	
3. Zwingender Charakter .....	5	a) Testamentsvollstrecker .....	28
4. Ursprünge .....	6	b) Insolvenzverwalter .....	30
II. Voraussetzungen der handelsrecht- lichen Buchführungspflicht		IV. Die Führung der Handelsbücher nach den GoB	
1. Kaufmannseigenschaft		1. Das sachliche Substrat der Buch- führung („Handelsbücher“)	
a) Einzelkaufleute .....	7	a) Entwicklung und Begriff .....	31
b) Handelsgesellschaften .....	9	b) Rechtliche Behandlung außer- halb der §§ 238 ff .....	34
c) EWIV; Partnerschaft .....	9a	2. GoB: Rechtsnatur und Ermittlung	
d) Juristische Personen als Einzel- kaufleute; Eigenbetriebe; Ver- sicherungsvereine .....	10	a) Rechtsnatur: Meinungsstand .....	35
2. Zeitliche Grenzen		b) Herleitung: Meinungsstand .....	36
a) Allgemeines		c) Ausgangspunkt: Die Bestim- mung der GoB als Rechtspro- blem .....	37
aa) Beginn der Buchführungs- pflicht .....	11	d) Die Vorstellung des histori- schen Gesetzgebers und ihre Grenzen .....	38
bb) Ende der Buchführungs- pflicht .....	13	e) Geltendes Recht: GoB als Rechtsnormen .....	41
b) Insbesondere: Vorgesellschaften ...	16	f) Insbesondere: Fachgutachten; Stellungnahmen .....	45
III. Die Person des Buchführungsverant- wortlichen		3. GoB: Formelle GoB; Buchführungs- richtlinien; Kontenrahmen	
1. Einzelkaufleute		a) Formelle und materielle GoB; GoI .....	46
a) Allgemeines .....	17	b) Buchführungsrichtlinien .....	47
b) Gesetzliche Vertretung .....	18	c) Kontenrahmen .....	49
c) Hilfspersonen; Fernbuchführung ..	19	4. Dokumentation und Feststellung der Vermögenslage	
d) Zweigniederlassungen .....	20	a) Dokumentation (Buchung der „Handelsgeschäfte“) .....	50
2. OHG und KG; EWIV		b) Lage des Vermögens	
a) Beschränkung auf geschäfts- führende Gesellschafter bzw. Geschäftsführer .....	21	aa) Allgemeines .....	51
b) Keine Buchführungspflicht der Kommanditisten .....	22		
3. AG und GmbH .....	23		
4. Zweigniederlassungen ausländischer Unternehmen			

Rdn.	Rdn.
bb) Buchführungspflicht nur für das Geschäftsvermögen . . . .	
5. Mindestanforderungen an die Buchführung (§ 238 Abs. 1 S. 2 und 3)	
a) Überschaubarkeit . . . . .	56
b) Verfolgbarkeit . . . . .	59
V. Zurückbehaltung von Briefwieder- gaben (§ 238 Abs. 2)	
1. Zurückbehaltungspflicht	
a) Zweck, Voraussetzungen, Schuldner . . . . .	60
b) Handelsbriefe . . . . .	61
2. Übereinstimmende Wiedergabe . . . .	62
VI. Rechtsfolgen bei Verletzung der handelsrechtlichen Buchführungs- pflicht	
	1. Überblick . . . . . 64
	2. Verletzung der Buchführungspflich- als Insolvenzstraftat
	a) Allgemeines . . . . . 65
	b) Gesetzesauszug . . . . . 66
	c) Einzelfragen . . . . . 67
	3. Erweiterung des Täterkreises (§ 14 StGB)
	a) Allgemeines . . . . . 69
	b) Gesetzestext . . . . . 70
	c) Einzelfragen . . . . . 71
	VII. Zur Abgrenzung: „Zivilrechtliche“ Buchführungspflichten . . . . . 73
	VIII. Steuerrechtliche Buchführungs- pflichten (Überblick)
	1. Tatbestände und Ausgestaltung . . . . 74
	2. Rechtsfolgen . . . . . 76

## Schrifttum

(vgl. auch die Angaben vor § 238 und unten vor Rdn. 35, 65, 69, 74). *Biener* Die Neufassung handelsrechtlicher Buchführungsvorschriften, DB 1977, 257; *Feuerbaum* EDV-Buchführung, GoB, AO 1977 und HGB, DB 1977, 549 und 597; *Icking* Die Rechtsnatur des Handelsbilanzrechts – zugleich ein Beitrag zur Abgrenzung von öffentlichem und privatem Recht, Tübinger Schriften zum Staats- und Verwaltungsrecht Bd. 53 (2000); *Kruse* Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung<sup>3</sup> (1979); *Leffson* Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung<sup>7</sup> (1987); *W. Müller* Der Jahresabschluß im Spannungsfeld zwischen öffentlichem Recht und Gesellschaftsrecht, Festschrift Moxter (1994) S. 75; *Offerhaus* Die neuen handelsrechtlichen Buchführungsvorschriften, BB 1976, 1622; *Schuppenhauer* EDV-Buchführung im Ausland, WPg 1984, 514; *Zepf* Die Realisierung der Belegfunktion bei Einsatz unterschiedlicher Informationstechnologie, WPg 1985, 621.

## I. Grundlagen

### 1. Regelungsgegenstand

- Die Vorschrift geht auf § 38 a. F. zurück. Wortgleich mit § 38 Abs. 1 a. F. begründet sie die **handelsrechtliche Buchführungspflicht** (§ 238 Abs. 1 S. 1), spricht ohne Vorbild in § 38 a. F. die allgemeinen Anforderungen aus, denen die Buchführung genügen muß (§ 238 Abs. 1 S. 2 und 3), und verpflichtet den Kaufmann unter nur sprachlicher Änderung des § 38 Abs. 2 a. F. zur Zurückbehaltung von Briefkopien oder vergleichbaren Wiedergaben (§ 238 Abs. 2). Der Regelungskern liegt in § 238 Abs. 1 S. 1. Die danach verbindlichen GoB schließen die Zurückbehaltung von „Briefkopien“ als Bestandteil der Dokumentationspflicht ein; insoweit hat § 238 Abs. 2 heute also nur noch klarstellenden Charakter (vgl. aber noch Rdn. 62 f zur Wiedergabetechnik). Entsprechendes gilt für § 238 Abs. 1 S. 2 und 3, mit denen der Gesetzgeber des BiRiLiG die in § 145 Abs. 1 AO getroffene Regelung sinngleich übernommen hat;<sup>1</sup> denn es ist kaum vorstellbar, daß die Buchführung den GoB entspricht und das damit erzielte Ergebnis trotzdem hinter den Minimalanforderungen an Aussagefähigkeit zurückbleibt.

<sup>1</sup> Vgl. Begr. RegE, BTDrucks. 10/317, S. 72.

## 2. Regelungszweck; Rechtsnatur der Buchführungspflicht

**Meinungsstand.** Über den Zweck der handelsrechtlichen Buchführungspflicht **2** besteht im großen und ganzen Einigkeit; einzelne Aspekte und ihr Verhältnis zueinander werden jedoch unterschiedlich beurteilt. Nach ganz h. M. liegt der zentrale, die gesetzliche Pflicht zur Buchführung (und Bilanzierung) rechtfertigende Gesichtspunkt im **Schutz der Gläubiger**, der durch den kontinuierlichen Überblick des Kaufmanns über seine wirtschaftliche Lage verwirklicht werden soll. Schlagwortartig kann vom Gläubigerschutz durch Selbstkontrolle des Kaufmanns gesprochen werden.<sup>2</sup> Bezweckt ist ferner die **Dokumentation der Geschäftsvorfälle**.<sup>3</sup> Sie ist nicht nur Instrument des Gläubigerschutzes, sondern hat wegen der Vorverlegungsbestimmungen der §§ 258 ff auch selbständige Bedeutung. Teilweise wird in der Dokumentation sogar der primäre Zweck der Buchführungspflicht gesehen (*Kruse* GoB<sup>3</sup> S. 199 f). Eher diffus wird das Meinungsbild in drei Fragen. Erstens kann der Zweck der Buchführung nicht unabhängig vom Zweck der Bilanz gesehen werden. Die verschiedenen, in ihren Hauptrichtungen üblicherweise als statisch oder als dynamisch gekennzeichneten Bilanzauffassungen können sich deshalb schon bei der Beurteilung der Buchführungspflichten auswirken. In der rechtlichen Beurteilung dominiert nach wie vor die statische, im Kern auf die Ermittlung des Vermögensstandes abzielende Bilanzauffassung (vgl. § 242, 8 f und Anh. § 243, 20). Zweitens stellt sich die Frage nach einem generellen Rechenschaftszweck der Buchführung; er wird im betriebswirtschaftlichen Schrifttum bejaht (*Leffson* GoB<sup>7</sup> S. 56 ff), im juristischen dagegen verneint.<sup>4</sup> Schließlich begegnen unter den Buchführungszwecken bislang unwidersprochen auch die Belange des Steuerfiskus.<sup>5</sup> **Rechtsnatur.** Weil alle genannten Gesichtspunkte über die Individualinteressen bestimmter Personen hinausreichen, besteht folgerichtig nahezu Einigkeit in der Einschätzung der Buchführungspflicht als öffentlich-rechtlicher, auf die Wahrung des Allgemeininteresses gerichteter Pflicht.<sup>6</sup>

**Stellungnahme.** Mit der h. M. ist der Zweck der Buchführungspflicht im **Gläubigerschutz durch Selbstkontrolle** des Kaufmanns zu finden; dieser Zweck dokumentiert sich hinreichend in der Bedeutung, die den Verstößen gegen die Pflicht zur Buchführung (Aufbewahrung; Bilanzierung) im Rahmen der Bankrottdelikte (§§ 283 ff StGB; dazu Rdn. 65 ff) zukommt. Hauptzweck ist ferner die **Dokumentation** der Geschäftsvorfälle. Dieser Gesichtspunkt, der in der historischen Entwicklung der Buchführung vorrangige Bedeutung gehabt hat (vgl. Rdn. 6), hat zwar seine besondere verfahrensrechtliche Rolle infolge des Prinzips freier Beweiswürdigung (§ 286 ZPO; vgl. Rdn. 34 und § 258, 22) eingebüßt, ist aber nach wie vor als Instrument der Selbstkontrolle und wegen der gerichtlichen Befugnis, die Vorlegung von Amts wegen anzuordnen, also auch gegen den Willen des Kaufmanns (§ 258 Abs. 1; vgl. dort Rdn. 10 f), von wesentlicher Bedeutung. Zu den drei nicht voll geklärten Fragen (Rdn. 2) gilt: Für das Handelsrecht verbleibt es bei der statischen Bilanzauffassung, weil nur sie dem vom Gesetz bezweckten Gläubigerschutz entspricht (genauer: § 242, **3**

<sup>2</sup> BGH bei *Holtz* MDR 1981, 454; Begr. RegE 1. WiKG, BTDrucks. 7/3441, S. 38; *Blumers* S. 24; *Maul* Rechnungslegung S. 20; *Moxter* Bilanzlehre<sup>3</sup>, Bd. II S. 5 f; LKStGB-*Tiedemann* § 283, 90 und § 283b, 1; kritisch jedoch KK-*Claussen/Korth* HGB § 238, 5.

<sup>3</sup> GoB<sup>3</sup>-*Kruse* S. 199 f; *Baetge* Bilanzen<sup>4</sup> (1996) 142.1; GoB<sup>7</sup>-*Leffson* S. 38 ff, 157 ff; *Moxter* Bilanzlehre<sup>3</sup>, Bd. II S. 8 f.

<sup>4</sup> Klar *Tipke/Kruse* § 145, 8a.

<sup>5</sup> *Brüggemann* Vorauf. vor § 38, 4; *Düringer/Hachenburg/Lehmann* § 38, 1a.

<sup>6</sup> *Baumbach/Hopt* 4; *Canaris* HandelsR § 12 III 3; *Düringer/Hachenburg/Lehmann* § 38, 1 a; *Icking* S. 166 ff (Ergebnis: S. 443 f); *W. Müller* FS *Moxter* (1994) S. 75, 79 ff; kritisch jedoch KK-*Claussen/Korth* HGB § 238, 6; 242, 5.

8 f und Anh. § 243, 20). Dem geltenden Recht fremd ist auch ein genereller Rechenschaftszweck der Buchführung. Der Begriff der Rechenschaftslegung hat im Zusammenhang der §§ 238 ff schon keine genau faßbare rechtliche Bedeutung. Richtig ist nur, daß das Gesetz ein Informationsinteresse der Öffentlichkeit anerkannt hat, aber bezogen auf Jahresabschluß oder Bilanz und nur bei den publizitätspflichtigen Kapitalgesellschaften (§§ 325 ff) und solchen Unternehmen, die die Größenmerkmale des § 1 PublG erreichen. Soweit von einer Rechenschaft „über fremdverwaltetes Vermögen“ gesprochen wird (KK<sup>2</sup>-*Claussen/Korth* HGB § 238, 6), handelt es sich um eine schon aktienrechtlich problematische (*Hüffer* § 76, 10) und jedenfalls beim Einzelkaufmann sowie bei selbstverwalteten Gesellschaften fehlgehende Sicht der Dinge. Nicht zutreffend ist es ferner, die Belange des Steuerfiskus unter den Zwecken der handelsrechtlichen Buchführungspflicht aufzuführen. Vielmehr macht sich das Steuerrecht, soweit es nicht eine eigenständige Buchführungspflicht begründet (§ 141 AO), die handelsrechtliche Buchführungspflicht für seine Zwecke nur zunutze (§ 140 AO; vgl. Rdn. 74 ff). Weil Gläubigerschutz und Dokumentation im Allgemeininteresse liegen, kann die übliche Charakterisierung der handelsrechtlichen Buchführungspflicht als öffentlich-rechtlich beibehalten werden, solange damit der Sache nach nicht mehr ausgedrückt ist als die Unterscheidung zwischen Pflichten gegenüber der Allgemeinheit und Pflichten gegenüber Einzelpersonen (dazu Rdn. 4, 73) sowie Pflichten in der Innensphäre von Gesellschaften (namentlich bei der Feststellung der Bilanz, vgl. § 242, 19 f, 46 ff). Nicht zugänglich ist es jedoch, § 238 wegen des Allgemeininteresses an der Buchführung als oder wie eine verwaltungsrechtliche Norm zu interpretieren; vgl. noch Rdn. 35 ff zu Rechtsnatur und Herleitung der GoB.

- 4 An der Erfüllung der Buchführungspflicht haben vielfach auch **Einzelpersonen ein individuelles Interesse**, namentlich diejenigen, denen ein Recht auf Einsichtnahme und Kontrolle zusteht (vgl. etwa §§ 118, 166, § 51a GmbHG). Der Schutz solcher Interessen ist jedoch nicht der Zweck des § 238, sondern der jeweiligen Einzelnormen über Einsichtnahme und Kontrolle. Wenn insoweit von einer zivilrechtlichen Buchführungspflicht gesprochen wird,<sup>7</sup> wird damit ein zutreffender Gegensatz zu der im öffentlichen Interesse auferlegten Buchführungspflicht hergestellt (vgl. noch Rdn. 73). Die Buchführungsvorschriften sind **keine Schutzgesetze** i. S. d. § 823 Abs. 2 BGB. Das folgt zwar nicht allein aus ihrem überindividuellen Regelungszweck (Rdn. 2 f), ergibt sich aber aus dem Ausnahmecharakter eines deliktsrechtlichen Primärschutzes gegen Vermögensschäden, der nur herausgehobene, namentlich strafbewehrte Vorschriften als Schutzgesetze genügen läßt.<sup>8</sup>

### 3. Zwingender Charakter

- 5 Die §§ 238 ff enthalten **zwingendes Recht**,<sup>9</sup> doch ist ihre Einhaltung, soweit es nur um die Buchführung geht (zum Jahresabschluß vgl. unter Beschränkung auf publizitätspflichtige Unternehmen § 335, § 21 PublG), nicht erzwingbar. Zwingendes Recht bedeutet: Nur eine Buchführung, die mit den §§ 238 ff und den sie ergänzenden GoB

<sup>7</sup> *Brüggemann* Vorauf. vor § 38, 5; *Düringer/Hachenburg/Lehmann* § 38, 8a.

<sup>8</sup> Überzeugend *Canaris* HandelsR § 12 III 2; s. ferner RGZ 73, 30, 32 (zu § 240 KO a. F.); BGH DB 1964, 1585; BGHZ 125, 366, 377 = NJW 1994, 1801; *Baumbach/Hopt* 19; *Schlegelberger/Hildebrandt/Steckhan*<sup>5</sup> § 38, 12; *Hachenburg/Mertens* § 43, 116; a. A. *Glade*<sup>2</sup> § 41 GmbHG, 4; *Scholz/U.*

*H. Schneider* § 43, 236; *Stapelfeld* Die Haftung des GmbH-Geschäftsführers für Fehlverhalten in der Gesellschaftskrise (1990) S. 193 ff; eingehendes Referat bei *Icking* S. 515 ff.

<sup>9</sup> Vgl. z. B. *Brüggemann* Vorauf. vor § 38, 4; *Icking* aaO (Fn. 8) S. 446 ff; *W. Müller* FS Moxter (1994) S. 75, 85.

in Einklang steht, genügt den gesetzlichen Anforderungen. Der Buchführungspflichtige hat also keinen Beurteilungs- oder Ermessensspielraum, soweit er nicht durch das Gesetz oder die GoB eingeräumt wird. Das entspricht dem auf Wahrung des Allgemeininteresses gerichteten Zweck der Buchführungspflicht. Nicht erzwingbar heißt: Es gibt **kein Zwangsgeldverfahren** nach dem Vorbild der §§ 14 HGB, 132–139 FGG, in dem das Registergericht (oder eine andere behördliche Stelle) die Einhaltung der Buchführungsvorschriften oder der GoB durchsetzen könnte. Das Gesetz vertraut also auf das Eigeninteresse der Buchführungspflichtigen und auf den Druck, der von der bankrottbedingten Strafbarkeit von Buchführungsverstößen (§§ 283, 283a, 283b StGB), von den Nachteilen eines versagten oder mit Einschränkungen versehenen Testats sowie von den möglichen steuerrechtlichen Folgen, insbesondere dem Risiko einer Steuerschätzung (Rdn. 76) ausgeht. Einzelheiten zu den Rechtsfolgen bei Verletzung der Buchführungspflicht in Rdn. 64 ff.

#### 4. Ursprünge

Die Buchführung der Kaufleute ist bereits im 16. und 17. Jahrhundert zum Gegenstand von Stadtrechten geworden.<sup>10</sup> Umfassende Bestimmungen enthielt für Frankreich die Ordonnance pour le commerce von 1673, die in den Art. 28 ff ADHGB von 1861 noch nachwirkten. Diese Vorschriften ergaben wiederum das Vorbild für die §§ 38 ff a. F. Leitendes Motiv der frühen Rechtsetzung war es, die **Beweiskraft der Handelsbücher** als Voraussetzung der an sie anknüpfenden, als Privileg des Handelsstands aufgefaßten besonderen Beweisregeln sicherzustellen (*Kruse* GoB<sup>3</sup> S. 199 f); der enge Bezug zum Verfahrensrecht spiegelt sich noch in den zahlreichen prozeßrechtlichen Bestimmungen der Art. 28 ff ADHGB wider. Wie schon in Art. 28 ADHGB verzichtete der Gesetzgeber auch bei der Revision des Handelsrechts 1897 darauf, in dem entsprechenden § 38 a. F. detaillierte Vorschriften über Art und Zahl der Handelsbücher und ihre Führung zu geben. Er nahm stattdessen den in Art. 28 ADHGB noch nicht enthaltenen Hinweis auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (vgl. Rdn. 35 ff) in das Gesetz auf (vgl. Denkschrift 1896 S. 45).

## II. Voraussetzungen der handelsrechtlichen Buchführungspflicht

### 1. Kaufmannseigenschaft

a) **Einzelkaufleute.** Nach § 238 Abs. 1 S. 1 trifft die handelsrechtliche Buchführungspflicht jeden Kaufmann. Ob Kaufmannseigenschaft besteht, ist nach §§ 1 ff zu beurteilen. Die Neufassung namentlich der §§ 1 und 2 sowie die Aufhebung des § 4 im Zuge der Handelsrechtsreform 1998<sup>11</sup> wirken sich auch aus, soweit es um die Adressaten der §§ 238 ff geht, und zwar tendenziell eher im Sinne einer Erweiterung des Kreises der Buchführungspflichtigen. Das folgt aus § 1 Abs. 2, der jeden einer kaufmännischen Betriebsorganisation bedürftigen Gewerbebetrieb ohne Rücksicht auf Art oder

<sup>10</sup> Zur Geschichte der Buchführung und der Buchführungspflicht vgl. *Wieland* Bd. I S. 300 ff m. w. N. in Fn. 7; ferner *Icking* aaO (Fn. 8) S. 58 ff; *Leyerer* ZfHf 1922, 141 ff; *Schmidt-Busemann* Entstehung und Bedeutung der Vorschriften über Handelsbücher, 1977; überraschend ausführlich auch *Kirchhof/Söhn/Mathiak* KommESTG § 5, A 87 ff.

<sup>11</sup> Handelsrechtsreformgesetz (HRefG) vom 22. 6. 1998 (BGBl. I S. 1474); Begr RegE: BT-Drucks. 13/8444; vgl. dazu z. B. *Ammon* DStR 1998, 1476 ff; *Henssler* ZHR 161 (1997), 13 ff; *K. Schmidt* NJW 1998, 2161 ff.

Gegenstand als Handelsgewerbe definiert und das Erfordernis **kaufmännischer Betriebsorganisation** durch eine darauf gerichtete Regelvermutung stabilisiert. Wie bei den früheren Kaufleuten kraft Grundhandelsgewerbes hängt die Buchführungspflicht auch nicht von ihrer Eintragung in das Handelsregister ab, der also auch insoweit nur deklaratorische Bedeutung zukommt. Anders liegt es in den Fällen des § 2, also bei **Kleingewerbetreibenden** (genauer: bei Entbehrlichkeit kaufmännischer Betriebsorganisation), die von ihrer Eintragungsoption Gebrauch machen. Ihre Buchführungspflicht entsteht erst, sobald sie ihre Kaufmannseigenschaft durch Registereintragung erworben haben; diese Eintragung wirkt also konstitutiv. Folgerichtig aufgehoben ist seit der Handelsrechtsreform 1998 der frühere § 262 (s. dazu Erstbearbeitung Rdn. 11). Danach war bei den vormaligen Sollkaufleuten der Zeitpunkt für den Beginn der Buchführungspflicht entscheidend, in dem die Pflicht zur Anmeldung entstand (so auch schon § 47b a. F.). Die Erweiterung der Handelsgewerbe durch § 1 und der Übergang zur bloßen Eintragungsoption in § 2 haben die Vorschrift obsolet werden lassen, ohne daß damit auch ihr Grundgedanke hinfällig wäre (vgl. noch Rdn. 16). Auch die früheren Minderkaufleute (§ 4 a. F.) hat die Handelsrechtsreform 1998 als besondere rechtliche Kategorie beseitigt. Nach der neuen Konzeption können sie nur buchführungspflichtig werden, wenn sie von der Option des § 2 Gebrauch machen. Allerdings ist es nicht ausgeschlossen, daß sich die Vermutung des § 1 Abs. 2 nicht widerlegen läßt und die Buchführungspflicht deshalb schon nach der Basisvorschrift eintritt. **Land- und Forstwirte** (Begriff: § 3, 4 ff) sind in keinem Fall Kaufleute kraft Gewerbebetriebs (§ 3 Abs. 1). Folglich sind sie nur dann buchführungspflichtig, wenn sie von dem auch ihnen zustehenden Recht auf Erwerb der Kaufmannseigenschaft Gebrauch gemacht haben (§ 3 Abs. 2 und 3) und ihre Eintragung im Handelsregister vollzogen ist (BGH LM § 240 KO Nr. 8). **Stille Gesellschaft**: Die Buchführung obliegt allein dem Geschäftsinhaber, weil nur er das Handelsgewerbe als Kaufmann betreibt (§ 230). Wegen der Buchführung für Zweigniederlassungen vgl. Rdn. 20, 24 ff.

- 8 Die Fälle der zu **Unrecht eingetragenen Firma** (§ 5) werden nicht einheitlich beurteilt. **Meinungsstand**. Nach h. M. besteht keine Buchführungspflicht;<sup>12</sup> dafür ist offenbar die Vorstellung leitend, der fälschlich Eingetragene sei nur Schein- oder Fiktivkaufmann. Die eine Gegenansicht knüpft dagegen an die Tatsache der Eintragung an und hält den Eingetragenen jedenfalls dann für buchführungspflichtig, wenn er kein Kleingewerbe (früher: kein minderkaufmännisches Gewerbe nach § 4 a. F.) betreibt.<sup>13</sup> Nach einer dritten Meinung ist die Buchführungspflicht des Eingetragenen in jedem Fall begründet, also auch dann, wenn sein Gewerbe keiner kaufmännischen Betriebsorganisation bedarf.<sup>14</sup> **Stellungnahme**. Der dritten Ansicht ist beizupflichten. Nach richtiger, wenngleich noch immer umstrittener Ansicht scheint der fälschlich Eingetragene nämlich nicht Kaufmann zu sein, er wird auch nicht als solcher fingiert; vielmehr ist er Kaufmann (bis zur Handelsrechtsreform 1998: Vollkaufmann), wenngleich ohne das Recht, es zu bleiben (§ 8, 82 m. w. N.; anders *Brüggemann* § 5, 7). Er unterliegt deshalb den Normen des Handelsrechts. Daß die Verletzung der Buchführungspflicht unter den weiteren Voraussetzungen der §§ 283 ff StGB eine strafbare

<sup>12</sup> *Brüggemann* § 5, 24 und Vorauf. § 38, 5; entschieden in diesem Sinne *Canaris HandelsR* § 12 II 3; ferner *Ebenroth/Boujong/Joost/Kindler* § 5, 45 *Kütting/Weber/Ellerich* 4; *Schlegelberger/Hildebrandt/Steckhan* § 38, 5; wohl auch *Bonner HdR-Streim* 8.

<sup>13</sup> *Beck BilKomm-Budde/Kunz* 21.

<sup>14</sup> *K. Schmidt* JuS 1977, 209, 212; *K. Schmidt Handelsrecht*<sup>5</sup> § 10 III 3 b.

Handlung darstellt (sogenannter Unrechtsverkehr), ergibt kein Gegenargument, weil die Eintragung in aller Regel auf einer Anmeldung des Eingetragenen beruht und in dem (theoretischen) Fall einer von ihm nicht veranlaßten Eintragung die strafrechtliche Irrtumslehre zum Zuge kommt. Etwas anderes folgt auch nicht daraus, daß § 236 Abs. 1 Nr. 1 RegE (BTDrucks. 10/317, S. 4), der eine der zweiten Ansicht im Ergebnis entsprechende Regelung vorsah, nicht Gesetz geworden ist;<sup>15</sup> denn der ersatzlose Wegfall der Definitionsnorm im weiteren Verfahren beruht nicht auf Erwägungen zum materiellen Regelungsgehalt.<sup>16</sup>

**b) Handelsgesellschaften.** Die Buchführungspflicht der OHG und der KG folgt ohne weiteres aus § 6 Abs. 1 i. V. m. § 238 Abs. 1 S. 1. Entsprechendes gilt für die AG gem. § 6 Abs. 1 i. V. m. § 3 AktG und für die GmbH gem. § 6 Abs. 1 i. V. m. § 13 Abs. 3 GmbHG. Sie sind auch dann buchführungspflichtig, wenn sie kein Gewerbe ausüben oder wenn das ausgeübte Gewerbe keiner kaufmännischen Betriebsorganisation bedarf (§ 6 Abs. 2). Für die **Genossenschaften** ergibt sich die Buchführungspflicht aus § 17 Abs. 2 GenG. Zur Person des jeweils Verantwortlichen vgl. Rdn. 21 ff, wegen der Vor-gesellschaften vgl. Rdn. 16.

**c) EWIV; Partnerschaft.** Für die vom Gesetzgeber geschaffenen neuen Verbandsformen, nämlich für die Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung (EWIV) und für die Partnerschaft, ist die Rechtslage unterschiedlich. Die EWIV gilt nach § 1, 2. Halbsatz des Gesetzes zur Ausführung der EWG-Verordnung über die Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung (EWIV-Ausführungsgesetz) vom 14. 4. 1988 (BGBl. I S. 514) als Handelsgesellschaft i. S. d. HGB. Deshalb finden §§ 238 ff gem. § 6 Abs. 1 Anwendung, und zwar ohne Rücksicht darauf, ob die von der Gesellschaft oder ihren Mitgliedern ausgeübte Tätigkeit im Einzelfall kaufmännischen oder auch nur gewerblichen Charakter hat (vgl. auch Begr. RegE, BTDrucks. 11/352, S. 7 li. Sp.; Küting/Weber/Ellerich 4). Für die **Partnerschaft** legt dagegen § 1 Abs. 1 S. 2 des Gesetzes über Partnerschaftsgesellschaften Angehöriger Freier Berufe (Partnerschaftsgesellschaftsgesetz – PartGG) vom 25. 7. 1994 (BGBl. I S. 1744) fest, daß sie kein Handelsgewerbe ausübt. Folgerichtig wird sie durch § 1 Abs. 4 PartGG den §§ 705 ff BGB unterstellt. Damit scheidet die Anwendung der §§ 238 ff aus (ADS<sup>6</sup> 19; Beck Bil-Komm-Budde/Kunz 24; Knoll/Schüppen DStR 1995, 608, 613; Seibert DB 1994, 2381, 2382). Anders mag es liegen, wenn die Berufsträger i. S. d. § 1 Abs. 2 PartGG im Einzelfall ein Gewerbe betreiben, dieses unter § 1 Abs. 2 HGB fällt und die Eintragung in das Partnerschaftsregister unterblieben ist. Soweit unter diesen Voraussetzungen eine OHG vorliegt (s. dazu MünchKommBGB-Ulmer PartGG § 1, 16 ff), greift § 6 Abs. 1 mit der Folge ein, daß auch die Buchführungspflicht zu bejahen ist.

**d) Juristische Personen als Einzelkaufleute; Versicherungsvereine.** Juristische Personen, die nicht wie AG oder GmbH Formkaufleute sind (z. B. eingetragene oder konzessionierte Vereine; Stiftungen; juristische Personen des öffentlichen Rechts), unterliegen den für Einzelkaufleute geltenden Bestimmungen, wenn sie ein Gewerbe betreiben, das unter die §§ 1 ff fällt; wegen der Einzelheiten vgl. § 33 und Erl. dazu. Unter der genannten Voraussetzung sind sie nach § 238 Abs. 1 S. 1 auch buchführungspflichtig. Das gilt auch für **Eigenbetriebe der öffentlichen Hand**. Sie ist wegen solcher Betriebe nach Aufhebung des § 36 auch nicht mehr von der Registerpflicht (vgl. dort Rdn. 1) befreit. § 263 begründet allerdings den Vorrang von solchen landesrechtlichen Vorschriften (Eigenbetriebsgesetze und -verordnungen), die eine

<sup>15</sup> So aber Küting/Weber/Ellerich 4.

<sup>16</sup> Vgl. Bericht des Rechtsausschusses, BTDrucks. 10/4268, S. 96.

von §§ 238 ff abweichende Regelung enthalten; näher § 263 Rdn. 7 ff. **Versicherungsvereine** auf Gegenseitigkeit: Sie sind keine Formkaufleute und betreiben nur dann ein Handelsgewerbe nach § 1 Abs. 2, wenn sie im Nichtmitgliedergeschäft tätig sind (Einzelheiten: § 1, 85). Insoweit ist die Frage nach der Kaufmannseigenschaft für die Buchführungspflicht jedoch praktisch bedeutungslos, weil sich die Pflicht dazu aus §§ 16, 55 Abs. 1 S. 3 VAG ergibt.

## 2. Zeitliche Grenzen

- 11 a) Allgemeines. aa) Beginn der Buchführungspflicht.** § 238 normiert keine besonderen zeitlichen Grenzen der Buchführungspflicht. Sie ergeben sich deshalb aus der Dauer der Kaufmannseigenschaft. Daraus folgt für den Beginn der Buchführungspflicht: **Einzelkaufleute** i. S. d. § 1, also Gewerbetreibende, deren Betrieb einer kaufmännischen Organisation bedarf, sind vom Beginn ihrer Tätigkeit an buchführungspflichtig, auch für die Vorbereitungsgeschäfte (OLG Dresden SächsArch. (8) 170). In den Fällen des § 2 beginnt die Buchführungspflicht dagegen, wenn die Eintragung in das Handelsregister erfolgt ist. Auch für Land- und Forstwirte (§ 3) verbleibt es beim Zeitpunkt der Eintragung.<sup>17</sup>
- 12** Nach denselben Grundsätzen wie bei Einzelkaufleuten ist der Beginn der Buchführungspflicht bei den **Personengesellschaften** zu beurteilen. Die Gesellschaft muß also Bücher führen, sobald sie ein Handelsgewerbe betreibt. Das entspricht im Ergebnis der in § 123 Abs. 2 getroffenen Regelung, ohne daß diese auf das Außenverhältnis zugeschnittene Vorschrift hier als solche anwendbar wäre. In den Fällen des § 1 kommt es nur auf die Aufnahme eines Gewerbes an, das kaufmännischen Zuschnitt hat. Das entspricht im Ergebnis der schon früher zutreffenden Ansicht, nach der die Gesellschaft bürgerlichen Rechts buchführungspflichtig war, wenn ihr Unternehmen die Voraussetzungen der Anmeldepflicht nach § 2 a. F. erfüllte.<sup>18</sup> Nur bei Gesellschaften mit Eintragungsoption (§ 2 n. F.) oder mit land- oder forstwirtschaftlichem Unternehmensgegenstand (§ 3) ist die Eintragung in das Handelsregister maßgeblich, weil vorher kein Handelsgewerbe vorliegt. **AG und GmbH:** Daß die durch Registereintragung als solche entstandene juristische Person (§ 41 AktG, § 11 GmbHG) buchführungspflichtig ist, versteht sich von selbst; der maßgebliche Zeitpunkt ist jedoch früher anzusetzen (vgl. Rdn. 16). **VVaG:** Wegen § 15 VAG kommt es auf den Zeitpunkt an, in dem die Geschäftserlaubnis erteilt wird.
- 13 bb) Ende der Buchführungspflicht.** Die Buchführungspflicht der **Einzelkaufleute** endet mit dieser Eigenschaft. Für die Frage, wie der demnach maßgebliche Zeitpunkt zu bestimmen ist, kommt es darauf an, ob die gewerbliche Tätigkeit ganz eingestellt wird oder auf ein Kleingewerbe absinkt, das kaufmännischer Betriebsorganisation nicht mehr bedarf. Im ersten Fall, also bei **dauernder Einstellung des Gewerbebetriebs** (Begriff: § 31, 15 f), endet die Buchführungspflicht mit dieser Einstellung.<sup>19</sup> Das gilt auch bei fortdauernder Eintragung im Handelsregister, weil das Fehlen eines Gewerbebetriebs durch § 5 nicht überbrückt wird. Die h. M. muß auch das dauerhafte Absinken auf ein Kleingewerbe genügen lassen;<sup>20</sup> denn nach ihrem Standpunkt hat die in § 5 getroffene Regelung keine Bedeutung für die Buchführungspflicht (vgl. Rdn. 8).

<sup>17</sup> Ganz h. M., vgl. statt vieler Küting/Weber/Elle-rich 8 a. E.; Beck BilKomm-Budde/Kunz 48; Wiedmann 17.

<sup>18</sup> Ebenso Tipke/Kruse § 140, 9; MünchKommBGB-Ulmer § 721, 6; a. A. Weber FR 1978, 292.

<sup>19</sup> BFH BStBl. 1978, 430; Schlegelberger/Hildebrandt/Steckhan § 38, 4; Tipke/Kruse § 140, 9.

<sup>20</sup> So folgerichtig OLG Celle NJW 1968, 2119; Schlegelberger/Hildebrandt/Steckhan § 38, 5.

Mit dem richtigen Verständnis des Kaufmanns kraft Eintragung ist diese Annahme jedoch unvereinbar. Danach bleibt die Buchführungspflicht bestehen, bis die Firma im Handelsregister gelöscht wird (vgl. Rdn. 8 und zur sachlich gleichliegenden Frage des Firmenbestands § 31, 17). Entsprechendes gilt in den Fällen des § 2, also bei ausgeübter Eintragungsoption. Danach sind Handelsgewerbe, Kaufmannseigenschaft und Buchführungspflicht gegeben, sobald und solange die Firma eingetragen ist. Der Unternehmer kann seine Kaufmannseigenschaft und damit die Buchführungspflicht zwar beenden, indem er seine Firma löschen läßt (§ 2 Abs. 3). Bis zu dieser Löschung muß er sich jedoch an dem durch die Eintragung begründeten Rechtsstatus festhalten lassen. Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens beendet die Buchführungspflicht nicht.<sup>21</sup> Die Buchführung obliegt aber während der Dauer des Verfahrens nicht dem Schuldner, sondern dem Insolvenzverwalter (vgl. noch Rdn. 30).

Für **OHG und KG** gilt: Dauerhafter Wegfall des Erfordernisses kaufmännischer Betriebsorganisation ist nach den in Rdn. 13 entwickelten Grundsätzen zu behandeln. OHG und KG bleiben also als solche auch mit Kleingewerbe bestehen, bis ihre Firma im Handelsregister gelöscht wird. Erst damit erfolgt die Umwandlung in eine nicht buchführungspflichtige Gesellschaft bürgerlichen Rechts (§ 2). Im übrigen endet die Buchführungspflicht wie bei Einzelkaufleuten mit der dauernden Einstellung des Gewerbebetriebs. **Nicht genügend ist bloße Auflösung.**<sup>22</sup> Vielmehr gehört die Liquidation als Rechtsfolge der Auflösung noch zum Betrieb des Handelsgewerbes (vgl. § 31, 20 zur sachlich gleichliegenden Frage des Firmenbestands). Die dauernde Einstellung des Gewerbebetriebs fällt also erst mit dem Liquidationsende (Vollbeendigung der Gesellschaft) zusammen. Wenn keine Liquidation i. S. d. §§ 145 ff stattfindet, gelten folgende Grundsätze: In den Fällen des § 140 Abs. 1 S. 2 ist der Zeitpunkt maßgeblich, in dem die Gesellschaftsanteile in einer Hand vereinigt werden; bis dahin ist die Buchführung Sache der OHG oder KG, von da ab Sache des bisherigen Gesellschafters und jetzigen Einzelkaufmanns. Veräußerung des Unternehmens führt noch nicht zum Wegfall der Buchführungspflicht; entscheidend ist vielmehr der Zeitpunkt, in dem die Gesellschafter den Erlös nach Abzug der Verbindlichkeiten verteilt haben. Ebenso wenig genügt bloße Vermögenslosigkeit; abzustellen ist vielmehr auf den Zeitpunkt, in dem der Gewerbebetrieb wegen der Vermögenslosigkeit aufgegeben wird.

Bei **AG und GmbH** endet die Buchführungspflicht mit dem **Erlöschen der juristischen Person**. Die Bücher und Schriften der Gesellschaft sind jedoch für zehn Jahre aufzubewahren (§ 273 Abs. 2 AktG, § 74 Abs. 1 GmbHG).<sup>23</sup> Wann die juristische Person erlischt, ist streitig. Nach der Rechtsprechung kommt es nicht auf die Löschung im Register, sondern auf den Eintritt der Vermögenslosigkeit an.<sup>24</sup> Ebenso entscheidet die früher h. L.<sup>25</sup> Nach der im jüngeren Schrifttum herrschenden Ansicht erlischt die

<sup>21</sup> BFH BStBl. 1972, 784; BFH BStBl. 1979, 89; Schlegelberger/Hildebrandt/Steckhan § 38, 4; Tipke/Kruse § 140, 9; a. A. Fichtelmann FR 1972, 538.

<sup>22</sup> Allg. M., vgl. z. B. Beck BilKomm-Budde/Kunz 54; Schlegelberger/Hildebrandt/Steckhan § 38, 4.

<sup>23</sup> Wegen der Einzelheiten zur Aufbewahrungspflicht vgl. MünchKommAktG-Hüffer § 273, 17 ff; Hachenburg/Hohner § 74, 3 ff.

<sup>24</sup> RGZ 149, 293, 296; RGZ 155, 42, 45; BGH LM § 74 GmbHG Nr. 1 = WM 1957, 975; BGHZ 53, 264, 266 = NJW 1970, 1044 = LM § 74 GmbHG Nr. 2 (LS) m. Anm. Fleck; BGHZ 94, 105, 108 = NJW 1985, 1836; BayObLGZ 1955, 288, 291 =

DNotZ 1955, 638; BayObLG ZIP 1984, 450, 451; KG JFG 4, 178, 182 f = OLGR 46, 272 f = JW 1927, 1383 (grundlegend); OLG Düsseldorf GmbH-Rdsch. 1979, 227 f; OLG Hamm NJW-RR 1990, 477, 478; a. A. LG Hamburg SJZ 1947, 195 m. Anm. E. Ulmer (Genossenschaft). Von „beachtlichen Gründen“ für Parteifähigkeit bis zu Löschung spricht BGH WM 1986, 145 re. Sp. (Genossenschaft).

<sup>25</sup> Auswahl: v. Godin/Wilhelmi KommAktG<sup>4</sup> § 273, 3; GroßKommAktG-Wiedemann § 273, 3; Bokelmann NJW 1977, 1130 f; Hofmann GmbH-Rdsch. 1976, 258, 267.

AG oder GmbH jedoch erst mit der Löschung, die demnach konstitutive Wirkung entfaltet.<sup>26</sup> Diese Auffassung trifft zu (vgl. schon § 31, 26), weil nur sie Wortlaut und Zweck des § 273 Abs. 1 AktG Rechnung trägt und nur sie mit dem Normativsystem vereinbar ist; danach kann die juristische Person, die erst mit der Registereintragung entsteht (§ 41 AktG, § 11 GmbHG), auch nicht ohne Löschung im Register aus dem Rechtsleben verschwinden. Folglich sind die Bücher der Gesellschaft bis zu ihrer Löschung im Handelsregister zu führen.<sup>27</sup>

- 16 b) Insbesondere: Vorgesellschaften.** Im Fall der Errichtung der AG oder GmbH durch mehrere Personen entsteht die Vor-AG oder Vor-GmbH, sobald die Satzung festgestellt worden ist; bei der AG muß auch die Übernahme sämtlicher Aktien durch die Gründer (§ 29 AktG) erfolgt sein.<sup>28</sup> Vor-AG oder Vor-GmbH sind als solche buchführungspflichtig; auf die Eintragung in das Handelsregister (§ 41 AktG) bzw. 11 GmbHG) kommt es also nicht an.<sup>29</sup> Das gilt ohne weiteres, wenn schon im Gründungsstadium ein Gewerbe betrieben wird, welches eine kaufmännische Betriebsorganisation erfordert (§ 1 Abs. 2), ist aber auch dann richtig, wenn eine nichtgewerbliche oder kleingewerbliche Tätigkeit ausgeübt wird.<sup>30</sup> Zwar ist die Vorgesellschaft nicht Formkaufmann, weil § 3 Abs. 1 AktG, § 13 Abs. 3 GmbHG dafür gerade auf die Eintragung abheben. Für die Buchführung besteht aber eine zwingende sachliche Notwendigkeit wegen der allgemein anerkannten Gesamtrechtsnachfolge der entstandenen juristischen Person in die Rechte und Verbindlichkeiten ihrer Vorform bei gleichzeitiger Unterbilanzhaftung der Gesellschafter;<sup>31</sup> denn ohne Buchführung ist die Vermögenslage der Gesellschaft im Zeitpunkt der Eintragung (Zusammensetzung von Vermögen und Verbindlichkeiten; Kapitaldeckung) nicht vernünftig feststellbar (s. auch § 242, 40 f). Während die Grundsatzfrage als geklärt angesehen werden kann, bestehen noch Unsicherheiten in der Frage nach dem **Beginn der Buchführungspflicht**. Der richtige Zeitpunkt dafür kann nicht vor der Feststellung der Satzung liegen,<sup>32</sup> weil es ohne die Feststellung noch keine Vorgesellschaft gibt, ist aber auch nicht erst mit der Leistung der Einlagen oder anderen effektiven Vermögensbewegungen gegeben; entscheidend ist vielmehr die Entstehung der Einlageforderungen.<sup>33</sup> Im Fall der Einmanngründung gelten diese Grundsätze mit der Maßgabe entsprechend, daß der Alleingründer als Inhaber des Sondervermögens buchführungspflichtig ist, welches er der künftigen AG oder GmbH mit dem Gründungsgeschäft widmet. Dabei wird die Verpflichtung zur Leistung der Einlage durch die Verpflichtung ersetzt, den Einlagegegenstand in die alleinige Verfügungsbefugnis des Vorstands bzw. der Geschäftsführer zu überführen.<sup>34</sup>

<sup>26</sup> Auswahl: MünchKommAktG-Hüffer § 262, 84 ff; § 273, 14 ff; ders. in GedS Schultz, 1987, S. 99 ff; Hachenburg/Ulmer Anh. § 60, 35 ff; Hönn ZHR 138 (1974), 50 (Ergebnis: 69); Lindacher FS Henckel (1995) S. 549, 554; insoweit übereinstimmend auch die Lehre vom Doppelpatbestand, s. z. B. OLG Stuttgart AG 1999, 280, 281 li. Sp.; K. Schmidt GmbH-Rdsch. 1988, 209, 211.

<sup>27</sup> Ebenso Tipke/Kruse § 140, 9 a. E.

<sup>28</sup> Ausführlich zur Vorgesellschaft MünchKommAktG-Pentz § 41, 22 ff; Hachenburg/Ulmer § 11, 5 ff; speziell zur Verlustdeckungspflicht Hüffer § 41, 9a, 14 f.

<sup>29</sup> Ganz h. M., s. ADS 17; Beck BilKomm-Budde/Kunz 35, 49; MünchKommAktG-Pentz § 41, 51; Hachenburg/Mertens § 41, 4; Lutter/Hommel-

hoff § 41, 7; Baumbach/Hueck/Schulze-Osterloh § 41, 18; Küting/Weber/Ellerich 9.

<sup>30</sup> Ebenso Pentz aaO (Fn. 29).

<sup>31</sup> BGHZ 80, 129 = NJW 1981, 593; vgl. wegen der Einzelheiten Hachenburg/Ulmer § 11, 70 ff.

<sup>32</sup> A. A. Beck BilKomm-Budde/Kunz 35; KK-Claussen/Korth HGB § 238, 7.

<sup>33</sup> Heute geklärt, s. etwa Schulze-Osterloh aaO (Fn. 29).

<sup>34</sup> Vgl. zur Einmanngründung z. B. Hüffer § 41, 17a ff. Wer statt eines Sondervermögens des Gründers eine teilrechtsfähige Wirkungseinheit annimmt (z. B. MünchKommAktG-Pentz § 41, 76 ff; Scholz/K. Schmidt § 11, 147), kann auch hier eine Forderung einbuchen.

### III. Die Person des Buchführungsverantwortlichen

#### 1. Einzelkaufleute

a) **Allgemeines.** Nach § 238 Abs. 1 S. 1 ist der Kaufmann selbst zur Buchführung verpflichtet. Kaufmann ist im Regelfall derjenige, der unter seiner Firma im Handelsregister eingetragen ist. Danach wird die Feststellung des Verantwortlichen im allgemeinen keine Schwierigkeiten machen. Sonderfälle sind die **Eintragung eines Strohmanns** und die gesetzliche Vertretung des geschäftsunfähigen oder in der Geschäftsfähigkeit beschränkten Kaufmanns (vgl. zu letzterer Rdn. 18). Wenn der Eingetragene und der tatsächliche Inhaber des Unternehmens nicht identisch sind, etwa die Ehefrau vorgeschoben wird, gilt folgendes: Wer kein Gewerbe betreibt, wird auch durch die Eintragung nicht Kaufmann; insoweit folgt auch aus § 5 nichts anderes (§ 5, 22). Der Strohmann ist also nicht buchführungspflichtig, wenn er sich auf diese Rolle beschränkt. Nur wenn er darüber hinausgreift, also das Gewerbe (wenn auch mit den Einrichtungen des Hintermanns) tatsächlich betreibt, wird er zum Adressaten der Buchführungspflicht; seine Motivation (Verschleierung des Hintermanns) ist dabei unerheblich. Der tatsächliche Inhaber hat in den Fällen des § 1 auch ohne Eintragung Kaufmannseigenschaft, ist also nach § 238 Abs. 1 S. 1 buchführungspflichtig. In den Fällen des § 2 ist er zwar nicht Kaufmann, aber unter den Voraussetzungen der Anmeldepflicht gleichwohl für die Buchführung verantwortlich (§ 262; vgl. Rdn. 11).

b) **Gesetzliche Vertretung.** Der Geschäftsunfähige und der in der Geschäftsfähigkeit Beschränkte können Kaufmann sein (vor § 1, 21 ff; § 1, 21). Sind sie es, so sind sie in dieser Eigenschaft auch Schuldner der handelsrechtlichen Buchführungspflicht (§ 238 Abs. 1 S. 1). Für sie handeln aber die oder der gesetzliche Vertreter (Vater und Mutter; Vormund). Der gesetzliche Vertreter wird zwar im Namen des Vertretenen, aber unter eigener Verantwortung tätig (§§ 1627, 1793 BGB). Mehrere gesetzliche Vertreter sind sämtlich für die Buchführung verantwortlich. Das gilt auch dann, wenn der eine Elternteil dem anderen für den Betrieb des Handelsgeschäfts eine Generalvollmacht erteilt hat; denn die gesetzliche Buchführungspflicht kann nicht delegiert werden (vgl. noch Rdn. 19). Nur wenn das Vormundschaftsgericht mehrere Vormünder bestellt, kann es die Aufgabenbereiche nach § 1797 Abs. 2 BGB so festlegen, daß nicht jeder Vormund Träger der Buchführungspflicht ist.

c) **Hilfspersonen; Fernbuchführung.** Die Buchführungspflicht kann der Kaufmann nicht in dem Sinne delegieren, daß die Verantwortung auf einen Dritten übergeht. Das gilt auch dann, wenn der Dritte Prokura oder Generalvollmacht hat. Der mit der Pflicht zur Buchführung bezweckte Gläubigerschutz (Rdn. 3) würde nämlich verfehlt, wenn der Kaufmann als Träger der Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis sich der Kontrolle über die ihm zurechenbaren Vermögensbewegungen begeben dürfte. Zulässig ist aber der Einsatz von Hilfspersonen, insbesondere von Personal des eigenen Unternehmens. Zulässig ist es auch, mit der Buchführung ein anderes Unternehmen zu beauftragen (Fernbuchführung), und zwar nach heute allgemeiner Auffassung ohne Rücksicht auf Art und Größe des buchführungspflichtigen Unternehmens (zu den Fristen vgl. noch § 239, 14).<sup>35</sup> Die **fortdauernde Verantwortung des Kaufmanns** wird in diesen Fällen inhaltlich verändert: Es ist seine Aufgabe, geeignetes Personal auszusuchen, die notwendigen organisatorischen Anordnungen zu treffen, deren Einhaltung und die Durchführung der Arbeiten zu überwachen. Das gilt auch, wenn die Buchführung außer Haus erledigt wird, insbesondere durch ein externes Rechen-

<sup>35</sup> Dazu und zum Folgenden ADS 22 ff.

zentrum. Der Kaufmann bleibt dafür verantwortlich, daß sein Vertragspartner für die Aufgabe hinlänglich geeignet ist. Es bleibt seine Sache, die erforderlichen Daten zu liefern und auf die Stimmigkeit der Ergebnisse zu achten. Der Vertrag mit dem Rechenzentrum muß entsprechend ausgestaltet sein. Fehlen dem Kaufmann danach die notwendigen Einsichts- oder Kontrollbefugnisse, so liegt schon in der fehlerhaften Vertragsgestaltung ein Verstoß gegen die Buchführungspflicht.

- 20 d) Zweigniederlassungen.** Das Recht der Zweigniederlassungen ist zwar durch das Gesetz zur Durchführung der Elften gesellschaftsrechtlichen Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften und über Gebäudeversicherungsverhältnisse vom 22. 7. 1993 (BGBI. I S. 1282) neu geordnet worden, und zwar in den §§ 13–13h (Übersichten: *Kindler NJW* 1993, 3301; *Seibert DB* 1993, 1705). Änderungen von wesentlicher sachlicher Bedeutung haben sich dabei jedoch nicht ergeben. Insbesondere gilt nach wie vor, daß die Anforderungen an eine Zweigniederlassung (Begriff: vor § 13, 10) nur erfüllt sind, wenn der in Frage stehende Unternehmensteil so organisiert ist, daß er selbständig am Geschäftsverkehr teilnehmen kann; dazu gehört nach richtiger Ansicht eine Mindestausstattung mit Betriebsmitteln und mit ihr eine gesonderte Buchführung (vor § 13, 15 mit Meinungsübersicht; seither auch MünchKommHGB-*Bokelmann* § 13, 3; Ebenroth/Boujong/Joost/Pentz § 13, 20; MünchKommAktG-Pentz Anh. § 45, 20). Ob die gesonderte Buchführung in der Zweig- oder in der Hauptniederlassung erfolgt, ist dagegen unerheblich (vgl. aaO). In jedem Falle bleibt der Kaufmann nach § 238 Abs. 1 S. 1 Träger der Buchführungspflicht; seine Verantwortlichkeit umfaßt also nicht nur die Buchführung der Haupt-, sondern auch die jeder Zweigniederlassung. Bei dezentralisierter Buchführung ist zwar der Leiter der Zweigniederlassung (dazu vor § 13, 14) intern zuständig; rechtlich handelt es sich dabei jedoch nur um den Einsatz von Hilfspersonen (Rdn. 19). Zu den bei inländischen Zweigniederlassungen ausländischer Unternehmen teilweise bestehenden Besonderheiten vgl. unten Rdn. 24 ff.

## 2. OHG und KG; EWIV

- 21 a) Beschränkung auf geschäftsführende Gesellschafter bzw. Geschäftsführer.** Die OHG oder KG ist selbst verpflichtet, ihre Bücher zu führen (§ 238 Abs. 1 S. 1 i. V. m. § 6 Abs. 1; §§ 124, 161 Abs. 2). Für sie werden ihre Organe tätig. Ob daraus die Verantwortung aller vollhaftenden Gesellschafter oder nur die Verantwortung der geschäftsführenden Gesellschafter folgt, ist streitig. Nach h. M. trifft das erste zu.<sup>36</sup> Für eine Beschränkung der organschaftlichen Pflicht auf die geschäftsführenden Gesellschafter spricht sich bei OHG und KG nur eine Mindermeinung aus.<sup>37</sup> Anders ist es bei der EWIV (Rdn. 9a), für die § 6 EWIV-AG die Geschäftsführer buchführungspflichtig macht. Entgegen der h. M. ist eine derartige Lösung auch für OHG und KG richtig. Die herrschende Ansicht kann sich zwar darauf berufen, daß § 245 S. 2 wie schon früher § 41 S. 2 a. F. die Unterzeichnung des Jahresabschlusses durch alle persönlich haftenden Gesellschafter vorsieht. Auch läßt sich für sie ein Argument aus dem Umstand ableiten, daß der Ausschluß von der Geschäftsführung vertraglichen Ursprungs ist und der Wegfall der Buchführungspflicht durch autonome Regelung mit dem zwingenden Charakter des § 238 Abs. 1 S. 1 (Rdn. 5) nicht ohne weiteres zusam-

<sup>36</sup> RGSt 45, 387; Beck BilKomm-Budde/Kunz 42; Düringer/Hachenburg/Lehmann § 38, 6; Küting/Weber/Elleerich 6; Schlegelberger/Hildebrandt/Steckhan § 38, 2.

<sup>37</sup> RGSt 5, 354, 359 = JW 1883, 220 Nr. 5; *Baumbach/Hopt* 8; *Brüggemann* Voraufl. § 38, 10; *Heymann/Walz* 12.

menpaßt. Gegen die h. M. spricht jedoch entscheidend, daß sie der **rechtlichen Selbständigkeit der OHG oder KG** (näher Erl. zu § 124) und der **Eigenart organschaftlicher Vertretung** nicht genügend Rechnung trägt (vgl. auch Rdn. 71 zu § 14 StGB). Weil die Gesellschaft selbst Schuldnerin der Buchführungspflicht ist, kann die Verantwortlichkeit nur die Gesellschafter treffen, die zu ihren Organen bestellt sind. Die h. M. ist auch unvereinbar mit der in §§ 114 Abs. 2, 118 getroffenen Regelung. Wenn das Gesetz den Gesellschaftern freistellt, Recht und Pflicht zur Geschäftsführung auf einen oder einige Gesellschafter zu konzentrieren, und wenn es selbst die von der Geschäftsführung ausgeschlossenen Gesellschafter auf ein Einsichtsrecht beschränkt, kann es den davon betroffenen Personenkreis nicht gleichzeitig als für die Buchführung verantwortlich ansehen. Unzulässig wäre eine weitere Eingrenzung der Buchführungspflichtigen, etwa des Inhalts, daß nur der „kaufmännische Geschäftsführer“ verantwortlich sein soll. Derartige Abreden sind zwar für die interne Pflichtverteilung beachtlich, berühren aber nicht die gesetzliche Pflicht nach § 238 Abs. 1 S. 1. Für den Einsatz von Hilfspersonen und Service-Unternehmen gilt das in Rdn. 19 Ausgeführte.

**b) Keine Buchführungsverantwortung der Kommanditisten.** Im gesetzlichen Regelfall ist der Kommanditist nicht nur von der Vertretung (§ 170), sondern auch von der Geschäftsführung ausgeschlossen (§ 164). Wenn es dabei bleibt, stellt sich die Frage nach der Buchführungspflicht des Kommanditisten nicht; zu seiner Mitwirkung an der Bilanzierung vgl. § 242, 48 f. Aus § 163 folgt jedoch, daß der Kommanditist abweichend von der gesetzlichen Regel mit der Geschäftsführung betraut werden kann.<sup>38</sup> In diesem Fall ergibt sich auch die Frage nach seiner Buchführungspflicht. Sie wird von der h. M. verneint. Die Verpflichtung nach § 238 Abs. 1 S. 1 treffe den Kommanditisten wegen ihrer Außenwirkung in keinem Fall; möglich sei es nur, dem Kommanditisten die Buchführung als interne Aufgabe zuzuweisen.<sup>39</sup> Die Differenzierung leuchtet ein, führt aber dann zu einem nicht ganz unproblematischen Ergebnis, wenn der Kommanditist, wie von der h. M. zugelassen,<sup>40</sup> Alleingeschäftsführer ist und den Komplementär von dieser Aufgabe verdrängt. Dabei stört weniger das Auseinanderfallen von Verantwortung (Komplementär) und Kompetenz (Kommanditist) als das Fehlen von Leitungs- und Überwachungsbefugnissen des Verantwortlichen. Eine Lösung des Zwiespalts ist jedoch nicht im Rahmen der Buchführungspflicht möglich. Wenn man den Kommanditisten als Alleingeschäftsführer zuläßt, muß das Resultat hingenommen werden.

22

### 3. AG und GmbH

Nach § 91 AktG hat der Vorstand für die Führung der erforderlichen Handelsbücher zu sorgen. Verantwortlich sind **alle Mitglieder des Vorstands**, gem. § 94 AktG auch die stellvertretenden. Die entsprechende Regelung für die **Geschäftsführer der GmbH** treffen §§ 41 Abs. 1, 44 GmbHG. Die genannten Vorschriften enthalten zwingendes Recht (vgl. für die AG § 23 Abs. 5 AktG), Probleme der in Rdn. 21 erörterten Art können sich nicht stellen.<sup>41</sup> Bei ressortmäßiger Aufgabenverteilung bleibt die Verantwortlichkeit der danach nicht zuständigen Organmitglieder erhalten.<sup>42</sup> Sie müssen

23

<sup>38</sup> RGZ 110, 418, 420; BGHZ 17, 392, 394 = NJW 1955, 1394; BGHZ 45, 204, 206 = NJW 1966, 1309; BGHZ 51, 198, 201 = NJW 1969, 507; BGH BB 1976, 526; aus dem Schrifttum vgl. statt vieler *Schlegelberger/Martens* § 164, 27 ff.

<sup>39</sup> *Düringer/Hachenburg/Flechtheim*<sup>3</sup> § 164, 6; *Schilling* Vorauf. § 164, 12; *Schlegelberger/Martens* § 164, 27 ff.

<sup>40</sup> Vgl. z. B. BGHZ 51, 198, 201 = NJW 1969, 507; *Schilling* 164, 8.

<sup>41</sup> ADS 11; *Hachenburg/Goerdeler* § 41, 9; *Hefermehl* in *Geßler/Hefermehl AktG* § 91, 1; *KK-Mertens* § 91, 1.

<sup>42</sup> RG HRR 1941 Nr. 132; ADS AktG § 172, 12; *Goerdeler* aaO (Fn. 41); *Hefermehl* aaO (Fn. 41); *Hüffer* § 172, 3; *Mertens* aaO (Fn. 41).

also darauf achten, daß die zuständigen Vorstandsmitglieder oder Geschäftsführer der Buchführungspflicht nachkommen, Bedenken der Gesamtheit der Organmitglieder vortragen, notfalls dem Aufsichtsrat bzw. der Gesellschafterversammlung (§ 46 Nr. 6 GmbHG) Bericht erstatten. Wegen Einsatzes von Personal und Buchführung außer Haus vgl. Rdn. 19; das Fehlen einer Innenrevision wird jedenfalls bei der AG regelmäßig ein Organisationsfehler und damit ein Verstoß gegen § 91 Abs. 1 AktG sein. Schutzgesetze i. S. d. § 823 Abs. 2 BGB sind § 91 AktG, § 41 GmbHG sowenig wie §§ 238 ff (vgl. Rdn. 4).<sup>43</sup>

#### 4. Zweigniederlassungen ausländischer Unternehmen

- 24 a) Allgemeines.** Für die inländische Zweigniederlassung ausländischer Unternehmen i. S. d. §§ 13d–13g (jeweils Abs. 1, s. zur Neuregelung zunächst Rdn. 20) gilt zwar grundsätzlich das jeweilige ausländische Recht (§ 13d Abs. 3; s. dazu oben § 13b a. F., 13f). Die Buchführungspflicht fällt aber in den Ausnahmbereich, in dem nicht das Personal- oder Gesellschaftsstatut des Rechtsträgers maßgeblich ist, sondern **deutsches Recht gilt** (§ 13b a. F., 15). Folglich ist die Person des Buchführungspflichtigen nach den in Rdn. 17 ff entwickelten Grundsätzen zu bestimmen, gelten für die Art und Weise der Buchführung die §§ 238 ff einschließlich des Erfordernisses gesonderter Buchführung (Rdn. 20). **Ort der Buchführungspflicht.** Es gibt nach zutreffender h. M. keine Rechtsgrundlage für eine handelsrechtliche Pflicht des Inhalts, daß die Buchführung auch im Inland erfolgen müsse.<sup>44</sup> Die gesonderte, den deutschen Vorschriften entsprechende Buchführung für die Zweigniederlassung kann deshalb handelsrechtlich im Ausland in der Hauptniederlassung bzw. am Gesellschaftssitz erfolgen. Anders ist die Rechtslage für das Steuerrecht; nach § 146 Abs. 2 S. 1 AO müssen ausländische Steuerpflichtige die Bücher für ihre inländischen Betriebsstätten (§ 12 AO; Text: vor § 13, 4) im Inland führen und aufbewahren, sofern nicht nach § 148 AO eine Erleichterung bewilligt worden ist.<sup>45</sup>
- 25 b) Besonderheiten in der Kredit- und Versicherungswirtschaft.** Für den Bereich der Bankenaufsicht trifft § 53 KWG eine Sonderregelung, wenn ein Unternehmen mit Sitz in einem anderen Staat, vor allem also ein ausländisches Unternehmen, eine Zweigstelle im Inland unterhält; unter den Begriff der Zweigstelle fällt auch die Zweigniederlassung (§ 13b, 26). **Textabdruck** nach dem Stand vom 1. 4. 1982 (auszugsweise): § 13b, 25. Die Vorschrift ist seither verschiedentlich geändert worden; in ihrem für die Buchführung maßgeblichen Teil lautet sie seit dem 1. 8. 1998 (Gesetz zur Umsetzung der EG-Einlagensicherungsrichtlinie und der EG-Anlegerentschädigungsrichtlinie vom 25. 3. 1998, BGBl. I S. 590):

#### § 53

##### Zweigstellen von Unternehmen mit Sitz im Ausland

- (1) ...
- (2) Auf die in Absatz 1 bezeichneten Institute ist dieses Gesetz mit folgender Maßgabe anzuwenden:
1. ...
  2. Das Institut ist verpflichtet, über die von ihm betriebenen Geschäfte und über das seinem Geschäftsbetrieb dienende Vermögen des Unternehmens gesondert Buch zu führen und

<sup>43</sup> Vgl. Fn. 7; ferner *Hefermehl* aaO (Fn. 41) 6; *Mertens* aaO (Fn. 41) 5.

<sup>44</sup> FG Köln EFG 1982, 422 f; *Offerhaus* BB 1976, 1622, 1624; *Schuppenhauer* WPg 1984, 514 f (mit Zweifeln); *Tipke/Kruse* § 146, 13.

<sup>45</sup> Einzelheiten bei *Tipke/Kruse* aaO (Fn. 44).

gegenüber dem Bundesaufsichtsamt und der Deutschen Bundesbank Rechnung zu legen. Die Vorschriften des Handelsgesetzbuchs über Handelsbücher gelten insoweit entsprechend. Auf der Passivseite der jährlichen Vermögensübersicht ist der Betrag des dem Institut zur Verfügung gestellten Betriebskapitals und der Betrag der dem Institut zur Verstärkung der eigenen Mittel belassenen Betriebsüberschüsse gesondert auszuweisen. Der Überschuß der Passivposten über die Aktivposten oder der Überschuß der Aktivposten über die Passivposten ist am Schluß der Vermögensübersicht ungeteilt und gesondert auszuweisen.

3. ... 6. ...

(3) ...

(4) ...

Abweichend von den allgemeinen Grundsätzen (Rdn. 17 ff, 24) ist nicht der Rechtsträger des ausländischen Kreditinstituts Adressat der Buchführungspflicht; **buchführungspflichtig ist die Zweigstelle selbst**. Das folgt aus der Fiktion des § 53 Abs. 1 S. 1 KWG, nach der die Zweigstelle als Kreditinstitut gilt. Sie wird dabei durch ihre **Geschäftsleiter** wie durch Gesellschaftsorgane vertreten (§ 1 Abs. 2 S. 1 i.V.m. § 53 Abs. 2 Nr. 1 KWG); die Verantwortung liegt also vollständig bei ihnen. Weil die Buchführungspflicht bei der Zweigstelle selbst liegt, müssen die Bücher abweichend von der allgemeinen Regel (Rdn. 24) und unabhängig von steuerrechtlichen Bestimmungen auch im Inland geführt und aufbewahrt werden.<sup>46</sup>

Im **Bereich der Versicherungsaufsicht** sind für die Buchführung aus der Sonderregelung der §§ 106 ff VAG namentlich die in § 106 Abs. 2 und 3 VAG enthaltenen Bestimmungen relevant; **Textabdruck: § 13b, 27**. Danach ist eine gesonderte Rechnungslegung vorgeschrieben (§ 106 Abs. 2 S. 3 VAG), für welche der **Hauptbevollmächtigte** als der alleinige Repräsentant des ausländischen Versicherungsunternehmens zuständig ist (§ 106 Abs. 3 VAG). Aus der Pflicht, alle Geschäftsunterlagen in der Niederlassung zur Verfügung zu halten (§ 106 Abs. 2 S. 1 VAG) ist abzuleiten, daß die Buchführung auch dort, also im Inland, erfolgen muß.<sup>47</sup>

## 5. Vermögensverwalter

a) **Testamentsvollstrecker**. Der Testamentsvollstrecker kann das Nachlaßunternehmen zwar nicht in dieser Eigenschaft, aber als Bevollmächtigter oder als Treuhänder des oder der Erben führen (vor § 22, 74 f). Entsprechend ist auch für die Buchführungspflicht zu differenzieren. Für die **Vollmachtlösung** gilt: Das Handelsgeschäft wird im Namen der Erben geführt; folglich sind sie Kaufleute (§ 1, 20 ff, 23) und deshalb buchführungspflichtig. Eine Übertragung der Pflicht auf den Testamentsvollstrecker, die nur vertraglich erfolgen könnte, wäre mit dem zwingenden Charakter des § 238 (Rdn. 5) unvereinbar.

Grundsätzlich anders ist die Lage bei der **Treuhandlösung**. Der Testamentsvollstrecker, der als Treuhänder tätig wird, betreibt das Geschäft im eigenen Namen und macht sich damit selbst zum Kaufmann. Folglich trifft die Buchführungspflicht ihn, und zwar in dieser Eigenschaft, nicht etwa als Träger des privatrechtlichen Amtes. Zur strafrechtlichen Verantwortlichkeit (auch im ersten Fall) vgl. unten Rdn. 72.

b) **Insolvenzverwalter**. Der Insolvenzverwalter ist nicht Kaufmann und wird es auch nicht durch Fortführung des Handelsgeschäfts des Insolvenzschuldners (§ 1, 23

<sup>46</sup> Im Ergebnis ebenso *Bähre/Schneider* Komm-KWG<sup>3</sup> § 53, 4.

<sup>47</sup> Zum Ganzen: Rundschreiben des BAV R 1/62, VerBAV 1962, 74; *Goldberg/Müller* KommVAG

§ 106, 6 und 11 ff; *Schmidt/Frey* KommVAG<sup>9</sup> § 106, 3 und 5 ff.

a.E.). Vielmehr bleibt dessen Kaufmannseigenschaft erhalten (§ 1, 31), solange die Voraussetzungen der §§ 1 ff erfüllt sind. Folglich ist er auch der Adressat des § 238 Abs. 1 S. 1. Weil die Buchführung aber zur Verwaltung des Vermögens gehört, sind die Bücher nicht mehr von ihm, sondern vom Insolvenzverwalter zu führen, und zwar (anders als beim Testamentsvollstrecker, vgl. Rdn. 29) in seiner „amtlichen“ Eigenschaft;<sup>48</sup> Verpflichtung und Verantwortung fallen also auseinander. Wegen der **Massezugehörigkeit** der Bücher vgl. § 36 Abs. 2 Nr. 1 InsO. Der Insolvenzverwalter kann sich, obwohl nicht als solcher Kaufmann, bei Verletzung der Buchführungspflicht grundsätzlich strafbar machen; im allgemeinen wird es aber am erforderlichen Zusammenhang zwischen Eröffnung des Insolvenzverfahrens und Buchdelikt fehlen; dazu Rdn. 72.

## IV. Die Führung der Handelsbücher nach den GoB

### 1. Das sachliche Substrat der Buchführung („Handelsbücher“)

- 31** a) **Entwicklung und Begriff.** § 238 Abs. 1 S. 1 verpflichtet den Kaufmann, „Bücher“ zu führen; üblich ist der Ausdruck „Handelsbücher“. **Entwicklung.** Bis 1976 verstand das Gesetz den Ausdruck noch im Wortsinne; denn bis dahin schrieb § 43 Abs. 2 a. F. noch vor, daß die Bücher „gebunden und Blatt für Blatt oder Seite für Seite mit fortlaufenden Zahlen versehen“ sein sollten. Die Praxis war über diese Sollvorschrift freilich schon längst hinweggegangen, spätestens seit den verschiedenen Gutachten, die von der IHK Berlin seit 1927 zur Loseblattbuchführung erstattet worden sind.<sup>49</sup> Seit dem Inkrafttreten des EGAO am 1. 1. 1977<sup>50</sup> gestattete § 43 Abs. 4 a. F. (jetzt: § 239 Abs. 4) auch die Aufzeichnung auf Datenträgern, soweit Ergebnis und Verfahren den GoB entsprechen. Eine bestimmte Technik hat der Gesetzgeber dabei bewußt nicht angesprochen, um nicht durch den Fortgang der technischen Entwicklung in jeweils neue Zugzwänge zu geraten.<sup>51</sup> Sachliche Bedeutung für das Substrat der Buchführung hat deshalb allein der Maßstab der GoB, dem jedes Buchführungssystem genügen muß (§ 239 Abs. 4).
- 32** **Definition.** Nach dem gegenwärtigen Stand der Entwicklung läßt sich der Begriff der Handelsbücher wie folgt fassen: Handelsbücher i. S. d. §§ 238, 239 sind sämtliche urkundlichen oder nicht urkundlichen Informationsträger, die dazu bestimmt und geeignet sind, die Handelsgeschäfte des Kaufmanns und die Lage seines Vermögens ersichtlich zu machen. Die Bestimmung trifft den Kaufmann. Die Eignung beurteilt sich nach den GoB, soweit keine gesetzliche Bestimmung getroffen ist. Das Gesetz fordert namentlich die Verfügbarkeit der Daten und die Möglichkeit, sie jederzeit binnen angemessener Frist lesbar zu machen (§ 239 Abs. 4 S. 2). Diesen Erfordernissen genügen: die Führung von gebundenen Büchern (praktisch zumindest weitgehend obsolet); die Loseblattbuchführung, auch in der Form der Offene-Posten-Buchhaltung; die EDV-Buchführung (Speicherbuchführung); wegen der Einzelheiten vgl. § 239, 20 f, 22 ff und zum (engeren) prozeßrechtlichen Urkundenbegriff sowie zur analogen Anwendung der §§ 422, 423 ZPO auf Bild- und Datenträger § 258, 17. Auf einer

<sup>48</sup> Dazu *Fichtelmann* KTS 1973, 145; *Kalter* KTS 1960, 65; *Klasmeyer/Kübler* BB 1978, 371; *Lohmeyer* JR 1973, 236; *Offerhaus* NJW 1973, 1027.

<sup>49</sup> Von einer Wiedergabe kann heute abgesehen werden. Textabdruck noch bei *Brüggemann* Voraufl. § 43, 2.

<sup>50</sup> Einführungsgesetz zur Abgabenordnung vom 17. 12. 1976 (BGBl. I S. 3341).

<sup>51</sup> Dazu und zu weiteren Einzelheiten *Biener* DB 1977, 527; *Feuerbaum* DB 1977, 549 und 597 (besonders zur EDV-Buchführung).

anderen Ebene liegt die Unterscheidung von Grundbuch (Memorial), Nebenbuch (Skontro) und Hauptbuch sowie weiteren Büchern und Journalen.<sup>52</sup> Während die Funktionen dieser Bücher nach wie vor erfüllt werden müssen, haben sie mit der Technik der Buchführung heute praktisch nichts mehr zu tun.

**Einzelfragen.** Das HGB und seine Nebengesetze kennen eine Reihe von Büchern mit besonderer Funktion, für die sich die Frage stellt, ob sie Handelsbücher i. S. d. §§ 238, 239 sind. Das **Verwahrungsbuch** nach § 14 DepG ist kraft gesetzlicher Bestimmung Handelsbuch;<sup>53</sup> EDV-Führung ist nach § 239 Abs. 4 möglich. Für das **Aktienbuch** (§ 67 AktG) trifft das Gesetz keine entsprechende Anordnung; weil es einen anderen Inhalt hat als in §§ 238, 239 vorgesehen, ist es kein Handelsbuch. Es gehört aber zu den „sonst erforderlichen Aufzeichnungen“ i. S. d. § 239 Abs. 1 (§ 43 Abs. 1 a. F.) und muß deshalb den dort normierten Anforderungen entsprechen.<sup>54</sup> Ebenso ist § 239 Abs. 4 in der Variante der „sonst erforderlichen Aufzeichnungen“ einschlägig, so daß das Aktienbuch z. B. auch auf Datenträgern geführt werden kann, soweit dieses Vorgehen den GoB im einzelnen entspricht. Das erlaubt die Führung des Aktienbuchs „außer Haus“ (Rdn. 19) und auch im Ausland (Rdn. 24), etwa am Sitz der Börse bei ausländischer Notierung. Das **Tagebuch des Handelsmaklers** (§ 100) ist aus denselben Gründen wie das Aktienbuch kein Handelsbuch; §§ 239, 257 gelten aber über § 100 Abs. 2. Handelsbuch ist auch nicht das **Tagebuch des Kursmaklers**. Der Kursmakler ist aber Handelsmakler, so daß §§ 239, 257 gem. § 100 Abs. 2 zu beachten sind. Zusätzlich gilt die Sonderregelung des § 33 BörsG.<sup>55</sup>

**b) Rechtliche Behandlung außerhalb der §§ 238 ff.** Handelsbücher, sofern in Gebrauch genommen, sind gem. § 811 Nr. 11 ZPO **unpfändbar**, weil ihr rechtliches Schicksal nicht von dem des Unternehmens getrennt werden soll, für das sie geführt werden. Der Begriff ist nach der Definition in Rdn. 32 zu bestimmen; auch Lochkarten, Disketten, Magnetbänder und ähnliches unterliegen also dem Pfändungsverbot. Wegen des Pfändungsausschlusses erstrecken sich auch **gesetzliche Pfandrechte**, etwa des Vermieters, nicht auf die Handelsbücher (§ 559 S. 3 BGB). Trotz Unpfändbarkeit sind die Handelsbücher aber Vermögen i. S. d. § 23 ZPO; selbst das Vorhandensein eines Handelsbuches genügt, um den **Gerichtsstand des Vermögens** zu begründen (RGZ 51, 163, 165 f für ein Hauptbuch mit 300 Blättern, davon „nur 180 beschrieben“). Im **Insolvenzverfahren** erstreckt sich die Wirkung der Beschlagnahme trotz fehlender Pfändbarkeit auf die Handelsbücher (§ 36 Abs. 2 Nr. 1 InsO; vgl. schon Rdn. 30). **Beweiswert** im Erkenntnisverfahren: Handelsbücher sind Privaturkunden i. S. d. § 416 ZPO. Besondere Beweisregeln zugunsten des Kaufmanns gibt es nicht mehr (zur geschichtlichen Entwicklung vgl. Rdn. 6). Auch ordnungsmäßig geführte Handelsbücher begründen also keine (echte) Beweislastumkehr. Es spricht auch kein prima-facie-Beweis für die Richtigkeit des verbuchten Vorgangs (BGH BB 1954, 1044 = DB 1954, 1045). Vielmehr gilt das Prinzip freier Beweiswürdigung (§ 286 ZPO). In diesem Rahmen ist die Verbuchung (oder Nicht-Verbuchung) eines behaupteten Geschäftsvorfalles in ordnungsmäßig geführten Handelsbüchern aber ein gewichtiges Indiz. Zu Einzelheiten vgl. § 258, 22.

<sup>52</sup> Überblick bei *Brüggemann* Vorauf. § 38, 14.

<sup>53</sup> Näher *Canaris* BankvertragsR<sup>2</sup> Rdn. 2198 ff; *Heinsius/Horn/Than* KommDepG Erl. zu § 14.

<sup>54</sup> *GroßKommAktG-Barz* § 67, 3; *Bungeroth/Hefermehl* in *Geßler/Hefermehl AktG* § 67, 6; *Hüffer* § 67, 2; *KK-Lutter* § 67, 7.

<sup>55</sup> Dazu *Schwark* KommBörsG<sup>2</sup> (1994) Erl. zu § 33.

## 2. GoB: Rechtsnatur und Ermittlung

### Schrifttum

(Auswahl; Monographien vor Rdn. 1) *Beisse* Zum Verhältnis von Bilanzrecht und Betriebswirtschaftslehre, *StuW* 1984, 1; *Biener* Die Möglichkeiten und Grenzen berufsständischer Empfehlungen zur Rechnungslegung, *Festschrift Goerdeler* (1987) S. 45; *Biener* Fachnormen statt Rechtsnormen – Ein Beitrag zur Deregulierung der Rechnungslegung, *Festschrift Claussen* (1997) S. 59; *Brunnmeier* Laufende Buchführung und Buchführungstätigkeit nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, *DB* 1977, Beil. Nr. 12 zu Heft 32; *Christoffers* Die Grundlagen der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, *BFuP* 1970, 78; *Döllerer* Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, deren Entstehung und Ermittlung, *WPg* 1959, 653 = *BB* 1959, 1217; *Feuerbaum* EDV-Buchführung, *GoB*, *AO* 1977 und *HGB*, *DB* 1977, 549 und 597; *Herrmann* Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im Licht einer entscheidungswissenschaftlichen Rechtstheorie, *ZGR* 1976, 203; *Körner* Wesen und System der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, *BFuP* 1971, 21 und 80; *Körner* Wesen und Funktion der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, *WPg* 1973, 309; *Maul* Offene Probleme der Ermittlung von Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, *ZfbF* 1974, 726; *Moxter* Die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und das neue Bilanzrecht, *ZGR* 1980, 254; *Mutze* Die Wandlung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung durch die Weiterentwicklung des Buchführungs- und Bilanzwesens, *BB* 1969, 56; *Schmalenbach* Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, *ZfhF* 1933, 225; *D. Schneider* Bilanzrechtsprechung und wirtschaftliche Betrachtungsweise, *BB* 1980, 1225; *D. Schneider* Rechtsfindung durch Deduktion von Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aus gesetzlichen Jahresabschlußzwecken?, *StuW* 1983, 141; *D. Schneider* Betriebswirtschaftliche Analyse von Bundesfinanzhofurteilen als Grundlage einer Deduktion handelsrechtlicher GoB, *Festschrift Ludewig* (1996) S. 921; *Steinbach* Gedanken zum gegenwärtigen Stand der Diskussion über Wesen, Rechtsnatur und Ermittlungsmethoden der GoB, *ZfbF* 1973, 1.

- 35 a) Rechtsnatur: Meinungsstand.** Nach § 238 Abs. 1 S. 1 wie zuvor nach § 38 Abs. 1 a. F. ist der Kaufmann gehalten, seine Handelsgeschäfte und seine Vermögenslage in den Büchern ersichtlich zu machen, und zwar nicht irgendwie, sondern nach den GoB. Mit dieser Gesetzesaussage verknüpft sich traditionell die Frage nach der Rechtsnatur der GoB. Die vielfältigen Antworten<sup>56</sup> lassen sich in vier Gruppen einteilen: Nach herkömmlicher Ansicht sind die GoB keine Rechtsnormen, sondern Handelsbräuche.<sup>57</sup> Die jüngere Lehre spricht die GoB dagegen vielfach als Rechtsnormen an,<sup>58</sup> ohne daß immer klar gemacht wird, was damit genau gemeint ist. Eine dritte Auffassung verwirft den Ausschließlichkeitsanspruch beider Lehren; danach können die GoB der Verkehrsanschauung entspringen, Handelsbräuche sein, zu Gewohnheitsrecht erstarken und vom Gesetzgeber aufgegriffen werden.<sup>59</sup> Viertens

<sup>56</sup> Genauere Übersichten bei *GoB<sup>3</sup>-Krusse* S. 13 ff (Zusammenfassung: S. 100 ff); *Moxter* *ZGR* 1980, 254, 256 ff; unter stärkerer Berücksichtigung betriebswirtschaftlichen Schrifttums: *Kütting/Weber/Baetge/Kirsch* Kap. I, 238 ff.

<sup>57</sup> *Brüggemann* *Voraufl.* § 38, 2 (der aber zugleich von Rechtsnormen spricht); *Düringer/Hachenburg/Lehmann* § 38, 15; *Schlegelberger/Hildebrandt/Steckhan* § 38, 18 (unter gleichzeitigem Rückgriff auf die Erkenntnisse der Betriebswirtschaftslehre); *Trumpler* Die Bilanz der Aktiengesellschaft<sup>2</sup> 1950, S. 80.

<sup>58</sup> *BFHE* 89, 191 = *BStBl.* III 1967, 607; *BFHE* 95, 31 (GS) = *BStBl.* II 1969, 291; *Beisse* *StuW* 1984,

1, 6 f; *ADS* § 243, 6; *Canaris* *HandelsR* § 13 II 1a; *Döllerer* *WPg* 1959, 653 = *BB* 1959, 1217 (der indessen unrichtig von „Rechtsquellen“ (?) „mit abgeleiteter Rechtssatzwirkung“ spricht, was sich allgemeiner Anerkennung erfreuen soll [wie *Döllerer* aber auch *KK-Claussen/Korth* *HGB* § 238, 13 a. E.]); ferner diejenigen, die sich ohne ausdrückliche Stellungnahme zur Rechtsnatur für die deduktive Methode aussprechen (Rdn. 36 mit Fn. 64 ff).

<sup>59</sup> *GoB<sup>3</sup>-Krusse* S. 100 ff; *Bonner HdR-Streim* 33; wohl auch *Knobbe-Keuk* § 3 II 1.

kommt es nach der in der Betriebswirtschaftslehre zumindest verbreiteten Ansicht überhaupt nicht auf den Charakter als Handelsbrauch oder Rechtsnorm an; sie reklamiert vielmehr für sich die fachliche Kompetenz, den Inhalt von GoB zu bestimmen und zu formulieren.<sup>60</sup> In die Sprache des Juristen zurückübersetzt, könnten die GoB danach eine Art von Fachnormen sein, mangels hinreichend geordneten Normungsverfahrens allerdings nicht im Sinne von DIN-Normen, die sich als Entlastung der normsetzenden staatlichen Instanzen immerhin denken lassen (s. etwa *Biener FS Claussen* (1997) S. 59, 67 ff). Zuweilen findet sich sogar die Ansicht, die von der Betriebswirtschaftslehre formulierten GoB gingen dem Gesetz vor.<sup>61</sup>

**b) Herleitung: Meinungsstand.** In den vergangenen drei Jahrzehnten, nämlich spätestens seit dem grundlegenden, keineswegs einem Formulierungsproblem<sup>62</sup> gewidmeten Beitrag von *Döllerer WPg* 1959, 653 = BB 1959, 1217, wird die traditionelle Frage nach der Rechtsnatur der GoB von dem Meinungsstreit über deren Herleitung überlagert. Drei Positionen sind festzuhalten: Der traditionellen Ansicht zur Rechtsnatur (Handelsbrauch) entspricht die induktive Methode, nach der die GoB aus der empirisch festgestellten Kaufmannsübung zu entnehmen sind.<sup>63</sup> Wer dagegen, in welcher Variante auch immer, von der Rechtsnormqualität der GoB ausgeht, kann deren Inhalt nicht durch umfragegestützte Kammergutachten oder auf ähnliche Weise ermitteln. An die Stelle der induktiven tritt deshalb die deduktive Methode, nach welcher die GoB aus den Bilanzzwecken abgeleitet werden sollen, nämlich durch „Nachdenken darüber, wie eine konkrete Bilanzierungsfrage entschieden werden muß, um zu einer sachgerechten Bilanz zu gelangen“ (*Döllerer BB* 1959, 1217, 1220). Diese deduktive, von *Döllerer aaO* begründete, namentlich von *Leffson*<sup>64</sup> ausgebaut und verfeinerte Methode liegt der Rechtsprechung des BFH zugrunde<sup>65</sup> – der BGH hat kaum Gelegenheit gehabt, in dieser Frage als Autorität zu wirken<sup>66</sup> – und kann als herrschende Lehre angesprochen werden.<sup>67</sup> Je nach der Deduktionsbasis wird teilweise weiter zwischen einer handelsrechtlich und einer betriebswirtschaftlich deduktiven Methode unterschieden,<sup>68</sup> wobei die betriebswirtschaftlichen Ansätze schon nach ihrer Zielsetzung (Formulierung anwendbarer Normen versus Vorgaben für eine Rechtspolitik) ihrerseits erheblich differieren (vgl. einerseits *Kütting/Weber/Baetge/Kirsch aaO* [Fn. 68], andererseits *D. Schneider FS Ludewig* (1996) S. 921, 934 ff). Allerdings mehren sich die Zweifel, ob mit dem deduktiven Ansatz allein wirklich auszukommen ist, soweit es um die Entwicklung unmittelbar anwendbarer Normen geht. Gegen solche methodische Einseitigkeit steht seit 1970 die von *Kruse* entwickelte These,<sup>69</sup> § 38 Abs. 1 a. F. (§ 238 Abs. 1) eröffne einen Spielraum für richterliche Recht-

<sup>60</sup> So in jüngerer Zeit prononciert *Schneider StuW* 1983, 141, 147 f und 158 ff; vgl. auch schon *dens. BB* 1980, 1225; deutlich behutsamer *GoB<sup>7</sup>-Leffson* S. 112 ff, der aber S. 143 ff doch die besondere Bedeutung der betriebswirtschaftlichen Forschung betont; älteres Schrifttum bei *GoB<sup>3</sup>-Kruse* S. 74 Fn. 43 und 44.

<sup>61</sup> *Körner WPg* 1973, 309, 316; gegen ihn *Feuerbaum BB* 1977, 549 f.

<sup>62</sup> So die Fehleinschätzung von *Brüggemann* Voraufl. § 38, 2.

<sup>63</sup> Jüngere Darstellung der induktiven Methode bei *Kütting/Weber/Baetge/Kirsch* Kap. I, 244 ff; treffende Beschreibung unter Vernachlässigung jeglicher Gegenposition: *Spitzenverbände der dt. Wirtschaft DB* 1979, 1093 f (berechtigte Kritik daran bei *Moxter ZGR* 1980, 254, 273 f).

<sup>64</sup> *GoB<sup>7</sup> S.* 29 ff, 112 ff.

<sup>65</sup> *BFHE* 89, 191 = *BStBl.* III 1967, 607; *BFHE* 95, 31 (GS) = *BStBl.* II 1969, 291; überholt: *BFHE* 86, 118 = *BStBl.* III 1966, 371.

<sup>66</sup> Induktive Argumentation: *BGHZ* 34, 324, 327 = *NJW* 1961, 1063 (Pensionsrückstellungen); deduktive: *BGH BB* 1966, 915 f (künftige Ausgleichsansprüche von Handelsvertretern).

<sup>67</sup> *Baumbach/Hopt* 11; *Großfeld BilanzR<sup>3</sup>* Rdn. 46; *Kropff* in *Geßler/Hefermehl AktG* § 149, 11; *Moxter ZGR* 1980, 254, 263; *Baumbach/Hueck/Schulze-Osterloh* § 41, 16; *WP-Hdb.* 2000<sup>12</sup> Bd. I E 5.

<sup>68</sup> *Kütting/Weber/Baetge/Kirsch* Kap. I, 248 ff.

<sup>69</sup> *GoB<sup>3</sup> S.* 103 ff (Zusammenfassung: S. 187 ff).

setzung, der Verweis auf die GoB schaffe in diesem Sinne einen Ermächtigungsspielraum. *Moxter* ZGR 1980, 254, 262 spricht in seiner zusammenfassenden Würdigung<sup>70</sup> von einer „Teilrenaissance der Kaufmannsübung“. Von anderen wird eine hermeneutische Methode im Sinne einer umfassenden und ausgewogenen Berücksichtigung aller Determinanten empfohlen.<sup>71</sup>

- 37 c) Ausgangspunkt: Die Bestimmung der GoB als Rechtsproblem.** § 238 Abs. 1 S. 1 verpflichtet den Kaufmann, seine Bücher nach den GoB zu führen. Nach dem Aufstellungsgrundsatz des § 243 Abs. 1 bestimmen die GoB überdies Form und Inhalt des Jahresabschlusses. Die Verletzung der Buchführungspflicht kann unter den weiteren Voraussetzungen der §§ 283 ff StGB die strafrechtliche Verantwortlichkeit des Buchführungspflichtigen begründen. Und schließlich ist für die Ermittlung des der Besteuerung unterliegenden Gewinns (§ 4 Abs. 1 EStG) das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den GoB auszuweisen ist (§ 5 Abs. 1 EStG). Was GoB sind und welchen Inhalt sie haben, ist nach alledem eine Rechtsfrage, folglich als solche zu erörtern und zu entscheiden.<sup>72</sup> Die These von den GoB als sogenannte „Fachnormen“ (Fn. 60) führt deshalb nicht weiter;<sup>73</sup> die (vereinzelte) Annahme vom Vorrang der GoB gegenüber dem Gesetz (Fn. 61) ist schlicht eine Verirrung.
- 38 d) Die Vorstellung des historischen Gesetzgebers und ihre Grenzen.** Das Reichsjustizamt formulierte in der Denkschrift 1896 S. 45: „Durch den in dem bisherigen Art. 28“ (sc.: ADHGB) „nicht enthaltenen Hinweis auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung wird der wesentliche Punkt hervorgehoben; nach den Gepflogenheiten sorgfältiger Kaufleute ist zu beurtheilen, wie die Bücher geführt werden müssen. Je nach dem Gegenstande, der Art und insbesondere dem Umfange des Geschäfts können diese Anforderungen verschieden sein.“ Ganz ähnlich verwies § 13 Preuß. EStG vom 24. 6. 1891 für die Ermittlung des Reingewinns auf Grundsätze, „wie solche ... dem Gebrauche eines ordentlichen Kaufmanns entsprechen.“<sup>74</sup> Die handelsrechtliche Vorschrift hätte danach ohne sachliche Veränderung lauten können: „Jeder Kaufmann ist verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens so ersichtlich zu machen, wie es den Gepflogenheiten sorgfältiger Kaufleute entspricht.“ Die Umformulierung macht deutlich, daß § 38 Abs. 1 a. F. keine Norm von singulärer Struktur war, sondern der Sache nach mit gesetzlichen Formulierungen anderer Verhaltensstandards übereinstimmte; augenfällig ist etwa die Parallele zu § 347 Abs. 1 HGB, § 276 Abs. 1 S. 2 BGB,<sup>75</sup> vergleichbar ist aber auch der Verweis auf die als Konventionalnormen gedachten guten Sitten<sup>76</sup> in § 138 Abs. 1 BGB, § 1 UWG.
- 39** Indem § 38 Abs. 1 a. F. auf die Gepflogenheiten sorgfältiger Kaufleute verwies, brachte er den bewußten Verzicht des Gesetzgebers auf eine eigene Sachentschei-

<sup>70</sup> Skeptisch gegenüber bloßer Deduktion Hachenburg/*Goerdeler/Müller* § 42, 17; *Maul* ZfbF 1974, 726; kombinierte Anwendung induktiver und deduktiver Methode auch bei Beck *BilKomm-Budde/Raff* § 243, 17; *Knobbe-Keuk* § 3 II 1.

<sup>71</sup> ADS<sup>6</sup> § 243, 18 ff; *Kütting/Weber/Baetge/Kirsch* Kap. I, 254 ff; das von ihnen skizzierte Verfahren entspricht allerdings eher der topischen Methode (richtig *Beisse* Stuw 1984, 1, 7f); seither etwa *Ballwieser* FS Budde (1995) S. 43, 46.

<sup>72</sup> Vgl. etwa *Großfeld* NJW 1986, 955; *dens.* BilanzR<sup>3</sup> Rdn. 18; *Hennrichs* Wahlrechte im Bilanzrecht der Kapitalgesellschaften (1999) S. 79 ff.

<sup>73</sup> Dazu schon *Kropff* in *Gefeller/Hefermehl* AktG § 149, 11; *GoB<sup>3</sup>-Kruse* S. 79 ff, 81 ff; zuletzt *Kirchhof/Söhn/Mathiak* KommEStG § 5, A 82 ff.

<sup>74</sup> Textabdruck: *Herrmann/Heuer/Raupach* KommEStG<sup>21</sup> § 5, 2.

<sup>75</sup> Zutreffend *Großfeld* BilanzR<sup>3</sup> Rdn. 46.

<sup>76</sup> Dazu z. B. *Emmerich* Das Recht des unlauteren Wettbewerbs<sup>3</sup> (1990) § 5, 2b m. w. N. in Fn. 31 ff; *MünchKommBGB-Mayer-Maly/Armbrüster* § 138, 11.

dung zum Ausdruck. Statt selbst die Führung der Bücher zu regeln, sah das Gesetz eine **zweistufige Rechtsanwendung** vor: Es war erstens zu ermitteln, welche Buchführungsgewohnheiten tatsächlich bestehen. Danach war zu prüfen, ob diese Gewohnheiten rechtlich akzeptabel sind. Die Formulierungskompetenz stand also zunächst der kaufmännischen Praxis zu; ihre Ergebnisse standen aber unter dem Vorbehalt richterlicher Überprüfung.<sup>77</sup> Als seit jeher von einem Mißverständnis getragen und ins Leere gehend erweist sich damit die an der traditionellen Lehre geübte Kritik, sie müsse auch Mißstände und laxe Bräuche in den Rang von GoB erheben.<sup>78</sup> Daß die GoB Handelsbräuche seien, dürfte den Vorstellungen des historischen Gesetzgebers entgegen der traditionellen Lehre (Fn. 57) jedoch aus anderen Gründen nicht entsprochen haben. Soweit mit der Einordnung als Handelsbrauch nicht nur die tatsächliche Übung gemeint ist, hat diese Qualifizierung den Sinn, das noch unterhalb der Rechtsebene liegende normative Element der „guten“ Übung auszudrücken. Es war und ist jedoch überflüssig, dafür die (ohnehin nicht unproblematische) Figur des Handelsbrauchs zu bemühen, weil das normative Element schon im Erfordernis des „Ordnungsmäßigen“ zum Ausdruck kam und kommt, und es war auch im wesentlichen (Ausnahmen sind denkbar im Kreditverkehr zwischen dem Kaufmann und seiner Bank) unrichtig, weil der Handelsbrauch nach § 346 „unter Kaufleuten“ zu beachten ist, und zwar nach der systematischen Stellung des § 346 im Vierten Buch, soweit sie untereinander Handelsgeschäfte schließen.<sup>79</sup> Dagegen dient die Erfüllung der Buchführungspflicht dem Allgemeininteresse (Rdn. 3), hat also unmittelbar nichts mit dem Geschäftsverkehr der Kaufleute untereinander zu tun.

**Die Führung der Handelsbücher als alleiniger Regelungsgegenstand.** Von der Frage, welchen sachlichen Regelungsgehalt die Generalklausel hatte, ist die Frage zu trennen, was eigentlich damit gegenständlich geregelt werden sollte. Während der Streit um Rechtsnatur und Herleitung der GoB (Rdn. 35 ff) heute ein Streit um den materiellen Gehalt des Bilanzrechts und um die Kompetenz zur Fixierung dieses Gehalts ist (vgl. noch § 243, 7 ff, 19), waren diese Fragen von der Anschauung des Gesetzgebers des § 38 Abs. 1 a. F. überhaupt nicht erfaßt. Die von ihm vorgesehene zweistufige Rechtsanwendung (Rdn. 39) bezieht sich allein auf die Führung der Handelsbücher, auf die Buchführung im engen Sinne des Wortes, aber nicht auf Bilanz oder Jahresabschluß.<sup>80</sup> Das folgt schon aus der Wortwahl (Buchführung statt Bilanzierung), ferner aus dem Fehlen jeden Hinweises auf die GoB in den seinerzeitigen Bilanzierungsvorschriften (§§ 39, 40, 261 a. F.), aus dem Fehlen eines Aufstellungsgrundsatzes selbst für die Bilanz der AG (§ 261 a. F.) und findet schließlich noch eine Bestätigung darin, daß sich die Erwägungen des Reichsjustizamts auf nichts anderes als die Buchführung im engen Sinne bezogen haben. Die GoB als leitender Grundsatz der Bilanzierung sind demnach das Ergebnis einer nachträglichen, vom Gesetzgeber der §§ 38 ff a. F. noch nicht erfaßten Entwicklung.

**e) Geltendes Recht: GoB als Rechtsnormen.** Die Entwicklung des Bilanzrechts seit 1900 hat dem Konzept des seinerzeitigen Gesetzgebers den Boden entzogen. In

<sup>77</sup> Unmißverständlich schon das grundlegende Urteil RGZ 48, 114, 124 ff; vgl. ferner RGZ 103, 146, 147 ff; RGZ 114, 9, 13; RGZ 125, 76, 79; BGHZ 10, 228, 233 = NJW 1953, 1665.

<sup>78</sup> So namentlich *Schmalenbach* ZfH 1933, 225, 232; aber auch *Döllner* BB 1959, 1217; ganz schief ferner die Unterscheidung zwischen einem „dem Kaufmann vertrauenden Gesetzgeber von 1896“ und dem „mißtrauenden Gesetzgeber“

von 1931 und 1965 bei *GoB<sup>7</sup>-Leffson* S. 130 ff, 133 ff. Von falscher Prämisse ausgehend schließlich noch *Moxter* ZGR 1980, 254, 258; die von ihm vermutete „unerhörte Provokation“ ist präzisierter Standpunkt des Gesetzgebers von 1896.

<sup>79</sup> Richtig dazu *GoB<sup>3</sup>-Krusse* S. 83 ff.

<sup>80</sup> Zutreffend *GoB<sup>7</sup>-Leffson* S. 131 unter Hinweis auf *Passow* (aaO Fn. 256).

dem Maße, in dem das Steuerrecht eine nach GoB aufgestellte Handelsbilanz voraussetzte<sup>81</sup> und der Gesetzgeber zunächst des Aktienrechts<sup>82</sup> eine entsprechende Bilanzzielbestimmung in seine Normen aufnahm, verlor das bloße Buchführungskonzept des Reichsjustizamtes an Brauchbarkeit; denn ein umfassendes, als Summe von formellen und materiellen GoB gedachtes Bilanzrecht, das diesen Namen verdient, kommt weder inhaltlich noch rechtsquellen-theoretisch mit der guten Kaufmannsübung als Basis aus. Das BiRiLiG hat mit dem Aufstellungsgrundsatz des § 243 nur den Schlußpunkt unter diese Entwicklung gesetzt und zugleich mit der Kodifizierung des Bilanzrechts der hier erörterten Problematik einen erheblichen Teil ihres praktischen Gewichts genommen.

42 Nach dem heutigen Stand der Entwicklung, insbesondere nach der Regelung durch das BiRiLiG, ist als **Grundsatz** festzuhalten: Die **GoB sind Rechtsnormen**. Das ist unproblematisch, soweit die §§ 238 ff den Inhalt schon bislang anerkannter GoB in **Gesetzesform** gebracht haben; damit beantwortet sich nicht allein die Frage nach der Rechtsnatur, sondern insoweit (vgl. im übrigen Rdn. 44) auch die nach der Herleitung von GoB. Der Versuch, den außergesetzlichen Charakter der GoB zu ihrem Begriffsmerkmal zu machen und damit gesetzliche GoB zu leugnen,<sup>83</sup> ist für die Rechtsanwendung ohne Wert und deshalb abzulehnen. Die **gewohnheitsrechtliche Geltung von GoB** bleibt denkbar, doch hat diese Möglichkeit durch die Kodifizierung gerade der grundlegenden, von allgemeiner Rechtsüberzeugung getragenen Bilanzierungsregeln ihre praktische Bedeutung weitgehend eingebüßt.

43 Problematisch war und bleibt der Fall, daß für eine Bilanzierungsfrage weder dem Gesetz noch dem Gewohnheitsrecht etwas zu entnehmen ist. Für diesen Fall sind die Gerichte durch §§ 238 Abs. 1 S. 1, 243 Abs. 1, 264 Abs. 2 legitimiert, **GoB als Rechtsnormen durch Richterspruch** unter Orientierung an den Bilanzzwecken und feststellbarer praktischer Übung (Rdn. 44) zu schaffen; das ist der zutreffende Kern der von *Kruse* GoB<sup>3</sup> S. 103 ff, 188 ff entwickelten Lehre von § 38 Abs. 1 a. F. als Ermächtigungsgrundlage (vgl. auch BGH NJW 1994 1735, 1737 li. Sp.; *Thiel* BilanzR<sup>4</sup> Rdn. 245). Die GoB füllen damit Regelungslücken aus, die der Gesetzgeber zwangsläufig und bewußt in Kauf nimmt, indem er auch noch in § 238 Abs. 1 eine Generalklausel der konkreten Sachentscheidung vorzieht (vgl. auch Rdn. 39 zu § 38 Abs. 1 a. F.).<sup>84</sup> Abzulehnen ist also die verwaltungsrechtlich geprägte These, es handle sich bei den GoB um einen unbestimmten Rechtsbegriff, mit dem eine geschlossene gesetzliche Regelung hergestellt werde.<sup>85</sup> Dabei mag letztlich offenbleiben, ob im Handelsbilanzrecht überhaupt mit der Kategorie des unbestimmten Rechtsbegriffs gearbeitet werden sollte. Entscheidend ist, daß eine geschlossene gesetzliche Regelung ohne Sachentscheidung ein Widerspruch in sich ist, es sei denn, man wollte eine Frage immer noch allein deshalb als geregelt ansehen, weil sich für ihre Lösung z. B. § 242 BGB anführen läßt (dagegen zutreffend *Kruse* GoB<sup>3</sup> S. 115 m. w. N. in Fn. 1013). Die schließlich naheliegende Frage nach der rechtsquellen-theoretischen Haltbarkeit der GoB-Norm kraft Richterspruchs ist eindeutig positiv zu beantworten. Es ist nicht mehr diskussionsbedürftig, daß Recht durch Rechtsprechung entstehen kann. Zweifelhaft mag sein, ob die Judikatur in einem bestimmten Sachgebiet rechtsbildend tätig

<sup>81</sup> Überblick über die Gesetzesentwicklung bei *Herrmann/Heuer/Raupach* KommESTG<sup>21</sup> § 5, 2.

<sup>82</sup> Beginnend mit der Novelle von 1931, die in den §§ 261–262g des damaligen HGB erstmals detaillierte Vorschriften über die Bilanz schuf und die Pflichtprüfung einführt.

<sup>83</sup> GoB<sup>7</sup>-*Leffson* S. 25 gegen die heute wohl allg. Ansicht, allerdings unter Abschwächung des noch in GoB<sup>6</sup> S. 24 eingenommenen Standpunkts.

<sup>84</sup> Eingehend GoB<sup>3</sup>-*Kruse* S. 103 ff, 114 ff.

<sup>85</sup> So aber z. B. *Kütting/Weber/Baetge/Kirsch* Kap. I, 240; sie verkennen, daß es auch gewollte („planmäßige“) Gesetzeslücken gibt.

werden darf oder ob eine vorrangige gesetzliche Regelung dem entgegensteht. Nicht problematisch ist aber wiederum, daß der Vorrang des Gesetzes gerade dann nicht eingreift, wenn sich der Gesetzgeber wie bei den GoB auf eine Generalklausel zurückzieht. Fehlt es noch an der richterlichen Anerkennung eines bestimmten Buchführungsverfahrens, so darf die kaufmännische Praxis das ihr zweckmäßig erscheinende tun, wenn dieses Verhalten von der objektiv nachvollziehbaren Überzeugung dem Gesetz entsprechender Ordnungsmäßigkeit getragen wird. Das liegt nicht nur in der Konsequenz des § 238 Abs. 1 S. 1, sondern folgt auch aus dem bewußten Verzicht des Gesetzgebers auf die Regelung von Buchführungsförmlichkeiten in §§ 239 Abs. 2, 241, 257 Abs. 3; vgl. dazu und zu einzelnen Folgerungen § 239, 5, 24; § 241, 13, 27, 33, 40; § 257, 33, 36 f.

Die Diskussion um die **Herleitung von GoB** leidet offensichtlich unter der Verwendung wenig glücklicher Begriffe und der Betonung eines **praxisfremden Gegensatzes zwischen „induktiv“ und „deduktiv“**. Wenn die Praxis mit der gesetzlichen Verweisung auf die GoB „im ganzen recht gut fertig geworden ist“,<sup>86</sup> so deshalb, weil die induktive und die deduktive Methode einander nicht ausschließen, sondern ergänzen und vermutlich immer nebeneinander gehandhabt worden sind. Die induktive Feststellung einer tatsächlichen Übung bedarf schon nach dem Konzept des historischen Gesetzgebers der rechtlichen Überprüfung, ob sie auch den Gepflogenheiten „sorgfältiger“ Kaufleute entspricht (Rdn. 39). Und die deduktive Methode ist mißverstanden, wenn man sie als abstrakt-begriffliche Ableitung aus ihrerseits teilweise schwer faßbaren Bilanzzielen<sup>87</sup> begreift. Sie setzt vielmehr die Feststellung einer vorhandenen tatsächlichen Übung, die Kenntnis fachkundiger Gutachten und Stellungnahmen voraus und dient im wesentlichen der Feststellung, ob eine so ermittelte Praxis den Bilanzierungszwecken gerecht wird.<sup>88</sup> Nur wo sich eine praktische Übung noch nicht gebildet hat, ist zwangsläufig von vornherein deduktiv zu verfahren; auch dann liegt es jedoch nahe, die praktische Lösung ähnlicher Sachverhalte zu ermitteln und in die Beurteilung einzubeziehen (ähnlich Bonner HdR-*Streim* 35). Treffender denn als deduktive wird die an den Bilanzzielen ausgerichtete Rechtsanwendung und -bildung als **funktionale Methode** bezeichnet, deren Anwendung die sorgfältige Ermittlung der Tatsachenstruktur einschließlich einer etwa bestehenden tatsächlichen Übung voraussetzt. Die Bilanzrechtsprechung bekommt damit auch sprachlich Anschluß an die rechtsfortbildende zivilrechtliche Judikatur und an das Verfahren bei der Konkretisierung anderer Generalklauseln.<sup>89</sup>

**f) Insbesondere: Fachgutachten; Stellungnahmen.** Von erheblicher praktischer Bedeutung für die Feststellung ordnungsmäßiger Buchführung, Inventur und Bilanzierung sind die Fachgutachten des IdW sowie die Stellungnahmen seines Hauptfachausschusses (HFA) und des Fachausschusses für moderne Abrechnungssysteme (FAMA). Selbstredend haben weder das IdW noch seine Ausschüsse die Kompetenz, GoB „zu erlassen“. <sup>90</sup> Aber auch das im Anschluß an den Vorentwurf des BiRiLiG

<sup>86</sup> *Knobbe-Keuk* § 3 II 1.

<sup>87</sup> So das Hauptargument der Gegner des deduktiven Verfahrens, vgl. besonders *Schneider* StW 1983, 141, 148 ff. Zu den Zwecken der Rechnungslegung vgl. § 242, 8.

<sup>88</sup> Vgl. die eingehende und treffende Beschreibung des Verfahrens durch *Beisse* StW 1984, 1, 7f; richtig auch Beck *BilKomm-Budde/Raff* § 243, 17: „Komplementäres Verhältnis“ von induktiver

und deduktiver Methode; der Sache nach ebenso *Herrmann/Heuer/Raupach* KommESTG<sup>21</sup> § 5, 38; *Moxter* Bilanzlehre Bd. II, S. 8.

<sup>89</sup> Dazu *Brem* in St. Galler Festgabe zum Schweiz. Juristentag, 1981, S. 87; *Jahr* Schriften des Vereins für Socialpolitik n. F. 33 (1964), 14; *Mestmäcker* ebda. S. 103; speziell zum Wettbewerbsrecht *Baudenbacher* ZHR 144 (1980), 145.

<sup>90</sup> *Flume* DB 1973, 1661, 1663; GoB<sup>7</sup>-*Leffson* S. 128.

seinerzeit diskutierte **Projekt einer Rechnungslegungskommission**, deren als (vorläufige) GoB veröffentlichte Erkenntnisse durch eine darauf verweisende Rechtsverordnung in den Rang eines abgeleiteten Rechtssatzes erhoben werden können (vgl. hierzu aus neuerer Zeit *Biener* FS Goerdeler [1987] S. 45, 52 ff; aus der seinerzeit aktuellen Diskussion z. B. *Bierich/Busse v. Colbe/Laßmann/Lutter* [Hrsg.] Rechnungslegung nach neuem Recht [ZGR-Sonderheft 2], 1980, S. 107 ff [Podiumsgespräch]), ist im Gesetzgebungsverfahren zu Recht fallengelassen worden. Es spricht nämlich nichts für die These, daß der Ordnungsgeber allein oder unter Übernahme von Kommissionsergebnissen zu Resultaten gelangen würde, die den Ergebnissen sachlich überlegen wären, die im Diskussionsprozeß der kaufmännischen Praxis und ihrer Organisationen mit (vor allem) Wirtschaftsprüfung, Rechtsprechung und Wissenschaft erzielbar sind. Eher droht das Risiko vorschneller normativer Verfestigung, deren Nachteile bei den verschiedenen Novellierungen der Buchführungsvorschriften erkennbar geworden sind. Es verbleibt deshalb dabei, daß Gutachten und Stellungnahmen, von wem auch immer vorgelegt, durch die fachliche Autorität ihrer Verfasser wirken müssen. Sie haben namentlich bei neu auftretenden Fragen die Chance, auf die dargestellte Weise (Rdn. 43 f) zu GoB zu werden. Vollständige Zusammenlegung der in diesem Sinne durchaus relevanten Arbeitsergebnisse des IdW und seiner Ausschüsse: *IdW* (Hrsg.) Fachgutachten und Stellungnahmen des Instituts der Wirtschaftsprüfer auf dem Gebiete der Rechnungslegung und -prüfung, Loseblattausgabe. Für die Buchführung im eigentlichen Sinne sind vor allem wesentlich: FAMA 1/1974, Prüfung von EDV-Buchführungen, auch in WPg 1974, 83, mit Änderungen in WPg 1977, 433; FAMA 1/1975, Zur Auslegung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim Einsatz von EDV-Anlagen im Rechnungswesen, auch in WPg 1975, 555; FAMA 1/1987, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei computergestützten Verfahren und deren Prüfung, WPg 1988, 1 (Verlautbarungsentwurf: WPg 1987, 1); dazu näher § 239, 24 ff.

### 3. GoB: Formelle GoB; Buchführungsrichtlinien; Kontenrahmen

- 46 a) Formelle und materielle GoB; GoI.** Die Buchführung ist die Grundlage des Jahresabschlusses. Das Inventar beruht auf der grundsätzlich körperlich gedachten Bestandsaufnahme (Inventur). Buchführung, Jahresabschluß, Inventur und Inventar bilden Teilelemente der Rechnungslegung. Es hat sich eingebürgert, die Gesamtheit der dabei zu beachtenden Grundsätze über den unmittelbaren Wortsinn und die Konzeption des historischen Gesetzgebers (dazu Rdn. 38 ff) hinaus als GoB zu bezeichnen. Die so verstandenen GoB im weiteren Sinne lassen sich einteilen in die formellen GoB, in die materiellen GoB und in die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI). Die formellen GoB beziehen sich auf die Buchführung im eigentlichen Sinne, also vor allem auf die technisch-praktische Seite des kaufmännischen Dokumentationswesens. Die materiellen GoB (GoBil) betreffen dagegen den Jahresabschluß und fassen Gliederungs-, Ansatz- und Bewertungsregeln sowie die allgemeinen Bilanzierungsgrundsätze zusammen. Die GoI erfassen den Vorgang der Bestandsaufnahme und sein Ergebnis, das Inventar. Die nachfolgenden Erläuterungen beschränken sich auf die formellen GoB. Wegen der GoI vgl. § 240, 8 ff, und wegen der GoBil § 243, 6 ff.
- 47 b) Buchführungsrichtlinien.** Durch Erlaß des Reichswirtschaftsministers und des Reichskommissars für die Preisbildung vom 11. 11. 1937 (MinBl. für Wirtschaft 1937, 239) wurden „Richtlinien zur Organisation der Buchführung (im Rahmen eines einheitlichen Rechnungswesens)“ geschaffen. Ungeachtet ihres damaligen Zwecks im Rahmen einer gelenkten Wirtschaft (der Erlaß beruft sich aaO insbesondere auf „die

Ziele des Vierjahresplans“), sind diese Richtlinien auch heute noch beachtlich, weil und soweit sie (formelle) GoB enthalten.<sup>91</sup> Rechtliche Verbindlichkeiten können sie freilich nicht beanspruchen. Das bedeutet im Ergebnis, daß eine den Richtlinien entsprechende Buchführung ordnungsmäßig ist, ohne daß daraus der Umkehrschluß gezogen werden dürfte. Ein Buchführungsmangel kann also nicht schon aus der Abweichung von den Richtlinien hergeleitet werden.<sup>92</sup> Vielmehr müssen sich davon unabhängig GoB aufzeigen lassen, denen nicht Rechnung getragen wurde.

**Richtlinientext.** Die Richtlinien haben folgenden Wortlaut:

48

### I. Grundaufgaben des Rechnungswesens

Ein geordnetes Rechnungswesen muß alle Geschäftsvorfälle und die mit ihnen verbundenen Mengen- und Wertbewegungen lückenlos erfassen und planmäßig ordnen. Es bietet dadurch eine unerläßliche Voraussetzung für eine Ordnung der Betriebe und der Gesamtwirtschaft sowie für eine dauernde Beobachtung des Betriebszustandes und der Betriebsgebarung.

1. Das Rechnungswesen verfolgt vier Grundzwecke:

- a) Ermittlung der Bestände – Vermögens- und Schuldtteile – und des Erfolges am Ende des Jahres (Jahresbestands- und Erfolgsrechnung) und während der Betriebsperiode (kurzfristige Erfolgsrechnung),
- b) Preisbildung, Kostenüberwachung und Preisprüfung (auf der Grundlage der Selbstkosten),
- c) Überwachung der Betriebsgebarung (Wirtschaftlichkeitsrechnung),
- d) Disposition und Planung.

Betriebliche und gesamtwirtschaftliche Zwecke werden gleichermaßen durch das Rechnungswesen verfolgt.

2. Das betriebliche Rechnungswesen umfaßt alle Verfahren zur ziffernmäßigen Erfassung und Zurechnung der betrieblichen Vorgänge. Es gliedert sich in vier Grundformen:

- a) Buchführung und Bilanz (Zeitrechnung),
- b) Selbstkostenrechnung (Kalkulation, Stückrechnung),
- c) Statistik (Vergleichsrechnung),
- d) Planung (betriebliche Vorschau-Rechnung).

Alle vier Formen besitzen ihre besonderen Verfahren, ihre eigenen Anwendungsgebiete und ihre besondere Erkenntniskraft. Sie stehen aber nicht nebeneinander, sondern hängen eng zusammen und ergänzen einander.

3. Die ursprüngliche und wichtigste Form des Rechnungswesens ist die Buchführung. Sie ist eine Zeitrechnung und hat den Zweck, Bestände und ihre Veränderung, Aufwände, Leistungen und Erfolge in einem Zeitraum festzustellen. Die wertmäßige Erfassung wird zweckmäßigerweise durch eine mengenmäßige in Nebenbüchern (amtl. Fn. 1: Gemeint sind hier nicht nur gebundene Bücher, sondern auch „lose Blätter“ und Karteien.) ergänzt werden.

4. Aus dem derzeitigen Stand des Rechnungswesens und aus den Anforderungen, die die gegenwärtige Erzeugungs- und Wirtschaftsweise und nicht zuletzt die gesamtwirtschaftliche Überwachung an das Rechnungswesen und insbesondere an die Buchführung stellen, ergeben sich bestimmte Anforderungen an die Organisation der Buchführung.

### II. Anforderungen an die Organisation der Buchführung

1. Die Buchführung muß im Regelfalle die doppelte kaufmännische oder eine gleichwertige kameralistische Buchführung sein. Nur unter besonderen Verhältnissen, vor allem in Kleinbetrieben des Einzelhandels und des Handwerks, ist eine einfache Buchführung zugänglich.

<sup>91</sup> *Baumbach/Hopt* 1; *Schlegelberger/Hildebrandt/Steckhan* Einl. § 38, V.

<sup>92</sup> Stellungnahme des BWL und des BMJ, WPg 1953, 566; *Goerdeler/Müller* aaO (Fn. 91).

2. Die Buchführung muß klar und übersichtlich sein (amtl. Fn. 2: Komplizierte Buchführungen verfehlen in den meisten Fällen ihren Zweck. Solche Buchführungen verbindlich vorschreiben zu wollen, hieße den Stand des betrieblichen Rechnungswesens überschätzen, bzw. ihre Durchführung unmöglich machen.). Vorgeschrieben werden kann nur eine Buchführung, die Mindestansprüchen genügt und auf mittlere Betriebe einer Reichsgruppe bzw. Wirtschaftsgruppe abgestellt ist. Ist ein Betrieb rechnungsmäßig bereits so entwickelt, daß er über Mindestanforderungen hinausgehen will, so muß sein Aufbau der Buchführung die Vergleichbarkeit mit der auf Grund dieser Richtlinien aufgestellten Kontenübersicht seiner Reichsgruppe bzw. Wirtschaftsgruppe in bequemer Weise zulassen. In einem solchen Falle erscheint eine weitere Aufgliederung der Kontengruppen, die für Vergleichszwecke wiederum ein leichtes Zusammenziehen ermöglicht, am geeignetsten (Grundsatz der weitergehenden Gliederung der Kontengruppen). Jede grundsätzlich andere Organisationsform der Buchführung erscheint weniger geeignet, weil sie die Vergleichbarkeit stört, mag sie als Buchführungsform auch gleichwertig sein. Für Kleinbetriebe sind die Anforderungen zu ermäßigen, was am besten durch die Zusammenziehung der Konten erreicht wird. Auch hier muß eine Vergleichbarkeit gegeben sein.

Der aufgestellte Kontenrahmen ist demnach der einheitliche Organisationsplan der Buchführung für alle Betriebe.

3. Die Buchführung muß Stand und Veränderung an Vermögen, am Kapital und an Schulden und die Aufwände, Leistungen und Erfolge erfassen (Geschäftsbuchführung, häufig auch Finanzbuchführung genannt, und Betriebsbuchführung).
4. Bei getrennten Buchführungen (z. B. Geschäfts- und Betriebsbuchführung, Haupt- und Nebenbuchführung, Zentral- und Filialbuchführung) müssen die einzelnen Teile der Buchführung in einem organischen Zusammenhang stehen.
5. Die wichtigste Form der Organisation der Buchführung ist die Kontierung, d. h. die Art und Zahl der Konten. Der Kontierung dient am besten ein Kontenplan (für den Einzelbetrieb), der dem Kontenrahmen (der Reichsgruppe bzw. Wirtschaftsgruppe oder Fachgruppe) angepaßt werden muß.
6. Die Kontierung muß eine klare Erfassung und Abgrenzung der einzelnen Geschäftsvorfälle sowie eine ausreichend tiefe Gliederung der Bestands-, Aufwands-, Leistungs- und Erfolgsposten ermöglichen. Zusammenziehungen, die eine genügende Einsicht nicht gestatten, sind unzulässig. Für die Gliederung der Konten sind insbesondere die gesetzlichen Mindestanforderungen, die Betriebsgröße und der Gang der Erzeugung bzw. die Betriebsfunktion maßgebend.
7. Die Führung gemischter, Bestand und Erfolg enthaltender Konten ist möglichst zu vermeiden.
8. Für die Gliederung der Bilanz ist die Anwendung der Vorschriften für die Gliederung der Jahresbilanz (§ 131 des Aktiengesetzes<sup>93</sup>) mit sinngemäßer Anwendung auch für Nicht-Aktiengesellschaften erwünscht. Weitergehende besondere rechtliche Bestimmungen sind einzuhalten.  
Für die Gewinn- und Verlustrechnung ist die Trennung der betrieblichen Ergebnisse von den außerordentlichen Erträgen im Sinne der Gewinn- und Verlustrechnung (§ 132 des Aktiengesetzes<sup>94</sup>) notwendig.
9. Es ist gleichwertig, ob bei Aktiengesellschaften die einzelnen Posten der Gewinn- und Verlustrechnung gemäß Aktiengesetz buchhalterisch oder statistisch festgestellt werden. Bei statistischer Feststellung ist aber eine leichte Nachprüfbarkeit der einzelnen Ziffern durch die Buchführung unerlässlich.
10. Die Buchführung muß weiterhin eine ausreichende Trennung ermöglichen:
  - a) zwischen Jahres- und Monatsrechnung,
  - b) zwischen kalkulierbaren und nicht kalkulierbaren sowie außerordentlichen Aufwänden bzw. Erträgen.

<sup>93</sup> AktG 1937; vgl. jetzt §§ 266, 268; zuvor: §§ 151, 152 AktG 1965.

<sup>94</sup> AktG 1937; vgl. jetzt §§ 275, 277; zuvor: §§ 157, 158 AktG 1965.

11. Die Buchführung hat die Abstimmungsfunktion für alle betrieblichen Zahlen und Rechnungsformen zu erfüllen, insbesondere für Kalkulation und Statistik (Kontrollprinzip).
12. Für die einzelnen Buchungen müssen rechnungsmäßige Belege vorhanden sein, die geordnet aufzubewahren sind (Belegprinzip).
13. Die Buchführung muß leichte Nachprüfbarkeit, im Sinne der vier Grundzwecke des Rechnungswesens (1 a–d), zulassen.
14. Die Buchführung muß ausreichende Vergleichsmöglichkeit der einzelnen Betriebe und daher eine genügende Analyse der Struktur und der Entwicklung des Kapitals, des Umsatzes, der Kosten und des Erfolges bieten.
15. Eine weitgehende Vereinheitlichung der Buchführung ist nicht nur notwendig, sondern auch ohne Beeinträchtigung der Erkenntniskraft der Buchführung und der berechtigten besonderen Betriebsbedürfnisse möglich. Die wichtigsten Bilanz- und Aufwandsposten und sogar Kostenstellengruppen sind allen Betrieben, insbesondere aber allen Betrieben eines Wirtschaftszweiges, gemeinsam. Die Eigenart beruht meistens auf den einzelnen Kostenstellen und der weiteren oder geringeren Gliederung der Bestands-, Aufwands- und Ertragskosten.
16. In der Betriebsbuchführung der industriellen und sonstigen Betriebe, in denen die Leistungseinheits- oder Abteilungsrechnung von besonderer Bedeutung ist, sind insbesondere – mit sinngemäßer Anwendung – Konten der Kostenarten, Halb-, Fertigerzeugnis- und Erlöskonten zu führen.

Es ist besonderes Gewicht auf die Kostenarten und Kosten-(Leistungs-)träger (Erzeugnisse) zu legen. Die Kostenstellen (Orte der Kostenentstehung: Abteilungen usw.) in die Buchführung einzugliedern, ist in der Regel nur Betrieben mit gleichartigen Produktionsverhältnissen, die sich der Divisionskalkulation bedienen, zu empfehlen. In den meisten übrigen Fällen ist die Auflassung der Kostenstellen aus der Buchführung und die Aufstellung eines „Betriebsabrechnungsbogens“ die bessere Lösung.

17. Der Betriebsabrechnungsbogen (im Bedarfsfall auch mehrere), der mit sinngemäßer Anwendung für jede Kostenstellenrechnung geeignet ist, also nicht nur für die Zuschlagkalkulation, sondern auch für die Divisionskalkulation mit Kostenstellenrechnung der Industrie und des Handwerks, für die Abteilungskalkulation des Handels, der Banken und der Versicherungsbetriebe, übernimmt die Zahlen aus der Buchführung, verteilt die Kostenarten nach festgelegten Gesichtspunkten auf die Kostenstellen und führt die umgruppierten Zahlen (über die Verrechnungskosten) zur Belastung der Kosten-(Leistungs-)träger wieder in die Buchführung ein.

Der Betriebsabrechnungsbogen stellt die Verbindung zwischen Buchführung und Kalkulation dar, die auf diese Weise durch die Buchführung stets leicht nachprüfbar ist. Die Anwendung der vorstehenden Richtlinien stellt der anliegende „Kontenrahmen“ mit dem „Beispiel eines Kontenplanes für Fertigungsbetriebe“ dar. Er ist ein Organisationsplan der Buchführung und bestimmt nicht ihre Technik, die in völliger Freiheit durchgeführt werden kann.

### III. Der Kontenrahmen als Grundlage der Selbstkostenrechnung und Statistik

1. Auf der Grundlage der vereinheitlichten Buchführung ist eine in den Grundsätzen vereinheitlichte Selbstkostenrechnung aufzubauen.
2. Zur Ergänzung der Buchführung und weiteren Auswertungen der Ziffern der Buchführung dient eine vereinheitlichte Statistik, die bestimmte Betriebsanalysen vorzunehmen und Kennziffern der Vermögensverhältnisse, Umsätze, Bestände, Kosten und Erfolge zu errechnen hat. Diese Ziffern dienen unter entsprechender Auswertung vor allem der Wirtschaftlichkeitsrechnung und dem Betriebsvergleich. Darüber hinaus wird der Betrieb zweckmäßigerweise nach Bedarf weitere Statistiken führen.

Ein so aufgebautes Rechnungswesen wird nicht nur für die Allgemeinheit, sondern in erster Linie auch für den Einzelbetrieb von größtem Nutzen sein, weil es ihm die Erkenntnisse vermittelt, die er zur erfolgreichen Führung des Betriebes braucht.

- 49 c) **Kontenrahmen.** Jede sinnvolle Buchführung setzt einen Kontenplan voraus, der üblicherweise aus einem Kontenrahmen entwickelt wird; den vorstehend abgedruckten Buchführungsrichtlinien war deshalb ein Kontenrahmen mit dem Beispiel eines Kontenplans für Fertigungsbetriebe samt Erläuterungen beigegeben (MinBl. für Wirtschaft 1937, 243); sogenannter Erlaßkontenrahmen. Von einer Wiedergabe ist heute abzusehen,<sup>95</sup> weil der Erlaßkontenrahmen durch die Entwicklung überholt ist. Praktische Bedeutung hat seither namentlich die Weiterentwicklung des Erlaßkontenrahmens zum Gemeinschaftskontenrahmen (**GKR 1951**) erlangt.<sup>96</sup> Weil der GKR eine den aktienrechtlichen Gliederungsvorschriften entsprechende Bilanz sowie Gewinn- und Verlust-Rechnung nicht ohne weiteres erlaubte, wurde durch den Betriebswirtschaftlichen Fachausschuß des BDI der sogenannte Industriekontenrahmen (**IKR 1971**) entwickelt (Neufassung: **IKR 1986**).<sup>97</sup> Neben dem IKR sind andere Kontenrahmen für bestimmte Branchen in Gebrauch (Fachkontenrahmen), so der Großhandelskontenrahmen oder die Kontenrahmen der privaten Banken, der Volksbanken und Sparkassen.<sup>98</sup> Erhebliche Bedeutung haben die DATEV-Kontenrahmen erlangt, besonders die Kontenrahmen SKR 03 und SKR 04.<sup>99</sup> Schließlich gibt es noch Kontenrahmen kraft besonderer Rechtsvorschrift, so für Krankenhäuser gem. § 3 Abs. 1 KHBV (Krankenhaus-BuchführungsVO vom 10. 4. 1978 [BGBl. I S. 473] i. d. F. der Bekanntmachung vom 26. 9. 1994 [BGBl. I S. 2750]).

#### 4. Dokumentation und Feststellung der Vermögenslage

- 50 a) **Dokumentation (Buchung der „Handelsgeschäfte“).** § 238 Abs. 1 S. 1 verlangt, daß der Kaufmann in den Büchern seine Handelsgeschäfte ersichtlich macht. Das entspricht dem Dokumentationszweck der Buchführung (Rdn. 2 f). Der Begriff des Handelsgeschäfts ist nicht streng i. S. d. §§ 343 ff aufzufassen. Zu verbuchen sind also nicht die Forderungen, die durch den Vertragsschluß und in diesem Zeitpunkt entstehen. Maßgeblich für die Buchungspflicht ist vielmehr das **Realisationsprinzip**. Danach kommt es auf den Zeitpunkt an, in dem die Gegenleistung durch vollständige eigene Leistung des Kaufmanns verdient ist.<sup>100</sup> Maßgeblich ist die wirtschaftliche Betrachtungsweise. Das bedeutet am Beispiel des Kaufvertrags, daß ein buchungspflichtiges Handelsgeschäft vorliegt, sobald die verkaufte Ware ausgeliefert ist; von diesem Zeitpunkt ab gilt das Erfordernis zeitgerechter Buchung (§ 239 Abs. 2; vgl. dort Rdn. 13 ff). Zu früh wäre demnach der Zeitpunkt des Vertragsschlusses, zu spät derjenige der Übereignung, erst recht derjenige des Zahlungseingangs. Die Buchung nach dem Realisationsprinzip ist keine gewohnheitsrechtliche Abweichung von § 238 Abs. 1 S. 1.<sup>101</sup> Vielmehr ist der Begriff des Handelsgeschäfts bezogen auf die GoB auszulegen, und diese Auslegung führt, wie schon in der Denkschrift 1896 S. 45 richtig

<sup>95</sup> Textabdruck noch bei *Brüggemann* Vorauf. § 38, 3; *Schlegelberger/Hildebrandt/Steckhan* Einl. § 38, V.

<sup>96</sup> Überblick dazu und zur Folgeentwicklung bei *Eisele* Technik des betrieblichen Rechnungswesens<sup>6</sup> 16.61.

<sup>97</sup> Schrifttum: *Eisele* Technik des betrieblichen Rechnungswesens<sup>6</sup> 16.632; ferner *Angermann* Industrie-Kontenrahmen (IKR) und Gemeinschafts-Kontenrahmen (GKR) in der Praxis (1973); *Endres* WPg 1972, 145; *Hahn/Lenz/Thunissen* Einführung in den Industrie-Kontenrahmen (1972); *Steinbock/Steinle* WPg 1971, 417; *Titze* DB 1978, 218 und 261.

<sup>98</sup> Überblick: *Gabler* Banklexikon<sup>9</sup>, Bd. II 1983, Sp. 1141 ff. Für die privaten Banken vgl. außerdem *Bundesverband dt. Banken* (Hrsg.), Grundsätze und Vordruckmuster für die Kostenrechnung privater Bankbetriebe, Loseblatt, Teil B.

<sup>99</sup> Abdruck von Kontenrahmen (Industrie; Handel; DATEV) bei *Eisele* Technik des betrieblichen Rechnungswesens<sup>6</sup> im Beiheft.

<sup>100</sup> Prinzip des quasi-sicheren Anspruchs; Einzelheiten und Überblick über die Rechtsprechung des BFH bei *Moxter* Bilanzrechtsprechung<sup>5</sup> S. 48 ff.

<sup>101</sup> So aber *Baumbach/Hopt* 13; dagegen wie hier *Canaris* HandelsR § 13 I 1 a.

gesehen, zur Maßgeblichkeit des Zeitpunkts, in dem eine effektive Veränderung der Vermögenslage eintritt. Seit dem Inkrafttreten des BiRiLiG kann sich diese Auslegung zusätzlich darauf stützen, daß § 238 Abs. 1 S. 2 und 3 statt von Handelsgeschäften von Geschäftsvorfällen sprechen.

**b) Lage des Vermögens. aa) Allgemeines.** Der Kaufmann muß in den Büchern die Lage seines Vermögens ersichtlich machen (§ 238 Abs. 1 S. 1). Das bedeutet für die **Aktiva**: Das Geschäftsvermögen (zu der darin liegenden Beschränkung vgl. Rdn. 52 f) muß vollständig verbucht sein, und zwar so, daß seine Zusammensetzung (etwa: Patente, Grundstücke, technische Ausrüstung, Beteiligungen, Rohstoffe, Erzeugnisse und Waren, Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, Kassenbestand, Kontoguthaben) und der Wert der einzelnen Vermögensgegenstände richtig ersichtlich wird; zur Richtigkeit gehört die Dokumentation der Geschäftsvorfälle durch Belege (vgl. noch Rdn. 59 und zu Einzelfragen § 239, 10 f). Es darf nichts fehlen, aber auch nichts erdichtet oder mit überhöhten Werten verbucht sein. Daß eine Sicherungsübereignung oder -zession buchmäßig in Erscheinung treten muß (RG LZ 1916, 957 Nr. 27), bedarf heute keiner Vertiefung mehr. Für die **Passiva** gilt das Entsprechende. Namentlich müssen die Verbindlichkeiten des Kaufmanns vollständig und unter korrekter Bezeichnung des Gläubigers (RG JW 1928, 814 Nr. 36) ersichtlich sein. Auch aus Gefälligkeit gegebene Wechselakzente sind zu verbuchen (RG LZ 1913, 698 Nr. 7). Auch Verbindlichkeiten dürfen nicht hinzuerfunden werden, etwa zwecks Verschleierung privater Entnahmen. Schließlich müssen die Buchungen nicht nur vollständig, richtig und geordnet (beleggebunden), sondern auch zeitgerecht erfolgen. Das Erfordernis (Präzisierung: § 239, 13 ff) hat gerade für die Lage des Vermögens besondere Bedeutung; denn nur die zeitgerechte Buchung erlaubt es, kurzfristig eine Bilanz aufzustellen und damit den unverzichtbaren Überblick über die Relation von Vermögen und Verbindlichkeiten zu gewinnen. Seit Inkrafttreten des BiRiLiG veranschaulicht § 238 Abs. 1 S. 2 die Anforderungen, die insoweit zu stellen sind (vgl. Rdn. 56 ff); dabei ist die Lage des Unternehmens in § 238 Abs. 1 S. 2 sinngleich mit der Lage des Vermögens in § 238 Abs. 1 S. 1 (näher Rdn. 57 a. E.).

**bb) Buchführungspflicht nur für das Geschäftsvermögen.** Fraglich ist, ob sich die Buchführungspflicht der Einzelkaufleute auf das Privatvermögen und die Privatverbindlichkeiten erstreckt oder ob sie gegenständlich beschränkt ist, nämlich auf das Geschäftsvermögen und die Geschäftsverbindlichkeiten. **Meinungsstand.** Die früher ganz herrschende, namentlich auf die Rechtsprechung des RG in Strafsachen zurückgehende Ansicht (sie fußt allerdings noch auf der alten Gesetzeslage, vgl. aber Rdn. 53 a. E.) bejaht die Buchführungspflicht auch für das Privatvermögen und die privaten Schulden, wobei allerdings nicht immer klar zwischen Buchführung, Bilanz und Inventar unterschieden wird und eine Zusammenfassung des Privatvermögens und der Privatverbindlichkeiten nach wirtschaftlichen Gesamtbegriffen genügen soll.<sup>102</sup> Heute hat sich im Schrifttum die Gegenmeinung durchgesetzt, nach der sich die Buchführungspflicht des Einzelkaufmanns auf diejenigen Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten beschränkt, die zum Betrieb seines Handelsgeschäfts gehören.<sup>103</sup> Jüngere Rechtsprechung ist nicht ersichtlich.

<sup>102</sup> RGSt 41, 41, 45 ff unter Berufung auf Jacques Savary (17. Jh.); RG LZ 1914, 1898; *Schlegelberger/Hildebrandt/Steckhan* § 38, 14; wohl auch *Schönke/Schröder/Stree/Heine* § 283, 34; eingehend zur Entwicklung des Diskussionsstandes *Icking* S. 484 ff.

<sup>103</sup> *Baumbach/Hopt* 7; *Canaris HandelsR* § 13 I 1 a; *Düringer/Hachenburg/Lehmann* § 38, 13 (dort Angaben zum älteren Schrifttum); *Herrmann/Heuer/Raupach KommEstG*<sup>21</sup> § 5, 30; *Kütting/Weber/Kußmaul* Kap. I, 399 (m. w. N. zur betriebswirtschaftlichen Lehre); nicht eindeutig

- 53 Stellungnahme.** Die Buchführungspflicht erfaßt den Kaufmann als Inhaber des Handelsgeschäfts und nur in dieser Eigenschaft; der heute herrschenden Lehre ist also beizupflichten. Der Gegenansicht muß zwar eingeräumt werden, daß ihr Standpunkt mit dem isoliert gesehenen Wortlaut des § 238 Abs. 1 S. 1 (Lage seines Vermögens) vereinbar ist. Sie kann sich auch darauf stützen, daß es für den Haftungszugriff der Gläubiger keine Trennung zwischen Privat- und Geschäftssphäre gibt. Es ist aber nicht Zweck der Buchführung, den Gläubigern mögliche Zugriffsobjekte buchmäßig aufzuzeigen und damit eine Art vorweggenommenen Offenbarungseid zu leisten. Das Gesetz will vielmehr Dokumentation und Gläubigerschutz durch Selbstkontrolle des Kaufmanns. Die Dokumentation knüpft aber ausschließlich an den Geschäftsvorfall an; und die Selbstkontrolle wird nicht erleichtert, sondern erschwert, wenn schlechter Geschäftsgang durch pauschale Einbeziehung des Privatvermögens verschleiert wird; hinzu kommt, daß sich die handelsrechtlichen Bewertungsregeln nicht ohne weiteres auf die Privatsphäre übertragen lassen. Zu beachten ist ferner, daß sich auch das Normumfeld geändert hat: Die buchmäßige Trennung von Privat- und Geschäftssphäre ist nicht nur in § 5 Abs. 4 PublG, sondern auch in §§ 51 Abs. 1 Nr. 2, 52 Abs. 4, 56b Abs. 1 Nr. 2, 56c Abs. 3 S. 2 UmwG vorgesehen, und seit dem 1. 1. 1986 verlangt das Gesetz, daß die Buchführung einen Überblick über die Lage des Unternehmens (und nicht des Unternehmers) vermitteln kann (§ 238 Abs. 1 S. 2). Nach allem sollte es nicht länger schwerfallen, die Streitfrage im dargelegten Sinne zu entscheiden.
- 54** Nicht zweifelhaft ist, daß **Entnahmen** aus dem Geschäftsvermögen zu Privat Zwecken und umgekehrt die **Zuführung privater Mittel** in das Geschäftsvermögen **Geschäftsvorfälle** sind und damit von der Buchführungspflicht erfaßt werden. Nicht zweifelhaft ist ferner, daß das gesamte Geschäftsvermögen des Kaufmanns in der Buchführung zu erscheinen hat. Bei der gebotenen gesonderten Buchführung für Zweigniederlassungen (Rdn. 20) müssen deshalb die Ergebnisse in die Buchführung der Hauptniederlassung übernommen werden.
- 55 Handelsgesellschaften.** AG und GmbH haben nur **Geschäftsvermögen und entsprechende Schulden**. Folglich unterliegen ihr gesamtes Vermögen und ihre sämtlichen Verbindlichkeiten ohne weiteres der Buchführungspflicht. Nichts anderes gilt für **OHG und KG**, weil nur sie und nicht auch die Gesellschafter Träger des Handelsgeschäfts sind (§§ 124, 161 Abs. 2). Vermögensgegenstände, die der Gesellschaft nicht gehören, können deshalb von ihr nicht aktiviert, Verbindlichkeiten der Gesellschafter nicht passiviert werden. Die Zweifel, die zu der Stellungnahme des HFA des IdW geführt haben, sollten jedenfalls nach dieser Stellungnahme<sup>104</sup> ausgeräumt sein.

### 5. Mindestanforderungen an die Buchführung (§ 238 Abs. 1 S. 2 und 3)

- 56 a) Überschaubarkeit.** Für den Jahresabschluß gilt das **Prinzip der Bilanzklarheit**. Weil die Bilanz nur auf der Buchführung aufgebaut sein kann, muß auch diese klar und übersichtlich sein. Die Vorschrift des § 238 Abs. 1 S. 2 verdeutlicht dieses Prinzip, indem sie das bis zum Inkrafttreten des § 238 nur für das Abgabenrecht (§ 145 Abs. 1 S. 1 AO) kodifizierte, aber zuvor schon in der Rechtsprechung des BFH<sup>105</sup> ausformulierte Gebot der Überschaubarkeit in den Gesetzestext aufnimmt. Eine sachliche Änderung gegenüber § 38 Abs. 1 a. F. ist damit nicht bezweckt.<sup>106</sup> Weiter anzuwenden sind vielmehr die Grundsätze, die schon bislang Stand der Dinge waren.

Kirchhof/Söhn/*Mathiak* KommEStG § 5, A 101.  
Monographie: *Flaßkübler* Die Abgrenzung des Betriebs- und Privatvermögens in Handels- und Steuerbilanz des Einzelkaufmanns (1982).

<sup>104</sup> HFA 1/1976, Slg. *IdW* S. 81 = WPg 1976, 114.

<sup>105</sup> Nachweise: *Tipke/Kruse* § 145, 2.

<sup>106</sup> Begr. RegE, BTD Drucks. 10/317, S. 72: nur Klarstellung.

Danach gilt: Die Buchführung muß einen **Überblick über die Geschäftsvorfälle** 57 (Begriff: Rdn. 50) vermitteln können. Die damit gestellten Anforderungen werden durch § 239 Abs. 2 präzisiert; wegen der Einzelheiten vgl. dort Rdn. 5 ff. Erforderlich ist insbesondere, daß der Zusammenhang zwischen der Buchung und dem tatsächlichen Geschäftsvorfall hergestellt werden kann (Belegprinzip, vgl. Rdn. 59). Ferner muß die Buchführung geeignet sein, einen Überblick über die **Lage des Unternehmens** zu vermitteln. Der Begriff ist unscharf. § 238 Abs. 1 S. 2 paßt insoweit auch nicht ohne weiteres mit § 238 Abs. 1 S. 1 zusammen, wonach die Buchführung dazu bestimmt ist, die Vermögenslage des Buchführungspflichtigen ersichtlich zu machen.<sup>107</sup> Weil eine sachliche Änderung des früheren Rechtszustands nicht bezweckt ist (Rdn. 56) und das Prinzip des true and fair view, wie der Vergleich des § 243 Abs. 1 mit § 264 Abs. 2 zeigt, keine allgemeine Geltung beansprucht, ist die Lage des Unternehmens als Vermögenslage des Unternehmensträgers (bei Einzelkaufleuten: unter Beschränkung auf das Geschäftsvermögen, vgl. Rdn. 52 f) zu interpretieren. Da ein Überblick über die Vermögenslage nur durch Bilanzierung gewonnen werden kann, läßt sich die gesetzliche Anforderung weiter präzisieren: Es muß in jedem Zeitpunkt möglich sein, auf der Buchführung einen Abschluß aufzubauen und damit die Selbstkontrolle auszuüben, die das Gesetz mit der Bilanzierungspflicht bezweckt (vgl. schon Rdn. 51 und § 242, 8 f).<sup>108</sup>

Der Überblick muß **in angemessener Zeit durch einen sachverständigen Dritten** 58 gewonnen werden können. Welcher Zeitaufwand angemessen ist, hängt von Art und Umfang des Unternehmens und seiner Buchführung ab. Eine konkretere Festlegung ist ausgeschlossen. Die Zulässigkeit verschiedener Buchführungssysteme und der Fernbuchhaltung ist in Rechnung zu stellen. Bei Buchführung im Ausland (Rdn. 24) muß die Kontrolle über das im Inland gelegene, der Zweigniederlassung zugeordnete Vermögen ohne wesentliche Verzögerung möglich sein. Auch eine beträchtliche Zeitspanne kann noch angemessen sein,<sup>109</sup> wenn es sich um komplizierte Verhältnisse handelt. Auch die Anforderungen an die notwendige Sachkunde lassen sich nur teilweise präzisieren. Eine formal nachgewiesene Qualifikation (Wirtschaftsprüfer; Steuerberater) ist nicht vorgeschrieben. Es muß aber eine Ausbildung in der Buchführung vorhanden sein; handels- und steuerrechtliche Kenntnisse allein genügen nicht.<sup>110</sup> Im übrigen ist dasjenige Maß an Sachkunde erforderlich und genügend, das dem jeweiligen Unternehmen entspricht. Sie muß sich jedenfalls auf das im Rahmen des Zulässigen gewählte Buchführungssystem (namentlich: EDV-Buchführung) beziehen.

b) **Verfolgbarkeit.** § 238 Abs. 1 S. 3 ergänzt § 238 Abs. 1 S. 2 hinsichtlich der Geschäftsvorfälle dahin, daß diese in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgbar sein müssen. Damit ist das Belegprinzip angesprochen, das seinerseits über das Erfordernis materiell richtiger Buchführung auf den Grundsatz der Bilanzwahrheit zurückgeht. Das **Belegprinzip** fordert: Für jeden gebuchten Geschäftsvorfall muß ein ordnungsmäßiger Beleg existieren; der Beleg muß anhand der Buchung aufgefunden werden können; umgekehrt muß auch die Buchungsstelle aus dem Beleg ersichtlich sein. Zu Einzelheiten vgl. § 239, 10 f. Aus dem sachlichen und systematischen Zusammenhang

<sup>107</sup> Vgl. auch öffentliche Anhörung 18/5 (Abdruck bei *Helmrich* S. 37 f).

<sup>108</sup> Ebenso *Tipke/Kruse* § 145, 7 f und 10; a. A. *Baumbach/Hopt* 14, nach denen ein Überblick „schlechthin, nicht nur über Vermögens-, Finanz- und Ertragslehre“ gegeben werden soll.

<sup>109</sup> *GoB<sup>1</sup>-Leffson* S. 170 f; mißverständlich *RG RSStBl.* 1939, 1165 zu § 240 Abs. 1 Nr. 3 KO a. F.

<sup>110</sup> *Beck BilKomm-Budde/Kunz* 66; *Glade<sup>2</sup>* 51; *Tipke/Kruse* § 145, 10.

von § 238 Abs. 1 S. 2 und 3 ergibt sich schließlich, daß auch die Verfolgung der Geschäftsvorfälle für einen sachverständigen Dritten in angemessener Zeit möglich sein muß (dazu Rdn. 58).

## V. Zurückbehaltung von Briefwiedergaben (§ 238 Abs. 2)

### 1. Zurückbehaltungspflicht

60 a) **Zweck, Voraussetzungen, Schuldner.** § 238 Abs. 2 begründet wie zuvor § 38 Abs. 2 a. F. die Pflicht, von abgesandten Handelsbriefen eine Wiedergabe zurückzubehalten. Die Zurückbehaltungspflicht dient der **Dokumentation** der Geschäftsvorfälle und ist die erste Stufe der in § 257 Abs. 1 Nr. 3 (früher: § 44 a. F.) angeordneten Aufbewahrungspflicht; Frist: sechs Jahre seit Absendung (§ 257 Abs. 4 und 5). **Voraussetzungen** der Pflicht. Aus dem sachlichen und systematischen Zusammenhang mit § 238 Abs. 1 ergibt sich, daß die Zurückbehaltungspflicht unter denselben Voraussetzungen eintritt wie die Buchführungspflicht; vgl. deshalb Rdn. 7 ff. Person des Verpflichteten. **Schuldner** der Zurückbehaltungspflicht ist nach § 238 Abs. 2 der Kaufmann. Auch insoweit kann auf die Ausführungen zur Buchführungspflicht (Rdn. 17 ff) Bezug genommen werden.

61 **Handelsbriefe.** Den Gegenstand der Zurückbehaltungspflicht bilden die abgesandten Handelsbriefe. Handelsbriefe sind nach der 1965 in § 44 Abs. 2 a. F.<sup>111</sup> aufgenommenen Legaldefinition des § 257 Abs. 2 nur **Schriftstücke, die ein Handelsgeschäft betreffen**; wegen des Zusammenhangs von Zurückbehaltung und Aufbewahrung des Schriftguts gilt die Definition auch im Rahmen des § 238 Abs. 2 S. 1.<sup>112</sup> Schriftstücke sind nicht nur Briefe im engeren Sinne, sondern auch Telegramme oder Fernschreiben. Entscheidend ist, daß dem Empfänger ein schriftlicher Text zugehen soll. Wie er hergestellt (vgl. noch Rdn. 63) oder übermittelt wird, spielt für die Zurückbehaltungspflicht keine Rolle. Das Schriftstück muß aber ein Handelsgeschäft betreffen. Der Begriff ist i. S. d. §§ 243 ff aufzufassen; von einer weitergehenden Präzisierung wurde 1965 bewußt abgesehen.<sup>113</sup> Gemeint ist also die kaufmännische Korrespondenz, die sich auf Anbahnung, Abschluß, Durchführung, Rückabwicklung eines Geschäfts bezieht, einschließlich Mahnungen, Mängelrügen, Fristsetzungen und ähnlicher Erklärungen. Keine Handelsbriefe sind bloße Wertbeträge, namentlich Postwurfsendungen; ihnen fehlt der erforderliche Bezug zu einem konkreten Geschäft.

### 2. Übereinstimmende Wiedergabe

62 **Grundsatz.** Es muß eine mit der Urschrift des abgesandten Handelsbriefs übereinstimmende Wiedergabe zurückbehalten werden. Erforderlich ist **vollständige und wörtliche Wiedergabe**. Daß bloße Zusammenfassungen des wesentlichen Inhalts nicht genügen, versteht sich von selbst. Es dürfen aber auch vorgedruckte Briefteile nicht fehlen. Sie müssen also bei der Herstellung von Durchschriften wiederholt werden, wenn nicht auch diese den vorgedruckten Text tragen; das gilt insbesondere bei Verwendung von AGB.<sup>114</sup> Wie die Wiedergabe hergestellt werden darf, erläutert der in § 238 Abs. 2 enthaltene Klammerzusatz. Die Fassung des Gesetzes beruht auf dem

<sup>111</sup> Gesetz zur Änderung des HGB und der RAO vom 2. 8. 1965, BGBl. I S. 665.

<sup>112</sup> *Brüggemann* Vorauf. § 38, 17; *Schlegelberger/Hildebrandt/Steckhan* § 38, 16.

<sup>113</sup> *Begr. RegE, BTDrucks. IV/2865, S. 8; Schlegelberger/Hildebrandt/Steckhan* §§ 44–44b, 5.

<sup>114</sup> So ausdrücklich *Begr. RegE, BTDrucks. IV/2865, S. 5.*

EGAO 1977.<sup>115</sup> Während bis dahin die Wiedergabe auf einem Schrift- oder Bildträger (Fotokopie, Mikrokopie, Mikrofilm) erforderlich war, genügt seither grundsätzlich jeder Datenträger (Lochkarten, Lochstreifen, Magnetbänder oder -platten), sofern (§ 257 Abs. 3 S. 1 Nr. 2) sichergestellt ist, daß die Daten während der Dauer der Aufbewahrungsfrist (Rdn. 60) verfügbar sind und jederzeit innerhalb angemessener Frist lesbar gemacht werden können.

**Einzelfragen.**<sup>116</sup> Die unbestimmte Fassung des Gesetzes soll nur verhindern, daß der Gesetzgeber durch den Fortgang der technischen Entwicklung zu Anpassungsmaßnahmen gezwungen wird. Sie ändert also nichts an der seit jeher bestehenden Verpflichtung, eine Wiedergabe zurückzubehalten, die dem Dokumentationszweck genügt und unter diesem Gesichtspunkt Kopie, Abdruck oder Abschrift vergleichbar ist. Danach gilt: **Herkömmliche Schreibvorlagen** (Manuskripte, Stenogramme, Tonbänder) sind schon deshalb keine Wiedergaben, weil nicht sichergestellt ist, daß der abgesandte Text der Vorlage entspricht. **Lochstreifen, Magnetbänder** und ähnliches: Die auf ihnen enthaltene Textvorlage genügt den Anforderungen des § 238 Abs. 2, weil eine Abweichung von gespeichertem und ausgedrucktem Text praktisch ausgeschlossen ist. Die Magnetbänder dürfen auch (unbeschadet der Aufbewahrungspflicht nach § 257) löschar sein; das früher im Gesetzestext enthaltene Wort „dauerhaft“ ist 1977 gestrichen worden. **Schreibautomaten mit Textselektion:** Die kodierte Bearbeitungsanweisung genügt nicht als Wiedergabe. Mehrfertigung (Zusatzabdruck, Durchschrift) bleibt ratsam; Dokumentation durch Auswahltexte, Bearbeitungsanweisung und abgezeichneten Absendevermerk ist aber genügend. Wegen weiterer Einzelheiten zur EDV-gestützten Archivierung vgl. § 257, 30 ff.

## VI. Rechtsfolgen bei Verletzung der handelsrechtlichen Buchführungspflicht

### 1. Überblick

Auf den Buchführungspflichtigen wird **kein Registerzwang** (§ 14 HGB, §§ 132–139 FGG) ausgeübt (vgl. schon Rdn. 5). Verletzung der Buchführungspflicht kann aber zur **Strafbarkeit** nach §§ 283 ff StGB führen (Rdn. 65 ff). Rechtskräftige Verurteilung nach §§ 28–283d StGB begründet wiederum den gesetzlichen **Ausschluß von der Organmitgliedschaft** im Vorstand einer AG (§ 76 Abs. 3 S. 2 AktG) bzw. als Geschäftsführer einer GmbH (§ 6 Abs. 2 S. 2 GmbHG). Die Regelung geht auf die GmbH-Novelle 1980 zurück und begründet einen absoluten Ausschlußgrund. Eine Bestellung, die gleichwohl erfolgt, ist nach § 134 BGB nichtig; Rechtskraft des Strafurteils nach Bestellung beendet die Organmitgliedschaft kraft Gesetzes.<sup>117</sup> Bei prüfungspflichtigen Kapitalgesellschaften (§ 316 Abs. 1) unterliegt auch die Buchführung der **Abschlußprüfung**. Der Prüfungsbericht muß sich unter anderem darüber aussprechen, ob die Buchführung den gesetzlichen Vorschriften entspricht (§ 321 Abs. 1 S. 1); Verstoß gegen die GoB ist Verstoß gegen § 238 Abs. 1 S. 1. Einwendungen gegen die Buchführung führen zur Einschränkung, in krassen Fällen zur Versagung des Testats (§ 322 Abs. 3). Schließlich kann die Verletzung der handelsrechtlichen Buchführungspflicht mittelbar, nämlich über § 162 Abs. 2 AO, zur Steuerschätzung führen; vgl. dazu noch Rdn. 76.

<sup>115</sup> Einführungsgesetz zur AO vom 14.12.1976, BGBl. I S. 3341.

<sup>116</sup> Dazu *Biener* DB 1977, 527, 532 f; *Offerhaus* BB 1976, 1622, 1623 f.

<sup>117</sup> OLG Frankfurt FGPrax 1995, 42 re. Sp.; *Hachenburg/Ulmer* § 6, 11 f.

## 2. Verletzung der Buchführungspflicht als Insolvenzstraftat

### Schrifttum

*Blumers* Bilanzierungstatbestände und Bilanzierungsfristen im Handelsrecht und Strafrecht (1983); *Dreher* Zur Problematik des § 283b Abs. 2 StGB, MDR 1978, 724; *Gössweiner/Saiko* Bilanzdelikte und andere Straftaten im kaufmännischen Rechnungswesen (1981); *Hiltenkamp-Wisgalle* Die Bankrottdelikte, Diss. Bochum (1987); *Jähnke/Laufhütte/Odersky* (Hrsg.), Leipziger Kommentar zum StGB<sup>11</sup>, 21. Lfg. = §§ 283 ff StGB (1995); *Maul* Die §§ 283 ff StGB als Grundlage für die Ableitung von Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, DB 1979, 1757; *Pohl* Strafbarkeit nach § 283 Abs. 1 Nr. 7b StGB auch bei Unvermögen zur Bilanzaufstellung, wistra 1996, 14; *Schönke/Schröder* Strafgesetzbuch, Kommentar<sup>26</sup> (2001); *Stree* Objektive Bedingungen der Strafbarkeit, JuS 1965, 465, 470 ff (zu §§ 239 ff KO); *Tiedemann* Grundfragen bei der Anwendung des neuen Konkursstrafrechts, NJW 1977, 777; *Weyand* Insolvenzdelikte<sup>4</sup> (1998).

- 65** a) **Allgemeines.** Die gegenwärtige Regelung in den §§ 283 ff StGB geht auf das 1. WiKG von 1976 zurück.<sup>118</sup> Vorläuferbestimmungen waren §§ 239, 240 KO.<sup>119</sup> Primärer Zweck der Neuregelung war, das strafrechtliche Schuldprinzip schon im Gesetzeswortlaut zum Ausdruck zu bringen.<sup>120</sup> Diesem Zweck dient das **Tatbestandsmerkmal** der dem Täter bekannten oder fahrlässig unbekanntem Krise (Überschuldung [§ 19 Abs. 2 InsO]; drohende oder eingetretene Zahlungsunfähigkeit [§ 17 Abs. 2 InsO]). Dagegen sind Zahlungseinstellung, Eröffnung des Insolvenzverfahrens oder Ablehnung des Eröffnungsantrags mangels Masse (§ 283 Abs. 6 StGB) nur noch **objektive Bedingungen der Strafbarkeit**, müssen also vom Schuldvorwurf nicht umfaßt sein.<sup>121</sup> Unabhängig vom Krisenerfordernis ist nur die Verletzung der Buchführungspflicht strafbar (§ 283b StGB). Es handelt sich dabei um ein **abstraktes Gefährdungsdelikt**.<sup>122</sup> Die genannten objektiven Bedingungen der Strafbarkeit müssen auch hier gegeben sein (§ 283b Abs. 3 StGB). Praktische Bedeutung hat § 283b StGB deshalb vor allem als Auffangtatbestand gegenüber § 283 Abs. 1 Nr. 5–7 StGB.<sup>123</sup> Liegt das Tatbestandsmerkmal der Krise vor und ist sie vom Täter erkannt oder fahrlässig verkannt, so geht § 283 Abs. 1 Nr. 5–7 StGB als *lex specialis* vor.<sup>124</sup> §§ 283–283c StGB sind trotz der unbestimmten Umschreibung des Täterkreises Sonderdelikte, weil nur der Schuldner, bei dem sich eine der objektiven Bedingungen der Strafbarkeit verwirklicht, Täter sein kann<sup>125</sup> (vgl. auch noch Rdn. 67 und zu § 14 StGB Rdn. 69 ff).

- 66** b) **Gesetzesauszug.** Die §§ 283 ff StGB lauten auszugsweise (unter Beschränkung auf Buchführung und Bilanz):

#### § 283

#### Bankrott

Mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder mit Geldstrafe wird bestraft, wer bei Überschuldung oder bei drohender oder eingetretener Zahlungsunfähigkeit

<sup>118</sup> Erstes Gesetz zur Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität vom 29.7.1976 (BGBl. I S. 2034); Begr. RegE: BTDrucks. 7/3441.

<sup>119</sup> Textabdruck: *Brüggemann* Voraufl. § 38, 1; eingehend zur Normgeschichte *Maul* DB 1979, 1757, 1758 f.

<sup>120</sup> Begr. RegE, BTDrucks. 7/3441, S. 19; LKStGB-*Tiedemann* vor § 283, 40 ff; zur früheren Rechtslage *JaegerKO-Klug* vor § 239, 8; zu einer dem Schuldprinzip entsprechenden Auslegung vgl. *Stree* JuS 1965, 465, 470 ff.

<sup>121</sup> Vgl. statt vieler LKStGB-*Tiedemann* vor § 283, 89; *Weyand* Insolvenzdelikte<sup>4</sup> (1998) S. 64.

<sup>122</sup> LKStGB-*Tiedemann* § 283b, 1.

<sup>123</sup> LKStGB-*Tiedemann* § 283b, 3 m. w. N.; *Weyand* Insolvenzdelikte<sup>4</sup> (1998) S. 118.

<sup>124</sup> BGHSt 28, 231, 233; BGH NSStZ 1984, 455; LKStGB-*Tiedemann* § 283b, 3 und 18.

<sup>125</sup> *Tiedemann* NJW 1977, 777, 779; LKStGB-*ders.* vor § 283, 59.

1. ... 4. ...
5. Handelsbücher, zu deren Führung er gesetzlich verpflichtet ist, zu führen unterläßt oder so führt oder verändert, daß die Übersicht über seinen Vermögensstand erschwert wird,
6. Handelsbücher oder sonstige Unterlagen, zu deren Aufbewahrung ein Kaufmann nach Handelsrecht verpflichtet ist, vor Ablauf der für Buchführungspflichtige bestehenden Aufbewahrungsfristen beiseite schafft, verheimlicht, zerstört oder beschädigt und dadurch die Übersicht über seinen Vermögensstand erschwert,
7. entgegen dem Handelsrecht
  - a) Bilanzen so aufstellt, daß die Übersicht über seinen Vermögensstand erschwert wird, oder
  - b) es unterläßt, die Bilanz seines Vermögens oder das Inventar in der vorgeschriebenen Zeit aufzustellen, oder
8. ...

Ebenso wird bestraft, wer durch eine der in Absatz 1 bezeichneten Handlungen seine Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit herbeiführt.

Der Versuch ist strafbar.

Wer in den Fällen

1. des Absatzes 1 die Überschuldung oder die drohende oder eingetretene Zahlungsunfähigkeit fahrlässig nicht kennt oder
2. des Absatzes 2 die Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit leichtfertig verursacht, wird mit Freiheitsstrafe bis zu zwei Jahren oder mit Geldstrafe bestraft.

Wer in den Fällen

1. des Absatzes 1 Nr. 2, 5 oder 7 fahrlässig handelt und die Überschuldung oder die drohende oder eingetretene Zahlungsunfähigkeit wenigstens fahrlässig nicht kennt oder
2. des Absatzes 2 in Verbindung mit Absatz 1 Nr. 2, 5 oder 7 fahrlässig handelt und die Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit wenigstens leichtfertig verursacht,

wird mit Freiheitsstrafe bis zu zwei Jahren oder mit Geldstrafe bestraft.

Die Tat ist nur dann strafbar, wenn der Täter seine Zahlungen eingestellt hat oder über sein Vermögen das Insolvenzverfahren eröffnet oder der Eröffnungsantrag mangels Masse abgewiesen worden ist.

#### § 283a

##### Besonders schwerer Fall des Bankrotts

In besonders schweren Fällen des § 283 Abs. 1 bis 3 wird der Bankrott mit Freiheitsstrafe von sechs Monaten bis zu zehn Jahren bestraft. Ein besonders schwerer Fall liegt in der Regel vor, wenn der Täter

1. aus Gewinnsucht handelt oder
2. wissentlich viele Personen in die Gefahr des Verlustes ihrer ihm anvertrauten Vermögenswerte oder in wirtschaftliche Not bringt.

#### § 283b

##### Verletzung der Buchführungspflicht

Mit Freiheitsstrafe bis zu zwei Jahren oder mit Geldstrafe wird bestraft, wer

1. Handelsbücher, zu deren Führung er gesetzlich verpflichtet ist, zu führen unterläßt oder so führt oder verändert, daß die Übersicht über seinen Vermögensstand erschwert wird,
2. Handelsbücher oder sonstige Unterlagen, zu deren Aufbewahrung er nach Handelsrecht verpflichtet ist, vor Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfristen beiseite schafft, verheimlicht, zerstört oder beschädigt und dadurch die Übersicht über seinen Vermögensstand erschwert,
3. entgegen dem Handelsrecht
  - a) Bilanzen so aufstellt, daß die Übersicht über seinen Vermögensstand erschwert wird,

oder

- b) es unterläßt, die Bilanz seines Vermögens oder das Inventar in der vorgeschriebenen Zeit aufzustellen.

Wer in den Fällen des Absatzes 1 Nr. 1 oder 3 fahrlässig handelt, wird mit Freiheitsstrafe bis zu einem Jahr oder mit Geldstrafe bestraft.

§ 283 Abs. 6 gilt entsprechend.

**67 c) Einzelfragen. Täter kann nur der Schuldner** sein, bei dem eine der objektiven Bedingungen der Strafbarkeit verwirklicht ist (Sonderdelikt, vgl. schon Rdn. 65 a. E.). Weil §§ 283 Abs. 1 Nr. 5–7, 283a, 283b StGB zusätzlich die Pflicht zur Buchführung, Aufbewahrung oder Bilanzierung voraussetzen, handelt es sich auch insofern um Sonderdelikte, als nur die Adressaten solcher Pflichten als Täter in Frage kommen. Es muß sich also grundsätzlich um Kaufleute handeln (Rdn. 7, 17 ff). Kaufmann ist auch, wessen Firma zu Unrecht eingetragen ist (§ 5), solange die Eintragung besteht (dazu Rdn. 8). Zu beachten ist die Erweiterung der Buchführungspflicht durch die Neufassung des § 1 Abs. 2, nach der eine Eintragung in das Handelsregister ohne Rücksicht auf die Art des Gewerbes nicht mehr erforderlich ist (Rdn. 7, 11).

**68** Als **Tat** kann namentlich die „unordentliche“ **Buchführung** Schwierigkeiten bereiten, also diejenige, welche die **Übersicht über den Vermögensstand erschwert** (§§ 283 Abs. 1 Nr. 5, 283b Abs. 1 Nr. 1 StGB). Weil das Strafrecht keine weitergehenden Anforderungen stellen kann als das Handelsrecht, ist seit dem 1. 1. 1986 auch für die Auslegung der Strafstatbestände die Umschreibung der Mindestanforderungen durch § 238 Abs. 1 S. 2 maßgeblich. Eine Buchführung, die diesen Anforderungen genügt (vgl. Rdn. 56 ff), kann die in §§ 283 ff StGB zusammengefaßten Tatbestände nicht ausfüllen. Die einschlägige Judikatur des RG<sup>126</sup> ist auf eher einfache Verhältnisse angelegt und sollte nur mit Vorsicht verallgemeinert werden. Ferner wird das Strafrecht darauf Rücksicht zu nehmen haben, daß nach der im jüngeren handelsrechtlichen Schrifttum durchgedrungenen zutreffenden Ansicht das Privatvermögen des Einzelkaufmanns nicht unter die Buchführungspflicht fällt (Rdn. 52 ff)<sup>127</sup>. Erhebliche Schwierigkeiten können sich schließlich daraus ergeben, daß es keinen abschließend festgelegten Kanon von GoB gibt (und auch nicht geben kann). Namentlich bei neu entstehenden Buchführungsfragen wird die Grenze zwischen „nicht optimal, aber noch ordnungsmäßig“ und strafwürdiger Erschwerung der Übersicht nicht immer leicht zu ziehen sein. Das von *Tiedemann* für Bewertungs- und Prognosefragen formulierte Erfordernis eindeutiger Unvertretbarkeit<sup>128</sup> dürfte verallgemeinerungsfähig sein. **Unvermögen des Täters** läßt die Tatbestandsmäßigkeit der Unterlassung nach § 283 Abs. 1 Nr. 7b StGB oder nach § 283b Abs. 1 Nr. 1, 1. Fall, Nr. 3b StGB entfallen. Bedarf der Täter sachkundiger Hilfe (Steuerberater), die er nicht (mehr) bezahlen kann, so kann die Tatbestandsmäßigkeit entfallen; Einzelheiten sind streitig (s. BGH wistra 1992, 145, 146; *Tröndle/Fischer* KommStGB<sup>49</sup> § 283, 30; *Schönke/Schröder/Stree/Heine* KommStGB<sup>26</sup> § 283, 47; *Pohl* wistra 1996, 14 ff).

<sup>126</sup> Nachgewiesen bei LKStGB-*Tiedemann* § 283, 118.

<sup>128</sup> *Tiedemann* ZStW 94 (1982), 328; LKStGB-*ders.* § 283, 115.

<sup>127</sup> Vgl. aber noch *Schönke/Schröder/Stree/Heine* § 283, 34; richtig *Mühler* wistra 1996, 152.

### 3. Erweiterung des Täterkreises (§ 14 StGB)

#### Schrifttum

*Achenbach* Das Zweite Gesetz zur Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität, NJW 1986, 1835; *Tiedemann* Die strafrechtliche Vertreter- und Unternehmenshaftung, NJW 1986, 1842.

a) **Allgemeines.** Wegen des Charakters der §§ 283 ff StGB als Sonderdelikte (Schuldnerstellung; Buchführungspflicht; vgl. Rdn. 65, 67) würden sich ohne besondere gesetzliche Bestimmung namentlich bei juristischen Personen und Personenhandelsgesellschaften Strafbarkeitslücken ergeben. § 14 StGB erweitert deshalb den in Betracht kommenden Täterkreis, und zwar in Abs. 1 auf die **organschaftlichen und gesetzlichen Vertreter**, in Abs. 2 auf **Beauftragte**, die den Betriebs- oder Unternehmensinhaber ganz oder in Teilbereichen repräsentieren. Die Vorschrift ist durch das 2. WiKG von 1986<sup>129</sup> neu gefaßt worden. Dabei blieb Abs. 1 unverändert.<sup>130</sup> Die Änderungen des Abs. 2 bezwecken im wesentlichen eine funktionsgerechte Abgrenzung der Strafbarkeit des Personenkreises, der kraft seiner dienstvertraglichen Stellung für den Betriebsinhaber (Unternehmer) verantwortlich tätig ist.<sup>131</sup>

b) **Gesetzestext.** Die Vorschrift lautet:

#### § 14

#### Handeln für einen anderen

Handelt jemand

1. als vertretungsberechtigtes Organ einer juristischen Person oder als Mitglied eines solchen Organs,
2. als vertretungsberechtigter Gesellschafter einer Personenhandelsgesellschaft oder
3. als gesetzlicher Vertreter eines anderen,  
so ist ein Gesetz, nach dem besondere persönliche Eigenschaften, Verhältnisse oder Umstände (besondere persönliche Merkmale) die Strafbarkeit begründen, auch auf den Vertreter anzuwenden, wenn diese Merkmale zwar nicht bei ihm, aber bei dem Vertretenen vorliegen.

Ist jemand von dem Inhaber eines Betriebes oder einem sonst dazu Befugten

1. beauftragt, den Betrieb ganz oder zum Teil zu leiten, oder
2. ausdrücklich beauftragt, in eigener Verantwortung Aufgaben wahrzunehmen, die dem Inhaber des Betriebes obliegen,  
und handelt er auf Grund dieses Auftrages, so ist ein Gesetz, nach dem besondere persönliche Merkmale die Strafbarkeit begründen, auch auf den Beauftragten anzuwenden, wenn diese Merkmale zwar nicht bei ihm, aber bei dem Inhaber des Betriebes vorliegen. Dem Betrieb im Sinne des Satzes 1 steht das Unternehmen gleich. Handelt jemand auf Grund eines entsprechenden Auftrages für die Stelle, die Aufgaben der öffentlichen Verwaltung wahrnimmt, so ist Satz 1 sinngemäß anzuwenden.

Die Absätze 1 und 2 sind auch dann anzuwenden, wenn die Rechtshandlung, welche die Vertretungsbefugnis oder das Auftragsverhältnis begründen sollte, unwirksam ist.

c) **Einzelfragen.** § 14 Abs. 1 Nr. 1 StGB begründet die Strafbarkeit von **Vorstandsmitgliedern** der AG sowie von **Geschäftsführern** der GmbH, wenn sie ihrer

<sup>129</sup> Zweites Gesetz zur Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität vom 15. 5. 1986 (BGBl. I S. 721); Begr. RegE: BTDrucks. 10/318; Beschlüsse des Rechtsausschusses: BTDrucks. 10/5058; vgl. den Überblicksaufsatz von *Achenbach* NJW 1986, 1835.

<sup>130</sup> Kritisch dazu *Tiedemann* NJW 1986, 1842 f.

<sup>131</sup> Begr. RegE, BTDrucks. 10/318, S. 14 f; *Achenbach* NJW 1986, 1835, 1840.

Verpflichtung zur Buchführung (Aufbewahrung; Bilanzierung) nicht nachkommen (vgl. Rdn. 23) und dadurch einer der Tatbestände der §§ 283–283b StGB verwirklicht wird. § 14 Abs. 1 Nr. 2 StGB trifft die entsprechende Anordnung für die **geschäftsführenden vollhaftenden Gesellschafter in OHG und KG** (dazu Rdn. 21 f.). Dabei geht der Gesetzeswortlaut offenbar von dem Normalfall aus, daß Geschäftsführung (zu der die Buchführung gehört) und Vertretung nicht getrennt werden. Kommt es ausnahmsweise doch zu einer solchen rechtlich möglichen Trennung (vgl. allein §§ 117, 127), so sollte die Vorschrift entsprechend ihrem offenbaren Zweck ausgelegt werden. Nach verbreiteter strafrechtlicher Ansicht ist § 14 Abs. 1 Nr. 2 StGB eigentlich überflüssig, bestenfalls klarstellend, weil die wirklichen Adressaten der Gesellschaftsverbindlichkeiten trotz §§ 124, 161 Abs. 2 die Gesellschafter seien.<sup>132</sup> Das ist nicht richtig. Zuordnungsobjekt ist nach heute ganz herrschender handelsrechtlicher Auffassung die OHG oder KG selbst; die Gesellschafter haften nur akzessorisch (vgl. Erl. zu §§ 124, 128). § 14 Abs. 1 Nr. 2 StGB hat also einen guten Sinn.

- 72** Unter § 14 Abs. 1 Nr. 3 StGB fallen die **gesetzlichen Vertreter** geschäftsunfähiger oder in der Geschäftsfähigkeit beschränkter Einzelkaufleute (s. Rdn. 18). Auch Insolvenzverwalter und Testamentsvollstrecker werden hier ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Einordnung als Parteien kraft Amtes genannt.<sup>133</sup> Die Strafbarkeit des **Insolvenzverwalters** wegen eines Buchdelikts (zu seiner Buchführungspflicht vgl. Rdn. 30) dürfte aber in aller Regel schon deshalb ausgeschlossen sein, weil zwischen der Eröffnung des Insolvenzverfahrens und der nachfolgenden „Tathandlung“ kein Zusammenhang bestehen kann.<sup>134</sup> Daß dem Insolvenzverwalter die Kaufmannseigenschaft abgeht, ist dagegen angesichts der in § 14 StGB getroffenen Regelung kein überzeugendes Argument gegen seine Strafbarkeit.<sup>135</sup> Der unternehmensverwaltende **Testamentsvollstrecker** gehört überhaupt nicht in den Zusammenhang des § 14 Abs. 1 Nr. 3 StGB, weil er nur als Treuhänder oder als Bevollmächtigter tätig werden kann (Rdn. 29). Im ersten Fall ist er selbst Kaufmann, § 14 StGB also nicht einschlägig. Im zweiten Fall kommt er nur als Täter eines Buchdelikt gem. § 14 Abs. 2 Nr. 1 StGB in Betracht; die grundsätzlich fortdauernde Verantwortlichkeit der Erben als Vollmacht- und Auftraggeber wird regelmäßig mangels vorwerfbarer Handlung nicht in eine Strafbarkeit einmünden. § 14 Abs. 2 Nr. 1 StGB ist schließlich auch einschlägig, wenn die Leiter von Zweigniederlassungen ihre Pflicht zur (gesonderten) Buchführung verletzen, soweit ihnen nach der Organisation des Unternehmens die Buchführung obliegt (Rdn. 20). Das gilt prinzipiell auch für die Leiter von Zweigniederlassungen ausländischer Unternehmen (Rdn. 24). Eine Ausnahme machen die Geschäftsleiter und Hauptbevollmächtigten der Niederlassungen ausländischer Kreditinstitute bzw. Versicherungsunternehmen; sie sind gesetzliche Vertreter i. S. d. § 14 Abs. 1 Nr. 3 StGB (vgl. Rdn. 25 ff).

## VII. Zur Abgrenzung: „Zivilrechtliche“ Buchführungspflichten

- 73** Die handelsrechtliche Buchführungspflicht dient dem Allgemeininteresse (Dokumentation und Gläubigerschutz durch Selbstkontrolle, Rdn. 2 ff). An einer geordneten Buchführung kann aber auch ein **Privatinteresse einzelner Personen** bestehen,

<sup>132</sup> Richter GmbH-Rdsch. 1984, 137, 143; Schönke/Schröder/Lenckner/Perron § 14, 21/22; Weyand Insolvenzdelikte<sup>4</sup> (1998) S. 32; dagegen zutreffend LKStGB-Tiedemann vor § 283, 65; vgl. auch dens. NJW 1986, 1840, 1844.

<sup>133</sup> Schönke/Schröder/Lenckner/Perron § 14, 24 f.

<sup>134</sup> LKStGB-Tiedemann § 283b, 14 f.

<sup>135</sup> Baumbach/Hopt 8; a. A. Klammer/Kübler BB 1978, 371.

ohne daß § 238 bezwecken würde, dieses Interesse zu schützen (vgl. Rdn. 4). Die handelsrechtliche Buchführungspflicht kommt ihm also nur reflexartig zugute. Eine in diesem Sinne zivilrechtliche Buchführungspflicht begegnet vor allem in zwei Fallgruppen. Erstens bei der **Verwaltung fremden Vermögens** (vgl. auch § 259 Abs. 1 BGB), etwa bei der Testamentsvollstreckung (vgl. § 2216 BGB) als Bestandteil der gegenüber den Erben bestehenden Verwalterpflichten (vorausgesetzt, der Testamentsvollstrecker wird als solcher tätig, also nicht bei der Führung eines Handelsgeschäfts, vgl. Rdn. 29, 72), unter Umständen auch schon bei der Wahrung einzelner Vermögensinteressen, wenn die geschuldete Rechnungslegung ohne Buchführung nicht möglich ist (§§ 662, 665, 675 BGB). Zweitens bei **Ansprüchen auf Gewinnbeteiligung**; hier setzen insbesondere die Vorschriften, die ein Recht auf Einsichtnahme in die Bücher gewähren, deren Führung voraus (§§ 118, 166, 233). Schließlich kann eine zivilrechtliche Buchführungspflicht auch als vertragliche Nebenleistungspflicht begründet sein, namentlich im Rahmen von partiarischen Schuldverhältnissen (Umsatz- oder Gewinnbeteiligung als gänzliche oder teilweise Gegenleistung).

## VIII. Steuerrechtliche Buchführungspflichten (Überblick)

### Schrifttum

*Schöck* Die Buchführungs- und Aufzeichnungsvorschriften nach der AO 1977, NSt 160/101; *Schulze-Osterloh* Die neuen handels- und steuerrechtlichen Buchführungsvorschriften nach dem 1. WiKG und dem EGAO 1977 sowie nach der AO 1977, WM 1977, 606.

### 1. Tatbestände und Ausgestaltung

Steuerrechtliche Buchführungspflichten sind seit 1977 zusammengefaßt in den §§ 140 ff AO geregelt.<sup>136</sup> Zu unterscheiden ist zwischen der **abgeleiteten Buchführungspflicht** nach § 140 AO und der **originären Buchführungspflicht** nach §§ 141 ff AO. Während § 140 AO an die anderweitig, vor allem nach §§ 238 ff, gesetzlich begründeten Buchführungspflichten anknüpft und diese Pflichten für das Steuerrecht inhaltsgleich übernimmt (zur davon zu unterscheidenden steuerrechtlichen Geltung der GoB – Maßgeblichkeitsprinzip – vgl. Anh. § 243, 4 ff), begründet § 141 AO die steuerrechtliche Buchführungspflicht für solche gewerblichen Unternehmer sowie Land- und Forstwirte, die nicht zum Adressatenkreis der §§ 238 ff gehören, deren Betrieb jedoch bestimmte Größenmerkmale erreicht. Das praktische Schwergewicht liegt bei denjenigen Land- und Forstwirten, die von der Option zugunsten des Handelsrechts (§ 3) keinen Gebrauch gemacht haben.

Eine **besondere Aufzeichnungspflicht** für gewerbliche Unternehmer, und zwar auch für solche mit abgeleiteter Buchführungspflicht nach § 140 AO, begründen §§ 143, 144 AO für den **Warenein- und -ausgang**. Sie ersetzen die entsprechenden Verordnungen des früheren Rechts.<sup>137</sup> §§ 145 ff AO enthalten die Anforderungen an Aussagefähigkeit sowie Art und Weise der Buchführung. Die Formulierung der **Mindestanforderungen** in § 145 Abs. 1 AO hat in § 238 Abs. 1 S. 2 und 3 Eingang gefunden (vgl. Rdn. 56 ff). § 146 AO entspricht im wesentlichen § 239, § 147 AO der Auf-

<sup>136</sup> Von einem Textabdruck kann abgesehen werden; vgl. außer den Kommentaren noch *Biener BiRiLiG* S. 508 ff.

<sup>137</sup> VO über die Führung eines Wareneingangsbuchs vom 20. 6. 1935 (RGBl. I S. 752) und VO

über die Verbuchung des Warenausgangs vom 20. 6. 1936 (RGBl. I S. 507); Textabdruck bei *Schlegelberger/Hildebrandt/Steckhan* § 38, 24 ff.