

■ Petersen · Zwirner · Brösel (Hrsg.)

Systematischer Praxiskommentar Bilanzrecht

Rechnungslegung · Offenlegung



2. Auflage



Bundesanzeiger
Verlag

PDF
Lese-
probe

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

Bundesanzeiger Verlag GmbH
Amsterdamer Straße 192
50735 Köln

E-Mail: wirtschaft@bundesanzeiger.de
Internet: www.bundesanzeiger-verlag.de

Weitere Informationen finden Sie auch in unserem Themenportal unter www.betrifft-unternehmen.de

Kostenlose Bestellothline:
Tel.: +49 (0) 8 00-12 34 33 9

ISBN: 978-3-8462-0239-5

© 2014 Bundesanzeiger Verlag GmbH, Köln

2. Auflage

Alle Rechte vorbehalten. Das Werk einschließlich seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der Grenzen des Urheberrechtsgesetzes bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlags. Dies gilt auch für die fotomechanische Vervielfältigung (Fotokopie/Mikrokopie) und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen. Hinsichtlich der in diesem Werk ggf. enthaltenen Texte von Normen weisen wir darauf hin, dass rechtsverbindlich allein die amtlich verkündeten Texte sind.

Herstellung: Andreas Gundlach

Produktmanagement: Jörg Schick, Marieke Pritz

Satz: Cicero Computer GmbH, Bonn

Druck und buchbinderische Verarbeitung: Mediaprint GmbH, Paderborn

Cover-Copyright: © maronso/Shotshop.com

Printed in Germany

Vorwort zur 2. Auflage

Bereits knapp zwei Jahre nach dem Erscheinen der ersten Auflage des vorliegenden Kommentars im Herbst 2010 war es erforderlich, eine zweite Auflage des erfolgreich am Markt angenommenen und breit zitierten Werkes in Angriff zu nehmen, die nach einer rund einjährigen Bearbeitungszeit nun hochaktuell vorliegt.

Im Juli 2010 sprachen wir, die Herausgeber, an dieser Stelle mit Blick auf die damals relevanten Herausforderungen in der Rechnungslegung durch das BilMoG davon, dass sich die deutsche Rechnungslegung im Umbruch befindet und internationalen Einflüssen unterliegt. Diese Bestandsaufnahme gilt unverändert. Zwar folgten dem BilMoG in der Zwischenzeit lediglich kleinere Gesetzesänderungen – wie bspw. das MicroBilG oder zuletzt das Gesetz zur Reform des handelsrechtlichen Ordnungsgeldverfahrens –, jedoch befinden sich Rechnungslegungspraxis und Kommentatoren weiterhin in einer ungebremsen Dynamik, was die Interpretation und Auslegung der Rechnungslegungsnormen des HGB betrifft.

Die vorliegende Neuauflage wurde umfassend überarbeitet. Mit einem erhöhten Umfang von nunmehr rund 1.500 Seiten mag das Werk zwar noch um etwa 1.000 Seiten hinter den aktualisierten Auflagen anderer bekannter Werke liegen, allerdings ist nicht Ausführlichkeit das Qualitätskriterium, sondern unser Fokus liegt auf der konsequenten Unterstützung der praktischen Anwendung der Regelungen und dem fruchtbringenden Einsatz des vorliegenden Kommentars in der Praxis. Das Werk legt insofern weiterhin – und damit in konsequenter Fortführung der erfolgreichen ersten Auflage – Wert auf zahlreiche theoretisch fundierte Praxistipps, Hinweise und Fallbeispiele. Hierbei haben sich die Herausgeber und Autoren von *Seneca* leiten lassen, der bereits vor rund 2.000 Jahren festgestellt hat, dass sich anhand von Beispielen vieles schneller und wirksamer erleben – und damit anwenden – lässt.

Die vorliegende Auflage erscheint in einem Jahr, in dem sich – nicht zuletzt auch durch die jüngst verabschiedeten Einkommensteueränderungsrichtlinien (EStÄR 2012) sowie durch zahlreiche bilanzsteuerliche Entscheidungen und Vorgaben – Handels- und Steuerrecht immer weiter voneinander entfernen. Der Mittelstand muss sich daher mit komplexen Fragestellungen der Rechnungslegung auseinandersetzen. Der Praxiskommentar präzisiert deshalb die Anwendung der §§ 238 bis 315a HGB und stellt umfassend die Offenlegung (§§ 325 bis 329 HGB) dar. Bezüge zu relevanten IFRS-Regelungen finden sich soweit notwendig; steuerliche Bezüge werden regelmäßig thematisiert. Damit ist der Kommentar ein unverzichtbares Hilfsmittel für die Rechnungslegung und Offenlegung im deutschen Mittelstand und hebt sich hierdurch bewusst und erfolgreich von anderen HGB-Kommentaren ab. Der vorliegende HGB-Praxiskommentar richtet sich dabei sowohl an Bilanzierende und Berater als auch an Abschlussprüfer und weitere Anwender der handelsrechtlichen Rechnungslegung.

Die Kommentierungen der Regelungen zur Abschlussprüfung und zu den Sanktionsvorschriften des HGB sowie zu einzelnen branchenspezifischen Bilanzierungsthemen und Sonderfragen der handelsrechtlichen Rechnungslegung finden sich in dem ebenso von *Petersen/Zwirner/Brösel* herausgegebenen und im Bundesanzeiger Verlag erschienenen „Handbuch Bilanzrecht“. Dieses Werk stellt eine Ergänzung zu dem vorliegenden „Systematischen Praxiskommentar Bilanzrecht“ dar.

Wir sind als Herausgeber erneut sehr stolz darauf, dass es uns gelungen ist, renommierte Persönlichkeiten aus Wissenschaft und Praxis als Autoren für die vorliegende Neuauflage zu gewinnen. Erst die wiederholt vertrauensvolle und von gegenseitigem Verständnis geprägte Zusammenarbeit zahlreicher namhafter Autoren ermöglichte die vorliegende anwenderorientierte Fokussierung des Werkes. Dafür danken wir allen Autorinnen und Autoren sehr herzlich.

Ebenso sind wir dem Bundesanzeiger Verlag, namentlich Frau Dorothea Venator und Herrn Jörg Schick, für das Vertrauen in uns als Herausgeber sowie in alle Autorinnen und Autoren zu besonderem Dank verpflichtet. Das Vertrauen des Verlags, den Weg der erfolgreichen Erstaufgabe fortzusetzen, freut uns sehr und hat uns Herausgeber in dem eingeschlagenen anwendungs- und praxisorientierten Weg bekräftigt.

Außerordentlich danken wir Frau Dr. Julia Busch, die dieses Projekt wiederholt im Sinne von Verlag, Autoren und Herausgebern betreut und begleitet hat. Sie hat sich um die zweite Auflage verdient gemacht. Ohne ihren unermüdlichen Einsatz und ihren steten Drang nach Verbesserung und Perfektionierung wäre das Werk in der vorliegenden Fassung nicht erschienen.

Den „Systematischen Praxiskommentar Bilanzrecht“ herauszugeben und sich als Autor einzubringen, erfordert Verantwortung gegenüber der handelsrechtlichen Rechnungslegung und die Positionierung klarer Aussagen. All das bestimmt den Erfolg dieses Werkes am Markt. Als Herausgeber des mittelstandsorientierten Praxiskommentars sind wir aber auch auf die Rückmeldungen der Leser dieses Buches angewiesen. Wir freuen uns daher sehr, wenn Sie uns Ihre Anregungen und Anmerkungen sowie auch Fragen aus Ihrem praktischen Bilanzierungsalltag unter praxiskommentar@kleeberg.de zukommen lassen. Nur so können wir die aktuellen Fragestellungen und Probleme in den kommenden Auflagen berücksichtigen und das Werk damit in seiner Entwicklung stetig verbessern.

München und Düsseldorf, im Oktober 2013

Karl Petersen

Christian Zwirner

Gerrit Brösel

*Ein Text ist nicht dann vollkommen,
wenn man nichts mehr hinzufügen kann,
sondern dann, wenn man nichts mehr weglassen kann.*

Antoine de Saint-Exupéry

Vorwort zur 1. Auflage

Die deutsche Rechnungslegung befindet sich im Umbruch. Sie versucht, den nationalen und internationalen Zerreißproben Stand zu halten. Nach wie vor ist die handelsrechtliche Rechnungslegung Ausgangspunkt für die – sich allerdings immer weiter von ihr entfernende – steuerliche Gewinnermittlung. Ebenso bleibt das HGB allein Grundlage der Ausschüttungsbemessung. Diesen Zielsetzungen versucht das modernisierte HGB ebenso gerecht zu werden wie den internationalen Rufen nach einer besseren Vergleichbarkeit handelsrechtlicher Jahres- und Konzernabschlüsse sowie einer Aufwertung der Informationsfunktion der externen Rechnungslegung.

Mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) hat der Gesetzgeber ab dem Jahr 2010 die „Ära einer neuen Rechnungslegung“ eingeläutet. Wie lange diese Bestand haben wird, ist noch nicht abzuschätzen. Allerdings müssen die Anwender und Nutzer handelsrechtlicher Rechnungslegungsinformationen ihr Möglichstes dafür tun, die nach wie vor überwiegend dem Vorsichtsprinzip verpflichteten Vorschriften des HGB weiter zu erhalten. Schließlich besteht vor dem Hintergrund der oben genannten zahlreichen Zwecksetzungen die Gefahr, dass der handelsrechtliche Abschluss sonst keinen der ihm zgedachten Zwecke sachgerecht erfüllen kann – eine „eierlegende Wollmilchsau“ wird es auch im Rahmen der Rechnungslegung nicht geben. Unabhängig von der Diskussion eines eigenständigen Steuerbilanzrechts kann nur das HGB den nationalen Anforderungen und Besonderheiten einer primär gläubigerschutzorientierten Rechnungslegung gerecht werden – nicht nur, aber vor allem auch im Hinblick auf den deutschen Mittelstand.

Das vorliegende Werk erscheint erstmals in einem Jahr, in dem zahlreiche neue und überarbeitete Kommentare zum HGB veröffentlicht werden. Bewusst setzt der vorliegende *Systematische Praxis-Kommentar Bilanzrecht* deshalb den Schwerpunkt auf die Rechnungslegung im deutschen Mittelstand. Neben der praxisorientierten Aufbereitung der einzelnen Kommentierungen verdeutlichen Praxishinweise sowie zahlreiche Beispiele und Abbildungen die Anwendung der einzelnen Regelungen. Der HGB-Praxiskommentar richtet sich sowohl an Bilanzierende und Berater als auch an Abschlussprüfer und weitere Nutzer der handelsrechtlichen Rechnungslegung. Die Kommentierungen stellen die Anwendung der handelsrechtlichen Normen in den Vordergrund. Bezüge zu den IFRS sind daher weitgehend entbehrlich, vielmehr werden an ausgewählten Stellen die nach wie vor gültigen steuerlichen Bezüge thematisiert.

Mit rund 1.350 Seiten präzisiert der Praxiskommentar die Anwendung der §§ 238-315a HGB und stellt umfassend die Offenlegung (§§ 325-329 HGB) dar. Damit ist der Kommentar ein unverzichtbares Hilfsmittel für die Rechnungslegung und Offenlegung im deutschen Mittelstand und hebt sich hierdurch bewusst von anderen HGB-Kommentaren ab.

Die Kommentierungen der Regelungen zur Abschlussprüfung und zu den Sanktionsvorschriften des HGB sowie zu einzelnen branchenspezifischen Bilanzierungsthemen und Sonderfragen der handelsrechtlichen Rechnungslegung finden sich in dem ebenso von Petersen/Zwirner/Brösel herausgegebenen und im Bundesanzeiger Verlag erschienenen *Handbuch Bilanzrecht*. Dieses Werk stellt eine Ergänzung zu dem vorliegenden *Systematischen Praxiskommentar Bilanzrecht* dar.

Wir sind als Herausgeber sehr stolz darauf, dass es uns gelungen ist, renommierte Persönlichkeiten aus Wissenschaft und Praxis als Autoren für das vorliegende Werk zu gewinnen. Das Vertrauensverhältnis zwischen Autoren und Herausgebern sowie die zu jedem Zeitpunkt unproblematische Abstimmung einzelner Kommentierungen untereinander haben dazu beigetragen, dass der *Systemati-*

sche Praxiskommentar Bilanzrecht in der nunmehr vorliegenden Qualität erscheinen konnte. Erst die Kooperation zahlreicher namhafter Autoren ermöglicht eine anwenderorientierte Fokussierung auf theoretisch fundierte Beiträge mit klarem Praxisbezug. Dafür danken wir allen Autorinnen und Autoren, welche die Realisierung dieses Projekts erst ermöglicht haben.

Ebenso sind wir dem Bundesanzeiger Verlag, namentlich Frau Dorothea Venator und Herrn Jörg Schick, für ihr Vertrauen in uns als Herausgeber sowie in alle Autorinnen und Autoren zu besonderem Dank verpflichtet. Die Entscheidung, einen neuen HGB-Kommentar auf den Weg und schließlich auf den Markt zu bringen, erfordert angesichts der Fülle an Literatur zum HGB – und nicht zuletzt zum BilMoG – Mut, Voraussicht und einen langen Atem. Gleichwohl ist diese Entscheidung vor dem Hintergrund der klaren Praxisorientierung und Problemfokussierung des vorliegenden Werkes richtig. Wir danken dem Bundesanzeiger Verlag dafür, dass die Autoren und Herausgeber neue Maßstäbe in der handelsrechtlichen Kommentierung setzen durften.

Außerordentlich danken wir Frau Dr. Julia Busch, die dieses Projekt – stets im Sinne von Verlag, Autoren und Herausgebern – über zwei Jahre von seinen ersten Anfängen an betreut und begleitet hat. Sie hat die ganze Zeit über die redaktionelle Leitung des Projekts hervorragend gemeistert und mit dem nötigen (und zugleich wohl portionierten) Maß an Druck Autoren und Herausgeber an ihre Pflichten erinnert. Es ist nicht zuletzt ihrem unermüdlichen Einsatz und ihrem steten Drang nach Verbesserung und Perfektionierung zu verdanken, dass der *Systematische Praxiskommentar Bilanzrecht* in der vorliegenden Form erscheinen konnte, was unsere besondere Anerkennung verdient.

Stellvertretend für die weiteren Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter im Redaktionsteam danken wir Herrn Roberto Liebscher sehr herzlich für seinen nahezu einjährigen Einsatz im Rahmen dieses Projekts. Seine redaktionellen Arbeiten waren den Autoren und Herausgebern eine unverzichtbare Hilfe.

Den *Systematischen Praxiskommentar Bilanzrecht* herauszugeben und sich als Autor einzubringen, erfordert Verantwortung gegenüber der handelsrechtlichen Rechnungslegung und die Positionierung klarer Aussagen. Den Erfolg dieses Werkes bestimmt allerdings allein der Markt, der den Kommentar hoffentlich als praxisnahen Begleiter aufnehmen wird. Da es unser vorrangiges Ziel ist, eine stets aktuelle und praxisorientierte Diskussion der einzelnen HGB-Normen darzustellen, sind wir auf die Rückmeldungen der Leser dieses Buches angewiesen. Wir würden uns daher sehr freuen, wenn Sie uns Ihre Anregungen und Anmerkungen ebenso wie Fragen aus dem praktischen Bilanzierungsalltag unter praxiskommentar@kleeberg.de zukommen lassen. Nur so können wir die aktuellen Fragestellungen und Probleme bei der nächsten Auflage berücksichtigen und das Werk damit in seiner Entwicklung stets verbessern.

München, im Juli 2010

Karl Petersen

Christian Zwirner

Gerrit Brösel

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Bearbeiterverzeichnis	XIII
Abkürzungsverzeichnis	XV
Allgemeines Literaturverzeichnis	XXV

Kommentierung des Handelsgesetzbuches (HGB) Drittes Buch. Handelsbücher

Erster Abschnitt. Vorschriften für alle Kaufleute

Erster Unterabschnitt. Buchführung. Inventar

§ 238	Buchführungspflicht	1
§ 239	Führung der Handelsbücher	17
§ 240	Inventar	28
§ 241	Inventurvereinfachungsverfahren	44
§ 241a	Befreiung von der Pflicht zur Buchführung und Erstellung eines Inventars	60

Zweiter Unterabschnitt. Eröffnungsbilanz. Jahresabschluss

Erster Titel. Allgemeine Vorschriften

§ 242	Pflicht zur Aufstellung	68
§ 243	Aufstellungsgrundsatz	72
§ 244	Sprache. Währungseinheit	86
§ 245	Unterzeichnung	89

Zweiter Titel. Ansatzvorschriften

§ 246	Vollständigkeit. Verrechnungsverbot	92
§ 247	Inhalt der Bilanz	112
§ 248	Bilanzierungsverbote und -wahlrechte	153
§ 249	Rückstellungen	161
§ 250	Rechnungsabgrenzungsposten	278
§ 251	Haftungsverhältnisse	295

Dritter Titel. Bewertungsvorschriften

§ 252	Allgemeine Bewertungsgrundsätze	313
§ 253	Zugangs- und Folgebewertung	332
§ 254	Bildung von Bewertungseinheiten	398
§ 254 a.F.	Steuerrechtliche Abschreibungen	412
§ 255	Bewertungsmaßstäbe	413
§ 256	Bewertungsvereinfachungsverfahren	514
§ 256a	Währungsumrechnung	532

Dritter Unterabschnitt. Aufbewahrung und Vorlage

§ 257	Aufbewahrung von Unterlagen. Aufbewahrungsfristen	545
§ 258	Vorlegung im Rechtsstreit	555
§ 259	Auszug bei Vorlegung im Rechtsstreit	557
§ 260	Vorlegung bei Auseinandersetzungen	559
§ 261	Vorlegung von Unterlagen auf Bild- oder Datenträgern	560

Vierter Unterabschnitt. Landesrecht

§ 262	(aufgehoben)	562
§ 263	Vorbehalt landesrechtlicher Vorschriften	562

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	565
§ 264a	Anwendung auf bestimmte offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften	594
§ 264b	Befreiung von der Pflicht zur Aufstellung eines Jahresabschlusses nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften	604
§ 264c	Besondere Bestimmungen für offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften im Sinne des § 264a	616
§ 264d	Kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaft	634
§ 265	Allgemeine Grundsätze für die Gliederung	648

Zweiter Titel. Bilanz

§ 266	Gliederung der Bilanz	656
§ 267	Umschreibung der Größenklassen	694
§ 267a	Kleinstkapitalgesellschaften	706
§ 268	Vorschriften zu einzelnen Posten der Bilanz. Bilanzvermerke	723
§ 269 a.F.	Aufwendungen für die Inangasetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs ..	748
§ 270	Bildung bestimmter Posten	749
§ 271	Beteiligungen. Verbundene Unternehmen	753
§ 272	Eigenkapital	770
§ 273 a.F.	Sonderposten mit Rücklageanteil	803
§ 274	Latente Steuern	804
§ 274a	Größenabhängige Erleichterungen	876

Dritter Titel. Gewinn- und Verlustrechnung

§ 275	Gliederung	881
§ 276	Größenabhängige Erleichterungen	916
§ 277	Vorschriften zu einzelnen Posten der Gewinn- und Verlustrechnung	919
§ 278	Steuern	930

Vierter Titel. Bewertungsvorschriften (aufgehoben)

§ 279 a.F.	Nichtanwendung von Vorschriften. Abschreibungen	931
§ 280 a.F.	Wertaufholungsgebot	931
§ 281 a.F.	Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften	931
§ 282 a.F.	Abschreibung der Aufwendungen für die Inangasetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs	932
§ 283 a.F.	Wertansatz des Eigenkapitals	932

Fünfter Titel. Anhang

§ 284	Erläuterung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung	933
§ 285	Sonstige Pflichtangaben	956
§ 286	Unterlassen von Angaben	1007
§ 287 a.F.	Aufstellung des Anteilsbesitzes	1012
§ 288	Größenabhängige Erleichterungen	1013

Sechster Titel. Lagebericht

§ 289	Lagebericht	1018
§ 289a	Erklärung zur Unternehmensführung	1063

Zweiter Unterabschnitt. Konzernabschluß und Konzernlagebericht

Erster Titel. Anwendungsbereich

§ 290	Pflicht zur Aufstellung	1075
§ 291	Befreiende Wirkung von EU/EWR-Konzernabschlüssen	1090
§ 292	Rechtsverordnungsermächtigung für befreiende Konzernabschlüsse und Konzernlageberichte	1100
§ 292a	(aufgehoben)	1107
§ 293	Größenabhängige Befreiungen	1107

Zweiter Titel. Konsolidierungskreis

§ 294	Einzubeziehende Unternehmen. Vorlage- und Auskunftspflichten	1122
§ 295	(aufgehoben)	1132
§ 296	Verzicht auf die Einbeziehung	1132

Dritter Titel. Inhalt und Form des Konzernabschlusses

§ 297	Inhalt	1149
§ 298	Anzuwendende Vorschriften. Erleichterungen	1171
§ 299	Stichtag für die Aufstellung	1184

Vierter Titel. Vollkonsolidierung

§ 300	Konsolidierungsgrundsätze. Vollständigkeitsgebot	1191
§ 301	Kapitalkonsolidierung	1202
§ 302 a.F.	Kapitalkonsolidierung bei Interessenzusammenführung	1252
§ 303	Schuldenkonsolidierung	1253
§ 304	Behandlung der Zwischenergebnisse	1260
§ 305	Aufwands- und Ertragskonsolidierung	1269
§ 306	Latente Steuern	1275
§ 307	Anteile anderer Gesellschafter	1294

Fünfter Titel. Bewertungsvorschriften

§ 308	Einheitliche Bewertung	1304
§ 308a	Umrechnung von auf fremde Währung lautenden Abschlüssen	1316
§ 309	Behandlung des Unterschiedsbetrags	1327

Sechster Titel. Anteilmäßige Konsolidierung

§ 310	Anteilmäßige Konsolidierung	1338
-------	-----------------------------------	------

Siebenter Titel. Assoziierte Unternehmen

§ 311	Definition. Befreiung	1348
§ 312	Wertansatz der Beteiligung und Behandlung des Unterschiedsbetrags	1358

Achter Titel. Konzernanhang

§ 313	Erläuterung der Konzernbilanz und der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung. Angaben zum Beteiligungsbesitz	1374
§ 314	Sonstige Pflichtangaben	1391

Neunter Titel. Konzernlagebericht

§ 315	Konzernlagebericht	1407
-------	--------------------------	------

Zehnter Titel. Konzernabschluss nach internationalen Rechnungslegungsstandards

§ 315a	Konzernabschluss nach internationalen Rechnungslegungsstandards	1424
--------	---	------

Dritter Unterabschnitt. Prüfung

§§ 316 bis 324a 1430

Vierter Unterabschnitt. Offenlegung. Prüfung durch den Betreiber des Bundesanzeigers

§ 325 Offenlegung 1431
§ 325a Zweigniederlassungen von Kapitalgesellschaften mit Sitz im Ausland 1461
§ 326 Größenabhängige Erleichterungen für kleine Kapitalgesellschaften und
Kleinstkapitalgesellschaften bei der Offenlegung 1467
§ 327 Größenabhängige Erleichterungen für mittelgroße Kapitalgesellschaften bei der
Offenlegung 1475
§ 327a Erleichterung für bestimmte kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften 1480
§ 328 Form und Inhalt der Unterlagen bei der Offenlegung, Veröffentlichung und
Vervielfältigung 1482
§ 329 Prüfungs- und Unterrichtspflicht des Betreibers des Bundesanzeigers 1492

Stichwortverzeichnis 1497

Bearbeiterverzeichnis

Rechtsanwältin Dr. Carola Bilgen, Düsseldorf
Diplom-Kauffrau Dr. Corinna Boecker, Steuerberaterin, München
Universitätsprofessor Dr. Gerrit Brösel, Hagen
Diplom-Handelslehrer Daniel Büchs, Nürnberg
Diplom-Kauffrau Dr. Julia Busch, Steuerberaterin, München
Diplom-Kaufmann Gerhard de la Paix, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, München
Universitätsprofessorin Dr. Brigitte Eierle, Bamberg
Diplom-Kaufmann Dr. Matthias Froschhammer, München
Diplom-Kaufmann Dr. Andreas Haaker, Berlin
Regierungsdirektorin, Diplom-Kauffrau u. Diplom-Volkswirtin Dr. Simone Hartmann, Bonn
Diplom-Kaufmann Dr. Marius Haßlinger, Bad Kreuznach
Diplom-Kaufmann Christian Heine, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, München
Universitätsprofessor Dr. Michael Hinz, Chemnitz
Professor Dr. Tobias Hüttche, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Basel
Diplom-Kaufmann Dr. Devrimi Kaya, Nürnberg
Rechtsanwältin Zekiye Kaya, Fachanwältin für Steuerrecht, Steuerberaterin, Augsburg
Diplom-Kaufmann Michael Kerner, Steuerberater, München
Professor Dr. Hanno Kirsch, Heide
Diplom-Kauffrau Beate König, Steuerberaterin, München
Professor Dr. Claus Koss, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Regensburg
Diplom-Kaufmann Kai Peter Künkele, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, München
Diplom-Kauffrau Sabine Lentz, Wirtschaftsprüferin/Steuerberaterin, München
Universitätsprofessor Dr. Torsten Mindermann, Steuerberater, Greifswald
Universitätsprofessor Dr. Michael Olbrich, Saarbrücken
Diplom-Kaufmann Karl Petersen, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, München
Betriebswirt (BA) Steve Petrika, Wolfsburg
Diplom-Kaufmann Stefan Prechtel, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, München
Diplom-Kaufmann Thomas Reimler, Hamburg
Diplom-Kaufmann Ago Reinholdt, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, München
Universitätsprofessor Dr. Lutz Richter, Trier
Universitätsprofessorin Dr. Silvia Rogler, Freiberg
Diplom-Kaufmann Matthias Roth, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, München
Professor Dr. Eberhard Scheffler, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Hamburg
Diplom-Betriebswirt (FH) Reinhard Schmid, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, München
Diplom-Kaufmann Jürgen Schmidt, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, München
Professor Dr. Joachim S. Tanski, Berlin und Brandenburg/Havel

Privatdozent Dr. Patrick Velte, Hamburg

Professor Dr. Uwe Vielmeyer, Leipzig

Professor Dr. Hubertus Wameling, Bielefeld

Universitätsprofessor Dr. Gerd Waschbusch, Saarbrücken

Diplom-Kaufmann Cyrill Witte, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, München

Diplom-Kaufmann Markus Wittmann, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, München

Diplom-Betriebswirtin (FH) Heidemarie Zenger, Wirtschaftsprüferin/Steuerberaterin, München

Diplom-Kaufmann Dr. Marcus Zepp, Frankfurt/Main

Diplom-Kaufmann Dr. Christian Zwirner, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, München

Allgemeines Literaturverzeichnis

	zitiert
Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl. 1995 ff.	ADS
Baetge/Kirsch/Thiele (Hrsg.), Bilanzrecht, 2002 ff., Stand: 50. Ergänzungslieferung Juni 2013	<i>Baetge/Kirsch/Thiele/Bearbeiter</i>
Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller (Hrsg.), Haufe HGB Bilanz-Kommentar, 3. Aufl. 2012	<i>Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Bearbeiter</i>
Castan et al., Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, Stand: 40. Ergänzungslieferung Mai 2013	<i>Beck HdR/Bearbeiter</i>
Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn (Hrsg.), Handelsgesetzbuch, 2. Aufl. 2008	<i>Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn/Bearbeiter</i>
Ellrott et al. (Hrsg.), Beck'scher Bilanz-Kommentar, 8. Aufl. 2012	<i>Beck Bil-Komm/Bearbeiter</i>
Federmann/Kußmaul/Müller (Hrsg.), Handbuch der Bilanzierung, 1985 ff., Stand: Ergänzungslieferung Heft 3/2013 Juni 2013	<i>HdB/Bearbeiter</i>
Hofbauer/Kupsch (Hrsg.), Rechnungslegung, 2012 ff., Stand: 64. Ergänzungslieferung Juli 2013 (ursprünglich unter dem Titel „Bonner Handbuch Rechnungslegung“)	<i>Hofbauer/Kupsch/Bearbeiter</i> (<i>Bonner Handbuch/Bearbeiter</i>)
Hoffmann/Lüdenbach, NWB Kommentar Bilanzierung, 4. Aufl. 2013	<i>Hoffmann/Lüdenbach</i>
IDW, WP-Handbuch, Band I, 14. Aufl. 2012	WP-Handbuch, Bd. I
IDW, WP-Handbuch, Band II, 13. Aufl. 2008	WP-Handbuch, Bd. II
Küting/Pfitzer/Weber (Hrsg.), Handbuch der Rechnungslegung – Einzelabschluss, 5. Aufl. 2002 ff., Stand: 16. Ergänzungslieferung Mai 2013	<i>HdR-E/Bearbeiter</i>
Küting/Weber (Hrsg.), Handbuch der Konzernrechnungslegung, 2. Aufl. 1998	<i>HdK/Bearbeiter</i>
Petersen/Zwirner/Brösel (Hrsg.), Handbuch Bilanzrecht, 2010	<i>Handbuch Bilanzrecht/Bearbeiter</i>
Schmidt (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Bd. 4, 3. Aufl. 2013	<i>MünchKommHGB/Bearbeiter</i>
Ulmer (Hrsg.); HGB-Bilanzrecht, 1. Teilbd., §§ 238–289, 2002	<i>Ulmer/Bearbeiter</i>
v. Wysocki et al. (Hrsg.), Handbuch des Jahresabschlusses (HdJ), 1984 ff., Stand: 56. Ergänzungslieferung Mai 2013	<i>HdJ/Bearbeiter</i>

Drittes Buch. Handelsbücher

Erster Abschnitt. Vorschriften für alle Kaufleute

Erster Unterabschnitt. Buchführung, Inventar

§ 238 HGB Buchführungspflicht

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

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

Literatur

Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzen, 12. Aufl., 2012; *Beisse*, Zum Verhältnis von Bilanzrecht und Betriebswirtschaftslehre, *StuW* 1984, 1; *Döllerer*, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, deren Entstehung und Ermittlung, *BB* 1959, 1217; *IDW HFA*, Berichterstattung über die 189. Sitzung des HFA, *IDW FN* 2004, 36; *IDW RS FAIT* 4, *IDW FN* 2012, 552; *Leffson*, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl., 1987; *Koller/Roth/Morck* (Hrsg.), *Handelsgesetzbuch*, 7. Aufl., 2011; *Mindermann/Brösel*, *Buchführung und Jahresabschlusserstellung*, 4. Aufl., 2012.

<p>A. Allgemeines 1–5</p> <p>B. Inhalt der Regelung 6–68</p> <p style="padding-left: 20px;">I. Buchführungspflicht 6–42</p> <p style="padding-left: 40px;">1. Definition und Zwecke der kaufmännischen Buchführung 6–19</p> <p style="padding-left: 40px;">2. Kaufmannseigenschaft 20–31</p> <p style="padding-left: 40px;">3. Weitere Buchführungspflichten und Abgrenzungsprobleme 32–35</p> <p style="padding-left: 40px;">4. Verantwortung für die Buchführung 36–37</p> <p style="padding-left: 40px;">5. Beginn und Ende der Buchführungspflicht 38–42</p> <p style="padding-left: 20px;">II. Anforderungen an die Buchführung 43–63</p> <p style="padding-left: 40px;">1. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung 43–44</p> <p style="padding-left: 40px;">2. Gebot der Überschaubarkeit der Buchführung 45–48</p> <p style="padding-left: 40px;">3. Gebot der Nachvollziehbarkeit der Buchführung 49</p>	<p style="padding-left: 40px;">4. Grundsätze ordnungsmäßiger Dokumentation und Organisation 50–59</p> <p style="padding-left: 60px;">a) Belegprinzipien 50</p> <p style="padding-left: 60px;">b) Zeitliche und systematische Erfassung der Geschäftsvorfälle 51–54</p> <p style="padding-left: 60px;">c) Aufbewahrung 55–58</p> <p style="padding-left: 60px;">d) Zugriff auf und Lesbarkeit der Aufzeichnungen 59</p> <p style="padding-left: 40px;">5. Ort der Buchführung 60–63</p> <p style="padding-left: 20px;">III. Folgen der Buchführungspflichtverletzung 64–68</p> <p>C. Anwendungsempfehlungen 69–79</p> <p style="padding-left: 20px;">I. Abgrenzungsprobleme der Buchführungspflicht 69–72</p> <p style="padding-left: 20px;">II. Anforderungen an die Ausgestaltung der Buchführung 73–77</p> <p style="padding-left: 20px;">III. Folgen der Verletzung der Buchführungspflicht 78</p> <p style="padding-left: 20px;">IV. Aspekte der Konzernbuchführung 79</p>
---	---

A. Allgemeines

Unter Buchführung ist die laufende, systematische Abbildung und Dokumentation der Geschäftsvorfälle eines Kaufmanns zu verstehen. Hierbei sind an die Ausgestaltung der Buchführung verschiedene Anforderungen zu stellen. Gleichzeitig dient die Rechnungslegung verschiedenen Zielsetzun-

gen, denen die Buchführung gerecht werden muss. Schließlich ist die Buchführung die Grundlage der gesamten handelsrechtlichen Rechnungslegung und damit auch die Basis aller an diese anknüpfenden Rechtsfolgen.¹



Die handelsrechtliche Buchführung bildet die Grundlage der gesamten handelsrechtlichen Rechnungslegung – sowohl im EA als auch im KA.

- 2 § 238 Abs. 1 Satz 1 HGB begründet die handelsrechtliche Buchführungspflicht, welche – unter Berücksichtigung der in § 241a HGB zu findenden größenabhängigen Ausnahmen² – für alle Kaufleute gilt. In diesem Zusammenhang wird verdeutlicht, dass hierbei die sog. **Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung** (GoB) zu beachten sind. Die Sätze 2 und 3 des § 238 Abs. 1 HGB sind deckungsgleich mit § 145 Abs. 1 AO und beziehen sich auf die allgemeine Ordnung der Buchführung, welche den Grundsätzen der Überschaubarkeit (Übersichtlichkeit) und der Nachvollziehbarkeit (Verfolgbarkeit, Nachprüfbarkeit) entsprechen muss. Aus § 238 Abs. 2 HGB sind schließlich wesentliche Grundsätze ordnungsmäßiger Dokumentation und Organisation der Buchführung ableitbar. Hierzu zählen das Belegprinzip, die zeitliche und systematische Erfassung der Geschäftsvorfälle sowie die Aufbewahrung und die damit verbundene Notwendigkeit des Zugriffs auf die Aufzeichnungen und deren Lesbarkeit.³
- 3 Die Regelungen zur Buchführungspflicht gelten grds. sowohl für die einzelgesellschaftliche als auch für die konsolidierte Rechnungslegung. Zwar erfolgt die Erstellung des KA in der Praxis derivativ aus den einzelnen EA, an die entsprechende Buchführung für Konzernzwecke sind dennoch dieselben Anforderungen zu stellen. Die Verpflichtung zur Buchführung knüpft an das einzelgesellschaftliche Rechtssubjekt an. Im Kontext der Überleitung sind die entsprechenden Konsolidierungsbuchungen unter sinngemäßer Beachtung der Vorschriften des § 238 HGB vorzunehmen.



Neben den originären einzelgesellschaftlichen Buchungen sind die Regelungen hinsichtlich der handelsrechtlichen Buchführungspflicht auch im Zusammenhang mit der Erstellung von KA zu beachten.

- 4 Sofern neben dem nationalen handelsrechtlichen EA ein EA und/oder KA nach IFRS erstellt wird oder werden muss, ist es nicht ausreichend, wenn die Buchführung nach den IFRS erfolgt und für den handelsrechtlichen JA eine Überleitungsrechnung erstellt wird. Gemäß HFA-Auffassung⁴ sind bei einer **auf die internationalen Normen ausgerichteten Buchführung** die Anforderungen des HGB nur erfüllt, wenn die nach HGB erforderlichen Buchungen jederzeit durch individuelle Korrekturbuchungen nachvollzogen werden können.
- 5 Da die Erstellung von Abschlüssen nach internationalen Rechnungslegungsnormen regelmäßig auf Grundlage der originären handelsrechtlichen Buchführung derivativ mittels Anpassungs- bzw. Überleitungsbuchungen erfolgt, wird die handelsrechtliche Buchführungspflicht nicht von den angewandten Normen tangiert. Vielmehr benötigen die internationalen Normen (IFRS oder US-GAAP) ebenso eine systematische und geordnete Grundlage der Buchführung wie eine Rechnungslegung nach HGB.⁵



Unabhängig von den letztlich angewandten Rechnungslegungsnormen bildet die (handelsrechtliche) Buchführung stets die Basis der Bilanzierung.

1 Vgl. Bonner Handbuch/Zwirner/Busch, § 238 HGB Rn. 1.

2 Vgl. etwa Beck HdR/Bieg/Waschbusch, A 100 Rn. 11 ff.

3 Vgl. Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Klein, § 238 HGB Rn. 2.

4 Vgl. IDW HFA, IDW FN 2004, 36, 38; Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Klein, § 238 HGB Rn. 66.

5 So auch HdR-E/Pfitzer/Oser, § 238 HGB Rn. 22 f.

B. Inhalt der Regelung

I. Buchführungspflicht

1. Definition und Zwecke der kaufmännischen Buchführung

Buchführung⁶ ist die **systematische und lückenlose Dokumentation** aller Geschäftsvorfälle in einem UN in monetären Größen. Die Erfassung und die Dokumentation der Geschäftsvorfälle müssen einzeln erfolgen. Die Buchführung muss schließlich so beschaffen sein, dass sich hieraus ein „normenkonformer Jahresabschluss ableiten lässt“⁷. Die in § 238 Abs. 1 Satz 1 HGB zu findende Anforderung, dass der Kaufmann aus der Buchführung nur „die Lage seines Vermögens“ ersichtlich machen muss, ist somit i.S.d. wirtschaftlichen Lage dahingehend zu interpretieren, dass der Kaufmann mit der Buchführung die Basis legen soll, um seine VFE-Lage i.S.d. Gesetzes (insb. § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB) ersichtlich zu machen. Der (zu) enge Verweis auf das Vermögen ist lediglich historisch bedingt.⁸

Der Umfang der Buchführung ist zu unterscheiden in eine Buchführung i.e.S. und eine Buchführung i.w.S. Die **Buchführung i.e.S.** umfasst die Dokumentation der Vermögensänderungen des Kaufmanns. In ihrem Mittelpunkt stehen die einzelnen Buchungen, die sich unmittelbar im Mengen- und Wertegerüst des Vermögens niederschlagen und eine monetäre Grundlage aufweisen. Über diese Buchungen hinaus sind außerbilanzielle Sachverhalte in der Buchführung und in den hierzu zählenden Unterlagen zu dokumentieren. Im Zusammenhang mit den außerbilanziellen Sachverhalten (z.B. sonstigen finanziellen Verpflichtungen oder weiteren außerbilanziellen Geschäften) sieht § 285 HGB bestimmte Berichtspflichten vor. Zur Erfüllung dieser Pflichten sind die entsprechenden Unterlagen in der Buchführung aufzubewahren.⁹ Diese über die reinen, unmittelbar sich monetär niederschlagenden Buchungen hinausgehenden Sachverhalte werden der **Buchführung i.w.S.** zugerechnet.



Für die Abgrenzung einzelner Geschäftsvorfälle, die sich unmittelbar oder mittelbar auf das Mengen- und Wertgerüst des Vermögens auswirken, ist zwischen der Buchführung i.e.S. und der Buchführung i.w.S. zu unterscheiden.

Das Führen von (gebundenen) „(Handels-)Büchern“¹⁰ im Wortsinne wurde durch die technischen Entwicklungen bereits Mitte der 1970er Jahre überholt. Somit ist auch die Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle in Loseblattform sowie – heutzutage gebräuchlicher – auf Datenträgern möglich, soweit dabei die GoB beachtet werden. Den Handelsbüchern, die Urkundencharakter i.S.d. § 267 StGB besitzen und als Beweismaterial zur Insolvenzmasse gehören, sind sämtliche Datenträger zu subsumieren, „die dazu bestimmt und geeignet sind, die Handelsgeschäfte des Kaufmanns und die Lage seines Vermögens ersichtlich zu machen“¹¹.

Als **Geschäftsvorfälle**¹² gelten grds. jene Ereignisse, die zu einer Veränderung des Vermögens und der Schulden des Kaufmanns im Hinblick auf dessen/deren Struktur und/oder dessen/deren Höhe führen. Die Erfassung dieser Geschäftsvorfälle muss zwingend erfolgen, soweit mindestens eine Vertragsseite ihren Pflichten nachgekommen ist. Der Zeitpunkt des rechtlichen Zustandekommens ist für die Buchung des Geschäftsvorfalles somit grds. irrelevant. Soweit sowohl Leistung als auch Ge-

6 Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele/Quick/Wolz, § 238 HGB Rn. 26 und Rn. 42; Ulmer/Hüffer, § 238 HGB Rn. 31 ff.; *Mindermann/Brösel*, S. 1.

7 Baetge/Kirsch/Thiele/Quick/Wolz, § 238 HGB Rn. 42.

8 Vgl. MünchKommHGB/Ballwieser, § 238 HGB Rn. 17.

9 I.d.S. auch Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Klein, § 238 HGB Rn. 63. Vgl. auch Bonner Handbuch/Zwirner/Busch, § 238 HGB Rn. 53.

10 Vgl. Ulmer/Hüffer, § 238 HGB Rn. 31 ff.; Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Klein, § 238 HGB Rn. 69.

11 Ulmer/Hüffer, § 238 HGB Rn. 32.

12 Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele/Quick/Wolz, § 238 HGB Rn. 28 f.; Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Klein, § 238 HGB Rn. 62 ff.

genleistung i.S.e. schwebenden Geschäfts noch nicht erbracht wurden, hat eine Erfassung in den Büchern (lediglich) zu erfolgen, wenn nach dem Vertragsabschluss Verluste oder Risiken im Hinblick auf die Abwicklung dieser Geschäfte drohen und bekannt werden. Allerdings hat außerhalb dieser Dokumentation der Buchführung i.e.S. die Aufzeichnung der weiteren Geschäftsvorfälle i.R.d. Buchführung i.w.S. (vgl. Rn. 7) zu erfolgen.



Geschäftsvorfälle müssen sich nicht zwangsläufig unmittelbar auf das Vermögen des Kaufmanns auswirken. Auch außerbilanzielle Sachverhalte oder berichtspflichtige Tatsachen sind als Geschäftsvorfälle i.S.d. Buchführungspflicht anzusehen.

- 10 Ein einzelner realwirtschaftlicher Sachverhalt kann zu zwei ‚buchführungstechnisch‘ zu erfassenden Geschäftsvorfällen führen. So sind die Entstehung einer Forderung bzw. einer Verbindlichkeit einerseits und deren Begleichung andererseits grds. als **verschiedene Geschäftsvorfälle**¹³ zu betrachten. Eine Zusammenfassung dieser Geschäftsvorfälle ist aus Vereinfachungsgründen denkbar, soweit zwischen diesen Geschäftsvorfällen nicht mehr als sieben Kalendertage liegen und auch kein Bilanzstichtag liegt.

Beispiel für einen Sachverhalt, der zwei Geschäftsvorfälle bedingt

Das UN erhält im Oktober 01 Maschinen gegen eine Rechnung. Die Rechnung wird im Oktober 01 gebucht und erst im Februar 02 bezahlt. Hierbei handelt es sich bei der Buchung der Verbindlichkeit sowie der Buchung des Zahlungsvorgangs um zwei gesonderte Geschäftsvorfälle.

- 11 Mit Blick auf die Abgrenzung einzelner Geschäftsvorfälle ist stets auf die Sphäre der buchführenden Einheit zu achten. Eine besondere Bedeutung kommt dieser Abgrenzung im Zusammenhang mit PersHG zu. Insb. bei diesen Gesellschaften stellt eine sachgerechte Trennung von privater und betrieblicher Sphäre eine notwendige Voraussetzung für eine zutreffende (betriebliche) Buchführung dar. Während die das Handelsgewerbe betreffenden und damit das kaufmännische Vermögen verändernden Geschäftsvorfälle i.R.d. Buchführung zu erfassen sind, bedarf es keiner gesonderten Erfassung ausschließlich privat veranlasster Geschäftsvorfälle.



Für den Umfang der Buchführungspflicht ist die Abgrenzung der den Geschäftsbetrieb betreffenden Sachverhalte notwendig. Die Abgrenzung von allein die Privatsphäre des Kaufmanns betreffenden Sachverhalten ist ebenso entscheidend wie die Zuordnung einzelner Geschäftsvorfälle zu verschiedenen buchführungspflichtigen Einheiten.

- 12 Im Hinblick auf die Veränderung der Struktur und der Höhe des kaufmännischen Vermögens und der Schulden ist das **wirtschaftliche Eigentumskriterium** von Bedeutung. Diverse rechtliche Eigentumsübergänge, wie die Sicherungsübereignung und die Forderungsabtretung, sind somit nicht als Geschäftsvorfall (Buchführung i.e.S.) i.S.d. § 238 HGB zu betrachten. Gleichzeitig sind diese Informationen i.R.d. weiteren Berichts- und Rechenschaftspflichten der Buchführung zu dokumentieren (Buchführung i.w.S.).
- 13 Bezüglich des Vorliegens verschiedener Rechtsträger respektive wirtschaftlicher Einheiten sind die Buchführungspflichten der einzelnen Einheiten abzugrenzen. Hierbei ist regelmäßig jeweils auf das Vorliegen einer eigenständigen Kaufmannseigenschaft Bezug zu nehmen.



Im Zusammenhang mit mehreren Rechtsträgern bzw. wirtschaftlichen Einheiten kommt der Abgrenzung der einzelnen Buchführungspflichten für die jeweiligen Rechtssubjekte Bedeutung zu.

13 Vgl. Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Klein, § 238 HGB Rn. 62 ff.

- I.R.d. handelsrechtlichen Buchführung werden mit der Dokumentation, dem Gläubigerschutz und der Information grds. die drei **primären Zwecke**¹⁴ der Bilanzierung unterstützt. Die Buchführung dient entsprechend der **Dokumentation** des Vermögens des Buchführungspflichtigen und der Entwicklung des betreffenden UN. Hierdurch werden Beweismittel im Hinblick auf das betriebliche Geschehen geschaffen. Damit diese als urkundliche Beweismittel im Rechtsverkehr gelten, muss die Buchführung einer angemessenen Ordnung entsprechen. Auf Basis der Buchführung soll zudem die Haftungsmasse des UN gesichert werden. Der hierdurch unterstützte **Gläubigerschutz** wird zudem durch die der Buchführung innewohnende Selbstinformationsfunktion des Kaufmanns (i.S.d. Möglichkeit einer Selbstkontrolle) sowie durch die Fremdinformationsfunktion, welche sich auf die publizitätspflichtigen Gesellschaften konzentriert, unterstützt. Die Buchführung ist eine auf die Wahrung des Allgemeininteresses ausgerichtete **öffentlich-rechtliche Pflicht**, weil deren Zwecke über das Interesse einzelner Individuen hinausreichen. **14**
- Neben die dargestellte handelsrechtliche Buchführungspflicht als öffentlich-rechtliche Pflicht tritt die sich aus der Maßgeblichkeit der HB für die StB ergebende Konsequenz für die Besteuerung. Nach § 140 AO ist die handelsrechtliche Buchführungspflicht auch im fiskalischen Sinn zu erfüllen (sog. derivative Buchführungspflicht). Neben den größenabhängigen Befreiungen von der Buchführungspflicht nach § 241a HGB kennt § 141 AO eine eigenständige Verpflichtung zur steuerlichen Buchführung (sog. originäre Buchführungspflicht), für die ebenso die handelsrechtlichen Grundsätze gelten.¹⁵ Die **Steuerbemessung** gilt somit als sekundärer Zweck der Buchführung (vgl. Rn. 41).¹⁶ **15**
- Darüber hinaus kommen weitere (bspw. privatrechtliche) Rechenschaftspflichten in Betracht. Zu denken ist an einzelne zivilrechtliche Regelungen in Satzungen oder auf Grundlage von Kreditverträgen. Die einzelnen Zwecke der handelsrechtlichen Buchführung lassen sich damit nicht abschließend benennen. Unabhängig vom jeweiligen Zweck respektive von der im Einzelnen maßgebenden Verpflichtung sind die an die Buchführung zu stellenden Anforderungen allerdings in allen Fällen zu beachten, um eine ordnungsmäßige Buchführung und eine daraus resultierende Funktionssicherung der Rechnungslegung gewährleisten zu können. **16**
- Die mit dem HGB geforderte Buchführung geht über die in § 259 BGB bezeichnete **Rechenschaftspflicht** i.S.e. Einnahmen- und Ausgabenrechnung hinaus. Mit einer den §§ 238 ff. HGB entsprechenden Buchführung werden die Anforderungen des § 259 BGB somit erfüllt. **17**
- Ein konkretes **Buchführungssystem** und eine bestimmte **Buchführungsform** sind nicht vorgeschrieben.¹⁷ In der Praxis können verschiedene Buchführungssysteme und -techniken verwendet werden (z.B. EDV-, Durchschreibe-, Übertragungs- oder Journalbuchführung).¹⁸ Darüber hinaus können verschiedene Buchführungsformen (z.B. gebundene Bücher, Loseblatt, offene Posten-Liste) zur Anwendung gelangen. Regelmäßig erfolgt die Buchführung in EDV-gestützter Form.¹⁹ **18**
- Der Kaufmann ist hinsichtlich der Wahl des von ihm angewandten Buchführungssystems frei (z.B. einfache Buchführung, kameralistische Buchführung, doppelte Buchführung).²⁰ Allerdings empfiehlt sich das **System der doppelten Buchführung in Konten** (Doppik), weil dieses ein in sich geschlossenes System darstellt. Zudem liegt diesem systematisch die Buchung eines jeden Geschäftsvorfalles auf einem Konto und mind. einem Gegenkonto zugrunde. Im Ergebnis weist das System der Doppik damit eine höhere Beweiskraft als andere Systeme auf und ist diesen daher überle- **19**

14 Vgl. Leffson, S. 46; Ulmer/Hüffer, § 238 HGB Rn. 2 ff.; Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Klein, § 238 HGB Rn. 59; Mindermann/Brösel, S. 4; HdJ/Baetge/Zülch, Abt. I 2 Rn. 30 ff.

15 Vgl. etwa Beck HdB/Bieg/Waschbusch, A 110 Rn. 16 ff.

16 Vgl. HdB-E/Pfitzer/Oser, § 238 HGB Rn. 3.

17 Vgl. Koller/Roth/Morck/Morck, § 238 HGB Rn. 5; HdB-E/Pfitzer/Oser, § 238 HGB Rn. 11.

18 Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele/Quick/Wolz, § 238 HGB Rn. 33 ff.; MünchKommHGB/Ballwieser, § 238 HGB Rn. 31 ff.

19 Vgl. HdB-E/Pfitzer/Oser, § 238 HGB Rn. 12 i.V.m. HdB-E/Kußmaul, § 239 HGB Rn. 38 ff.

20 Vgl. zu den einzelnen Buchführungssystemen Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Klein, § 238 HGB Rn. 76 ff.

gen.²¹ Dieses Buchführungssystem kann besser als jedes andere die Richtigkeit, Vollständigkeit und Nachvollziehbarkeit der Buchung der einzelnen Geschäftsvorfälle sicherstellen.



Die Erfüllung der handelsrechtlichen Buchführungspflichten wird am besten durch die Anwendung der Systematik der doppelten Buchführung sichergestellt.

2. Kaufmannseigenschaft

- 20** Die Verpflichtung zur Buchführung knüpft an die **Kaufmannseigenschaft** an. In diesem Zusammenhang ist auf die §§ 1 bis 6 HGB Bezug zu nehmen. Da die Buchführungspflicht durch die Kaufmannseigenschaft i.S.d. §§ 1 ff. HGB begründet wird, sind Kleingewerbetreibende und Freiberufler nicht zur Buchführung verpflichtet.²²
- 21** Kaufmann i.S.d. § 238 Abs. 1 HGB ist jeder Betreiber eines **Handelsgewerbes** („Kaufmann kraft Betätigung“, § 1 Abs. 1 HGB), es sei denn, der Betrieb benötigt nach Art und Umfang der Geschäftstätigkeit keinen kaufmännisch eingerichteten Geschäftsbetrieb (§ 1 Abs. 2 HGB). Diese sog. **Kleingewerbetreibenden** können die Kaufmannseigenschaft aber erlangen, indem sie sich freiwillig ins Handelsregister eintragen lassen („Kaufmann kraft Eintragung“, § 2 HGB).²³ Bei allen anderen Kaufleuten hat die Handelsregistereintragung allein deklaratorischen Charakter.
- 22** Da die Kaufmannseigenschaft auf ein Handelsgewerbe abzielt, ist – neben einer steuerlich notwendigen Unterscheidung i.R.d. einzelnen Einkunftsarten – der Abgrenzung des Handelsgewerbes von der selbstständigen Tätigkeit Bedeutung beizumessen. Kein Gewerbe betreiben freiberuflich, selbstständig tätige Personen.²⁴



Für die Frage der handelsrechtlichen Buchführungspflicht ist auf die Gewerblichkeit des Geschäftsbetriebs abzustellen. Da Freiberufler (z.B. Ärzte, Anwälte, Architekten) grds. keine Gewerbetreibenden sind, besteht für sie keine handelsrechtliche Buchführungspflicht.

- 23** Die §§ 1 und 2 HGB enthalten die wesentlichen Grundlagen der Kaufmannseigenschaft in Deutschland. Daneben treten mit § 3 HGB bestimmte Regelungen für land- und forstwirtschaftliche UN. § 5 HGB regelt, dass kraft Eintragung im Handelsregister ein Handelsgewerbe vorliegt („Rechtsschein durch Eintragung“) und die Kaufmannseigenschaft damit stets zu bejahen ist. § 6 HGB stellt klar, dass die für Kaufleute geltenden Regelungen der §§ 1 bis 5 HGB ebenso auf PersHG Anwendung finden.²⁵
- 24** Im Mittelpunkt der Kaufmannseigenschaft steht das **Vorliegen eines nach Art und Umfang in kaufmännischer Weise eingerichteten Gewerbebetriebs**: Der handelsrechtliche Begriff des ‚Gewerbebetriebs‘ knüpft an vier Tatbestandsmerkmale an.²⁶ Diese sind kumulativ, d.h. gemeinsam zu erfüllen. Ein Gewerbebetrieb liegt gem. § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG dann vor, wenn die kaufmännische Betätigung
- selbstständig,
 - nachhaltig,
 - mit Gewinnerzielungsabsicht und
 - unter Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr
- ausgeübt wird.

21 So auch Hdr-E/Pfitzer/Oser, § 238 HGB Rn. 11; i.d.S. auch Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Klein, § 238 HGB Rn. 77.

22 Vgl. Hoffmann/Lüdenbach, § 238 HGB Rn. 1.

23 Vgl. auch Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Klein, § 238 HGB Rn. 20.

24 Vgl. § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG; Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Klein, § 238 HGB Rn. 9.

25 Vgl. Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Klein, § 238 HGB Rn. 24 ff.

26 Vgl. ausführlich Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Klein, § 238 HGB Rn. 5.

Hinsichtlich des Kriteriums ‚**selbstständig**‘ ist eine rechtliche Einschätzung erforderlich. Hierbei ist auf die Möglichkeit abzustellen, dass der Kaufmann im Außenverhältnis rechtlich für sich selbst handelnd in Erscheinung tritt. Eine wirtschaftliche Selbstständigkeit ist nicht erforderlich. **25**

Die kaufmännische Betätigung ist dann als **nachhaltig** anzusehen, wenn diese auf Dauer und nicht auf die Erreichung eines einzelnen, eng definierten Ziels gerichtet ist. Unterbrechungen der Betätigung oder eine begrenzte Dauer sind unschädlich.²⁷ **26**

Nach h.M. ist für das Vorliegen eines kaufmännischen Gewerbebetriebs die **Gewinnerzielungsabsicht** erforderlich.²⁸ Diese geht über die reine Einnahmeerzielungsabsicht hinaus. Die Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht wird für handelsrechtliche Zwecke regelmäßig im Einklang mit der steuerlichen Beurteilung erfolgen. Für Tätigkeiten, die entsprechend die Tatbestände der Liebhaberei erfüllen, ist somit auch handelsrechtlich keine Gewinnerzielungsabsicht zu unterstellen. **27**

Als viertes Merkmal für das Vorliegen eines Gewerbebetriebs ist die **Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr** zu nennen. Dies ist immer dann zu bejahen, wenn die auf der kaufmännischen Betätigung basierende Leistung frei am Markt angeboten wird und damit einem breiten Personenkreis zur Verfügung steht. **28**

Mit Blick auf die Kaufmannseigenschaft ist zwischen qualitativen und quantitativen Kriterien des Handelsgewerbes zu unterscheiden.²⁹ **29**

Qualitative Kriterien ergeben sich aus Art und Umfang (dem Grunde nach) des Geschäftsbetriebs. In diesem Kontext ist darauf abzustellen, in welchem Umfang ein in kaufmännischer Art und Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb notwendig ist. In der Praxis ist dies im Einzelfall schwierig. Die Führung von Büchern eignet sich gerade nicht als Abgrenzungsmerkmal, weil es sonst zu einem Zirkelschluss käme.³⁰ **30**



Hinsichtlich der qualitativen Kriterien sind die Intensität und der Umfang der Lieferungs- und Leistungsbeziehungen, der Zahlungsverkehr, die Komplexität der gesellschaftsrechtlichen Beziehungen, das Vorhandensein interner Betriebsführungsstrukturen sowie weitere gesetzl. Rechenschaftspflichten geeignet, das Vorliegen eines Handelsgewerbes zu bestimmen.

In der Praxis lassen sich **quantitative Kriterien** regelmäßig leichter erfassen. Es kommt auf den Umfang des Geschäftsbetriebs der Höhe nach an. Bilanzielle Zahlen können hier Anhaltspunkte liefern. Allerdings ist zu beachten, dass eine eigenständige Beurteilung – ohne das Vorliegen einer auf dem System der doppelten Buchführung basierenden Rechnungslegung – der quantitativen Kriterien erfolgen muss, weil es ansonsten wieder zu einem Zirkelschluss käme. **31**



UE, die Anzahl der Betriebsstätten, die Anzahl der Arbeitnehmer, die Summe des AV, die Bilanzsumme, der Umfang von Verbindlichkeiten aus LuL, bestehende Darlehen oder Ergebnisgrößen können als quantitative Kriterien zur Bestimmung des Umfangs eines Geschäftsbetriebs dienen.

3. Weitere Buchführungspflichten und Abgrenzungsprobleme

Sonderregelungen hinsichtlich der einzelnen Buchführungspflichten bestehen für bestimmte Kaufleute.³¹ Zu nennen sind bspw. Arbeitsgemeinschaften, Gemeinden oder öffentliche Rechtsträger, Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand, gemeinnützige Körperschaften, Krankenhäuser und **32**

27 So auch Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Klein, § 238 HGB Rn. 6; Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Graf, § 238 HGB Rn. 21.

28 Vgl. Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Klein, § 238 HGB Rn. 7 m.w.N.

29 Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele/Quick/Wolz, § 238 HGB Rn. 12; Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Klein, § 238 HGB Rn. 5 ff.

30 So auch Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Klein, § 238 HGB Rn. 5.

31 Vgl. Hdr-E/Pfitzer/Oser, § 238 HGB Rn. 4; umfassend Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Klein, § 238 HGB Rn. 27 ff.

Pflegeeinrichtungen.³² Ebenso existieren spezielle Vorschriften für VU (vgl. auch Handbuch Bilanzrecht/Wallasch/Mayr, D.II. Rn. 12 ff.).³³ Im Kontext der Rechnungslegungspflichten dieser Rechtsträger treten zu den grundlegenden handelsrechtlichen Normen weitere **spezialgesetzl. Regelungen**.

- 33** Neben den zusätzlichen Anforderungen, die sich aus der Eigenart des Geschäftsbetriebs respektive dessen Gegenstand ergeben können, sind unterschiedliche **rechtsformabhängige Regelungen** zu beachten (bspw. §§ 67, 150 ff. AktG, §§ 41 ff. GmbHG, § 33 GenG).
- 34** Im Einzelfall kann es schwierig sein, den Gewerbebetrieb bzw. das Vorliegen der Kaufmannseigenschaft eindeutig abzugrenzen (z.B. Scheinkaufleute, Vorgesellschaften, Zweigniederlassungen). In der mittelständischen Praxis stellt die Abgrenzung der zur Buchführung verpflichteten Rechtssubjekte regelmäßig allerdings kein Problem dar.³⁴
- 35** Eine gesonderte Buchführungspflicht ergibt sich für inländische Zweigniederlassungen ausländischer Kaufleute nur dann, wenn die inländische Zweigniederlassung nach den maßgeblichen Regelungen des HGB als Kaufmann anzusehen ist.³⁵

4. Verantwortung für die Buchführung

- 36** Die **Verantwortung**³⁶ für die Buchführung ist abhängig von der Rechtsform. Während dies bei Einzel-UN dem Unternehmer obliegt, sind bei PersHG alle persönlich haftenden Gesellschafter hierfür verantwortlich.³⁷ Nicht persönlich haftenden Gesellschaftern obliegt die Buchführung also ebenso wenig wie stillen Gesellschaftern. Dies gilt – aufgrund der mangelnden Außenwirkung – nach h.M. auch für Kommanditisten, denen die Geschäftsführung übertragen wurde. Bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften liegt die Verantwortung bei den zur Geschäftsführung berufenen Organmitgliedern.³⁸ Unabhängig hiervon ist der Insolvenzverwalter im Insolvenzverfahren neben der sog. internen Rechnungslegung auch für die handelsrechtliche Buchführung (also die ‚externe Rechnungslegung‘) verantwortlich. Zum Kreis der natürlichen Personen, die aufgrund ihrer rechtlichen Stellung für die Buchführung verantwortlich sind, gehören daher:³⁹
- bei PersHG nach §§ 114 und 164 HGB die persönlich haftenden Gesellschafter,
 - bei der AG nach § 91 AktG der Vorstand,
 - bei der GmbH nach § 41 GmbHG der/die Geschäftsführer,
 - bei der eingetragenen Genossenschaft nach § 24 GenG die Vorstände,
 - bei sich in der Liquidation befindenden Gesellschaften die Liquidatoren.
- 37** Es ist zwar möglich, außenstehende Dritte mit der Buchführung zu betrauen, allerdings kann die Verantwortlichkeit für die Buchführung hiermit nicht delegiert werden. Die durch das Gesetz für die Buchführung verantwortlichen Personen können lediglich die damit verbundenen Aufgaben bspw. im Wege der Aufgabenverteilung oder im Kontext der Beauftragung externer Dienstleister abgeben. Der für die Buchführung gesetzl. verantwortliche Personenkreis kann diesbezgl. nur dann von seinen unmittelbaren Pflichten entlastet werden, wenn die Auswahl der mit diesen Aufgaben Betrauten sachgerecht und angemessen erfolgte und die Arbeiten laufend überwacht werden.⁴⁰ Im Ergebnis ist die **Delegation der Aufgaben an Dritte** zulässig. Die entsprechende Verantwortlich-

32 Vgl. HdR-E/Pfitzer/Oser, § 238 HGB Rn. 4 ff.

33 Vgl. Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Klein, § 238 HGB Rn. 28 f.

34 Vgl. zu Einzelfragen der Abgrenzung Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Klein, § 238 HGB Rn. 34 ff.

35 Ausführlicher HdR-E/Pfitzer/Oser, § 238 HGB Rn. 5.

36 Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele/Quick/Wolz, § 238 HGB Rn. 15; Ulmer/Hüffer, § 238 HGB Rn. 17 ff.; Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Klein, § 238 HGB Rn. 42.

37 So auch HdR-E/Pfitzer/Oser, § 238 HGB Rn. 6.

38 Vgl. HdR-E/Pfitzer/Oser, § 238 HGB Rn. 6; vgl. Bonner Handbuch/Zwirner/Busch, § 238 HGB Rn. 81.

39 Vgl. Hoffmann/Lüdenbach, § 238 HGB Rn. 2; Beck HdR/Bieg/Waschbusch, A 100 Rn. 4 ff.

40 Vgl. HdR-E/Pfitzer/Oser, § 238 HGB Rn. 6 mit Verweis auf BGH v. 26.11.1997, I B 81/97, GmbHR 1998, 388.

keit sowie Haftungsfragen und etwaige hieran anknüpfende strafrechtliche Folgen lassen sich indes nicht übertragen.⁴¹



Die Übertragung der Buchführungspflichten auf Dritte ist zulässig. Allerdings muss diese sorgfältig erfolgen und die Ergebnisse der Arbeiten müssen regelmäßig überwacht werden. Eine Entbindung von der rechtlichen Verantwortung und von möglichen Rechtsfolgen ist in keinem Fall möglich. Der Kaufmann sollte sich daher von der persönlichen (Zuverlässigkeit, Verschwiegenheit etc.) und fachlichen Eignung des externen Buchführenden überzeugen.⁴²

5. Beginn und Ende der Buchführungspflicht

Die Buchführungspflicht **beginnt**⁴³ – unabhängig von der Eintragung in das Handelsregister (die gewöhnlich nur deklaratorischen Charakter hat) – grds. mit der Aufnahme des Handelsgewerbes. Vollkaufleute⁴⁴ unterliegen der Buchführungspflicht bereits ab Gründung der Gesellschaft, was i.d.R. dem Abschluss des Gesellschaftervertrags entspricht. Nach h.M. unterliegen auch Vorbereitungsgeschäfte der Buchführungspflicht – somit sind bereits Vorgesellschaften ab dem ersten Geschäftsvorfall buchführungspflichtig.⁴⁵ Lediglich der „Kaufmann kraft Eintragung“ (§ 2 HGB) sowie die Gesellschaften mit land- und forstwirtschaftlicher Ausrichtung (§ 3 HGB) unterliegen erst mit erfolgter Handelsregistereintragung der Buchführungspflicht; hier hat die Eintragung ins Handelsregister einen konstitutiven (rechtsbegründenden) Charakter.

38



Die handelsrechtliche Buchführungspflicht beginnt grds. mit der Aufnahme des Handelsgewerbes. Der Eintragung im Handelsregister kommt vielfach nur deklaratorische Bedeutung zu.

Sind die Tatbestände der Kaufmannseigenschaft nicht mehr erfüllt, **endet**⁴⁶ die Buchführungspflicht. Während beim „Kaufmann kraft Eintragung“ hierzu lediglich die Löschung der Handelsregistereintragung erforderlich ist, endet die Pflicht beim Vollkaufmann erst dann, wenn zum einen das UN eine kaufmännische Betriebsorganisation dauerhaft nicht mehr erfordert und zum anderen die Löschung der Handelsregistereintragung erfolgt ist.

39

Für PersHG und Vollkaufleute endet die Buchführungspflicht nicht bereits durch Löschung aus dem Handelsregister oder mit der Auflösung der Gesellschaft, sondern erst mit Liquidation der Gesellschaft.⁴⁷ Diese schließt sich an die Auflösung an und umfasst die Veräußerung der VG, die Begleichung aller Schulden sowie schließlich die Verteilung eines sich ggf. ergebenden Überschusses an die Gesellschafter.

40

Neben die handelsrechtliche Buchführungspflicht tritt die **steuerliche Buchführungspflicht**.⁴⁸ Grds. nimmt § 140 AO Bezug auf die handelsrechtliche Buchführung („derivative Buchführungspflicht“; vgl. Rn. 15). Zusätzlich stellt § 141 AO eine eigenständige, originäre steuerliche Buchführungspflicht sicher.⁴⁹ Sofern es sich nicht um einen ‚kleinen‘ Kaufmann i.S.d. § 241a HGB handelt, ist die handelsrechtliche Buchführung damit maßgeblich für die steuerliche Gewinnermittlung, wes-

41

41 Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele/Quick/Wolz, § 238 HGB Rn. 16 ff.; HdR-E/Pfitzer/Oser, § 238 HGB Rn. 6.

42 Vgl. hierzu Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Graf, § 238 HGB Rn. 56.

43 Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele/Quick/Wolz, § 238 HGB Rn. 21 f.; Ulmer/Hüffer, § 238 HGB Rn. 11 f. und Rn. 16; Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Klein, § 238 HGB Rn. 35 und Rn. 45 ff.; HdR-E/Pfitzer/Oser, § 238 HGB Rn. 8.

44 Die Regelung des § 6 Abs. 2 HGB a.F., die früher den Begriff des ‚Formkaufmanns‘ für Kaufleute kraft Rechtsform bzw. Gesetz definiert hat, ist heute nicht mehr von Bedeutung, weil es sich in diesen Fällen stets um Vollkaufleute nach den §§ 1, 2 HGB handelt.

45 So auch Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Klein, § 238 HGB Rn. 35.

46 Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele/Quick/Wolz, § 238 HGB Rn. 23 ff.; Ulmer/Hüffer, § 238 HGB Rn. 13 ff. und Rn. 30; Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Klein, § 238 HGB Rn. 50 ff.; HdR-E/Pfitzer/Oser, § 238 HGB Rn. 10.

47 Vgl. Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Graf, § 238 HGB Rn. 32.

48 Vgl. umfassend HdR-E/Pfitzer/Oser, § 238 HGB Rn. 7.

49 Vgl. auch Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Klein, § 238 HGB Rn. 44; ausführlich HdR-E/Pfitzer/Oser, § 238 HGB Rn. 7.

wegen die handelsrechtlichen Buchführungspflichten auch steuerlich eine Relevanz entfalten. Neben die originären handelsrechtlichen Buchführungspflichten treten weitere steuerliche Regelungen, z.B. zum Führen eines gesonderten Wareneingangs- und Warenausgangsbuchs oder im Zusammenhang mit umsatzsteuerlichen Aufzeichnungserfordernissen. Mit Blick auf die Vorgaben an die steuerliche Buchführungspflicht sind die Anforderungen an die sog. E-Bilanz zu beachten (nach § 5b EStG). Die steuerlichen Taxonomievorgaben stellen hierbei im Einzelfall deutlich weiter gehende Anforderungen an die Detaillierung und Granularität der steuerlichen Buchführung als die handelsrechtlichen Vorgaben.



Etwaige steuerliche Vorgaben an die Buchführung (Stichwort: E-Bilanz) haben keinen Verbindlichkeitscharakter für die handelsrechtliche Buchführung. Allerdings können sich in der Praxis faktisch Auswirkungen ergeben, wenn bspw. taxonomiebedingt neue Konten angelegt und bebucht werden.

- 42 Beginn und Ende der handels- sowie steuerrechtlichen Buchführungspflicht können im Einzelfall auseinanderfallen. Ein Beispiel für das Auseinanderfallen von Beginn und Ende der Buchführungspflichten in HR und StR ist regelmäßig bei Umwandlungsvorgängen zu sehen (vgl. zu Umwandlungsvorgängen Handbuch Bilanzrecht/Hörtnagl, C.I. Rn. 1 ff.).

Beispiel zum Auseinanderfallen von Beginn und Ende der Buchführungspflicht in HR und StR

Die B-AG entsteht durch Abspaltung aus der A-AG. Spaltungsstichtag ist der 01.01.01 (Abspaltung zur Neugründung). Der Spaltungsantrag wird im Mai 01 beim zuständigen Handelsregister eingereicht und im Juli 01 von der Hauptversammlung beschlossen. Die Spaltung wird im September 01 im Handelsregister eingetragen.

Steuerlich beginnt die Buchführungspflicht der B-AG am 01.01.01. Handelsrechtlich beginnt die Buchführungspflicht mit der zivilrechtlich wirksamen Eintragung der Spaltung in das Handelsregister, also im September 01.

Die steuerliche Buchführungspflicht der A-AG bezogen auf den abgespaltenen Teil endet zum 01.01.01. Handelsrechtlich ist der abgespaltene Teil bis zum Wirksamwerden der Spaltung durch den Handelsregistereintrag im September 01 in der Buchführung abzubilden.

II. Anforderungen an die Buchführung

1. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

- 43 Die GoB⁵⁰ sind ein **unbestimmter Rechtsbegriff**. Hierbei handelt es sich nach h.M. um ein System allgemein anerkannter Regeln bzgl. der Führung von Handelsbüchern sowie zur sich anschließenden JA-Erstellung, welches zur Schließung von Gesetzeslücken und zur Reduktion von Interpretationsspielräumen dienen soll. Diese überindividuellen Verhaltensnormen sollen eine zweckorientierte Rechnungslegung gewährleisten.⁵¹
- 44 Die Möglichkeit der **Herleitung der GoB**⁵² auf dem induktiven Weg, also der (empirischen) Ableitung aus den Handlungsweisen bzw. der Buchführungspraxis eines ‚ordentlichen und ehrenwerten‘ Kaufmanns i.S.v. Handelsbräuchen, gilt – nicht nur in weitgehender Ermangelung entsprechender Subjekte – als veraltet. Eine bedeutsame und durch die BFH-Rechtsprechung legitimierte⁵³ Herleitungsmethode ist nach wie vor die deduktive Methode, wonach die Ableitung der GoB (nicht statis-

50 Vgl. *Leffson*; Beck Bil-Komm/Förschle/Usinger, § 243 HGB Rn. 1 ff.; HdJ/Baetge/Zülch, Abt. I 2 Rn. 1 ff.

51 Vgl. MünchKommHGB/Ballwieser, § 238 HGB Rn. 20.

52 Vgl. Ulmer/Hüffer, § 238 HGB Rn. 35 ff.; Beck Bil-Komm/Förschle/Usinger, § 243 HGB Rn. 12 ff.; Baetge/Kirsch/Thiele, S. 107 ff.; Beck Hdr/Bieg/Waschbusch, A 100 Rn. 39 ff.

53 Vgl. *Beisse*, StuW 1984, 1, 7.

tisch, sondern „durch Nachdenken“⁵⁴) aus den Zwecken der Rechnungslegung erfolgen soll. Inwieweit sich dieses Vorgehen als h.M. auch nach der Umsetzung des BilMoG halten kann, bleibt abzuwarten. Schließlich ergibt sich durch das BilMoG das Problem, dass sich die Zielhierarchie der Rechnungslegung verschoben und somit der Gläubigerschutz als Primärziel im Vergleich zum Informationsziel an Bedeutung verloren hat. Aufgrund der hierdurch gestiegenen Zielkonkurrenz wird voraussichtlich die hermeneutische Herleitung, die auf die ausgewogene und umfassende Berücksichtigung aller Determinanten zielt, an Bedeutung gewinnen.

2. Gebot der Überschaubarkeit der Buchführung

Ein JA muss „klar und übersichtlich sein“⁵⁵. Da die Buchführung die Basis für die JA-Erstellung ist, wirkt sich dieser **Grundsatz der Bilanzklarheit** auch auf die Buchführung aus.⁵⁶ Diese muss entsprechend so vorgenommen werden, dass „sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des UN vermitteln kann“⁵⁷. Dieses Gebot der Überschaubarkeit⁵⁸ (Übersichtlichkeit) wird insb. durch die Regelungen des § 239 HGB konkretisiert. 45

In § 238 Abs. 1 Satz 2 HGB findet sich der Hinweis auf die „**Lage des Unternehmens**“, wobei diese Formulierung von § 238 Abs. 1 Satz 1 HGB abweicht, denn dort ist lediglich von der „Lage seines [des Kaufmanns, die Verf.] Vermögens“ die Rede. Dies sollte jedoch nicht zu dem Schluss führen, in diesem Zusammenhang eine andere, geringere als die „Vermögens-, Finanz- und Ertragslage“ i.S.d. § 264 Abs. 2 HGB unter der „Lage des UN“ zu verstehen. Vielmehr sollte es zu jeder Zeit möglich sein, auf Basis der Buchführung einen Abschluss zu erstellen und somit den Zweck der Rechnungslegung ‚Selbstinformation zum Gläubigerschutz‘ zu erfüllen.⁵⁹ Dieser zieht auch das Erfordernis einer zeitnahen Buchung der einzelnen Geschäftsvorfälle nach sich. 46

Um als ‚**sachverständiger Dritter**‘ zu gelten, sollte z.B. eine i.R.e. kaufmännischen Ausbildung oder eines betriebswirtschaftlichen Studiums erworbene spezielle Sachkunde hinsichtlich der Buchführung vorliegen. Berufsexamen (wie bspw. die des WP oder des Steuerberaters) sollten nicht erforderlich, allgemeine handels- und steuerrechtliche Kenntnisse hingegen nicht ausreichend sein, um als sachverständiger Dritter zu gelten.⁶⁰ 47

Auch die geforderte **Angemessenheit bzgl. der Zeit**, die ein sachverständiger Dritter für den Überblick benötigt, lässt sich nicht abschließend definieren. Diese ist insofern als subjekt- und unternehmensindividuell zu bezeichnen, als sie von der UN-Größe und -Komplexität sowie vom Buchführungssystem und vom Ort der Buchführung (und schließlich von der konkreten Sachkunde) abhängig ist. Ein entsprechender Überblick sollte überwiegend auf Basis der Bücher und Belege vermittelt werden können. Die Möglichkeit der Überblicksgewinnung sollte jederzeit ohne wesentliche zusätzliche Auskünfte und ohne Zeitverzug bestehen.⁶¹ 48

3. Gebot der Nachvollziehbarkeit der Buchführung

Die Geschäftsvorfälle müssen sich gem. § 238 Abs. 1 Satz 3 HGB insofern nachvollziehen lassen, als eine Verknüpfung zwischen der jeweiligen Buchung und dem entsprechenden Geschäftsvorfall besteht und auch im Nachhinein hergestellt werden kann. Es soll somit möglich sein, den Zusammenhang zwischen der Entstehung und der zeitlichen Entwicklung des Geschäftsvorfalles sowie dessen 49

54 Döllner, BB 1959, 1217, 1220; Beck Bil-Komm/Förschle/Usinger, § 243 HGB Rn. 15.

55 § 243 Abs. 1 HGB.

56 Vgl. § 238 Abs. 1 Satz 2 HGB.

57 § 238 Abs. 1 Satz 2 HGB.

58 Vgl. Ulmer/Hüffer, § 238 HGB Rn. 56 ff.; HdR-E/Pfitzer/Oser, § 238 HGB Rn. 14 f.

59 Vgl. Ulmer/Hüffer, § 238 HGB Rn. 57.

60 Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele/Quick/Wolz, § 238 HGB Rn. 32; Ulmer/Hüffer, § 238 HGB Rn. 58; Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Klein, § 238 HGB Rn. 66.

61 Vgl. Ulmer/Hüffer, § 238 HGB Rn. 58; Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Klein, § 238 HGB Rn. 66; HdR-E/Pfitzer/Oser, § 238 HGB Rn. 15.

Fast fünf Jahre nach Inkrafttreten des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) sehen sich die Unternehmen ebenso wie deren Berater nach wie vor mit zahlreichen Anwendungsfragen im Zusammenhang mit den diesbezüglichen Auswirkungen auf die handelsrechtliche Rechnungslegung konfrontiert. Zudem haben inzwischen unter anderem das MicroBilG sowie die Neuregelungen zum Ordnungsgeldverfahren weitere nachhaltige Änderungen im HGB ausgelöst.

Der vor allem in mittelständischen Unternehmen sehr beliebte Systematische Praxis-kommentar Bilanzrecht bietet Ihnen in der zweiten Auflage eine kompakte Darstellung und Analyse der aktuellen rechnungslegungsspezifischen HGB-Normen. Angrenzende Themen, wie steuer- oder gesellschaftsrechtliche Fragestellungen, werden an den relevanten Stellen ergänzend behandelt. Das Werk vermittelt das gesamte Praxiswissen von der Frage des Bestehens einer Buchführungspflicht über das Erstellen des Jahresabschlusses bis zur Offenlegung im Bundesanzeiger.

- Kommentierung der Vorschriften des HGB zur Rechnungslegung sowie zur Offenlegung und – soweit im Sachzusammenhang relevant – rechtsformspezifische Regelungen
- Paragraphenorientierte Darstellung
- Steuerrechtliche Vorschriften mit Bezug zum HGB
- Gesellschaftsrechtliche Bezüge, soweit sie das Bilanzrecht betreffen
- Ausrichtung auf die Kernprobleme, die bei der Rechnungslegung auftreten
- Hilfestellung bei der Erstellung des Einzel- und des Konzernabschlusses
- Transfer nachhaltiger Praxiserfahrung nach der Reform durch das BilMoG
- Kompakte Kommentierungen der relevanten Vorschriften, kombiniert mit anschaulichen Beispielen, Arbeitshilfen, Mustern und Checklisten

DIE HERAUSGEBER

Karl Petersen, Diplom-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, München,
Dr. Christian Zwirner, Diplom-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, München
sowie
Univ.-Prof. Dr. Gerrit Brösel, Diplom-Kaufmann, Hagen.

ISBN 978-3-8462-0239-5



www.bundesanzeiger-verlag.de
www.betrifft-unternehmen.de