Petersen · Zwirner · Brösel (Hrsg.)

Systematischer Praxiskommentar

Bilanzrecht

Rechnungslegung · Offenlegung

3. Auflage

PDF
Lese-
probe

Bundesanzeiger Verlag

Leseprobe – Systematischer Praxiskommentar Bilanzrecht

Systematischer Praxiskommentar Bilanzrecht

Rechnungslegung · Offenlegung

herausgegeben von

Karl Petersen,
Diplom-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater,
München

Prof. Dr. Christian Zwirner,
Diplom-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater,
München

Univ.-Prof. Dr. Gerrit Brösel,
Diplom-Kaufmann, FernUniversität
in Hagen

3. Auflage

Bundesanzeiger Verlag

persönliches Dokument. Weiterverteilung, Mehrfachnutzung etc. nicht gestattet | © Bundesanzeiger Verlag

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
Internet: www.bundesanzeiger-verlag.de

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

Beratung und Bestellung:
Tel.: +49 (0) 221 97668-291
Fax: +49 (0) 221 97668-271
E-Mail: wirtschaft@bundesanzeiger.de

ISBN (Print): 978-3-8462-0520-4

© 2016 Bundesanzeiger Verlag GmbH, Köln

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: Günter Fabritius
Produktmanagement: Jörg Schick, Bettina Borchfeldt
Satz: Cicero Computer GmbH, Bonn
Druck und buchbinderische Verarbeitung: Medienhaus Plump GmbH, Rheinbreitbach
Titelabbildung: © rozkmina/iStockphoto

Printed in Germany

persönliches Dokument. Weiterverteilung, Mehrfachnutzung etc. nicht gestattet | © Bundesanzeiger Verlag

Lang ist der Weg durch Lehren, kurz und wirksam durch Beispiele.

Seneca

Vorwort zur 3. Auflage

2010 – 2014 – 2016 sind die Jahre, in denen die ersten drei Auflagen des vorliegenden Werkes **„Systematischer Praxiskommentar Bilanzrecht"** erschienen sind.

Im Jahre **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.

In der zweiten Auflage im Jahre **2014** waren kleinere Gesetzesänderungen – wie bspw. das MicroBilG und das Gesetz zur Reform des handelsrechtlichen Ordnungsgeldverfahrens – zu berücksichtigen.

Nun im Jahre **2016**, zwei Jahre nach dem Erscheinen der zweiten Auflage, war es erforderlich, die dritte Auflage des erfolgreich am Markt angenommenen und breit zitierten Werkes zu veröffentlichen. Zum einen führte das BilRUG zu wiederum etwas größeren Gesetzesänderungen; zum anderen befinden sich Rechnungslegungspraxis und Kommentatoren weiterhin in einer ungebremsten Dynamik, welche die Interpretation und Auslegung der Rechnungslegungsnormen des HGB betrifft. Stellvertretend ist auf die im März 2016 verabschiedete (und in diesem Kommentar berücksichtigte) Gesetzesänderung zur handelsrechtlichen Bewertung der Pensionsrückstellungen hinzuweisen. Zur besseren Übersicht über die erfolgten Änderungen wurde den Kommentierungen jeweils sowohl der Gesetzestext in der Fassung, die in der Vorauflage kommentiert wurde („a.F."), als auch in der aktuellen Fassung einschließlich der Änderungen durch das BilRUG sowie weitere Gesetze bis zum Redaktionsschluss („n.F.") vorangestellt.

Die vorliegende Neuauflage wurde umfassend überarbeitet. Der Fokus lag dabei – neben der **Aktualität** – auf einer fruchtbringenden Unterstützung zur Umsetzung der Regelungen in der **Praxis**. Hierbei wurden alle Anregungen aus dem Kreis der Nutzer dieses Werkes berücksichtigt. Das Werk legt insofern – und damit in konsequenter Fortführung der erfolgreichen Vorauflagen – 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.

Handels- und Steuerrecht entfernen sich immer weiter voneinander. Der **Mittelstand** muss sich mit komplexen Fragestellungen der Rechnungslegung auseinandersetzen. Der Praxiskommentar präzisiert deshalb die Anwendung der §§ 238 bis 315a HGB zur **Rechnungslegung 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.

persönliches Dokument. Weiterverteilung, Mehrfachnutzung etc. nicht gestattet | © Bundesanzeiger Verlag

Vorwort zur 3. Auflage

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 binden und zu gewinnen. 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. Gleichzeitig bedanken wir uns bei allen Beteiligten für das Durchhaltevermögen bei der Fertigstellung des Werkes, welche durch gesetzliche Anpassungen mehrmals verschoben werden musste.

Ebenso sind wir dem **Bundesanzeiger Verlag**, namentlich Herrn Jörg Schick, für das Vertrauen in uns als Herausgeber sowie in alle Autorinnen und Autoren zu besonderem Dank verpflichtet. Frau Bettina Borchfeldt danken wir für den unermüdlichen Lektoratseinsatz bei diesem Werk. Das Vertrauen des Verlags, den Weg der erfolgreichen Vorauflagen 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 dritte 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 weiterhin 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 Hagen, im Juni 2016

Karl Petersen **Christian Zwirner** **Gerrit Brösel**

persönliches Dokument. Weiterverteilung, Mehrfachnutzung etc. nicht gestattet | © Bundesanzeiger Verlag

Leseprobe – Systematischer Praxiskommentar Bilanzrecht

Lang ist der Weg durch Lehren, kurz und wirksam durch Beispiele.

Seneca

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 ungebremsten 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 zahl-

persönliches Dokument. Weiterverteilung, Mehrfachnutzung etc. nicht gestattet | © Bundesanzeiger Verlag

Leseprobe – Systematischer Praxiskommentar Bilanzrecht

reicher 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 Erstauflage 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**

persönliches Dokument. Weiterverteilung, Mehrfachnutzung etc. nicht gestattet | © Bundesanzeiger Verlag

Leseprobe – Systematischer Praxiskommentar Bilanzrecht

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 zugedachten 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 Praxiskommentar 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-*

persönliches Dokument. Weiterverteilung, Mehrfachnutzung etc. nicht gestattet | © Bundesanzeiger Verlag

Leseprobe – Systematischer Praxiskommentar Bilanzrecht

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**

persönliches Dokument. Weiterverteilung, Mehrfachnutzung etc. nicht gestattet | © Bundesanzeiger Verlag

Inhaltsverzeichnis

Vorwort V
Bearbeiterverzeichnis XV
Abkürzungsverzeichnis XVII
Allgemeines Literaturverzeichnis XXVII

Kommentierung des Handelsgesetzbuches (HGB)
Drittes Buch. Handelsbücher

Erster Abschnitt. Vorschriften für alle Kaufleute

Erster Unterabschnitt. Buchführung. Inventar
§ 238 Buchführungspflicht 1
§ 239 Führung der Handelsbücher 18
§ 240 Inventar 30
§ 241 Inventurvereinfachungsverfahren 46
§ 241a Befreiung von der Pflicht zur Buchführung und Erstellung eines Inventars 62

Zweiter Unterabschnitt. Eröffnungsbilanz. Jahresabschluß

Erster Titel. Allgemeine Vorschriften
§ 242 Pflicht zur Aufstellung 72
§ 243 Aufstellungsgrundsatz 76
§ 244 Sprache. Währungseinheit 91
§ 245 Unterzeichnung 94

Zweiter Titel. Ansatzvorschriften
§ 246 Vollständigkeit. Verrechnungsverbot 97
§ 247 Inhalt der Bilanz 120
§ 248 Bilanzierungsverbote und -wahlrechte 162
§ 249 Rückstellungen 172
§ 250 Rechnungsabgrenzungsposten 336
§ 251 Haftungsverhältnisse 352

Dritter Titel. Bewertungsvorschriften
§ 252 Allgemeine Bewertungsgrundsätze 372
§ 253 Zugangs- und Folgebewertung 391
§ 254 Bildung von Bewertungseinheiten 464
§ 255 Bewertungsmaßstäbe 478
§ 256 Bewertungsvereinfachungsverfahren 594
§ 256a Währungsumrechnung 612

Dritter Unterabschnitt. Aufbewahrung und Vorlage
§ 257 Aufbewahrung von Unterlagen. Aufbewahrungsfristen 626
§ 258 Vorlegung im Rechtsstreit 637
§ 259 Auszug bei Vorlegung im Rechtsstreit 640
§ 260 Vorlegung bei Auseinandersetzungen 642
§ 261 Vorlegung von Unterlagen auf Bild- oder Datenträgern 644

Vierter Unterabschnitt. Landesrecht
§ 263 Vorbehalt landesrechtlicher Vorschriften 646

persönliches Dokument. Weiterverteilung, Mehrfachnutzung etc. nicht gestattet | © Bundesanzeiger Verlag

Leseprobe – Systematischer Praxiskommentar Bilanzrecht

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; Befreiung 649
§ 264a Anwendung auf bestimmte offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften 688
§ 264b Befreiung der offenen Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften im Sinne des § 264a von der Anwendung der Vorschriften dieses Abschnitts 699
§ 264c Besondere Bestimmungen für offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften im Sinne des § 264a 714
§ 264d Kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaft 732
§ 265 Allgemeine Grundsätze für die Gliederung 747

Zweiter Titel. Bilanz

§ 266 Gliederung der Bilanz 755
§ 267 Umschreibung der Größenklassen 794
§ 267a Kleinstkapitalgesellschaften 807
§ 268 Vorschriften zu einzelnen Posten der Bilanz. Bilanzvermerke 826
§ 270 Bildung bestimmter Posten 852
§ 271 Beteiligungen. Verbundene Unternehmen 857
§ 272 Eigenkapital 875
§ 274 Latente Steuern 913
§ 274a Größenabhängige Erleichterungen 985

Dritter Titel. Gewinn- und Verlustrechnung

§ 275 Gliederung 991
§ 276 Größenabhängige Erleichterungen 1028
§ 277 Vorschriften zu einzelnen Posten der Gewinn- und Verlustrechnung 1031
§ 278 Steuern 1046

Vierter Titel. *(aufgehoben)*

Fünfter Titel. Anhang

§ 284 Erläuterung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung 1048
§ 285 Sonstige Pflichtangaben 1073
§ 286 Unterlassen von Angaben 1136
§ 288 Größenabhängige Erleichterungen 1143

Sechster Titel. Lagebericht

§ 289 Inhalt des Lageberichts 1152
§ 289a Erklärung zur Unternehmensführung 1200

Zweiter Unterabschnitt. Konzernabschluß und Konzernlagebericht

Erster Titel. Anwendungsbereich

§ 290 Pflicht zur Aufstellung 1216
§ 291 Befreiende Wirkung von EU/EWR-Konzernabschlüssen 1232
§ 292 Befreiende Wirkung von Konzernabschlüssen aus Drittstaaten 1243
§ 293 Größenabhängige Befreiungen 1253

Zweiter Titel. Konsolidierungskreis

§ 294 Einzubeziehende Unternehmen. Vorlage- und Auskunftspflichten 1272

persönliches Dokument. Weiterverteilung, Mehrfachnutzung etc. nicht gestattet | © Bundesanzeiger Verlag

Leseprobe – Systematischer Praxiskommentar Bilanzrecht

§ 296 Verzicht auf die Einbeziehung 1283

Dritter Titel. Inhalt und Form des Konzernabschlusses
§ 297 Inhalt 1301
§ 298 Anzuwendende Vorschriften. Erleichterungen 1330
§ 299 Stichtag für die Aufstellung 1343

Vierter Titel. Vollkonsolidierung
§ 300 Konsolidierungsgrundsätze. Vollständigkeitsgebot 1350
§ 301 Kapitalkonsolidierung 1363
§ 303 Schuldenkonsolidierung 1421
§ 304 Behandlung der Zwischenergebnisse 1429
§ 305 Aufwands- und Ertragskonsolidierung 1438
§ 306 Latente Steuern 1444
§ 307 Anteile anderer Gesellschafter 1463

Fünfter Titel. Bewertungsvorschriften
§ 308 Einheitliche Bewertung 1474
§ 308a Umrechnung von auf fremde Währung lautenden Abschlüssen 1488
§ 309 Behandlung des Unterschiedsbetrags 1500

Sechster Titel. Anteilmäßige Konsolidierung
§ 310 Anteilmäßige Konsolidierung 1511

Siebenter Titel. Assoziierte Unternehmen
§ 311 Definition. Befreiung 1521
§ 312 Wertansatz der Beteiligung und Behandlung des Unterschiedsbetrags 1531

Achter Titel. Konzernanhang
§ 313 Erläuterung der Konzernbilanz und der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung. Angaben zum Beteiligungsbesitz 1550
§ 314 Sonstige Pflichtangaben 1571

Neunter Titel. Konzernlagebericht
§ 315 Inhalt des Konzernlageberichts 1595

Zehnter Titel. Konzernabschluss nach internationalen Rechnungslegungsstandards
§ 315a [Konzernabschluss nach internationalen Rechnungslegungsstandards] 1616

Vierter Unterabschnitt. Offenlegung. Prüfung durch den Betreiber des Bundesanzeigers
§ 325 Offenlegung 1623
§ 325a Zweigniederlassungen von Kapitalgesellschaften mit Sitz im Ausland 1658
§ 326 Größenabhängige Erleichterungen für kleine Kapitalgesellschaften und Kleinstkapitalgesellschaften bei der Offenlegung 1664
§ 327 Größenabhängige Erleichterungen für mittelgroße Kapitalgesellschaften bei der Offenlegung 1674
§ 327a Erleichterung für bestimmte kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften 1679
§ 328 Form und Inhalt der Unterlagen bei der Offenlegung, Veröffentlichung und Vervielfältigung 1681
§ 329 Prüfungs- und Unterrichtungspflicht des Betreibers des Bundesanzeigers 1693

Stichwortverzeichnis 1697

persönliches Dokument. Weiterverteilung, Mehrfachnutzung etc. nicht gestattet | © Bundesanzeiger Verlag

Bearbeiterverzeichnis

Rechtsanwältin Dr. **Carola Bilgen**, Düsseldorf

Diplom-Kauffrau Dr. **Corinna Boecker**, Wirtschaftsprüferin/Steuerberaterin, München

Universitätsprofessor Dr. **Gerrit Brösel**, Hagen

Diplom-Handelslehrer **Daniel Büchs**, Nürnberg

Diplom-Kaufmann **Christian Burgardt**, Steuerberater, Homburg

Diplom-Kauffrau Dr. **Julia Busch**, Wirtschaftsprüferin/Steuerberaterin, München

Professor Dr. **Marcus Bysikiewicz**, Hamburg

Diplom-Kaufmann **Gerhard de la Paix**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, München

Universitätsprofessorin Dr. **Brigitte Eierle**, Bamberg

Regierungsdirektorin, Diplom-Kauffrau u. Diplom-Volkswirtin Dr. **Simone Hartmann**, Bonn

Diplom-Kaufmann Dr. **Marius Haßlinger**, Wirtschaftsprüfer, Bad Kreuznach

Diplom-Kaufmann **Christian Heine**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, München

Universitätsprofessor Dr. **Michael Hinz**, Chemnitz

Professor Dr. **Tobias Hüttche**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Basel

Malte Kähler, M. A., München

Diplom-Kaufmann Dr. **Devrimi Kaya**, Nürnberg

Rechtsanwältin **Zekiye Kaya**, Fachanwältin für Steuerrecht, Steuerberaterin, Bonn

Professor Dr. **Hanno Kirsch**, Heide und Flensburg

Diplom-Kauffrau **Beate König**, Steuerberaterin, München

Diplom-Kaufmann **Kai Peter Künkele**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, München

Diplom-Kauffrau **Sabine Lentz**, Wirtschaftsprüferin/Steuerberaterin, München

Universitätsprofessor Dr. **Michael Olbrich**, Saarbrücken

Professor Dr. **Guido Patek**, Osnabrück

Diplom-Kaufmann **Karl Petersen**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, München

Betriebswirt (BA) **Steve Petrika**, Steuerberater, Wolfsburg

Diplom-Kaufmann **Stefan Prechtl**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, München

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-Ökonom **Thomas Scheren**, Hagen

Diplom-Betriebswirt (FH) **Reinhard Schmid**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, München

Diplom-Kaufmann **Jürgen Schmidt**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, München

Diplom-Kaufmann Dr. **Guido Sopp**, CFE, Wien

Professor Dr. **Joachim S. Tanski**, Berlin und Brandenburg/Havel

persönliches Dokument. Weiterverteilung, Mehrfachnutzung etc. nicht gestattet | © Bundesanzeiger Verlag

Leseprobe – Systematischer Praxiskommentar Bilanzrecht

Bearbeiterverzeichnis

Universitätsprofessor Dr. **Patrick Velte**, Lüneburg

Professor Dr. **Hubertus Wameling**, Bielefeld

Universitätsprofessor Dr. **Gerd Waschbusch**, Saarbrücken

Assessor iuris, Diplom-Kaufmann **Jörg Wasmuth**, LL. M., Hagen

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

Gregor Zimny, M. Sc., München

Professor Dr. **Christian Zwirner**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, München

persönliches Dokument. Weiterverteilung, Mehrfachnutzung etc. nicht gestattet | © Bundesanzeiger Verlag

Leseprobe – Systematischer Praxiskommentar Bilanzrecht

Drittes Buch. Handelsbücher

Erster Abschnitt. Vorschriften für alle Kaufleute

Erster Unterabschnitt. Buchführung. Inventar

§ 238 HGB Buchführungspflicht

a.F.

(1) [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. [2]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. [3]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.

n.F. [unverändert]

(1) [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. [2]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. [3]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.

Literatur

Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzen, 13. Aufl. 2014; *Beisse*, Zum Verhältnis von Bilanzrecht und Betriebswirtschaftslehre, StuW 1984, 1; *Brösel/Freichel/Toll/Buchner*, Wirtschaftliches Prüfungswesen, 3. Aufl. 2015; *Canaris/Habersack/Schäfer* (Hrsg.), Staub HGB, Band 5, 5. Aufl. 2013; *Döllerer*, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, deren Entstehung und Ermittlung, BB 1959, 1217; *Hennrichs/Kleindiek/Watrin* (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, Band 2, 2013; *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/Kindler/Roth/Morck* (Hrsg.), Handelsgesetzbuch, 8. Aufl. 2015; *Mindermann/Brösel*, Buchführung und Jahresabschlusserstellung nach HGB, 5. Aufl. 2014; *Petersen/Zwirner*, Konzernrechnungslegung nach HGB, 2009; *Schildbach/Stobbe/Brösel*, Der handelsrechtliche Jahresabschluss, 10. Aufl. 2013; *von Wysocki/Wohlgemuth/Brösel*, Konzernrechnungslegung, 5. Aufl. 2014.

A. Allgemeines 1–5
B. Inhalt der Regelung 6–70
I. Buchführungspflicht 6–43
1. Definition und Zwecke der kaufmännischen Buchführung 6–19
2. Kaufmannseigenschaft 20–31
3. Weitere Buchführungspflichten und Abgrenzungsprobleme 32–35
4. Verantwortung für die Buchführung 36–38
5. Beginn und Ende der Buchführungspflicht .. 39–43
II. Anforderungen an die Buchführung 44–65
1. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung 44–46
2. Gebot der Überschaubarkeit der Buchführung 47–50

persönliches Dokument. Weiterverteilung, Mehrfachnutzung etc. nicht gestattet | © Bundesanzeiger Verlag

Leseprobe – Systematischer Praxiskommentar Bilanzrecht

3. Gebot der Nachvollziehbarkeit der Buchführung 51
4. Grundsätze ordnungsmäßiger Dokumentation und Organisation 52–61
a) Belegprinzipien 52
b) Zeitliche und systematische Erfassung der Geschäftsvorfälle 53–56
c) Aufbewahrung 57–60
d) Zugriff auf und Lesbarkeit der Aufzeichnungen 61
5. Ort der Buchführung 62–65
III. Folgen der Buchführungspflichtverletzung 66–70
C. Anwendungsempfehlungen 71–81
I. Abgrenzungsprobleme der Buchführungspflicht 71–74
II. Anforderungen an die Ausgestaltung der Buchführung 75–79
III. Folgen der Verletzung der Buchführungspflicht 80
IV. Aspekte der Konzernbuchführung 81

A. Allgemeines

1 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 Zielsetzungen, 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 Ausnahmen[2] – 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,[4] 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-Auffassung[5] sind bei einer **auf die internationalen Normen ausgerichteten Buchführung** die Anforderungen

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/Henckel*, § 238 HGB Rn. 2.
4 Vgl. *von Wysocki/Wohlgemuth/Brösel*, S. 34.
5 Vgl. *IDW HFA*, IDW FN 2004, 36, 38; Beck Bil-Komm/*Winkeljohann/Henckel*, § 238 HGB Rn. 103.

persönliches Dokument. Weiterverteilung, Mehrfachnutzung etc. nicht gestattet | © Bundesanzeiger Verlag

Leseprobe – Systematischer Praxiskommentar Bilanzrecht

des HGB nur erfüllt, wenn auch die nach HGB erforderlichen Buchungen jederzeit durch individuelle Korrekturbuchungen nachvollzogen werden können.

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.[6] **5**

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

B. Inhalt der Regelung

I. Buchführungspflicht

1. Definition und Zwecke der kaufmännischen Buchführung

Buchführung[7] ist die **systematische und lückenlose Dokumentation** aller Geschäftsvorfälle in einem UN in monetären Größen. Die Erfassung der Geschäftsvorfälle muss hierbei einzeln erfolgen. Die Buchführung muss schließlich so beschaffen sein, dass sich hieraus ein „normenkonformer Jahresabschluss erstellen lässt"[8]. 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.[9] **6**

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 Änderungen im Hinblick auf das Vermögen und die Schulden des Kaufmanns. In ihrem Mittelpunkt stehen die einzelnen Buchungen, die sich unmittelbar im Mengen- und Wertegerüst des Vermögens bzw. der Schulden 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.[10] Diese über die reinen, unmittelbar sich monetär niederschlagenden Buchungen hinausgehenden Sachverhalte stellen – neben der Buchführung i.e.S. – die **Buchführung i.w.S.** dar. **7**

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

Das Führen von (gebundenen) ‚(Handels-)Büchern'[11] 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, so- **8**

---

6 So auch HdR-E/*Pfitzer/Oser*, § 238 HGB Rn. 22 f.
7 Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele/*Quick/Wolz*, § 238 HGB Rn. 26 und Rn. 42; Ulmer/*Hüffer*, § 238 HGB Rn. 31 ff.; *Mindermann/Brösel*, S. 1.
8 Baetge/Kirsch/Thiele/*Quick/Wolz*, § 238 HGB Rn. 42.
9 Vgl. MünchKommHGB/*Ballwieser*, § 238 HGB Rn. 17.
10 I.d.S. auch Beck Bil-Komm/*Winkeljohann/Henckel*, § 238 HGB Rn. 97. Vgl. auch Bonner Handbuch/*Zwirner/Busch*, § 238 HGB Rn. 53.
11 Vgl. Ulmer/*Hüffer*, § 238 HGB Rn. 31 ff.; Beck Bil-Komm/*Winkeljohann/Henckel*, § 238 HGB Rn. 110.

persönliches Dokument. Weiterverteilung, Mehrfachnutzung etc. nicht gestattet | © Bundesanzeiger Verlag

Leseprobe – Systematischer Praxiskommentar Bilanzrecht

weit 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“[12].

9 Als **Geschäftsvorfälle**[13] 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 Geschäftsvorfalls grds. irrelevant. Soweit sowohl Leistung als auch Gegenleistung 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**[14] 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 dabei der sachgerechten **Trennung von privater und betrieblicher Sphäre** zu. Diese Trennung stellt eine notwendige Voraussetzung für eine zutreffende (betriebliche) Buchführung dar. Während die das Handelsgewerbe betreffenden und damit das kaufmännische Vermögen bzw. die kaufmännischen Schulden 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 In-

12 Ulmer/*Hüffer*, § 238 HGB Rn. 32.
13 Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele/*Quick/Wolz*, § 238 HGB Rn. 28 f.; Beck Bil-Komm/*Winkeljohann/Henckel*, § 238 HGB Rn. 95 ff.
14 Vgl. Beck Bil-Komm/*Winkeljohann/Henckel*, § 238 HGB Rn. 95 ff.

persönliches Dokument. Weiterverteilung, Mehrfachnutzung etc. nicht gestattet | © Bundesanzeiger Verlag

Leseprobe – Systematischer Praxiskommentar Bilanzrecht

formationen i.R.d. weiteren Berichts- und Rechenschaftspflichten der Buchführung zu dokumentieren (Buchführung i.w.S.).

Bezüglich des Vorliegens verschiedener Rechtsträger respektive wirtschaftlicher Einheiten sind die **Buchungskreise der einzelnen Einheiten** abzugrenzen. Hierbei ist regelmäßig jeweils auf das Vorliegen einer eigenständigen Kaufmannseigenschaft Bezug zu nehmen. **13**

> **!** Im Zusammenhang mit mehreren Rechtsträgern bzw. wirtschaftlichen Einheiten kommt der Abgrenzung der Buchungskreise Bedeutung zu.

I.R.d. handelsrechtlichen Buchführung werden mit der Dokumentation, dem Gläubigerschutz und der Information grds. die drei **primären Zwecke**[15] der Bilanzierung unterstützt. Die Buchführung dient entsprechend der **Dokumentation** der wirtschaftlichen Lage 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 innewohnenden Selbstinformationsfunktion des Kaufmanns (i.S.d. Möglichkeit einer Selbstkontrolle) sowie durch die Fremdinformationsfunktion, welche sich in erster Linie (aber nicht ausschließlich) auf die publizitätspflichtigen Gesellschaften bezieht, 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**[16] 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**). Darüber hinaus kodifiziert § 141 AO eine eigenständige Verpflichtung zur steuerlichen Buchführung (sog. **originäre Buchführungspflicht**), für die ebenso die handelsrechtlichen Grundsätze gelten.[17] Die **Steuerbemessung** gilt somit als sekundärer Zweck der Buchführung (vgl. Rn. 42).[18] **15**

Weitere (bspw. privatrechtliche) **Rechenschaftspflichten** sind möglich. Zu denken ist an einzelne zivilrechtliche Regelungen in Satzungen oder auf der Grundlage von Kreditverträgen. Die einzelnen Zwecke der handelsrechtlichen Buchführung lassen sich damit nicht abschließend benennen. Unabhängig vom jeweiligen Zweck bzw. 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.[19] In der Praxis können verschiedene Buchführungssysteme und -techniken verwendet werden (z.B. EDV-, Durchschreibe-, Übertragungs- oder Journalbuchführung).[20] Darüber hinaus können verschiedene Buchführungsformen (z.B. gebundene Bücher, Loseblatt, offene Posten-Liste) zur Anwendung gelangen. Regelmäßig erfolgt die Buchführung in EDV-gestützter Form.[21] **18**

---

15 Vgl. *Leffson*, S. 46; Ulmer/*Hüffer*, § 238 HGB Rn. 2 ff.; Beck Bil-Komm/*Winkeljohann/Henckel*, § 238 HGB Rn. 90; *Mindermann/Brösel*, S. 4; HdJ/*Baetge/Zülch*, Abt. I 2 Rn. 30 ff.
16 Vgl. hierzu ausführlich *Schildbach/Stobbe/Brösel*, S. 163 ff.
17 Vgl. etwa Beck HdR/*Bieg/Waschbusch*, A 110 Rn. 16 ff.
18 Vgl. HdR-E/*Pfitzer/Oser*, § 238 HGB Rn. 3.
19 Vgl. Koller/Kindler/Roth/Morck/*Morck*, § 238 HGB Rn. 4; HdR-E/*Pfitzer/Oser*, § 238 HGB Rn. 11.
20 Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele/*Quick/Wolz*, § 238 HGB Rn. 33 ff.; MünchKommHGB/*Ballwieser*, § 238 HGB Rn. 31 ff.
21 Vgl. HdR-E/*Pfitzer/Oser*, § 238 HGB Rn. 12 i.V.m. HdR-E/*Kußmaul*, § 239 HGB Rn. 38 ff.

persönliches Dokument. Weiterverteilung, Mehrfachnutzung etc. nicht gestattet | © Bundesanzeiger Verlag

Leseprobe – Systematischer Praxiskommentar Bilanzrecht

19 Der Kaufmann ist hinsichtlich der Wahl des von ihm angewandten Buchführungssystems frei (z.B. einfache Buchführung, kameralistische Buchführung, doppelte Buchführung).[22] 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 Geschäftsvorfalls 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 überlegen.[23] 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 doppelten Buchführung sichergestellt.

2. Kaufmannseigenschaft

20 Die Verpflichtung zur Buchführung knüpft an die **Kaufmannseigenschaft**[24] 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.[25]

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).[26] 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.[27]

> **!** 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.[28]

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.[29] Diese sind kumulativ, d.h. gemeinsam

---

22 Vgl. zu den einzelnen Buchführungssystemen Beck Bil-Komm/*Winkeljohann/Henckel*, § 238 HGB Rn. 118 ff.
23 So auch HdR-E/*Pfitzer/Oser*, § 238 HGB Rn. 11; i.d.S. auch Beck Bil-Komm/*Winkeljohann/Henckel*, § 238 HGB Rn. 119.
24 Vgl. hierzu auch *Schildbach/Stobbe/Brösel*, S. 105 f.
25 Vgl. *Hoffmann/Lüdenbach*, § 238 HGB Rn. 1.
26 Vgl. auch Beck Bil-Komm/*Winkeljohann/Henckel*, § 238 HGB Rn. 18.
27 Vgl. § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG; Beck Bil-Komm/*Winkeljohann/Henckel*, § 238 HGB Rn. 14.
28 Vgl. Beck Bil-Komm/*Winkeljohann/Henckel*, § 238 HGB Rn. 28 ff. Die z.B. für steuerrechtliche Zwecke beachtliche Unterscheidung zwischen gewerblich geprägten bzw. gewerblich entprägten Personengesellschaften ist für handelsrechtliche Zwecke unbeachtlich.
29 Vgl. ausführlich Beck Bil-Komm/*Winkeljohann/Henckel*, § 238 HGB Rn. 6 ff.

persönliches Dokument. Weiterverteilung, Mehrfachnutzung etc. nicht gestattet | © Bundesanzeiger Verlag

Leseprobe – Systematischer Praxiskommentar Bilanzrecht

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.

25 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.

26 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.[30]

27 Nach h.M. ist für das Vorliegen eines kaufmännischen Gewerbebetriebs die **Gewinnerzielungsabsicht** erforderlich.[31] 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.

28 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.

29 Mit Blick auf die Kaufmannseigenschaft ist im Hinblick auf Art und Umfang des nach kaufmännischer Weise eingerichteten Gewerbebetriebs (siehe Rn. 24) zwischen qualitativen und quantitativen Kriterien zu unterscheiden.[32]

30 **Qualitative Kriterien** ergeben sich aus der **Art** (dem Grunde nach) des Geschäftsbetriebs. In diesem Kontext ist darauf abzustellen, inwieweit 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.[33]

> **!** Hinsichtlich der qualitativen Kriterien sind die Intensität und die Vielfalt der Lieferungs- und Leistungsbeziehungen, der Zahlungsverkehr, die Komplexität der gesellschaftsrechtlichen Beziehungen, das Vorhandensein interner Betriebsführungsstrukturen sowie ggf. anderer gesetzl. Rechenschaftspflichten geeignet, das Vorliegen eines Handelsgewerbes zu bestimmen.

31 In der Praxis lassen sich **quantitative Kriterien** regelmäßig leichter erfassen. Es kommt auf den **Umfang** (der Höhe nach) des Geschäftsbetriebs 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.

---

30 So auch Beck Bil-Komm/*Winkeljohann/Henckel*, § 238 HGB Rn. 11; Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/*Graf*, § 238 HGB Rn. 21.
31 Vgl. Beck Bil-Komm/*Winkeljohann/Henckel*, § 238 HGB Rn. 12 m.w.N.
32 Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele/*Quick/Wolz*, § 238 HGB Rn. 12; Beck Bil-Komm/*Winkeljohann/Henckel*, § 238 HGB Rn. 6 ff.
33 So auch Beck Bil-Komm/*Winkeljohann/Henckel*, § 238 HGB Rn. 8.

persönliches Dokument. Weiterverteilung, Mehrfachnutzung etc. nicht gestattet | © Bundesanzeiger Verlag

Leseprobe – Systematischer Praxiskommentar Bilanzrecht

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

3. Weitere Buchführungspflichten und Abgrenzungsprobleme

32 Sonderregelungen hinsichtlich der einzelnen Buchführungspflichten bestehen für bestimmte Kaufleute.[34] Zu nennen sind bspw. Arbeitsgemeinschaften, Gemeinden oder öffentliche Rechtsträger, Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand, gemeinnützige Körperschaften, Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen.[35] Ebenso existieren spezielle Vorschriften für VU (vgl. auch Handbuch Bilanzrecht/*Wallasch/Mayr*, D.II. Rn. 12 ff.).[36] 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 bzw. dessen Gegenstand ergeben können, sind unterschiedliche **rechtsformabhängige Regelungen** zu beachten (bspw. §§ 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 allerdings regelmäßig kein Problem dar.[37]

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.[38]

4. Verantwortung für die Buchführung

36 Die **Verantwortung**[39] 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.[40] 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.[41] 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:[42]

- bei PersHG nach §§ 114 und 164 HGB die persönlich haftenden Gesellschafter,
- bei der AG nach § 91 AktG alle Mitglieder des Vorstands – dies gilt auch für eine dualistisch strukturierten SE,
- bei der GmbH nach § 41 GmbHG der/die Geschäftsführer,

34 Vgl. HdR-E/*Pfitzer/Oser*, § 238 HGB Rn. 4; umfassend Beck Bil-Komm/*Winkeljohann/Henckel*, § 238 HGB Rn. 35 ff.
35 Vgl. HdR-E/*Pfitzer/Oser*, § 238 HGB Rn. 4 ff.
36 Vgl. Beck Bil-Komm/*Winkeljohann/Henckel*, § 238 HGB Rn. 35 f.
37 Vgl. zu Einzelfragen der Abgrenzung Beck Bil-Komm/*Winkeljohann/Henckel*, § 238 HGB Rn. 43 ff.
38 Ausführlicher HdR-E/*Pfitzer/Oser*, § 238 HGB Rn. 5.
39 Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele/*Quick/Wolz*, § 238 HGB Rn. 15; Ulmer/*Hüffer*, § 238 HGB Rn. 17 ff.; Beck Bil-Komm/*Winkeljohann/Henckel*, § 238 HGB Rn. 57 ff.
40 So auch HdR-E/*Pfitzer/Oser*, § 238 HGB Rn. 6.
41 Vgl. HdR-E/*Pfitzer/Oser*, § 238 HGB Rn. 6; vgl. Bonner Handbuch/*Zwirner/Busch*, § 238 HGB Rn. 81.
42 Vgl. *Hoffmann/Lüdenbach*, § 238 HGB Rn. 2; Beck HdR/*Bieg/Waschbusch*, A 100 Rn. 4 ff.

persönliches Dokument. Weiterverteilung, Mehrfachnutzung etc. nicht gestattet | © Bundesanzeiger Verlag

Leseprobe – Systematischer Praxiskommentar Bilanzrecht

- bei der eingetragenen Genossenschaft nach § 24 GenG alle Mitglieder des Vorstands,
- bei sich in der Liquidation befindenden Gesellschaften die Liquidatoren.

Bei einer monistisch strukturierten SE hat nach § 22 Abs. 3 Satz 1 SEAG der Verwaltungsrat dafür Sorge zu tragen, dass die Bücher geführt werden; gleichwohl sind die geschäftsführenden Direktoren für die Aufstellung des JA verantwortlich.[43] **37**

„Die höchstpersönliche Pflicht der Buchführung [..] erfordert aber keine höchstpersönliche Erfüllung."[44] So ist es möglich, außenstehende Dritte mit der Buchführung zu betrauen. Allerdings kann die Verantwortung 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. auch nur dann von seinen unmittelbaren Aufgaben entlastet werden, wenn die Auswahl der mit diesen Aufgaben Betrauten sachgerecht und angemessen erfolgte und die Arbeiten laufend überwacht werden.[45] Im Ergebnis ist die **Delegation der Aufgaben an Dritte** zulässig. Die entsprechende Verantwortung sowie Haftungsfragen und etwaige hieran anknüpfende strafrechtliche Folgen lassen sich indes nicht übertragen.[46] **38**

! Die Übertragung der Buchführungsaufgaben 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.[47]

5. Beginn und Ende der Buchführungspflicht

Die **Buchführungspflicht beginnt**[48] – unabhängig von der Eintragung in das Handelsregister (die gewöhnlich nur deklaratorischen Charakter hat) – grds. mit der Aufnahme des Handelsgewerbes. Vollkaufleute[49] 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.[50] 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. **39**

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

---

43 Vgl. Canaris/Habersack/Schäfer/*Pöschke*, § 238 HGB Rn. 25.
44 Hennrichs/Kleindiek/Watrin/*Graf*, § 238 HGB Rn. 37.
45 Vgl. HdR-E/*Pfitzer/Oser*, § 238 HGB Rn. 6 mit Verweis auf BGH v. 26.11.1997, I B 81/97, GmbHR 1998, 388.
46 Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele/*Quick/Wolz*, § 238 HGB Rn. 16 ff.; HdR-E/*Pfitzer/Oser*, § 238 HGB Rn. 6.
47 Vgl. hierzu Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/*Graf*, § 238 HGB Rn. 56.
48 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/Henckel*, § 238 HGB Rn. 44 und Rn. 70 ff.; HdR-E/*Pfitzer/Oser*, § 238 HGB Rn. 8.
49 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.
50 So auch Beck Bil-Komm/*Winkeljohann/Henckel*, § 238 HGB Rn. 44.

persönliches Dokument. Weiterverteilung, Mehrfachnutzung etc. nicht gestattet | © Bundesanzeiger Verlag

Leseprobe – Systematischer Praxiskommentar Bilanzrecht

40 Sind die Tatbestände der Kaufmannseigenschaft nicht mehr erfüllt, **endet**[51] 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.

41 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.[52] 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.

42 Neben die handelsrechtliche Buchführungspflicht tritt die **steuerliche Buchführungspflicht**.[53] Grds. nimmt § 140 AO Bezug auf die handelsrechtliche Buchführung (‚derivative Buchführungspflicht'; vgl. Rn. 15). Sofern es sich nicht um einen ‚kleinen' Kaufmann i.S.d. § 241a HGB handelt, ist die handelsrechtliche Buchführung damit maßgeblich für die steuerliche Gewinnermittlung, weswegen die handelsrechtlichen Buchführungspflichten auch steuerlich eine Relevanz entfalten. Zusätzlich stellt § 141 AO eine eigenständige, originäre steuerliche Buchführungspflicht sicher.[54] 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 steuerliche Buchführungspflicht sind die Anforderungen an die sog. E-Bilanz zu beachten (nach § 5b EStG). Die steuerlichen Taxonomievorgaben stellen hierbei im Einzelfall deutlich höhere 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.

43 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.

---

51 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/Henckel*, § 238 HGB Rn. 78 ff.; HdR-E/*Pfitzer/Oser*, § 238 HGB Rn. 10.

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

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

54 Vgl. auch Beck Bil-Komm/*Winkeljohann/Henckel*, § 238 HGB Rn. 64; ausführlich HdR-E/*Pfitzer/Oser*, § 238 HGB Rn. 7.

persönliches Dokument. Weiterverteilung, Mehrfachnutzung etc. nicht gestattet | © Bundesanzeiger Verlag

Leseprobe – Systematischer Praxiskommentar Bilanzrecht

II. Anforderungen an die Buchführung

1. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

Die GoB[55] 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.[56] Die GoB sind zu beachten im Hinblick auf das externe Rechnungswesen, was neben der Buchführung – also den Handelsbüchern – u.a. Bilanz und GuV umfasst. Aber auch Teile des internen Rechnungswesens können von den GoB betroffen sein, sofern diese Bereiche, wie z.B. Teile der Kosten- und Leistungsrechnung für die Bewertung selbsterstellter immaterieller Vermögenspositionen und Sachanlagen, unfertiger und fertiger Erzeugnisse und Leistungen sowie anderer aktivierter Eigenleistungen herangezogen werden.[57] **44**

Das Bundesfinanzministerium hat mit Schreiben vom 14.11.2014 **Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)** veröffentlicht.[58] Die GoBD lösen die Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU) und die Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS) ab. Der Anwendungsbereich der GoBD erstreckt sich auf manuell erstellte sowie auf digitale Bücher und sonstige elektronische Aufzeichnungen und impliziert neben der Buchführung im Speziellen auch Anforderungen an die genutzten Datenverarbeitungssysteme. **45**

Die Möglichkeit der **Herleitung der GoB**[59] 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 legitimierte[60] Herleitungsmethode ist nach wie vor die deduktive Methode, wonach die Ableitung der GoB (nicht statistisch, sondern „durch Nachdenken"[61]) aus den Zwecken der Rechnungslegung erfolgen soll. Inwieweit sich dieses Vorgehen als h.M. halten kann, bleibt abzuwarten. Schließlich hat sich in den vergangenen Jahren die Schwierigkeit eines deduktiven Vorgehens erhöht, weil sich die Zweckhierarchie der Rechnungslegung im Rahmen der ‚Internationalisierung' des HGB verschoben hat.[62] Zwar gilt der Gläubigerschutz weiterhin als Primärzweck, allerdings hat dieser im Vergleich zum Informationszweck an Bedeutung verloren. Aufgrund der hierdurch gestiegenen Zweckkonkurrenz könnte die hermeneutische Herleitung, die auf die ausgewogene und umfassende Berücksichtigung aller Determinanten zielt, an Bedeutung gewinnen. **46**

2. Gebot der Überschaubarkeit der Buchführung

Ein JA muss „klar und übersichtlich sein"[63]. Da die Buchführung die Basis für die JA-Erstellung ist, wirkt sich dieser **Grundsatz der Bilanzklarheit** auch auf die Buchführung aus.[64] 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"[65]. **47**

---

55 Vgl. *Leffson*; Beck Bil-Komm/*Förschle/Usinger*, § 243 HGB Rn. 1 ff.; HdJ/*Baetge/Zülch*, Abt. I 2 Rn. 1 ff.; *Schildbach/Stobbe/Brösel*, S. 140 ff.
56 Vgl. MünchKommHGB/*Ballwieser*, § 238 HGB Rn. 20.
57 Vgl. Hennrichs/Kleindiek/Watrin/*Graf*, § 238 HGB Rn. 39 f.
58 Vgl. *Bundesfinanzministerium*, Rundschreiben vom 14.11.2014 (IV A4 - S 0316/13/10003).
59 Vgl. Ulmer/*Hüffer*, § 238 HGB Rn. 35 ff.; Beck Bil-Komm/*Förschle/Usinger*, § 243 HGB Rn. 12 ff.; *Baetge/Kirsch/Thiele*, S. 111 ff.; Beck HdR/*Bieg/Waschbusch*, A 100 Rn. 39 ff.; *Schildbach/Stobbe/Brösel*, S. 142 ff.
60 Vgl. *Beisse*, StuW 1984, 1, 7.
61 *Döllerer*, BB 1959, 1217, 1220; Beck Bil-Komm/*Förschle/Usinger*, § 243 HGB Rn. 15.
62 Siehe zu dieser Problematik *Schildbach/Stobbe/Brösel*, S. 70 ff.
63 § 243 Abs. 1 HGB.
64 Vgl. § 238 Abs. 1 Satz 2 HGB.
65 § 238 Abs. 1 Satz 2 HGB.

persönliches Dokument. Weiterverteilung, Mehrfachnutzung etc. nicht gestattet | © Bundesanzeiger Verlag

Das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) hat nicht nur in der handelsrechtlichen Rechnungslegung und Berichterstattung, sondern auch im Bereich der Offenlegung zu weitreichenden Veränderungen geführt. Diesbezüglich stehen die Unternehmen – ebenso wie deren Berater – zahlreichen Herausforderungen gegenüber. Hierbei ist der vor allem bei mittelständischen Unternehmen sehr beliebte „Systematische Praxiskommentar Bilanzrecht" ein unverzichtbarer Begleiter.

Der „Systematische Praxiskommentar Bilanzrecht" bietet Ihnen 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 und Offenlegung
- Paragraphenorientierte Darstellung mit Synopse von alter und neuer Gesetzesfassung
- Steuerrechtliche und rechtsformspezifische Vorschriften mit Bezug zur HGB-Rechnungslegung
- Ausrichtung auf die bei der Rechnungslegung auftretenden Kernprobleme
- Hilfestellung bei der Erstellung des Einzel- und des Konzernabschlusses
- Transfer nachhaltiger Praxiserfahrungen
- Kompakte Kommentierungen der relevanten Vorschriften mit anschaulichen Beispielen, Arbeitshilfen, Mustern und Checklisten

DIE HERAUSGEBER

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

„ … unverzichtbares Hilfsmittel für die nach handelsrechtlicher Rechnungslegung bilanzierenden Unternehmen … für einen breiten Anwenderkreis uneingeschränkt empfehlenswert."

(DStR – Deutsches Steuerrecht)

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