

# Bilanzrecht

Handelsbilanz – Steuerbilanz – Prüfung – Offenlegung - Gesellschaftsrecht

Bearbeitet von  
Herausgegeben von: Prof. Dr. Dirk Hachmeister, Prof. Dr. Holger Kahle, Sebastian Mock, Dr. Matthias Schüppen

1. Auflage 2018. Buch. 2650 S. Hardcover  
ISBN 978 3 504 25376 9

[Wirtschaft > Unternehmensfinanzen > Betriebliches Rechnungswesen](#)

Zu [Inhaltsverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

  
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](#) ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

Leseprobe zu



Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen

### **Bilanzrecht**

Handelsbilanz – Steuerbilanz – Prüfung – Offenlegung – Gesellschaftsrecht. Kommentar.

2018, 2650 Seiten, Kommentar, 17 x 24cm

ISBN 978-3-504-25376-9

**Regulärer Preis: 249,00 €**

Subskriptionspreis: 229,00 € (gültig bis 14.03.2018)

liche Befreiung nach § 241a HGB, ist der Kaufmann auch steuerrechtlich über § 140 AO zur Buchführung verpflichtet, ohne dass es einer Mitteilung der Finanzbehörde bedarf.<sup>1</sup>

- 17 Schwieriger ist das **Zusammenwirken von § 241a HGB mit § 141 AO**: Trotz der handelsrechtlichen Befreiung nach § 241a HGB kann im Einzelfall eine **originär steuerrechtliche Buchführungspflicht nach § 141 AO** bestehen.<sup>2</sup> § 241a HGB hat keine Auswirkung auf die originäre Buchführungspflicht<sup>3</sup> und sperrt diese nicht. So tritt handelsrechtlich nach zweifacher Unterschreitung der Schwellenwert die Befreiung nach § 241a HGB ein, während steuerrechtlich die Buchführungspflicht wegen der Mitteilung nach § 141 Abs. 2 AO fortbestehen kann.<sup>4</sup> Die Befreiung des Kaufmanns nach § 241a HGB kann, muss aber wegen divergierender Voraussetzungen nicht mit einer Freistellung von einer steuerrechtlichen Buchführungspflicht nach § 141 AO einhergehen (s. Rz. 15). Das Auseinanderlaufen beider Regelungen beeinträchtigt indes das gesetzgeberische Deregulierungsziel (s. Rz. 2) und ist rechtspolitisch fragwürdig. Bei der Rechtsanwendung ist der fehlende Gleichlauf aber mangels eines verfassungsrechtlichen Ansatzpunkts hinzunehmen.

## Zweiter Unterabschnitt Eröffnungsbilanz. Jahresabschluß

### Erster Titel Allgemeine Vorschriften

#### § 242 Pflicht zur Aufstellung

- (1) <sup>1</sup>Der Kaufmann hat zu Beginn seines Handelsgewerbes und für den Schluss eines jeden Geschäftsjahrs einen das Verhältnis seines Vermögens und seiner Schulden darstellenden Abschluss (Eröffnungsbilanz, Bilanz) aufzustellen. <sup>2</sup>Auf die Eröffnungsbilanz sind die für den Jahresabschluss geltenden Vorschriften entsprechend anzuwenden, soweit sie sich auf die Bilanz beziehen.
- (2) Er hat für den Schluss eines jeden Geschäftsjahrs eine Gegenüberstellung der Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahrs (Gewinn- und Verlustrechnung) aufzustellen.
- (3) Die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung bilden den Jahresabschluss.
- (4) <sup>1</sup>Die Absätze 1 bis 3 sind auf Einzelkaufleute im Sinn des § 241a nicht anzuwenden. <sup>2</sup>Im Fall der Neugründung treten die Rechtsfolgen nach Satz 1 schon ein, wenn die Werte des § 241a Satz 1 am ersten Abschlussstichtag nach der Neugründung nicht überschritten werden.

<b>A. Grundaussagen der Vorschrift</b>		<b>2. Aufstellungszeitpunkt</b>	
I. Regelungsgegenstand . . . . .	1	a) Einzelkaufmann . . . . .	24
II. Bedeutung und Zweck . . . . .	4	b) Personenhandelsgesellschaften . . . . .	25
III. Geltungsbereich und Verhältnis zu anderen Vorschriften		c) Kapitalgesellschaften . . . . .	26
1. Geltungsbereich . . . . .	8	d) Umwandlungen . . . . .	27
2. Verhältnis zu anderen Vorschriften		<b>3. Aufstellungsfrist . . . . .</b>	<b>28</b>
a) Verhältnis zu anderen Vorschriften des HGB . . . . .	11	4. Vorschriften zur Aufstellung der Eröffnungsbilanz (Abs. 1 Satz 2) . . . . .	34
b) Verhältnis zu steuerlichen Vorschriften . . . . .	12	5. Sanktionen bei Pflichtverletzung . . . . .	41
c) Verhältnis zum PublG . . . . .	13	II. Jahresbilanz (Abs. 1 Satz 1) . . . . .	47
IV. Rechtsentwicklung . . . . .	14	<b>C. Gewinn- und Verlustrechnung (Abs. 2) . . . . .</b>	<b>51</b>
<b>B. Eröffnungsbilanz und Jahresbilanz (Abs. 1)</b>		<b>D. Bestandteile des Jahresabschlusses (Abs. 3) . . . . .</b>	<b>57</b>
I. Eröffnungsbilanz (Abs. 1 Satz 1)		<b>E. Größenabhängige Befreiung von den Aufstellungspflichten (Abs. 4) . . . . .</b>	<b>62</b>
1. Aufstellungspflicht . . . . .	15		

1 Drüen in Tipke/Kruse, § 140 AO Rz. 20a (Stand Okt. 2012).  
2 Pöschke in Großkomm.<sup>5</sup>, § 241a HGB Rz. 4; Rätke in Klein, AO<sup>13</sup>, § 141 Rz. 2; ebenso BMF, AEAO § 141 Rz. 1 Satz 2.  
3 Claussen in Kölner Komm. RLR, § 241a HGB Rz. 12.  
4 Drüen in Tipke/Kruse, § 141 AO Rz. 1a (Stand Okt. 2015) mwN.

**Literatur:** *Blumers*, Bilanzierungsfristen, DB 1986, 2033; *Schellein*, Rechnungslegung der Personenhandelsgesellschaften, WPG. 1988, 693; *Sarx*, Bilanzierungsfragen im Rahmen einer Eröffnungsbilanz, DStR 1991, 692; *Rodewald*, Aufstellung von GmbH-Eröffnungsbilanzen, BB 1993, 1693; *Mösbauer*, Grenzen der Buchführungs- und Abschlusspflicht, DB 1995, 397; *Joswig*, Gründungsbilanz von Kapitalgesellschaften, DStR 1996, 1907; *Kersting*, Befreiung von der Buchführungs- und Bilanzierungspflicht, BB 2008, 790; *Richter*, Handelsrechtliche Buchführungspflicht, FR 2009, 804; IDW, RS HFA 7, Handelsrechtliche Rechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften, FN-IDW 2012, 189; *Scheller/Baier/Göcke*, Die Betriebsstätte einmal aus anderer Sicht, Stbg. 2014, 256; *Wiechers/Wolf*, Erstellung, Aufstellung und Feststellung des Jahresabschlusses, BBK 2015, 506.

## A. Grundaussagen der Vorschrift

### I. Regelungsgegenstand

Nach § 242 Abs. 1 Satz 1 HGB ist jeder Kaufmann dazu verpflichtet, zu Beginn seines Handelsgewerbes eine Eröffnungsbilanz und zum Schluss eines jeden Geschäftsjahres eine Bilanz nach handelsrechtlichen Vorschriften aufzustellen. Die Aufstellung einer Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) zum Schluss eines jeden Geschäftsjahres wird – im Unterschied zur Rechtslage vor dem BiRiLiG<sup>1</sup> – durch § 242 Abs. 2 HGB nunmehr ausdrücklich vorgegeben.<sup>2</sup> Der auf den Schluss eines jeden Geschäftsjahres aufzustellende Jahresabschluss besteht gem. § 242 Abs. 3 HGB aus der Bilanz (§ 242 Abs. 1 Satz 1 HGB) und der GuV (§ 242 Abs. 2 HGB). Nach § 242 Abs. 4 HGB besteht für Einzelkaufleute die Möglichkeit, neben der größenabhängigen Befreiung von der Pflicht zur Buchführung und zur Erstellung eines Inventars (§§ 238–241 HGB) auch von der Befreiungswirkung des § 241a HGB in Bezug auf die Pflicht zur Aufstellung einer Eröffnungsbilanz und eines Jahresabschlusses Gebrauch zu machen.

Die Vorschrift des § 242 HGB bildet die **Generalnorm zur Aufstellung** eines handelsrechtlichen Abschlusses (Eröffnungsbilanz, Bilanz) für alle Kaufleute, unabhängig von der Rechtsform und der Branche. Sie tritt neben die Generalnorm **zur Buchführung** (§ 238 HGB); zusammen bilden die §§ 238, 242 HGB die Grundlage für die Pflicht zur Rechnungslegung für alle Kaufleute.

Neben der Aufstellungspflicht hält § 242 HGB **Legaldefinitionen** für die Begriffe Eröffnungsbilanz (Abs. 1), Bilanz (Abs. 1), GuV (Abs. 2) sowie Jahresabschluss (Abs. 3) bereit. Diese Begriffe sind damit für alle nachfolgenden Vorschriften definiert.

### II. Bedeutung und Zweck

Die Pflicht zur Aufstellung einer Eröffnungsbilanz zu Beginn des Handelsgewerbes sowie eines Jahresabschlusses zum Schluss eines jeden Geschäftsjahres stellt eine **öffentlich-rechtliche Verpflichtung** des Kaufmanns dar.<sup>3</sup> Als öffentlich-rechtliche Verpflichtung ist die Aufstellung der Eröffnungsbilanz sowie des Jahresabschlusses eine höchstpersönliche Verpflichtung des Kaufmanns bzw. dessen gesetzlicher Vertreter und nicht delegationsfähig.<sup>4</sup> Davon ausgenommen sind jedoch Hilfspersonen, deren sich der Kaufmann bzw. dessen gesetzliche Vertreter bedienen.<sup>5</sup>

Die Zwecke der Eröffnungsbilanz sowie des Jahresabschlusses sind nach überwiegender Auffassung in der **Dokumentations-, Informations- und Ausschüttungsbemessungsfunktion** zu sehen.<sup>6</sup>

Als Elementarzweck der Buchführung und Bilanzierung gilt die **Dokumentationsfunktion**. Die Buchführung als Grundlagenfunktion für den Jahresabschluss soll dem Kaufmann – und bei Bedarf einem sachverständigen Dritten – innerhalb einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und damit eine Auskunft über die Lage des Unternehmens verschaffen können (§ 238 Abs. 1 Satz 2 HGB).<sup>7</sup> Wenngleich ein expliziter Hinweis in § 242 HGB wie auch in § 238 Abs. 1 Satz 1 HGB auf die „Lage des

1 Ges. v. 19.12.1985, BGBl. I 1985, 2355.

2 Vgl. zum deklaratorischen Charakter der Vorschrift *Ellerich/Swart* in HdR, § 242 HGB Rz. 12 (Stand Aug. 2010).

3 Vgl. *ADS*<sup>6</sup>, § 242 HGB Rz. 1; *Böcking/Gros* in Wiedmann/Böcking/Gros<sup>3</sup>, § 242 HGB Rz. 1; *Noodt* in Haufe BilKomm.<sup>7</sup>, § 242 HGB Rz. 1; *Wiechers/Wolf*, BBK 2015, 506 (508).

4 Vgl. *ADS*<sup>6</sup>, § 242 HGB Rz. 29.

5 Vgl. *ADS*<sup>6</sup>, § 242 HGB Rz. 29; *Hentschel* in Beck HdR, B 101 Rz. 4 (Stand Jan. 2009); *Förschle/Kropp* in Winkeljohann/Förschle/Deubert, Sonderbilanzen<sup>5</sup>, Kap. B Rz. 19; *Kleindiek* in MünchKomm. BilR, § 242 HGB Rz. 12.

6 Vgl. etwa *Leffson*, Buchführung<sup>7</sup>, 41 ff.; *Ballwieser* in Beck HdR, B 105 Rz. 70 ff. (Stand Okt. 2009); *Moxter*, Rechnungslegung, 3 ff.; *Coenenberg/Haller/Schultze*, Jahresabschluss<sup>24</sup>, 18 ff.; *Kleindiek* in MünchKomm. BilR, § 242 HGB Rz. 4; *Baetge/Zülch* in HdJ, Abt. I/2 Rz. 30 (Stand Sept. 2010). Zu den Funktionen der Eröffnungsbilanz vgl. auch *Förschle/Kropp* in Winkeljohann/Förschle/Deubert, Sonderbilanzen<sup>5</sup>, Kap. B Rz. 13 ff.; *Schiffers* in Schiffers/Theile, Bilanzrecht der GmbH, Rz. 4013.

7 Vgl. *ADS*<sup>6</sup>, § 242 HGB Rz. 3; *Baetge/Zülch* in HdJ, Abt. I/2 Rz. 31 (Stand Sept. 2010).

Unternehmens“ fehlt, hat auch der Jahresabschluss – wenngleich auch nur mittelbar über die Buchführung – ein Bild über die Lage des Unternehmens zu vermitteln (**Informationsfunktion**).<sup>1</sup> Diese Zielvorstellung wird dadurch erreicht, dass die nach § 242 Abs. 1 Satz 1 HGB aufzustellenden Bilanzen die Informationen über die Lage des Unternehmens auf einen Stichtag, nämlich auf den Beginn des Handelsgewerbes (Eröffnungsbilanz) und auf den Schluss eines jeden Geschäftsjahres (Jahresbilanz), komprimieren. Die Aufstellung einer Bilanz zu Beginn und zum Schluss eines jeden Geschäftsjahres gem. § 242 Abs. 1 Satz 1 HGB steht neben der Rechenschaft gegenüber Dritten zugleich aus Gründen der **Selbstinformation** und **Selbstkontrolle** im Interesse des Kaufmanns.<sup>2</sup> Schließlich trägt der verpflichtende Charakter der Bilanzaufstellung dazu bei, dass im Interesse des **Gläubigerschutzes** gehandelt wird.<sup>3</sup>

- 6 Die handelsrechtliche Aufstellungspflicht gem. § 242 Abs. 1 HGB hat auch für die **steuerliche Gewinnermittlung** Bedeutung. So verlangt das Steuerrecht über § 140 AO die Anwendung der handelsrechtlichen Buchführungspflichten auch für steuerliche Zwecke. Daneben knüpft die steuerliche Gewinnermittlung über § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG an die nach handelsrechtlichen Grundsätzen aufgestellten Abschlüsse (Eröffnungsbilanz, Bilanz) und über § 60 EStDV an die handelsrechtlichen Jahresabschlussunterlagen an.<sup>4</sup>
- 7 Darüber hinaus kann der Jahresabschluss weitere Funktionen haben, wie die **Bemessungsfunktion für Ausschüttungen** bzw. Entnahmen oder die Offenlegungsfunktion zu den wirtschaftlichen Verhältnissen nach § 18 KWG bei Kreditaufnahmen.<sup>5</sup>

### III. Geltungsbereich und Verhältnis zu anderen Vorschriften

#### 1. Geltungsbereich

- 8 **Persönlicher Geltungsbereich.** Die Pflicht zur Aufstellung einer Eröffnungsbilanz zu Beginn des Handelsgewerbes sowie eines Jahresabschlusses zum Schluss eines jeden Geschäftsjahres erstreckt sich – vorbehaltlich der Befreiung nach § 242 Abs. 4 HGB – auf alle **Kaufleute** iSd. §§ 1 ff. HGB. Die Aufstellungspflicht hängt damit wie auch die Buchführungspflicht (§ 238 HGB) maßgeblich von der Kaufmannseigenschaft ab. Zur Aufstellung verpflichtet ist danach, wer ein Handelsgewerbe betreibt (§ 1 Abs. 1 HGB). Für die Aufstellungspflicht ist nicht entscheidend, aufgrund welcher Rechtsnorm die Kaufmannseigenschaft erlangt wurde.<sup>6</sup> Die Branche ist ebenfalls unerheblich. Allerdings werden die an alle Kaufleute gestellten Anforderungen rechtsformspezifisch, in Abhängigkeit von Größenmerkmalen und Geschäftszweigen, weiter ausdifferenziert.
- 9 **Sachlicher Geltungsbereich.** Die Aufstellungspflicht des § 242 HGB umfasst das Bilanzierungsobjekt „Handelsgewerbe“.<sup>7</sup> Ein Handelsgewerbe wird als erkennbar planmäßige, auf Dauer angelegte, selbstständige, auf Gewinnerzielung ausgerichtete oder jedenfalls wirtschaftliche Tätigkeit am Markt unter Ausschluss freiberuflicher, wissenschaftlicher und künstlerischer Tätigkeit definiert, die nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert.<sup>8</sup>

Die Verpflichtung zur Aufstellung gem. § 242 Abs. 1 HGB umfasst die **gesamte unternehmerische Tätigkeit** bzw. das **gesamte Unternehmensvermögen**. Einzelkaufleute, die mehrere Handelsgewerbe betreiben und für diese jeweils verschiedene Firmen führen, haben alle Firmen in **einen** einheitlichen Jahresabschluss und damit auch in eine Eröffnungsbilanz einzubeziehen (**personenbezogen**).<sup>9</sup> Es ist nicht für jede Firma eines Einzelkaufmanns ein gesonderter Jahresabschluss bzw. eine Eröffnungsbilanz aufzustellen. Im Ergebnis richtet sich die Aufstellungspflicht gem. § 242 Abs. 1 Satz 1 HGB somit an den Kaufmann und seine gesamte unternehmerische Tätigkeit und nicht an die Firma, unter der der Kaufmann auftritt.<sup>10</sup>

Zu einem Handelsgewerbe können auch mehrere **Zweigniederlassungen** iSv. § 13 HGB (im steuerlichen Sinne **Betriebsstätten**, § 12 Nr. 2 AO) gehören.<sup>11</sup> Für diese Zweigniederlassungen besteht keine gesonderte

1 Vgl. ADS<sup>6</sup>, § 242 HGB Rz. 3; Baetge/Zülch in HdJ, Abt. I/2 Rz. 34 (Stand Sept. 2010).

2 Vgl. ADS<sup>6</sup>, § 242 HGB Rz. 2; Böcking/Gros in Wiedmann/Böcking/Gros<sup>3</sup>, § 242 HGB Rz. 3.

3 Vgl. ADS<sup>6</sup>, § 242 HGB Rz. 2; Böcking/Gros in Wiedmann/Böcking/Gros<sup>3</sup>, § 242 HGB, Rz. 3.

4 Vgl. etwa Böcking/Gros in Wiedmann/Böcking/Gros<sup>3</sup>, § 242 HGB Rz. 2.

5 Vgl. ADS<sup>6</sup>, § 242 HGB Rz. 29; Kuhn in Heidel/Schall<sup>2</sup>, § 242 HGB Rz. 11.

6 Vgl. Morck in Koller/Kindler ua.<sup>8</sup>, § 242 HGB Rz. 1.

7 Vgl. Hoffmann/Lüdenbach, NWB Kommentar Bilanzierung<sup>8</sup>, § 242 HGB Rz. 1.

8 Vgl. Hopt in Baumbach/Hopt<sup>37</sup>, § 1 HGB Rz. 12, 23.

9 Vgl. ADS<sup>6</sup>, § 242 HGB Rz. 35; Kleindiek in MünchKomm. BilR, § 242 HGB Rz. 10. Förtsche/Kropp, in Winkeljohann/Förtsche/Deubert, Sonderbilanzen<sup>5</sup>, Kap. B Rz. 20f.

10 So ausdrücklich klarstellend § 1 Abs. 5 PublG.

11 Vgl. Hoffmann/Lüdenbach, NWB Kommentar Bilanzierung<sup>8</sup>, § 242 HGB Rz. 1.

Pflicht zur Rechnungslegung nach §§ 242 ff. HGB.<sup>1</sup> Die Zweigniederlassungen sind somit in einen einheitlichen Jahresabschluss einzubeziehen.<sup>2</sup> § 242 HGB enthält hinsichtlich seines sachlichen Anwendungsbereichs auch keine territoriale Begrenzung. Für den Fall, dass das Bilanzierungsobjekt „Handelsgewerbe“ auch Zweigniederlassungen im Ausland umfasst, sind diese somit ebenfalls von der Aufstellungspflicht des § 242 Abs. 1 Satz 1 HGB erfasst und in den Jahresabschluss einzubeziehen.<sup>3</sup>

Die handelsrechtlichen Grundsätze zum Bilanzierungsobjekt „Handelsgewerbe“ gelten für die steuerlichen Pflichten, die sich aus außersteuerlichen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten ergeben, gleichermaßen (§ 140 AO). Die handelsrechtliche Verpflichtung umfasst alle (Teil-)Betriebe im steuerlichen Sinne.<sup>4</sup> Im Gegensatz zu den handelsrechtlichen Aufstellungspflichten, die auf die gesamte unternehmerische Tätigkeit abstellen (personenbezogen), stellt die **originäre steuerliche Verpflichtung** zur Bilanzierung gem. § 141 Abs. 1 Satz 1 AO nicht auf das gesamte Unternehmen, sondern auf jeden einzelnen Betrieb des Steuerpflichtigen (**betriebsbezogen**) ab.<sup>5</sup>

**Zeitlicher Geltungsbereich.** § 242 Abs. 1–3 HGB idF des BiRiLiG<sup>6</sup> gilt gem. Art. 23 Abs. 1 EGHGB zwingend seit dem Geschäftsjahr 1987, wahlweise bereits seit dem Geschäftsjahr 1986. Die im Wege des BilMoG<sup>7</sup> eingefügte Befreiungsvorschrift in § 242 Abs. 4 HGB ist gem. Art. 66 Abs. 1 EGHGB erstmals für Geschäftsjahre nach dem 31.12.2007 anzuwenden. Die im Wege des Bürokratienteilungsgesetzes<sup>8</sup> erhöhten Schwellenwerte in § 241a HGB sind für die Befreiung von der Aufstellungspflicht nach § 242 Abs. 4 HGB gem. Art. 76 EGHGB erstmals auf das nach dem 31.12.2015 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden.

## 2. Verhältnis zu anderen Vorschriften

### a) Verhältnis zu anderen Vorschriften des HGB

**§ 238 HGB.** Die Pflicht zur Aufstellung eines Abschlusses zu Beginn des Handelsgewerbes (Eröffnungsbilanz) sowie eines Abschlusses jeweils zum Schluss eines Geschäftsjahres (Bilanz) knüpft an die Buchführungspflicht nach § 238 Abs. 1 Satz 1 HGB an. Beide (General-)Normen zusammen bilden die Grundlage für die Rechnungslegungspflicht für alle Kaufleute und verfolgen das Ziel, einen Einblick in die Lage des Unternehmens zu ermöglichen.<sup>9</sup>

**§ 240 HGB.** Das verpflichtend aufzustellende Eröffnungsinventar zu Beginn des Handelsgewerbes (§ 240 Abs. 1 HGB) sowie Schlussinventar zum Ende eines jeden Geschäftsjahres (§ 240 Abs. 2 Satz 1 HGB) bilden die Grundlage für die nach § 242 Abs. 1 Satz 1 HGB aufzustellende Eröffnungsbilanz sowie die zum Schluss eines jeden Geschäftsjahres aufzustellende Bilanz.<sup>10</sup>

**§ 243 ff. HGB.** Die Aufstellung eines Jahresabschlusses (§ 242 Abs. 3 HGB) jeweils zum Schluss eines Geschäftsjahres nach handelsrechtlichen Vorschriften hat unter Berücksichtigung der allgemeinen Vorschriften (§§ 243–245 HGB), der Ansatz-, Bewertungs-, Gliederungs- und Ausweisvorschriften (§§ 246–256a HGB) sowie der Vorschriften über die Aufbewahrung und Vorlage (§§ 257–261 HGB) zu erfolgen. Für die Eröffnungsbilanz zu Beginn des Handelsgewerbes gelten die Vorschriften des Jahresabschlusses, soweit sie sich auf die Bilanz beziehen (§ 242 Abs. 1 Satz 2 HGB).

**§ 264 ff. HGB.** Neben den für alle Kaufleute geltenden Vorschriften zur Bilanzierungspflicht in § 242 HGB finden auf Kapitalgesellschaften und Personenhandelsgesellschaften iSd. § 264a HGB die weitergehenden Vorschriften der §§ 264 ff. HGB Anwendung; sie haben jedoch keine Ausstrahlungswirkung auf die für alle Kaufleute geltenden Vorschriften. Nach der Generalklausel des § 264 Abs. 2 HGB sollen die §§ 264 ff. HGB unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kapitalgesellschaften und Personenhandelsgesellschaften iSd. § 264a HGB vermitteln. Die weitergehenden Vorschriften beziehen sich insbes. auf

1 Vgl. Scheller/Baier/Göcke, Stbg. 2014, 256 (257).

2 Vgl. Hoffmann/Lüdenbach, NWB Kommentar Bilanzierung<sup>8</sup>, § 242 HGB Rz. 1.

3 Vgl. Scheller/Baier/Göcke, Stbg. 2014, 256 (257).

4 Vgl. Winkeljohann/Kropp/Siemers in Winkeljohann/Förschle/Deubert, Sonderbilanzen<sup>5</sup>, Kap. C Rz. 164.

5 Vgl. Cöster in Koenig<sup>3</sup>, § 141 AO Rz. 11; Driien in Tipke/Kruse, § 141 AO Rz. 8 (Stand Okt. 2015). Siehe auch Mösbauer, DB 1995, 397 (398); Förschle/Kropp in Winkeljohann/Förschle/Deubert, Sonderbilanzen<sup>5</sup>, Kap. B Rz. 160.

6 Ges. v. 19.12.1985, BGBl. I 1985, 2355.

7 Ges. v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102.

8 Ges. v. 28.7.2015, BGBl. I 2015, 1400.

9 Vgl. Kirsch/Harms/Siegel in BKT, Bilanzrecht, § 242 HGB Rz. 1, 5 (Stand Feb. 2010).

10 Vgl. Sarx, DStR 1991, 692 (692).

die Pflichtbestandteile des Jahresabschlusses, die Form- und Gliederung von Bilanz und GuV, die Bilanzansatz- und Bewertungsvorschriften wie auch die zusätzlichen Erläuterungs- und Angabepflichten.

**§§ 336 ff. HGB.** Für Genossenschaften gelten nach §§ 336 ff. HGB weitergehende Aufstellungspflichten hinsichtlich des Umfangs der in den Jahresabschluss (§ 242 Abs. 3 HGB) verpflichtend einzubeziehenden Bestandteile.

**§§ 340 ff. HGB.** Für Kreditinstitute iSd. § 1 Abs. 1 KWG und Finanzdienstleistungsinstitute iSd. § 1 Abs. 1a KWG gelten nach §§ 340 ff. HGB weitergehende Aufstellungspflichten hinsichtlich des Umfangs der in den Jahresabschluss (§ 242 Abs. 3 HGB) verpflichtend einzubeziehenden Bestandteile.

**§§ 341 ff. HGB.** Für Unternehmen, die den Betrieb von Versicherungsgeschäften zum Gegenstand haben und nicht Träger der Sozialversicherung sind (Versicherungsunternehmen), sowie Pensionsfonds gelten nach §§ 341 ff. HGB weitergehende Aufstellungspflichten hinsichtlich des Umfangs der in den Jahresabschluss (§ 242 Abs. 3 HGB) einzubeziehenden Bestandteile.

## b) Verhältnis zu steuerlichen Vorschriften

- 12 **§ 140 AO.** Für Zwecke der Besteuerung verlangt auch das Steuerrecht die Führung von Büchern und Aufzeichnungen. Die Verpflichtung eines jeden Kaufmanns zur Aufstellung einer Eröffnungsbilanz und einer Bilanz nach handelsrechtlichen Grundsätzen gem. § 242 Abs. 1 Satz 1 HGB gilt nach § 140 AO auch für steuerliche Zwecke. § 140 AO verzahnt den handelsrechtlichen Aufstellungsgrundsatz (§ 242 Abs. 1 Satz 1 HGB) mit den für steuerliche Zwecke notwendigen Aufzeichnungspflichten, indem er die Erfüllung der in außersteuerlichen Gesetzen verankerten Pflichten auch für steuerliche Zwecke verlangt.<sup>1</sup>

**§ 141 AO.** Für bestimmte Einzelkaufleute sieht § 242 Abs. 4 iVm. § 241a HGB neben einer größenabhängigen Befreiung von der Buchführung (§ 238 HGB) und der Erstellung eines Inventars (§ 240 HGB) auch eine Befreiung von der Aufstellung eines handelsrechtlichen Abschlusses (Eröffnungsbilanz, Bilanz) vor. Die originären steuerlichen Aufzeichnungspflichten bleiben hiervon jedoch unberührt (§ 141 Abs. 1 Satz 1 AO).<sup>2</sup> Zwar stimmen die normierten Schwellenwerte der §§ 241a HGB, 141 AO seit der Annäherung durch das BilMoG betragsmäßig überein, dennoch sind die §§ 241a HGB, 141 AO „in Randbereichen nicht vollständig kongruent“<sup>3</sup>. Im Ergebnis kann es deshalb trotz handelsrechtlicher Befreiung von der Aufstellungspflicht (§ 242 Abs. 4 iVm. § 241a HGB) zu einer originär steuerlichen Pflicht, Bücher zu führen und aufgrund jährlicher Bestandsaufnahmen regelmäßige Abschlüsse<sup>4</sup> zu erstellen, kommen.<sup>5</sup> Mangels Verweis auf § 242 Abs. 2 und 3 HGB ist für die Erfüllung der steuerlichen Pflichten gem. § 141 AO keine doppelte Buchführung mit zusätzlicher GuV erforderlich; eine einfache Buchführung reicht mithin aus.<sup>6</sup>

Die originär steuerlichen Pflichten stellen im Gegensatz zu den handelsrechtlichen Aufstellungspflichten jedoch nicht auf die gesamte unternehmerische Tätigkeit (personenbezogen), sondern auf den einzelnen (Teil-)Betrieb oder die inländische Betriebsstätte als Besteuerungsobjekt ab (**betriebsbezogen**).<sup>7</sup> Unter den Voraussetzungen des § 141 Abs. 1 Satz 1 AO kann sich so auch für einzelne (Teil-)Betriebe oder inländische Betriebsstätten eine originäre steuerliche Pflicht zur Buchführung und zur Erstellung von Abschlüssen ergeben, sofern nicht bereits eine handelsrechtliche und damit steuerliche Pflicht zur Rechnungslegung nach § 140 AO bestand.<sup>8</sup>

**§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG.** Die Handelsbilanz ist über § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG mit der steuerlichen Gewinnermittlung verknüpft; § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG transformiert die Bilanzierungspflicht gem. § 242 HGB zu

1 Vgl. *Briesemeister* in *Prinz/Kanzler*, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht<sup>2</sup>, Rz. 31 f.; *Crezelius* in *Kirchhof*<sup>15</sup>, § 5 EStG Rz. 17, 20.

2 Vgl. *Rätke* in *Klein*<sup>13</sup>, § 141 AO Rz. 2.

3 BT-Drucks. 16/10067, 46. Für einen Überblick über die unterschiedlichen Schwellenwerte vgl. *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch<sup>5</sup>, Kap. A Rz. 1124 ff. **Kritisch** hierzu *Richter*, FR 2009, 804 (806 ff.); *Müller/Reinke*, Stbg. 2008, 336 (339 f.).

4 Unter Abschlüssen sind iE die Eröffnungs- und Jahresbilanz gem. § 242 Abs. 1 Satz 1 HGB und iW der Jahresabschluss gem. § 242 Abs. 3 HGB zu verstehen, vgl. *Weber-Grellet* in *Schmidt*<sup>35</sup>, § 5 EStG Rz. 6.

5 Vgl. *Rätke* in *Klein*, AO<sup>13</sup>, § 141 Rz. 2; *Briesemeister* in *Prinz/Kanzler*, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht<sup>2</sup>, Rz. 50. Vgl. für einen Überblick möglicher Fallgruppen aufgrund sachlicher und zeitlicher Abweichungen *Richter*, FR 2009, 804 (808).

6 Vgl. *Crezelius* in *Kirchhof*<sup>15</sup>, § 5 EStG Rz. 19; *Wied* in *Blümich*, § 4 EStG Rz. 73 (Stand Okt. 2015). Siehe auch *Cöster* in *Koenig*, AO<sup>3</sup>, § 141 Rz. 27 mwN; *Drüen* in *Tipke/Kruse*, § 141 AO Rz. 35 (Stand Okt. 2015).

7 Vgl. *Cöster* in *Koenig*, AO<sup>3</sup>, § 141 Rz. 11; *Drüen* in *Tipke/Kruse*, § 141 AO Rz. 8 (Stand Okt. 2015); *Mösbauer*, DB 1995, 397 (398); *Förschle/Kropp* in *Winkeljohann/Förschle/Deubert*, Sonderbilanzen<sup>5</sup>, Kap. B Rz. 160.

8 Vgl. *Förschle/Kropp* in *Winkeljohann/Förschle/Deubert*, Sonderbilanzen<sup>5</sup>, Kap. B Rz. 160.

einer steuerlichen Verpflichtung.<sup>1</sup> Nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 EStG haben Gewerbetreibende, die ihren Gewinn durch einen Betriebsvermögensvergleich ermitteln (§§ 140, 141 AO oder freiwillig), für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach handelsrechtlichen GoB auszuweisen ist (**materielle Maßgeblichkeit**).<sup>2</sup> Die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bilden somit auch nach BilMoG die Grundlage für die steuerliche Gewinnermittlung. Die (enge) Verknüpfung der beiden Rechenwerke wurde durch das BilMoG jedoch abgeschwächt. Mit der Streichung der umgekehrten Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 1 Satz 2 EStG aF) und der Einfügung eines neuen § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 EStG können steuerliche Wahlrechte unabhängig von der Handelsbilanz ausgeübt werden.<sup>3</sup>

**§ 5b EStG.** Für Steuerpflichtige, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1, § 5 oder § 5a EStG ermitteln, besteht die Verpflichtung, den Inhalt der Handelsbilanz nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz elektronisch zu übermitteln (§ 5b Abs. 1 Satz 1 EStG).<sup>4</sup> Enthält die Handelsbilanz Ansätze oder Beträge, die den steuerlichen Vorschriften nicht entsprechen, so sind diese Ansätze und Beträge gem. § 5b Abs. 1 Satz 2 EStG durch Zusätze oder Anmerkungen den steuerlichen Vorschriften anzupassen und ebenso elektronisch zu übermitteln (sog. „Überleitungsrechnung“).<sup>5</sup> § 5b Abs. 1 Satz 1 EStG gilt gem. § 5b Abs. 1 Satz 5 EStG auch für die Eröffnungsbilanz.

**§ 60 EStDV.** Der Kaufmann ist verpflichtet, seiner Steuererklärung die handelsrechtlichen Jahresabschlussunterlagen beizufügen (§ 60 Abs. 3 EStDV). Das Steuerrecht greift somit über § 60 EStDV auf die nach handelsrechtlichen Grundsätzen aufgestellten Bestandteile des Jahresabschlusses (Bilanz, GuV, Anhang) sowie des Lage- und Prüfungsberichts zurück. Im Fall der Eröffnung eines Betriebs umfassen die Pflichtunterlagen auch eine Abschrift der Eröffnungsbilanz (§ 60 Abs. 1 Satz 1 EStDV).

### c) Verhältnis zum PubLG

Neben die handelsrechtliche Pflicht zur Aufstellung eines Abschlusses (Eröffnungsbilanz, Bilanz) treten 13 ferner die Vorschriften des **PubLG** für große Unternehmen ausgewählter Rechtsformen.<sup>6</sup> Im Wesentlichen handelt es sich hierbei um Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften außerhalb des § 264a HGB, die die Größenmerkmale (§ 5 Abs. 1 Nr. 1–3 PubLG) überschreiten.<sup>7</sup> Das PubLG begründet aber keine eigene Rechnungslegungspflicht; es geht vielmehr davon aus, dass die unter das PubLG fallenden Unternehmen einen Jahresabschluss nach § 242 HGB aufstellen (§ 5 Abs. 1 Satz 1 PubLG).<sup>8</sup> Die unter das PubLG fallenden Unternehmen haben in Ergänzung zu den Vorschriften für alle Kaufleute die Vorschriften, die das HGB für die Bilanz und die GuV der Kapitalgesellschaften bereithält, sinngemäß anzuwenden.<sup>9</sup>

## IV. Rechtsentwicklung

Bis zum Inkrafttreten des **BiRiLiG**<sup>10</sup> war die Pflicht zur Aufstellung eines Abschlusses zu Beginn des Handelsjahres (Eröffnungsbilanz) sowie zum Schluss eines jeden Geschäftsjahres (Bilanz) in § 39 HGB aF gesetzlich kodifiziert. Erst durch Einfügung des neuen Dritten Buches des HGB durch das BiRiLiG ergibt sich die Aufstellungspflicht des Kaufmanns aus § 242 HGB. Mit der Aufnahme der Bilanzierungspflicht für alle Kaufleute wurde zugleich die Verpflichtung zur Aufstellung einer GuV zum Ende eines jeden Geschäftsjahres erstmals in das HGB aufgenommen.

1 Vgl. *Drüen* in Tipke/Kruse, § 140 AO Rz. 3 (Stand Okt. 2012); *Briesemeister* in Prinz/Kanzler, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht<sup>2</sup>, Rz. 65.

2 Vgl. BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 – S 2133/09/10001 – DOK 2010/0188935, BStBl. I 2010, 239; *Weber-Grellet* in Schmidt<sup>35</sup>, § 5 EStG Rz. 28; *Anzinger* in HHR, § 5 EStG Rz. 257 f.

3 Vgl. BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 – S 2133/09/10001 – DOK 2010/0188935, BStBl. I 2010, 239; *Weber-Grellet* in Schmidt<sup>35</sup>, § 5 EStG Rz. 60 ff.

4 Vgl. BMF v. 28.9.2011 – IV C 6 – S 2133-b/11/10009 – DOK 2011/0770620, BStBl. I 2011, 855; aktualisiert durch BMF v. 5.6.2012 – IV C 6 – S 2133-b/11/10016, BStBl. 2012, 598 – DOK 2012/0492960. Vgl. auch *Briesemeister* in Prinz/Kanzler, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht<sup>2</sup>, Rz. 1260 ff.

5 Vgl. hierzu etwa *Gosch* in Kirchhof<sup>15</sup>, § 5b EStG Rz. 5; *Weber-Grellet* in Schmidt<sup>35</sup>, § 5b EStG Rz. 3.

6 Ein Unternehmen gilt dann als groß iSd. PubLG, wenn gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 PubLG an drei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen jeweils mindestens zwei der drei nachfolgenden Kriterien überschritten werden: Bilanzsumme größer 65 Mio. €, Umsatzerlöse größer 130 Mio. € und durchschnittliche Arbeitnehmerzahl im Geschäftsjahr größer 5.000.

7 Vgl. *Schulze-Osterloh* in HdJ, Abt. I/1 Rz. 81 (Stand Sept. 2016).

8 Vgl. *Kuhn* in Heidel/Schall<sup>2</sup>, § 242 HGB Rz. 20. Für einen Überblick über die Rechnungslegungspflicht nach dem PubLG vgl. IDW, WP Handbuch<sup>14</sup>, Band I, 907 ff.

9 Vgl. zur Reichweite der Verweisung in § 5 Abs. 1 Satz 2 PubLG *Schulze-Osterloh* in HdJ, Abt. I/1 Rz. 83 (Stand Sept. 2016).

10 Ges. v. 19.12.1985, BGBl. I 1985, 2355.



Im Zuge der durch das **BilMoG**<sup>1</sup> erwirkten Erleichterungen in Bezug auf die Buchführungs- und Inventarpflicht (§ 241a HGB) wurde § 242 Abs. 4 HGB neu eingefügt, der die Befreiung von Einzelkaufleuten von der Aufstellungspflicht gem. § 242 Abs. 1 Satz 1 HGB regelt. Mit dem **Bürokratieentlastungsgesetz**<sup>2</sup> wurde die Anwendung der Befreiung von der Aufstellungspflicht durch die Anhebung der Schwellenwerte in § 241a HGB auf eine größere Anzahl von Einzelkaufleuten ausgedehnt.

## B. Eröffnungsbilanz und Jahresbilanz (Abs. 1)

### I. Eröffnungsbilanz (Abs. 1 Satz 1)

#### 1. Aufstellungspflicht

- 15 Den Ausgangspunkt der handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlung bildet die Eröffnungsbilanz. Neben der Pflicht zur Buchführung (§ 238 HGB) hat jeder Kaufmann – mit Ausnahme von § 242 Abs. 4 HGB – **zu Beginn seines Handelsgewerbes** für das erste Geschäftsjahr bzw. Rumpfgeschäftsjahr einen Abschluss (Eröffnungs- bzw. Gründungsbilanz) gem. § 242 Abs. 1 Satz 1 HGB aufzustellen. Dieser soll das Verhältnis seines Vermögens und seiner Schulden darstellen und somit einen Vermögensstatus auf den Zeitpunkt des Beginns seiner gewerblichen Tätigkeit angeben.<sup>3</sup> Zugleich bildet er die Basis für die laufende Buchführung und die zukünftigen Jahresabschlüsse.<sup>4</sup>
- 16 Die Eröffnungsbilanz beinhaltet nach dem Vollständigkeitsprinzip (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB) alle Vermögensgegenstände und Schulden, die zum Betriebsvermögen gehören. Das Privatvermögen des Einzelunternehmers bzw. des Gesellschafters einer Personenhandelsgesellschaft darf nicht in die Bilanz und die auf das Privatvermögen entfallenden Aufwendungen und Erträge nicht in die GuV aufgenommen werden (§ 5 Abs. 4 PublG). Für die **Abgrenzung zwischen Betriebsvermögen und Privatvermögen** gibt es jedoch keine expliziten handelsrechtlichen Regelungen.
- 17 Bei **Einzelunternehmen** ist die Zuordnung unproblematisch für die Vermögensgegenstände oder Schulden, die nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise (§ 246 Abs. 1 Satz 2 HGB) eindeutig nur dem Betrieb (notwendiges Betriebsvermögen) oder der privaten Sphäre (notwendiges Privatvermögen) dienen. Werden Vermögensgegenstände nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise sowohl gewerblich als auch privat genutzt, ist eine eindeutige Zuordnung oftmals schwierig. In diesen Fällen steht dem Kaufmann ein **Widmungswahlrecht** zu,<sup>5</sup> sofern seine Zurechnung nicht willkürlich ist.<sup>6</sup> Eine Orientierung bieten auch die steuerlichen Zuordnungskriterien.<sup>7</sup>
- 18 Bei **Personenhandelsgesellschaften** (OHG, KG) müssen nach dem Vollständigkeitsprinzip (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB) alle Vermögensgegenstände und Schulden, die im Gesamthandsvermögen stehen, in der Eröffnungsbilanz ausgewiesen werden. Auf die betriebliche Nutzung kommt es nicht an;<sup>8</sup> entscheidend ist die Haftungswirkung für die Gesamthandsgläubiger.<sup>9</sup> **Steuerliches Sonderbetriebsvermögen** ist handelsrechtlich hingegen nicht bilanzierungsfähig. Zur steuerlichen Abgrenzung des Betriebsvermögens bei Personenhandelsgesellschaften s. Anh. 2 zu §§ 238–263 HGB.
- 19 Bei **Kapitalgesellschaften** ist die Abgrenzung unproblematisch, da es sich um eine juristische Personen handelt. In der Eröffnungsbilanz der Kapitalgesellschaft sind das gesamte in ihrem (wirtschaftlichen) Eigentum stehende Vermögen und die entsprechenden Schulden anzusetzen.<sup>10</sup>
- 20 Die Verpflichtung zur handelsrechtlichen Rechnungslegung und damit zur Aufstellung einer Eröffnungsbilanz und eines Jahresabschlusses trifft den **Einzelunternehmer** als Geschäftsinhaber persönlich.<sup>11</sup> Bei **Personenhandelsgesellschaften** trifft die Verpflichtung im Außenverhältnis die vertretungsberechtigten

1 Ges. v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102.

2 Ges. v. 28.7.2015, BGBl. I 2015, 1400.

3 Vgl. Sarx, DStR 1991, 692 (692); Förtschle/Kropp in Winkeljohann/Förtschle/Deubert, Sonderbilanzen<sup>5</sup>, Kap. B Rz. 13.

4 Vgl. Sarx, DStR 1991, 692 (692).

5 Vgl. Ballwieser in MünchKomm. HGB<sup>3</sup>, § 242 Rz. 10.

6 Vgl. ADS<sup>6</sup>, § 242 HGB Rz. 18; Ballwieser in MünchKomm. HGB<sup>3</sup>, § 242 Rz. 10.

7 Vgl. R 4.2 EStR 2012; Kanzler in Prinz/Kanzler, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht<sup>2</sup>, Rz. 480 ff.

8 Vgl. Kirsch/Harms/Siegel in BKT, Bilanzrecht, § 242 HGB Rz. 47 (Stand. Feb. 2010); Ballwieser in MünchKomm. HGB<sup>3</sup>, § 242 Rz. 10; IDW, RS HFA 7, IDW-FN 2012, 189 Rz. 10.

9 Vgl. ADS<sup>6</sup>, § 242 HGB Rz. 18; Winnefeld, Bilanz-Handbuch<sup>5</sup>, Kap. N Rz. 31.

10 Vgl. Ballwieser in MünchKomm. HGB<sup>3</sup>, § 242 Rz. 8.

11 Vgl. Bitz/Schneeloch/Wittstock, Jahresabschluss<sup>5</sup>, 120; Kleindiek in MünchKomm. BilR, § 242 HGB Rz. 10.

Gesellschafter; intern handelt es sich um eine Maßnahme der Geschäftsführung gem. §§ 114, 116 Abs. 1, 161 Abs. 2 HGB und damit um eine Verpflichtung der geschäftsführenden Gesellschafter.<sup>1</sup> Die Verpflichtung zur Aufstellung obliegt bei **Kapitalgesellschaften** als Maßnahme der Geschäftsführung den gesetzlichen Vertretern (§ 264 Abs. 1 Satz 1 HGB).

Anlass für eine Eröffnungsbilanz kann neben dem (Neu-)Beginn eines Handelsgewerbes auch die **Erweiterung** eines Kleingewerbes, die **Übernahme** eines bestehenden Handelsgewerbes unter Lebenden oder von Todes wegen oder die Neugründung infolge einer **Umwandlung** (Verschmelzung, Aufspaltung, Abspaltung, Ausgliederung) sein.<sup>2</sup> Eine Eröffnungsbilanz ist allerdings idR nicht erforderlich, wenn lediglich ein Gesellschafterwechsel bei einer Personen- oder einer Kapitalgesellschaft stattfindet und die Gesellschaft unverändert weitergeführt wird.<sup>3</sup> Ein Formwechsel begründet ebenso keine Pflicht zur Aufstellung einer Eröffnungsbilanz.<sup>4</sup> Dasselbe gilt infolge von Rechtsänderungen zur Bilanzierung (zB BilMoG).<sup>5</sup>

Die Eröffnungsbilanz schließt die notwendigen rechnungslegungsbezogenen Arbeiten zu Beginn eines Handelsgewerbes ab.<sup>6</sup> Der exakte Zeitpunkt der Aufstellung für die Eröffnungsbilanz ist jedoch nicht allgemein zu bestimmen, er ist vielmehr abhängig von der Kaufmannsart und der Rechtsform des Unternehmens (s. Rz. 21 ff.).<sup>7</sup>

Die handelsrechtliche Verpflichtung, eine Eröffnungsbilanz aufzustellen, gilt über § 140 AO auch für Zwecke der Besteuerung. Danach hat der Einzelkaufmann bzw. haben die Geschäftsführer (Personenhandels-gesellschaften) oder die gesetzlichen Vertreter (Kapitalgesellschaften) eine **steuerliche Eröffnungsbilanz** aufzustellen.<sup>8</sup> Aufgrund der ertragsteuerlichen Behandlung des „kreuzenden“ Formwechsels (§§ 190 ff. UmwG) als Vermögensübertragung (§§ 9, 25 UmwStG), ist – im Gegensatz zum Handelsrecht – auch bei einem Formwechsel eine steuerliche Eröffnungsbilanz aufzustellen.<sup>9</sup>

## 2. Aufstellungszeitpunkt

### a) Einzelkaufmann

Nach § 242 Abs. 1 Satz 1 HGB ist die Eröffnungsbilanz zu Beginn des vollkaufmännischen Handelsgewerbes aufzustellen. Ein Einzelkaufmann betreibt dann ein vollkaufmännisches Handelsgewerbe, wenn er gewerblich tätig ist und sein Unternehmen einen nach Art und Umfang in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert (§ 1 Abs. 2 HGB). **Beginn des vollkaufmännischen Handelsgewerbes** und damit Beginn der Buchführungspflicht sowie Zeitpunkt für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz ist regelmäßig die erste nach außen gerichtete Vorbereitungshandlung.<sup>10</sup> Bei umfangreichen Vorbereitungshandlungen ist die Feststellung dieses Zeitpunktes zT schwierig; hier wird es als zulässig erachtet, auf den Abschluss der Vorbereitungshandlungen abzustellen, spätestens jedoch auf den ersten nach außen gerichteten GuV-wirksamen Geschäftsvorfall.<sup>11</sup>

1 Vgl. Winkeljohann/Kropp/Siemers in Winkeljohann/Förschle/Deubert, Sonderbilanzen<sup>5</sup>, Kap. C 15 ff.; Kleindiek in MünchKomm. BilR, § 242 HGB Rz. 11.

2 Vgl. Hüffer in Ulmer, § 242 HGB Rz. 22 ff.; Ballwieser in MünchKomm. HGB<sup>3</sup>, § 242 Rz. 2. Für einen Überblick über die Aufstellungsanlässe vgl. auch Sarx, DStR 1991, S. 692 (692 f.); Förschle/Kropp in Winkeljohann/Förschle/Deubert, Sonderbilanzen<sup>5</sup>, Kap. B Rz. 30 ff.; Winkeljohann/Kropp/Siemers in Winkeljohann/Förschle/Deubert, Sonderbilanzen<sup>5</sup>, Kap. C Rz. 42.

3 Vgl. Winkeljohann/Philipp in Beck BilKomm.<sup>10</sup>, § 242 HGB Rz. 4.

4 Vgl. etwa Deubert/Hoffmann in Winkeljohann/Förschle/Deubert, Sonderbilanzen<sup>5</sup>, Kap. L Rz. 30; Hörtnagl in Schmitt/Hörtnagl/Stratz<sup>7</sup>, § 17 UmwG Rz. 84. Siehe hierzu auch IDW, RS HFA 41, IDW-FN 2012, 539 Rz. 3.

5 Vgl. Hoffmann/Lüdenbach, NWB Kommentar Bilanzierung<sup>8</sup>, § 242 HGB Rz. 5; aA Zwirner, DB 2010, 1844 ff.

6 Vgl. ADS<sup>6</sup>, § 242 HGB Rz. 10; Kleindiek in MünchKomm. BilR, § 242 HGB Rz. 19.

7 Vgl. Morck in Koller/Kindler ua<sup>8</sup>, § 242 HGB Rz. 1; Reiß in Ensthaler<sup>8</sup>, § 242 HGB Rz. 3.

8 Vgl. etwa für die steuerliche Eröffnungsbilanz des Einzelkaufmanns Förschle/Kropp in Winkeljohann/Förschle/Deubert, Sonderbilanzen<sup>5</sup>, Kap. B Rz. 158 ff.; für die steuerliche Eröffnungsbilanz der Personenhandels-gesellschaften Winkeljohann/Kropp/Siemers in Winkeljohann/Förschle/Deubert, Sonderbilanzen<sup>5</sup>, Kap. C Rz. 163 ff.; für die steuerliche Eröffnungsbilanz der Kapitalgesellschaften Winkeljohann/Büssow in Winkeljohann/Förschle/Deubert, Sonderbilanzen<sup>5</sup>, Kap. D Rz. 268 ff. sowie für die steuerliche Eröffnungsbilanz bei Umwandlungen (Verschmelzung, Spaltung) zur Neugründung Klingberg in Winkeljohann/Förschle/Deubert, Sonderbilanzen<sup>5</sup>, Kap. K Rz. 113.

9 Vgl. Klingberg in Winkeljohann/Förschle/Deubert, Sonderbilanzen<sup>5</sup>, Kap. L Rz. 190; Forst/Schaaf in Prinz/Kanzler, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht<sup>2</sup>, Rz. 1934.

10 Vgl. Ballwieser in MünchKomm. HGB<sup>3</sup>, § 242 Rz. 13; ADS<sup>6</sup>, § 242 HGB Rz. 19; Sarx, DStR 1991, 692 (692); Briese-meister in Prinz/Kanzler, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht<sup>2</sup>, Rz. 29.

11 Vgl. Ballwieser in MünchKomm. HGB<sup>3</sup>, § 242 Rz. 13; Ellerich/Swart in HdR, § 242 HGB Rz. 7 (Stand Juli 2003). Vgl. zur weiteren Diskussion ADS<sup>6</sup>, § 242 HGB Rz. 19.

**Kleingewerbetreibende**, die die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 HGB nicht erfüllen und auch nicht im Handelsregister eingetragen sind, jedoch in die Größenordnung eines Handelsgewerbes (§ 1 Abs. 2 HGB) hineinwachsen (**Erweiterung eines Kleingewerbes**), haben die Eröffnungsbilanz auf den Zeitpunkt aufzustellen, zu dem die Voraussetzungen eines Handelsgewerbes erfüllt sind.<sup>1</sup> Es wird hierbei auf die hinreichende Dokumentation der entsprechenden Geschäftsvorfälle ankommen.<sup>2</sup>

**Ein Kaufmann**, der die Kaufmannseigenschaft iSd. HGB erst durch die Eintragung in das Handelsregister (konstitutive Wirkung) erlangt, hat auf den Tag der Eintragung eine Eröffnungsbilanz aufzustellen.<sup>3</sup> Wer hingegen bereits vor der Eintragung mit einer unternehmerischen Tätigkeit begonnen hat, die einen kaufmännischen Geschäftsbetrieb erfordert, hat die Eröffnungsbilanz auf den früheren Zeitpunkt aufzustellen.<sup>4</sup> Der Erwerb der Kaufmannseigenschaft und damit der Beginn der handelsrechtlichen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten ist gem. § 140 AO auch für steuerliche Zwecke maßgebend.<sup>5</sup> Setzt die Pflicht zur Buchführung und Bilanzierung aus steuerlichen Gründen nicht bereits nach handelsrechtlichen Vorschriften ein (§ 140 AO), so ist bei Überschreiten der Grenzwerte des § 141 Abs. 1 Satz 1 AO auf Anordnung des Finanzamts eine **steuerliche Eröffnungsbilanz** auf den Beginn des Wirtschaftsjahres aufzustellen, das auf die wirksame Bekanntgabe der Mitteilung folgt (§ 141 Abs. 2 Satz 1 AO).<sup>6</sup> Es steht dem Einzelkaufmann jedoch auch frei, auf den früheren Tag der Geschäftseröffnung eine steuerliche Eröffnungsbilanz aufzustellen.<sup>7</sup>

## b) Personenhandelsgesellschaften

- 25 Die geschäftsführenden Gesellschafter haben die Eröffnungsbilanz auf den **Tag des ersten Geschäftsvorfalles** aufzustellen, wenn der Zweck der Gesellschaft von Beginn an auf den gemeinsamen Betrieb eines vollkaufmännischen Handelsgewerbes gerichtet ist,<sup>8</sup> da die Personengesellschaft bereits von Beginn an als Handelsgesellschaft anzusehen ist (§ 1 Abs. 2 HGB).

Personengesellschaften, die zunächst nur eine kleingewerbliche Tätigkeit ausgeübt haben, im Verlauf jedoch die Kriterien für das Erfordernis eines kaufmännischen Geschäftsbetriebs erfüllen, haben die Eröffnungsbilanz auf den Zeitpunkt zu erstellen, ab dem die **Anmeldepflicht zum Handelsregister** besteht; der Zeitpunkt der Eintragung ist demnach nicht maßgeblich.<sup>9</sup>

Für eine Personengesellschaft ohne vollkaufmännisches Handelsgewerbe kann die Kaufmannseigenschaft schließlich auch dadurch begründet werden, dass sie von der Möglichkeit zur Eintragung in das Handelsregister Gebrauch macht (§§ 6 Abs. 1 iVm. 105 Abs. 2 Satz 1 HGB). Maßgeblicher Zeitpunkt für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz ist dann der **Tag der Eintragung in das Handelsregister**.<sup>10</sup>

Wegen § 140 AO gelten die handelsrechtlichen Rechnungslegungspflichten bezüglich des maßgeblichen Aufstellungszeitpunkts für die handelsrechtliche Eröffnungsbilanz auch für die **steuerliche Eröffnungsbilanz**. Eine originär steuerliche Pflicht zur Aufstellung einer steuerlichen Eröffnungsbilanz (§ 141 Abs. 1 AO) ist bei Überschreiten der steuerlichen Grenzwerte und auf Anordnung des Finanzamts auf den **Beginn des Wirtschaftsjahres** aufzustellen, das auf die Bekanntgabe der Mitteilung folgt.<sup>11</sup>

1 Vgl. *Kirsch/Harms/Siegel* in BKT, Bilanzrecht, § 242 HGB Rz. 32 (Stand Feb. 2010); *Ellerich/Swart* in HdR, § 242 HGB Rz. 7 (Stand Juli 2003).

2 Vgl. *Kleindiek* in MünchKomm. BilR, § 242 HGB Rz. 22.

3 Vgl. *Kirsch/Harms/Siegel* in BKT, Bilanzrecht, § 242 HGB Rz. 32 (Stand Feb. 2010); *Förschle/Kropp* in Winkeljohann/Förschle/Deubert, Sonderbilanzen<sup>5</sup>, Kap. B Rz. 54.

4 Vgl. *Förschle/Kropp* in Winkeljohann/Förschle/Deubert, Sonderbilanzen<sup>5</sup>, Kap. B Rz. 56; *Winkeljohann/Philipps* in Beck BilKomm.<sup>10</sup>, § 242 HGB Rz. 3.

5 Vgl. *Drüen* in Tipke/Kruse, § 140 AO Rz. 18 (Stand Okt. 2012); *Cöster* in Koenig<sup>3</sup>, § 140 AO Rz. 26; *Briesemeister* in Prinz/Kanzler, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht<sup>2</sup>, Rz. 33.

6 Vgl. *Drüen* in Tipke/Kruse, § 141 AO Rz. 47 (Stand Okt. 2015); *Briesemeister* in Prinz/Kanzler, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht<sup>2</sup>, Rz. 48; *Förschle/Kropp* in Winkeljohann/Förschle/Deubert, Sonderbilanzen<sup>5</sup>, Kap. B Rz. 163.

7 Vgl. *Förschle/Kropp* in Winkeljohann/Förschle/Deubert, Sonderbilanzen<sup>5</sup>, Kap. B Rz. 163.

8 Vgl. *Winkeljohann/Kropp/Siemers* in Winkeljohann/Förschle/Deubert, Sonderbilanzen<sup>5</sup>, Kap. C Rz. 34; *Ellerich/Swart* in HdR, § 242 HGB Rz. 7 (Stand Juli 2003).

9 Vgl. *Kirsch/Harms/Siegel* in BKT, Bilanzrecht, § 242 HGB Rz. 34 (Stand Feb. 2010); *Winkeljohann/Kropp/Siemers* in Winkeljohann/Förschle/Deubert, Sonderbilanzen<sup>5</sup>, Kap. C Rz. 36.

10 Vgl. *Kirsch/Harms/Siegel* in BKT, Bilanzrecht, § 242 HGB Rz. 34 (Stand Feb. 2010); *Förschle/Kropp/Siemers* in Winkeljohann/Förschle/Deubert, Sonderbilanzen<sup>5</sup>, Kap. C Rz. 35.

11 Vgl. *Winkeljohann/Kropp/Siemers* in Winkeljohann/Förschle/Deubert, Sonderbilanzen<sup>5</sup>, Kap. C Rz. 166 mwN.

### c) Kapitalgesellschaften

Die **Gründung einer Kapitalgesellschaft** besteht aus mehreren Phasen.<sup>1</sup> Die erste Phase des Gründungsvorgangs erstreckt sich über den Zeitraum vom Gründungsbeschluss bis zum Abschluss des notariell zu beurkundenden Gesellschaftsvertrags. Die zu gründende Gesellschaft wird als Vorgründungsgesellschaft bezeichnet und geht nach Abschluss des Gesellschaftsvertrags in die Vorgesellschaft über. Die Vorgesellschaft erlangt durch Eintragung in das Handelsregister ihre Eigenschaft als Kapitalgesellschaft. In formaler Hinsicht existiert die Kapitalgesellschaft somit erst mit der Eintragung in das Handelsregister (§ 11 Abs. 1 GmbHG, § 41 Abs. 1 AktG).<sup>2</sup>

Der für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz maßgebende Zeitpunkt liegt nach Auffassung der hM zwischen dem **Tag der notariellen Beurkundung des Gesellschaftsvertrags** und damit dem Tag der Errichtung der Vorgesellschaft und dem Tag der Eintragung in das Handelsregister.<sup>3</sup> Nimmt bereits die Vorgesellschaft eine über die Gründungsmaßnahmen hinausgehende Geschäftstätigkeit auf, ist die Eröffnungsbilanz auf den Tag der Errichtung aufzustellen.<sup>4</sup> Buchführungspflicht und Aufstellungspflicht fallen in diesem Fall zusammen. Betreibt die Vorgesellschaft hingegen kein Handelsgewerbe, ist die Eröffnungsbilanz auf den Tag der Eintragung im Handelsregister aufzustellen.<sup>5</sup>

Als Formkaufmann ist die Kapitalgesellschaft stets zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich verpflichtet (§ 5 Abs. 1 EStG iVm. § 8 Abs. 1 KStG); die handelsrechtlichen Rechnungslegungspflichten sind daher auch für die Besteuerung von Bedeutung (§ 140 AO).<sup>6</sup> Die **steuerliche Eröffnungsbilanz** ist nach Möglichkeit auf den Tag der Errichtung der Vorgesellschaft aufzustellen.<sup>7</sup> Die Aufstellung der steuerlichen Eröffnungsbilanz auf einen späteren Zeitpunkt ist ebenso zulässig, sofern weder eine handelsrechtliche noch eine steuerliche Rechnungslegungspflicht besteht.<sup>8</sup>

### d) Umwandlungen

Bei Umwandlungsfällen zur Neugründung (Verschmelzung nach § 2 Nr. 2 UmwG, Spaltungen nach § 123 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 Nr. 2, Abs. 3 Nr. 2 UmwG) ist die Eröffnungsbilanz beim übernehmenden Rechtsträger auf den Beginn des Handelsgewerbes aufzustellen. Als maßgeblicher Stichtag der Eröffnungsbilanz ist der Übergang des rechtlichen Eigentums durch Eintragung der Umwandlung in das Handelsregister (§§ 20 Abs. 1, 131 Abs. 1 UmwG) oder der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums denkbar. Nach richtiger Auffassung ist bei den Umwandlungen zur Neugründung wie auch bei den Umwandlungen zur Aufnahme die Eröffnungsbilanz zum **Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums** auf den übernehmenden Rechtsträger aufzustellen.<sup>9</sup>

Die Aufstellung einer **steuerlichen Eröffnungsbilanz** in den Fällen der Umwandlung zur Neugründung hat auf den steuerlichen Übertragungsstichtag zu erfolgen.<sup>10</sup> Beim Formwechsel (§ 190 ff. UmwG) hat der neu entstandene Rechtsträger eine steuerliche Eröffnungsbilanz ebenso auf den **steuerlichen Übertragungsstichtag** aufzustellen (§ 25 Satz 2 iVm. § 9 Satz 2 Halbs. 1 UmwStG).<sup>11</sup> Dies ist – vorbehaltlich § 9

1 Vgl. zum Begriff der Gründung *Joswig*, DStR 1996, 1907 (1907).

2 Vgl. *Morck* in Koller/Kindler ua.<sup>8</sup>, § 242 HGB Rz. 1.

3 Vgl. *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch<sup>5</sup>, Kap. N Rz. 26; *Winkeljohann/Hermesmeier* in Winkeljohann/Förschle/Deubert, Sonderbilanzen<sup>5</sup>, Kap. D Rz. 68 mwN.

4 Vgl. *Rodewald*, BB 1993, 1693 (1695); *Joswig*, DStR 1996, 1907 (1909 f.); *Ellerich/Swart* in HdR, § 242 HGB Rz. 8 (Stand Juli 2003); *Kirsch/Harms/Siegel* in BKT, Bilanzrecht, § 242 HGB Rz. 38 ff. (Stand Feb. 2010); *Böcking/Gros* in Wiedmann/Böcking/Gros<sup>3</sup>, § 242 HGB Rz. 6; *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch<sup>5</sup>, Kap. N Rz. 26.

5 Vgl. *Joswig*, DStR 1996, 1907 (1909); *Kirsch/Harms/Siegel* in BKT, Bilanzrecht, § 242 HGB Rz. 37 (Stand Feb. 2010); *Ellerich/Swart* in HdR, § 242 HGB Rz. 8 (Stand Juli 2003); für das Datum der Anmeldepflicht als Stichtag *Winkeljohann/Hermesmeier* in Winkeljohann/Förschle/Deubert, Sonderbilanzen<sup>5</sup>, Kap. D Rz. 75.

6 Vgl. *Winkeljohann/Büssow* in Winkeljohann/Förschle/Deubert, Sonderbilanzen<sup>5</sup>, Kap. D Rz. 268.

7 Vgl. *Winkeljohann/Büssow* in Winkeljohann/Förschle/Deubert, Sonderbilanzen<sup>5</sup>, Kap. D Rz. 269.

8 Vgl. *Winkeljohann/Büssow* in Winkeljohann/Förschle/Deubert, Sonderbilanzen<sup>5</sup>, Kap. D Rz. 269.

9 Vgl. *Deubert/Hoffmann* in Winkeljohann/Förschle/Deubert, Sonderbilanzen<sup>5</sup>, Kap. K Rz. 12; *Ballwieser* in MünchKomm. HGB<sup>3</sup>, § 242 Rz. 14; *Bula/Pernegger* in Sagasser/Bula/Brünger, Umwandlungen<sup>4</sup>, § 10 Rz. 92, § 19 Rz. 71; *Philipp*, Verschmelzung, 146 f.; IDW, RS HFA 42 Rz. 40. **AA** (Umwandlungsstichtag) *Moszka* in Semler/Stengel<sup>3</sup>, § 24 UmwG Rz. 18; *Hörtnagl* in Schmitt/Hörtnagl/Stratz<sup>7</sup>, § 24 UmwG Rz. 8.

10 Vgl. BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 – S 1978-b/08/10001 – DOK 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314 Rz. 04.03, 12.02 iVm. 04.03. Siehe auch *van Lishaut* in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut<sup>2</sup>, § 4 UmwStG Rz. 8; *Rödder* in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut<sup>2</sup>, § 12 UmwStG Rz. 18.

11 Vgl. etwa *Klingberg* in Winkeljohann/Förschle/Deubert, Sonderbilanzen<sup>5</sup>, Kap. L Rz. 191, 211; *Birkemeier* in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut<sup>2</sup>, § 9 UmwStG Rz. 34; *Schmitt* in Schmitt/Hörtnagl/Stratz<sup>7</sup>, § 25 UmwStG Rz. 42. Siehe auch BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 – S 1978-b/08/10001 – DOK 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314 Rz. 09.01.

Satz 3 UmwStG, § 25 Satz 2 iVm. § 9 Satz 3 UmwStG – der Tag der Wirksamkeit des Formwechsels, also der Tag der Eintragung im Handelsregister.

### 3. Aufstellungsfrist

- 28 Eine Aufstellungsfrist ist für die Eröffnungsbilanz mangels Praktikabilität nicht gesondert gesetzlich geregelt.<sup>1</sup> Die gesetzliche Vorgabe des § 242 Abs. 1 Satz 1 HGB, die Aufstellung habe „zu Beginn seines Handelsgewerbes“ zu erfolgen, soll lediglich eine gewisse Zeitnähe zum Ausdruck bringen, eine konkrete Frist ist darin jedoch nicht zu sehen.<sup>2</sup> Es wird allgemein als ausreichend angesehen, wenn die Eröffnungsbilanz unter Berücksichtigung der Verhältnisse des betreffenden Unternehmens zeitnah nach dem Ende des Geschäftsjahres aufgestellt wird.<sup>3</sup>
- Allerdings kann die abstrakte Regelung des § 243 Abs. 3 HGB, wonach die Aufstellung des Jahresabschlusses innerhalb „der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit“ zu erfolgen hat, aufgrund § 242 Abs. 1 Satz 2 HGB auch für die Eröffnungsbilanz von Einzelkaufleuten und Personenhandelsgesellschaften in Anspruch genommen werden.<sup>4</sup> Für Kapitalgesellschaften und Personenhandelsgesellschaften iSd. § 264a HGB gelten demnach die Aufstellungsfristen für den Jahresabschluss auch für die Eröffnungsbilanz (§ 242 Abs. 1 Satz 2 iVm. § 264 Abs. 1 HGB).<sup>5</sup>
- 29 **Einzelkaufleute**, die nicht von der Aufstellungspflicht gem. § 242 Abs. 4 HGB ausgenommen sind, haben danach ihre Eröffnungsbilanz nach Möglichkeit innerhalb von drei Monaten, jedoch maximal von sechs Monaten aufzustellen.<sup>6</sup>
- 30 **Personenhandelsgesellschaften** außerhalb von § 264a HGB haben nach § 242 Abs. 1 Satz 2 HGB iVm. § 243 Abs. 3 HGB eine Aufstellungsfrist für die Eröffnungsbilanz von sechs Monaten einzuhalten.<sup>7</sup>
- 31 Für **Kapitalgesellschaften** und **Personenhandelsgesellschaften** iSd. § 264a HGB gelten die Aufstellungsfristen für den Jahresabschluss gem. § 242 Abs. 1 Satz 2 HGB iVm. § 264 Abs. 1 Satz 2 von drei Monaten.<sup>8</sup> Kleine Kapitalgesellschaften (ebenso Kleinstkapitalgesellschaften iSd. § 267a HGB) und kleine Personenhandelsgesellschaften iSd. § 264a HGB haben gem. § 264 Abs. 1 Satz 3 HGB eine Frist von sechs Monaten einzuhalten, sofern dies einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entspricht.<sup>9</sup>
- 32 Für Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften außerhalb des § 264a HGB, die die Größenkriterien des § 1 Abs. 1 PublG erfüllen, verkürzt sich die Aufstellungsfrist für die Eröffnungsbilanz auf drei Monate (§ 5 Abs. 1 PublG). Bedeutung erlangt die kurze Aufstellungsfrist nach dem PublG insbes. in Einbringungs- und Übernahmefällen.<sup>10</sup>
- 33 Eine eigenständige steuergesetzlich normierte Aufstellungsfrist für die **steuerliche Eröffnungsbilanz** existiert ebenso nicht. Für die steuerliche Eröffnungsbilanz erlangen deshalb die handelsrechtlichen Aufstellungsfristen (§ 243 Abs. 3 iVm. § 242 Abs. 1 Satz 2 HGB) zugleich Gültigkeit, da die handelsrechtlichen Pflichten auch für Zwecke der Besteuerung zu erfüllen sind (§ 140 AO) sowie § 141 Abs. 1 Satz 2 AO auf

1 Vgl. *Förschle/Kropp* in Winkeljohann/Förschle/Deubert, Sonderbilanzen<sup>5</sup>, Kap. B Rz. 63; *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch<sup>5</sup>, Kap. N Rz. 28.

2 Vgl. (noch zur Vorgängernorm § 39 HGB aF) *Blumers*, Bilanzierungstatbestände, 51 ff. Ebenso *Förschle/Kropp* in Winkeljohann/Förschle/Deubert, Sonderbilanzen<sup>5</sup>, Kap. B Rz. 63.

3 Vgl. BVerfG v. 15.3.1978 – 2 BvR 927/76, NJW 1978, 1423 (1424). Siehe auch *Förschle/Kropp* in Winkeljohann/Förschle/Deubert, Sonderbilanzen<sup>5</sup>, Kap. B Rz. 63.

4 Vgl. *ADS*<sup>6</sup>, § 242 HGB Rz. 27; *Hüffer* in Ulmer, § 242 HGB Rz. 28; *Böcking/Gros* in Wiedmann/Böcking/Gros<sup>3</sup>, § 242 HGB Rz. 8; *Ballwieser* in MünchKomm. HGB<sup>3</sup>, § 242 Rz. 15; *Ellerich/Swart* in HdR, § 242 HGB Rz. 6 (Stand Juli 2003).

5 Vgl. *Hüffer* in Ulmer, § 242 HGB Rz. 30; *Ballwieser* in MünchKomm. HGB<sup>3</sup>, § 242 Rz. 15; *Kleindiek* in MünchKomm. BilR, § 242 HGB Rz. 12.

6 Vgl. *Hüffer* in Ulmer, § 242 HGB Rz. 29. Tendenziell für eine Frist von sechs Monaten *Ellerich/Swart* in HdR, § 242 HGB Rz. 6 (Stand Juli 2003); *ADS*<sup>6</sup>, § 242 HGB Rz. 27.

7 Vgl. *Winkeljohann/Kropp/Siemers* in Winkeljohann/Förschle/Deubert, Sonderbilanzen<sup>5</sup>, Kap. C Rz. 40.

8 Vgl. *Ballwieser* in MünchKomm. HGB<sup>3</sup>, § 242 Rz. 15; *Kirsch/Harms/Siegel* in BKT, Bilanzrecht, § 242 HGB Rz. 43 (Stand Feb. 2010).

9 Vgl. nur *Hüffer* in Ulmer, § 242 HGB Rz. 30; *Ballwieser* in MünchKomm. HGB<sup>3</sup>, § 242 Rz. 15; *Ellerich/Swart* in HdR, § 242 HGB Rz. 6 (Stand Juli 2003). Die Fristverlängerung mangels ordnungsmäßigen Geschäftsgangs **ablehnend** *Langseder*, Beck'sches Handbuch der GmbH<sup>5</sup>, § 9 Rz. 52; *Merkt* in Baumbach/Hopt<sup>37</sup>, § 242 HGB Rz. 1; *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch<sup>5</sup>, Kap. N Rz. 28. Ebenso bereits *Blumers*, DB 1986, 2033 (2036) („unverzüglich zu erstellen“).

10 Vgl. für Einzelkaufleute *Förschle/Kropp* in Winkeljohann/Förschle/Deubert, Sonderbilanzen<sup>5</sup>, Kap. B Rz. 66; für Personenhandelsgesellschaften *Winkeljohann/Kropp/Siemers* in Winkeljohann/Förschle/Deubert, Sonderbilanzen<sup>5</sup>, Kap. C Rz. 41.

die handelsrechtlichen Bilanzierungsgrundsätze verweist.<sup>1</sup> Darüber hinaus hat sie in jedem Fall vor der Aufstellung der Steuerbilanz am nächstfolgenden Bilanzstichtag zu erfolgen, da sie als Ausgangspunkt des Betriebsvermögensvergleichs (§ 4 Abs. 1 Satz 1 EStG) gilt sowie gem. § 60 Abs. 1 Satz 1 EStDV als Abschrift den Steuererklärungen beizufügen ist.<sup>2</sup>

#### 4. Vorschriften zur Aufstellung der Eröffnungsbilanz (Abs. 1 Satz 2)

Nach § 242 Abs. 1 Satz 2 HGB sind auf die Eröffnungsbilanz die für den Jahresabschluss geltenden Vorschriften entsprechend anzuwenden, soweit sie sich auf die Bilanz beziehen. Damit betrifft der Verweis nur (1) die Vorschriften über die Aufstellung des Jahresabschlusses und (2) die Vorschriften, die die Bilanz als eigenständigen Pflichtbestandteil des Jahresabschlusses (§ 242 Abs. 3 HGB) betreffen. Für die GuV bleibt demnach kein Anwendungsbereich.<sup>3</sup>

Die Anordnung, die Vorschriften über den Jahresabschluss entsprechend anzuwenden, umfasst die **allgemeinen Vorschriften** (§§ 243–245 HGB), die **Ansatz-, Bewertungs-, Gliederungs- und Ausweisvorschriften** (§§ 246–256a HGB) sowie die Vorschriften über die **Aufbewahrung und Vorlage** (§§ 257–261 HGB).<sup>4</sup>

Für **Kapitalgesellschaften** und **Personengesellschaften iSd. § 264a HGB** sind zusätzlich die ergänzenden Vorschriften der §§ 264 ff. HGB zu beachten. Die Aufstellung eines **Anhangs** und eines **Lageberichts** steht allerdings dem Wortlaut des § 242 Abs. 1 Satz 1 HGB („Eröffnungsbilanz“) entgegen und ist deshalb nicht notwendig.<sup>5</sup> Die entsprechenden Angaben und Davon-Vermerke sind vielmehr direkt in der Eröffnungsbilanz vorzunehmen.<sup>6</sup>

Für die Eröffnungsbilanz besteht grundsätzlich **keine gesetzliche Prüfungspflicht**, da die Vorschriften über die Prüfung (§§ 316 ff. HGB) keine „für den Jahresabschluss geltenden Vorschriften“ gem. § 242 Abs. 1 Satz 2 HGB darstellen.<sup>7</sup> Eine Prüfung auf freiwilliger Basis (zB durch Gesellschaftsvertrag oder Gesellschafterbeschluss) steht dem allerdings nicht entgegen. Die gesetzliche Prüfung der Bilanzwerte der Eröffnungsbilanz erfolgt bei den der Prüfungspflicht unterliegenden Gesellschaften im Rahmen der Prüfung des ersten Jahresabschlusses.<sup>8</sup>

Eine **gesetzliche Prüfungspflicht** ergibt sich allerdings für die **AG** und **KGaA** aus § 33 AktG.<sup>9</sup> Nach § 33 Abs. 1 AktG haben die Mitglieder des Vorstands und des Aufsichtsrats den Hergang der Gründung zu prüfen. Eine zusätzliche Prüfung durch einen externen Gründungsprüfer hat – vorbehaltlich der Ausnahmen in § 33a AktG – nur unter den Umständen des § 33 Abs. 2 Nr. 1–4 AktG zu erfolgen (§ 33 Abs. 2–5 AktG). Wenngleich im Unterschied zur AG der Hergang der Gründung der GmbH deutlich weniger geprüft wird, besteht auch bei der **GmbH** für die Gründergesellschaften eine Pflicht zur Aufstellung eines **Sachgründungsberichts** im Fall von Sacheinlagen (§ 5 Abs. 4 Satz 2 GmbHG).<sup>10</sup>

1 Vgl. Joswig, DStR 1996, 1907 (1911).

2 Vgl. Förtschle/Kropp in Winkeljohann/Förtschle/Deubert, Sonderbilanzen<sup>5</sup>, Kap. B Rz. 64; Winkeljohann/Büssow in Winkeljohann/Förtschle/Deubert, Sonderbilanzen<sup>5</sup>, Kap. D Rz. 268; Joswig, DStR 1996, 1907 (1909). Siehe auch Driien in Tipke/Kruse, § 141 AO Rz. 36 (Stand Okt. 2015).

3 Vgl. Winnefeld, Bilanz-Handbuch<sup>5</sup>, Kap. N Rz. 29; Schifffers in Schifffers/Theile, Bilanzrecht der GmbH, Rz. 4018.

4 Vgl. für eine Übersicht etwa ADS<sup>6</sup>, § 242 HGB Rz. 26; Förtschle/Kropp in Winkeljohann/Förtschle/Deubert, Sonderbilanzen<sup>5</sup>, Kap. B Rz. 25.

5 Vgl. Hüffer in Ulmer, § 242 HGB Rz. 32; Kirsch/Harms/Siegel in BKT, Bilanzrecht, § 242 HGB Rz. 68 f. (Stand Feb. 2010); Pöschke in Großkomm.<sup>5</sup>, § 242 HGB Rz. 33. **AA** Winkeljohann/Hermesmeier in Winkeljohann/Förtschle/Deubert, Sonderbilanzen<sup>5</sup>, Kap. D Rz. 11, die die Aufstellung eines Anhangs für zweckmäßig halten. So wohl auch Schifffers in Schifffers/Theile, Bilanzrecht der GmbH, Rz. 4019.

6 Vgl. Kirsch/Harms/Siegel in BKT, Bilanzrecht, § 242 HGB Rz. 68 (Stand Feb. 2010).

7 So die ganz hM, vgl. etwa für den Einzelkaufmann Förtschle/Kropp in Winkeljohann/Förtschle/Deubert, Sonderbilanzen<sup>5</sup>, Kap. B Rz. 24, 143; für Personenhandelsgesellschaften Winkeljohann/Kropp/Siemers in Winkeljohann/Förtschle/Deubert, Sonderbilanzen<sup>5</sup>, Kap. C Rz. 148; für Kapitalgesellschaften Winkeljohann/Schellhorn in Winkeljohann/Förtschle/Deubert, Sonderbilanzen<sup>5</sup>, Kap. D Rz. 254. Ebenso Kirsch/Harms/Siegel in BKT, Bilanzrecht, § 242 HGB Rz. 64 (Stand Feb. 2010); Pöschke in Großkomm.<sup>5</sup>, § 242 HGB Rz. 33; Merkt in Baumbach/Hopt<sup>37</sup>, § 242 HGB Rz. 1.

8 Vgl. Kirsch/Harms/Siegel in BKT, Bilanzrecht, § 242 HGB Rz. 65 (Stand Feb. 2010); Kuhn in Heidel/Schall<sup>2</sup>, § 242 HGB Rz. 6.

9 Vgl. hierzu ausführlich Zätzsch/Maul in Müller/Rödter, Handbuch der AG<sup>2</sup>, § 2 Rz. 23 ff.

10 Vgl. Schifffers in Schifffers/Theile, Bilanzrecht der GmbH, Rz. 4048.

- 39 Für die Eröffnungsbilanz besteht auch keine **Offenlegungspflicht** nach § 325 HGB, weil die Offenlegungsvorschriften nicht zu den Vorschriften gem. § 242 Abs. 1 Satz 2 HGB gehören.<sup>1</sup> Eine Offenlegung der Werte der Eröffnungsbilanz bei publizitätspflichtigen Gesellschaften erfolgt jedoch indirekt über die Offenlegung des ersten Jahresabschlusses.<sup>2</sup>
- 40 Nach § 60 Abs. 1 Satz 1 EStDV ist mit der **Steuererklärung** im Fall der Eröffnung eines Betriebs eine Abschrift der Eröffnungsbilanz beim Finanzamt einzureichen.

## 5. Sanktionen bei Pflichtverletzung

- 41 Für **Einzelkaufleute und Personengesellschaften** sind gesetzliche Strafen im HGB nicht ausdrücklich vorgesehen. Sanktionen können sich jedoch aufgrund besonderer Vorschriften (zB §§ 17 ff. PublG) oder bei besonderen Umständen (zB Bankrott) ergeben.<sup>3</sup>
- 42 Bei **Kapitalgesellschaften und Personenhandelsgesellschaften iSd. § 264a HGB** können bereits unrichtige Darstellungen in der Eröffnungsbilanz und im Jahresabschluss mit Freiheitsstrafen bis zu drei Jahren oder Geldstrafen gem. § 331 HGB geahndet werden. Zuwiderhandlungen gegen die gesetzlichen Vorschriften in Bezug auf Form, Inhalt, Bewertung, Gliederung oder weitere Angaben in der Eröffnungsbilanz und im Jahresabschluss (§§ 243 ff. HGB) werden als Ordnungswidrigkeiten mit Geldbußen bis zu 50.000 € geahndet (§ 334 Abs. 3 HGB). Für den Fall, dass der Jahresabschluss wesentliche Gliederungs- und/oder Bewertungsmängel aufweist, kann dieser gem. § 256 Abs. 4 und 5 AktG nichtig sein,<sup>4</sup> was nach § 253 Abs. 1 Satz 1 AktG auch die Nichtigkeit des darauf beruhenden Gewinnverwendungsbeschlusses zur Folge hat.<sup>5</sup> Etwaig getätigte Gewinnausschüttungen sind daraufhin zurückzufordern.<sup>6</sup>
- 43 Im Fall einer **Nichtaufstellung** kann der Jahresabschluss nicht geprüft und somit auch nicht festgestellt werden (§ 316 Abs. 1 Satz 2 HGB). Darüber hinaus können – im Wesentlichen – aus der Nichtaufstellung erwachsende Verstöße gegen die **Offenlegungspflichten** bei Kapitalgesellschaften (§ 325 HGB) mit einem Ordnungsgeld gem. § 335 Abs. 1 HGB belegt werden.
- 44 Für bestimmte Branchen (zB **Kreditinstitute** oder **Versicherungen**) oder Rechtsformen (zB **Genossenschaften**) können Sondervorschriften zu den Folgen bei Nichtbeachtung der Aufstellungspflichten hinsichtlich des Jahresabschlusses bestehen.
- 45 Die unterlassene oder verspätete Aufstellung kann auch zu strafrechtlichen Konsequenzen führen. Unabhängig von der Rechtsform und den o.g. Folgen gelten §§ 283–283b StGB.<sup>7</sup>
- 46 Die Verletzung handelsrechtlicher Aufstellungspflichten hat zumeist auch die Verletzung steuerlicher Pflichten zur Folge. **Steuerrechtlich** kann die Nichtbeachtung der Aufstellungspflicht die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen nach § 162 AO zur Folge haben. Darüber hinaus kann die Verletzung der Aufstellungspflicht als Steuerstraftat (§ 370 AO) oder Ordnungswidrigkeit (§§ 378, 379 AO) geahndet werden.<sup>8</sup> Schließlich besteht auch die Möglichkeit, die Eröffnungsbilanz mit Zwangsmitteln zu erzwingen (§§ 328 ff. iVm. 140 AO).

1 So die ganz hM, vgl. etwa für den Einzelkaufmann *Förschle/Kropp* in Winkeljohann/Förschle/Deubert, Sonderbilanzen<sup>5</sup>, Kap. B Rz. 24, 147; für Personenhandelsgesellschaften *Winkeljohann/Kropp/Siemers* in Winkeljohann/Förschle/Deubert, Sonderbilanzen<sup>5</sup>, Kap. C Rz. 154; für Kapitalgesellschaften *Winkeljohann/Schellhorn* in Winkeljohann/Förschle/Deubert, Sonderbilanzen<sup>5</sup>, Kap. D Rz. 261. Ebenso *Kirsch/Harms/Siegel* in BKT, Bilanzrecht, § 242 HGB Rz. 67 (Stand Feb. 2010); *Pöschke* in Großkomm.<sup>5</sup>, § 242 HGB Rz. 33; *Merkt* in Baumbach/Hopt<sup>37</sup>, § 242 HGB Rz. 1.

2 Vgl. *Kirsch/Harms/Siegel* in BKT, Bilanzrecht, § 242 HGB Rz. 67 (Stand Feb. 2010); *Kleindiek* in MünchKomm. BilR, § 242 HGB Rz. 26.

3 Vgl. *Grottel/Hoffmann* in Beck BilKomm.<sup>10</sup>, § 331 HGB Rz. 1.

4 Vgl. *Koch* in Goette/Habersack<sup>4</sup>, § 256 AktG Rz. 50, 55; *Kleindiek* in MünchKomm. BilR, § 242 HGB Rz. 41. Die Regelungen des § 256 AktG gelten auch für die GmbH, vgl. etwa *Vetter* in Henssler/Strohn<sup>3</sup>, § 256 AktG Rz. 4.

5 Vgl. *Koch* in Goette/Habersack<sup>4</sup>, § 253 AktG Rz. 9; ebenso *Kleindiek* in MünchKomm. BilR, § 242 HGB Rz. 41.

6 Vgl. *Wiechers/Wolf*, BBK 2015, 506 (512).

7 Vgl. für eine Übersicht über die einzelnen Straftatbestände in Bezug auf die Verstöße gegen die Aufstellungspflicht der Eröffnungsbilanz für den Einzelkaufmann *Förschle/Kropp* in Winkeljohann/Förschle/Deubert, Sonderbilanzen<sup>5</sup>, Kap. B Rz. 69 ff.; für die organschaftlich handelnden Personen der Personenhandelsgesellschaften *Winkeljohann/Kropp/Siemers* in Winkeljohann/Förschle/Deubert, Sonderbilanzen<sup>5</sup>, Kap. C Rz. 70 f.; für die verantwortlichen Personen bei Kapitalgesellschaften *Winkeljohann/Hermesmeier* in Winkeljohann/Förschle/Deubert, Sonderbilanzen<sup>5</sup>, Kap. D Rz. 91 ff. Vgl. auch *Blumers*, DStR 1983, 707 ff.

8 Vgl. *Förschle/Kropp* in Winkeljohann/Förschle/Deubert, Sonderbilanzen<sup>5</sup>, Kap. B Rz. 76.

## II. Jahresbilanz (Abs. 1 Satz 1)

Neben der Aufstellung einer Eröffnungsbilanz zu Beginn des Handelsgewerbes ist der Kaufmann – vorbehaltlich des § 242 Abs. 4 HGB – dazu verpflichtet, „für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres einen das Verhältnis seines Vermögens und seiner Schulden darstellenden Abschluss [...] aufzustellen“ (§ 242 Abs. 1 Satz 1 HGB). Im Gegensatz zur Eröffnungsbilanz, die das Vermögen zu Beginn der gewerblichen Tätigkeit zeigt, bildet die Jahresbilanz das **Vermögen und die Schulden des Kaufmanns zum Bilanzstichtag** ab. Zusammen bilden sie die bedeutsamsten Bilanzen in der Praxis.<sup>1</sup> 47

Die Verpflichtung gilt auch für den Fall, dass sich das Handelsgewerbe so weit reduziert, dass das Unternehmen nach Art und Umfang keinen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb mehr erfordert. Die Jahresbilanz ist sodann für das letzte (Rumpf-)Geschäftsjahr auf den Zeitpunkt, ab dem die Kaufmannseigenschaft nicht mehr vorliegt, innerhalb der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit (§ 243 Abs. 3 HGB) aufzustellen.<sup>2</sup>

Das **Ende des Geschäftsjahres** ist der letzte Tag des jeweiligen Geschäftsjahres um 24.00 Uhr.<sup>3</sup> Der Zeitraum für ein Geschäftsjahr umfasst idR 12 Monate. Ein längerer Zeitraum ist nicht zulässig (§ 240 Abs. 2 Satz 2 HGB). Bei einem Rumpfgeschäftsjahr kann der Zeitraum jedoch kürzer als 12 Monate sein. Auf eine Übereinstimmung des Geschäftsjahres mit dem Kalenderjahr kommt es nicht an.<sup>4</sup> Die Aufstellungsfrist richtet sich nach §§ 243 Abs. 3, 264 Abs. 1 HGB. 48

Für die Bilanzierung der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden sind die bis zum Bilanzstichtag angefallenen Geschäftsvorfälle zu berücksichtigen (Stichtagsprinzip). Die Bewertung hat sich nach den **Verhältnissen am jeweiligen Bilanzstichtag** zu richten.<sup>5</sup> Die Verhältnisse am Tag der Bilanzierung sind somit nicht maßgeblich. Erkenntnisse, die zwischen dem Bilanzstichtag und dem Tag der Bilanzierung gewonnen werden, sind in **werterhellende und wertbegründende Tatsachen** zu unterscheiden.<sup>6</sup> **Wertaufhellende Tatsachen** sind Erkenntnisse, die sich über die am Bilanzstichtag bestehenden Umstände bis zur Aufstellung der Bilanz ergeben. Sie sind bei der Aufstellung der Jahresbilanz zu berücksichtigen. Demgegenüber sind **wertbegründende Tatsachen** solche Erkenntnisse, die ihre Ursache nach dem Bilanzstichtag haben. Sie sind bei der Aufstellung der Jahresbilanz nicht zu berücksichtigen.<sup>7</sup> Form und Inhalt der Jahresbilanz richten sich nach §§ 243 ff., 264 ff. HGB. 49

Gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG ist für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist, sofern nicht durch steuerliche Wahrechtsausübung ein anderer Ansatz gewählt wird. Aufgrund dieses **Maßgeblichkeitsprinzips** bildet die Jahresbilanz gem. § 242 Abs. 1 Satz 1 HGB die Grundlage für die steuerliche Gewinnermittlung. 50

## C. Gewinn- und Verlustrechnung (Abs. 2)

Der Kaufmann wird nach § 242 Abs. 2 HGB – vorbehaltlich § 242 Abs. 4 HGB – dazu verpflichtet, neben einer Bilanz auch eine **GuV**, dh. eine Gegenüberstellung der Aufwendungen und Erträge zum Schluss eines jeden Geschäftsjahres, aufzustellen. Sie ist ein Pflichtbestandteil des Jahresabschlusses (§ 242 Abs. 3 HGB). Für die Aufstellungsfrist gilt § 243 Abs. 3 HGB. Im Gegensatz zu der stichtagsbezogenen Bilanz stellt die GuV jedoch ein **zeitraumbezogenes Informationsinstrument** dar;<sup>8</sup> sie zeigt die Ursachen der Entstehung des Jahresergebnisses nach Art, Höhe und Quelle auf.<sup>9</sup> Die Pflicht zur Aufstellung einer Bilanz sowie einer GuV zum Schluss eines jeden Wirtschaftsjahres beinhaltet implizit für alle Kaufleute die Verpflichtung zur doppelten Buchführung; beide Rechenwerke (Bilanz, GuV) sind mithin rechnungstechnisch verknüpft.<sup>10</sup> 51

§ 242 Abs. 2 HGB enthält im Vergleich zu den Vorgaben über den Inhalt der Bilanz (§ 247 HGB) keine expliziten Vorgaben zum Inhalt der GuV. Die Aufstellungsgrundsätze sind vielmehr aus für den gesamten Jahresabschluss geltenden GoB (§ 243 Abs. 1 HGB) abzuleiten; sie muss demnach klar und übersichtlich 52

1 Vgl. *Blumers*, DStR 1983, 707 (708).

2 Vgl. *Winkeljohann/Philipps* in Beck BilKomm.<sup>10</sup>, § 242 HGB Rz. 5; *Reiß* in Ensthaler<sup>8</sup>, § 242 HGB Rz. 4.

3 Vgl. *Winkeljohann/Philipps* in Beck BilKomm.<sup>10</sup>, § 242 HGB Rz. 5.

4 Vgl. *Ellerich/Swart* in HdR, § 242 HGB Rz. 13 (Stand Aug. 2010).

5 Vgl. *Winkeljohann/Philipps* in Beck BilKomm.<sup>10</sup>, § 242 HGB Rz. 6.

6 Vgl. *Scheffler*, Steuerbilanz<sup>8</sup>, 49.

7 Vgl. *Winkeljohann/Philipps* in Beck BilKomm.<sup>10</sup>, § 242 HGB Rz. 6.

8 Vgl. *ADS*<sup>6</sup>, § 242 HGB Rz. 36; *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch<sup>5</sup>, Kap. G Rz. 20.

9 Vgl. *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch<sup>5</sup>, Kap. G Rz. 1; *Kleindiek*, in MünchKomm. BilR, § 242 HGB Rz. 29.

10 Vgl. *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch<sup>5</sup>, Kap. G Rz. 2.



gegliedert (§ 243 Abs. 2 HGB), vollständig (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB) sowie unsaldiert (§ 246 Abs. 2 HGB) sein.<sup>1</sup>

- 53 Für **Einzelkaufleute** und **Personenhandelsgesellschaften** sind in Ermangelung besonderer Aufstellungsvorschriften die allgemeinen Aufstellungsgrundsätze wie Klarheit und Übersichtlichkeit, Vollständigkeit und das Saldierungsverbot maßgebend. Die GuV kann somit grundsätzlich nach Staffelform oder Kontoform unter Anwendung des Gesamtkosten- oder Umsatzkostenverfahrens aufgestellt werden. In praxi führen die allgemeinen Aufstellungsgrundsätze regelmäßig zu einer Übernahme der für Kapitalgesellschaften und Personenhandelsgesellschaften iSd. § 264a HGB (§ 275 HGB) geltenden Anforderungen, um der Informationsfunktion der GuV ausreichend Rechnung zu tragen.<sup>2</sup> Für kleine und mittelgroße Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften gelten sodann die Erleichterungen des § 276 HGB analog.
- 54 **Kapitalgesellschaften** und **Personenhandelsgesellschaften** iSd. § 264a HGB haben neben den allgemeinen Aufstellungsgrundsätzen die speziellen Vorgaben der §§ 275–278 HGB zu beachten. So haben diese Gesellschaften gem. § 275 Abs. 1 Satz 1 HGB die GuV in **Staffelform**, allerdings wahlweise nach dem Gesamtkosten- oder dem Umsatzkostenverfahren aufzustellen (§ 275 Abs. 2, 3 HGB). Für kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften sowie kleine und mittelgroße Personenhandelsgesellschaften iSd. § 264a HGB gelten die Erleichterungen nach § 276 HGB.
- 55 Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften, die dem **PublG** unterfallen, haben ihre GuV nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften gem. § 5 Abs. 1 Satz 2 PublG aufzustellen. Entsprechende Erleichterungen ergeben sich für diese Unternehmen aus § 5 Abs. 5 iVm. § 9 Abs. 2 PublG.
- 56 Über § 60 EStDV erlangt die GuV auch **steuerrechtlich** an Bedeutung. Für den Fall, dass Bücher geführt werden, ist die GuV zusammen mit der Bilanz beim Finanzamt einzureichen (§ 60 Abs. 1 Satz 2 EStDV). Für die Ermittlung des steuerlichen Gewinns wird jedoch regelmäßig keine eigene steuerliche GuV, sondern vielmehr auf Basis der handelsrechtlichen GuV (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG) eine Überleitungsrechnung aufgestellt.<sup>3</sup>

## D. Bestandteile des Jahresabschlusses (Abs. 3)

- 57 § 242 Abs. 3 HGB enthält die **Legaldefinition** für den Jahresabschluss. Danach setzt sich der für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres aufzustellende Jahresabschluss (§ 242 Abs. 1 Satz 1 HGB) aller Kaufleute aus den Pflichtbestandteilen Bilanz und GuV zusammen. Die Dauer des Geschäftsjahres richtet sich nach § 243 Abs. 2 Satz 2 HGB. Für die persönliche Verpflichtung zur Aufstellung eines Jahresabschlusses s. Rz. 17.
- 58 Für **Kapitalgesellschaften** und **Personenhandelsgesellschaften** iSd. § 264a HGB sind neben den für alle Kaufleute geltenden Grundsätzen die ergänzenden Vorschriften der §§ 264–289a HGB zu beachten. So erweitert § 264 Abs. 1 Satz 1 HGB – vorbehaltlich etwaiger Erleichterungs- und Befreiungsvorschriften (zB für Kleinstkapitalgesellschaften) – die unverzichtbaren **Bestandteile des Jahresabschlusses (Legaldefinition, § 242 Abs. 3 HGB)**, die für alle Kaufleute gelten, bei diesen Gesellschaften um einen **Anhang**. Mittelgroße und große Kapitalgesellschaften iSd. § 267 HGB sowie Personenhandelsgesellschaften iSd. § 264a HGB sind darüber hinaus verpflichtet, einen **Lagebericht** aufzustellen (§ 264 Abs. 1 HGB). Für kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften iSd. § 264d HGB, die für den in praxi „eher selten[en]“<sup>4</sup> Fall nicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind, erweitert § 264 Abs. 1 Satz 2 HGB die verpflichtend einzubeziehenden Bestandteile des Jahresabschlusses um eine **Kapitalflussrechnung** sowie einen **Eigenkapitalspiegel**; fakultativ kann eine **Segmentberichterstattung** erstellt werden.
- 59 Für **Genossenschaften** (§§ 336 ff. HGB), **Kreditinstitute** (§§ 340 ff. HGB) und **Versicherungsunternehmen** (§§ 341 ff. HGB) sind neben den für alle Kaufleute geltenden Grundsätzen die ergänzenden rechtsform- bzw. branchenspezifischen Grundsätze zu beachten.
- 60 Für die Aufstellung des Jahresabschlusses zum Schluss eines jeden Geschäftsjahres gelten die **Aufstellungsfristen** gem. § 243 Abs. 3 HGB. Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften haben danach

1 Vgl. hierzu ausführlich *Schmidt/Peun* in Beck BilKomm.<sup>10</sup>, § 247 HGB Rz. 620 ff. Ebenso *Schellein*, WPg. 1988, 693 (694); *Hüffer* in Ulmer, § 242 HGB Rz. 11; *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch<sup>5</sup>, Kap. G Rz. 52; *Kleindiek*, in MünchKomm. BilR, § 242 HGB Rz. 34.

2 So die hM, vgl. etwa *ADS*<sup>6</sup>, § 242 HGB Rz. 37 f.; *Hüffer* in Ulmer, § 242 HGB Rz. 11; *Ballwieser* in MünchKomm. HGB<sup>3</sup>, § 242 Rz. 24; *Pöschke* in Großkomm.<sup>5</sup>, § 242 HGB Rz. 10.

3 Vgl. *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch<sup>5</sup>, Kap. G Rz. 7. Vgl. auch *Schmidt/Peun* in Beck BilKomm.<sup>10</sup>, § 247 HGB Rz. 664 ff.

4 *Winkeljohann/Schellhorn* in Beck BilKomm.<sup>10</sup>, § 264 HGB Rz. 5. So auch die Regierungsbegründung zum BilMoG, vgl. BT-Drucks. 16/10067, 43. Zustimmung auch *Zwirner/Petersen/König*, DB 2012, 61 (62).

den Jahresabschluss in einem Zeitraum, „der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang“ entspricht, aufzustellen. Für Kapitalgesellschaften und Personenhandelsgesellschaften iSd. § 264a HGB gilt nach § 264 Abs. 1 Satz 3 HGB eine Frist von drei Monaten. Kleine Gesellschaften iSd. § 267 HGB haben eine Aufstellungsfrist von sechs Monaten, sofern dies einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entspricht (§ 264 Abs. 1 Satz 4 HGB). Unternehmen, die unter das PubLG fallen, haben gem. § 5 Abs. 1 PubLG drei Monate Zeit. Für Sanktionen bei Pflichtverletzungen s. Rz. 38 ff.

Die Pflichtbestandteile des handelsrechtlichen Jahresabschlusses erlangen auch für die **steuerliche Gewinnermittlung** Bedeutung. Denn nach § 60 Abs. 1 EStDV sind – vorbehaltlich § 5b Abs. 1 Satz 1 EStG – die nach handelsrechtlichen Grundsätzen aufgestellte Bilanz und GuV der Steuererklärung beizufügen, sofern die Handelsbilanz nicht gegen steuerliche Vorschriften verstößt (sog. Einheitsbilanz). Ein etwaiger Anhang, Lagebericht sowie Prüfungsbericht ist als Abschrift ebenso der Steuererklärung beizufügen (§ 60 Abs. 3 Satz 1 EStDV). Verzichtet der Steuerpflichtige auf die Aufstellung einer **eigenständigen Steuerbilanz** (§ 60 Abs. 2 Satz 2 EStDV), sind die Ansätze oder Beträge der Handelsbilanz, die den steuerlichen Vorschriften nicht entsprechen, durch Zusätze oder Anmerkungen den steuerlichen Vorschriften anzupassen (§ 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV), was regelmäßig in Form einer sog. **Mehr- oder Weniger-Rechnung** geschieht.

Für steuerliche Zwecke gelten mangels explizit normierter **steuerlicher Aufstellungsfristen** die Aufstellungsfristen gem. § 243 Abs. 3 iVm. § 242 Abs. 1 Satz 2 HGB.<sup>1</sup> In begrenztem Umfang greifen für die Steuerbilanz auch die Abgabefristen für die Steuererklärungen (ESt./KSt.) gem. § 149 Abs. 2 AO, da sie den Steuererklärungen als „Unterlage“ gem. § 150 Abs. 4 Satz 1 AO beizufügen ist.<sup>2</sup>

## E. Größenabhängige Befreiung von den Aufstellungspflichten (Abs. 4)

Die handelsrechtliche Verpflichtung zur Aufstellung einer Eröffnungsbilanz sowie eines Jahresabschlusses (Bilanz und GuV) gilt nicht uneingeschränkt. Der durch das BilMoG neu eingefügte § 242 Abs. 4 HGB ermöglicht es **Einzelkaufleuten**, sich von allen die Aufstellung betreffenden Vorschriften zu befreien, sofern in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren die Umsatzerlöse des Einzelunternehmers nicht mehr als 600.000 € und der Jahresüberschuss nicht mehr als 60.000 € betragen (§ 242 Abs. 4 Satz 1 iVm. § 241a HGB). Im Fall der Neugründung entfällt die Pflicht zur Aufstellung eines Jahresabschlusses für Einzelkaufleute bereits dann, wenn die effektiven Umsatz- und Jahresüberschussgrenzen nach dem ersten Geschäftsjahr nach der Neugründung nicht überschritten werden (§ 242 Abs. 4 Satz 2 HGB).<sup>3</sup> Personenhandelsgesellschaften und Kapitalgesellschaften werden von § 242 Abs. 4 HGB nicht erfasst.<sup>4</sup>

Die Befreiung der betroffenen Einzelunternehmer von der Aufstellungspflicht nach § 242 Abs. 1 HGB folgt aus dem Regelungszusammenhang mit den Befreiungen von der Buchführungspflicht (§ 238 HGB) sowie von der Pflicht zur Aufstellung eines Inventars (§ 240 HGB) gem. § 241a iVm. §§ 238–241 HGB.<sup>5</sup> Ohne die Befreiung von der Aufstellung einer Eröffnungsbilanz und eines Jahresabschlusses wären die Einzelkaufleute trotz § 241a HGB zur Buchführung faktisch verpflichtet.<sup>6</sup> Die Inanspruchnahme der Befreiung nach § 242 Abs. 4 HGB setzt jedoch nicht voraus, dass die Befreiung nach § 241a HGB auch tatsächlich in Anspruch genommen wird.<sup>7</sup> Führt der Einzelkaufmann trotz Unterschreiten der Schwellenwerte des § 241a HGB freiwillig Bücher, ist daraus keine Aufstellungspflicht abzuleiten.<sup>8</sup> § 242 Abs. 4 HGB „ergänzt“<sup>9</sup> § 241a HGB lediglich für den Fall, dass die Befreiung nach § 241a HGB auch tatsächlich in Anspruch genommen wird. Die freiwillige Aufstellung einer Eröffnungsbilanz sowie eines Jahresabschlusses bleibt davon allerdings ebenso unberührt.<sup>10</sup>

1 Vgl. *Unger/Schmidt* in Beck BilKomm.<sup>10</sup>, § 243 HGB Rz. 94; *Böcking/Gros* in Ebenroth/Boujong ua.<sup>3</sup>, § 243 Rz. 21.

2 Vgl. *Unger/Schmidt* in Beck BilKomm.<sup>10</sup>, § 243 HGB Rz. 94; *Böcking/Gros* in Ebenroth/Boujong ua.<sup>3</sup>, § 243 Rz. 21.

3 Vgl. BT-Drucks. 16/10067. In Bezug auf die Berücksichtigung der effektiven Größenkriterien in Analogie zu § 267 HGB vgl. *Winkeljohann/Lawall* in Beck BilKomm.<sup>10</sup>, § 241a HGB Rz. 5, § 267 HGB Rz. 8.

4 Vgl. BT-Drucks. 16/10067, 47.

5 Vgl. *Ballwieser* in MünchKomm. HGB<sup>3</sup>, § 242 Rz. 4; *Böcking/Gros* in Wiedmann/Böcking/Gros<sup>3</sup>, § 242 HGB Rz. 1.

6 Vgl. *Winkeljohann/Philipps* in Beck BilKomm.<sup>10</sup>, § 242 HGB Rz. 14; *Ellerich/Swart* in HdR, § 242 HGB Rz. 16 (Stand Aug. 2010); *Morck* in Koller/Kindler ua.<sup>8</sup>, § 242 HGB Rz. 5; *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch<sup>5</sup>, Kap. A Rz. 1120.

7 So auch *Reiß* in Ensthaler<sup>8</sup>, § 242 HGB Rz. 17. Für ein Wahlrecht vgl. auch *Winkeljohann/Lawall* in Beck BilKomm.<sup>10</sup>, § 241a HGB Rz. 6. *AA Winkeljohann/Philipps* in Beck BilKomm.<sup>10</sup>, § 242 HGB Rz. 14; *Ellerich/Swart* in HdR, § 242 HGB Rz. 17 (Stand Aug. 2010); *Pöschke* in Großkomm.<sup>5</sup>, § 242 HGB Rz. 47.

8 Vgl. *Reiß* in Ensthaler<sup>8</sup>, § 242 HGB Rz. 17.

9 BT-Drucks. 16/10068, 47.

10 Vgl. *Pöschke* in Großkomm.<sup>5</sup>, § 242 HGB Rz. 47.

- 64 Für die Beurteilung, ob ein Wahlrecht zur Befreiung von der Aufstellungspflicht nach § 242 Abs. 4 iVm. § 241a HGB besteht, reicht die Erkenntnis, „wenn nach überschlägiger Ermittlung unter Berücksichtigung der handelsrechtlichen Vorschriften zum Jahresabschluss ein Überschreiten der Schwellenwerte nicht zu erwarten ist.“<sup>1</sup> Die Aufstellung eines Jahresabschlusses zur Beurteilung ist damit nicht erforderlich;<sup>2</sup> sie würde auch der vom Gesetzgeber intendierten Kosteneinsparung zuwiderlaufen.<sup>3</sup>
- 65 Die wirksame Ausübung der Befreiung von der Aufstellungspflicht nach § 242 Abs. 4 iVm. § 241a HGB erstreckt sich auch auf die **steuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht gem. § 140 AO**. Die steuerliche Aufstellungspflicht gem. § 141 AO bleibt von den Befreiungen des § 242 Abs. 4 HGB hingegen unberührt,<sup>4</sup> wodurch es zu einer handelsrechtlichen Befreiung und einer steuerlichen Aufstellungspflicht kommen kann.
- 66 Liegt weder eine handelsrechtliche noch eine steuerrechtliche Bilanzierungspflicht vor, ist der Einzelkaufmann lediglich verpflichtet, seine Einkünfte durch die Aufstellung einer **Einnahme-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG** zu ermitteln.<sup>5</sup> Die für steuerliche Zwecke aufzustellende Einnahme-Überschuss-Rechnung ist damit auch für handelsrechtliche Zwecke wie die Ausschüttungsbemessung nutzbar.<sup>6</sup> Nicht zuletzt aufgrund der neuerlichen Anhebung der Schwellenwerte in § 241a HGB durch das Bürokratieentlastungsgesetz v. 28.7.2015<sup>7</sup> wird die Bedeutung der Einnahme-Überschuss-Rechnung in Zukunft wohl weiter zunehmen.<sup>8</sup>

## § 243 Aufstellungsgrundsatz

- (1) Der Jahresabschluß ist nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen.
- (2) Er muß klar und übersichtlich sein.
- (3) Der Jahresabschluß ist innerhalb der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit aufzustellen.

<b>A. Grundaussagen der Vorschrift</b>			
I. Regelungsinhalt . . . . .	1	IV. (Potenzielle) Einflüsse der IFRS auf die GoB . . . . .	35
II. Anwendungsbereich		V. Bedeutung der GoB für die steuerliche Gewinnermittlung . . . . .	38
1. Persönlicher Anwendungsbereich . . . . .	4	<b>C. Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit (Abs. 2)</b>	
2. Sachlicher Anwendungsbereich . . . . .	6	I. Regelungszweck . . . . .	40
<b>B. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (Abs. 1)</b>		II. Einzelfragen . . . . .	44
I. Begriff und Rechtsnatur der GoB . . . . .	10	<b>D. Aufstellungsfrist (Abs. 3)</b>	
II. Kategorisierung von GoB		I. Überblick und Zweck der Vorschrift . . . . .	52
1. Kodifizierte und nicht kodifizierte GoB . . . . .	18	II. Rechtsprechung und Meinungsstand in der Literatur . . . . .	58
2. Gewinnanspruchs-GoB und Informations-GoB . . . . .	19	III. Stichtagsprinzip und Fast Close . . . . .	66
III. GoB-Systembildung		IV. Folgen bei Verstoß . . . . .	71
1. Übersicht . . . . .	24		
2. Ausschüttungsstatik . . . . .	25		

**Literatur:** Döllerer, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, deren Entstehung und Ermittlung, BB 1959, 1217; Moxter, Die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und das neue Bilanzrecht, ZHR 1980,

1 BT-Drucks. 16/10067, S. 46. Vgl. auch Noodt, in Haufe BilKomm.<sup>7</sup>, § 242 HGB Rz. 13; Zülch/Hoffmann, DB 2009, 745 (745, „begründete Schätzung“).

2 Vgl. BT-Drucks. 16/10067, 46.

3 Vgl. BT-Drucks. 16/10067, 46; BT-Drucks. 18/4948, 19.

4 Vgl. Oser/Roß ua., WPg. 2008, 675 (675f.); Wenk/Jagosch, DStR 2009, 2330 (2331); Kirsch/Harms/Siegel in BKT, Bilanzrecht, § 242 HGB Rz. 110 (Stand Feb. 2010).

5 Vgl. BT-Drucks. 16/10067, 46. Zustimmung Zülch/Hoffmann, DB 2009, S. 745; Wenk/Jagosch, DStR 2009, 2330 (2331); Kirsch/Harms/Siegel in BKT, Bilanzrecht, § 242 HGB Rz. 110 (Stand Feb. 2010).

6 Vgl. Richter, FR 2009, 804 (805).

7 Ges. v. 28.7.2015, BGBl. I 2015, 1400.

8 So bereits nach Einfügung des § 241a HGB sowie der Ergänzung des § 242 HGB um einen neuen Abs. 4 durch das BilMoG Herzig, DB 2008, 1339 (1341); Oser/Roß ua., WPg. 2008, 675 (676). AA Kußmaul/Meyering, DB 2008, 1445 (1447).