

## Grundzüge der Buchführung und Bilanztechnik

Bearbeitet von  
Von Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Günter Wöhe, und Prof. Dr. Heinz Kußmaul

10., vollständig überarbeitete Auflage 2018. Buch. XXIII, 322 S. Kartoniert

ISBN 978 3 8006 5685 1

Format (B x L): 16,0 x 24,0 cm

Gewicht: 619 g

[Wirtschaft > Unternehmensfinanzen > Betriebliches Rechnungswesen](#)

Zu [Inhalts-](#) und [Sachverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

  
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](http://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.

## 2 Gesetzliche Vorschriften zur Führung von Büchern und zur Aufstellung des Jahresabschlusses

### 2.1 Gesetzliche Buchführungsvorschriften

#### 2.1.1 Der nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtete Personenkreis

Im Interesse der Rechtssicherheit (Dokumentations-, Rechenschaftslegungs- und Beweissicherungsfunktion), der Information und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ist die Frage, wer buchführungspflichtig ist, eindeutig geregelt. Nach § 238 Abs. 1 HGB ist jeder Kaufmann verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen. Als **Kaufmann** bezeichnet das HGB denjenigen, der ein Handelsgewerbe betreibt.

Handelsgewerbe ist dabei gem. § 1 Abs. 2 HGB jeder Gewerbebetrieb, es sei denn, dass das Unternehmen nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb nicht erfordert. Für den Kaufmann gelten uneingeschränkt die Regeln des HGB, insbesondere die Vorschriften über die Führung von Handelsbüchern (§§ 238–263 HGB), es sei denn, es handelt sich um einen **kleingewerbetreibenden Einzelkaufmann** i.S.d. § 241a HGB, auf den die §§ 238–241 HGB keine Anwendung finden. Entspricht das Unternehmen nicht einem vollkaufmännischen Betrieb und ist das Unternehmen nicht ins Handelsregister eingetragen, so muss es den Regeln des BGB und nicht denen des HGB folgen. Die Eintragung in das Handelsregister hat für einen Kaufmann nur deklaratorischen Charakter.

Ein Unternehmen, welches keine Kaufmannseigenschaften aufweist, kann jedoch nach § 2 HGB optieren und ein vollwertiger Kaufmann werden („**Kannkaufmann**“). Voraussetzung hierfür ist eine Eintragung ins Handelsregister. Das Unternehmen braucht keine Begründung abzugeben und keinen bestimmten Geschäftsumfang aufzuweisen. Mit der Option unterliegt der **Kleingewerbetreibende** – wie ein Kaufmann – allen sich aus dem HGB ergebenden Rechten und Pflichten. In § 2 HGB ist auch das Löschantragsrecht eingebunden, wonach der Kleingewerbetreibende sich durch Löschung aus dem Handelsregister vom Kaufmannsstatus zurückziehen kann. Zu beachten ist hierbei, dass das Unternehmen nicht unter die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 HGB fallen darf, dass mittlerweile also nicht Kaufmannseigenschaft vorliegen darf.

Die Vorschriften des Handelsgesetzbuches gelten grundsätzlich **nicht für Land- und Forstwirte**. Erfordert ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb jedoch nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb, oder ist dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb ein gewerblicher Nebenbetrieb (z.B. Sägewerk, Mühle) angegliedert, so kann der Land- und Forstwirt den Haupt- oder Nebenbetrieb ins Handelsregister

eintragen lassen und dadurch Kaufmannseigenschaft erlangen. Ein Zwang dazu besteht aber nicht. Man spricht deshalb auch hier von „**Kannkaufleuten**“ (§ 3 HGB). Schließlich wird die Kaufmannseigenschaft aufgrund der Organisationsform erworben. Personenhandelsgesellschaften sind untrennbar mit dem Betrieb eines Handelsgewerbes verbunden. Somit besteht ohnehin Kaufmannseigenschaft. Kapitalgesellschaften sind kraft ihrer Rechtsform Kaufleute i.S.d. § 6 HGB („**Formkaufleute**“).

Es lässt sich damit festhalten, dass alle im Handelsregister eingetragenen Betriebe – abgesehen von den kleingewerbetreibenden Einzelkaufleuten i.S.d. § 241a HGB – handelsrechtlich der Buchführungspflicht unterliegen. Für freiberuflich Tätige und Land- und Forstwirte gibt es grundsätzlich keine handelsrechtlichen Buchführungspflichten.

Die Buchführungspflicht umfasst gem. § 238 Abs. 2 HGB auch die Verpflichtung des Betriebes, „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.“

Der Betrieb ist außerdem nach § 240 Abs. 1 HGB zur Aufstellung eines **Inventars** verpflichtet, d.h., er hat „zu Beginn seines Handelsgewerbes seine Grundstücke, seine Forderungen und Schulden, den Betrag seines baren Geldes sowie seine sonstigen Vermögensgegenstände genau zu verzeichnen und dabei den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden anzugeben“. Diese art-, mengen- und wertmäßige Erfassung der Bestände ist sowohl die Grundlage für die erste Eröffnungsbilanz und die daraus abgeleiteten Konten der Buchführung als auch die Grundlage für die Abschlussbuchungen zur Vorbereitung des Jahresabschlusses.

Die Buchführungspflicht entsteht mit Beginn des Handelsgewerbes, bei Kannkaufleuten mit Handelsregistereintragung und bei Formkaufleuten mit ihrer Gründung.

### 2.1.2 Der nach steuerrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtete Personenkreis

Eine Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht für steuerliche Zwecke ergibt sich aus den Bestimmungen der **Abgabenordnung**. § 140 AO bestimmt, dass jeder, der nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen Bücher und Aufzeichnungen zu führen hat, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, die Verpflichtungen, die ihm nach diesen Gesetzen obliegen, auch im Interesse der Besteuerung zu erfüllen hat (sog. derivative Buchführungspflicht). Damit werden nicht nur die handelsrechtlichen Buchführungsvorschriften automatisch ins Steuerrecht übernommen, sondern auch spezielle Aufzeichnungspflichten, die bestimmte Betriebe zur Führung von Büchern verpflichten. Derartige Aufzeichnungspflichten ergeben sich z.B. aus dem Depotgesetz (§ 14), dem Steuerberatungsgesetz (§ 21) und dem Wohnungseigentumsgesetz (§ 28).<sup>11</sup> Diese Aufzeichnungen sind für steuerliche Zwecke auch dann zu führen, wenn sich aus § 141 Abs. 1 AO keine Verpflichtung zur Buchführung ergibt.

---

<sup>11</sup> Eine Aufzählung der Bestimmungen findet sich im Einführungserlass zur AO 1977, BStBl I 1976, S. 600 ff.

Sind aber die Voraussetzungen des § 141 Abs. 1 AO erfüllt, ergibt sich die (originäre) Pflicht, Bücher zu führen und aufgrund jährlicher Bestandsaufnahmen regelmäßig Abschlüsse zu erstellen. Das bedeutet, dass Betriebe, die handelsrechtlich nicht buchführungspflichtig sind, steuerrechtlich in den Kreis der buchführungspflichtigen Kaufleute aufgenommen werden, wenn § 141 Abs. 1 AO auf sie zutrifft.

Für die Gewinnermittlung ist für Gewerbetreibende § 5 Abs. 1 EStG maßgebend. Nach Satz 1 dieser Vorschrift haben alle Gewerbetreibenden, die aufgrund gesetzlicher (nicht nur handelsrechtlicher) Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen oder dies freiwillig tun, für den Schluss des Wirtschaftsjahrs das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist (**vollständiger Betriebsvermögensvergleich**). Die Steuerbilanz ist in diesem Falle eine für steuerliche Zwecke korrigierte Handelsbilanz (**derivative Steuerbilanz**). Buchführungspflichtige Land- und Forstwirte sowie Land- und Forstwirte und freiberuflich Tätige, die freiwillig Bücher führen, können ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG durch einen **Teilbetriebsvermögensvergleich (unvollständiger Betriebsvermögensvergleich)** ermitteln, d.h., das Betriebsvermögen ist nicht nach handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, sondern nur nach steuerrechtlichen Vorschriften zu ermitteln (**originäre Steuerbilanz**).

Im Einzelnen bestimmt § 141 Abs. 1 AO: „Gewerbliche Unternehmer sowie Land- und Forstwirte, die nach den Feststellungen der Finanzbehörde für den einzelnen Betrieb

- (1) Umsätze einschließlich der steuerfreien Umsätze, ausgenommen die Umsätze nach § 4 Nr. 8 bis 10 des Umsatzsteuergesetzes, von mehr als 600.000 € im Kalenderjahr oder
- (2) (weggefallen)
- (3) selbstbewirtschaftete land- und forstwirtschaftliche Flächen mit einem Wirtschaftswert (§ 46 des Bewertungsgesetzes) von mehr als 25.000 € oder
- (4) einen Gewinn aus Gewerbebetrieb von mehr als 60.000 € im Wirtschaftsjahr oder
- (5) einen Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft von mehr als 60.000 € im Kalenderjahr

gehabt haben, sind auch dann verpflichtet, für diesen Betrieb Bücher zu führen und auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen Abschlüsse zu machen, wenn sich eine Buchführungspflicht nicht aus § 140 ergibt.“<sup>12</sup>

In diesen Fällen beginnt die Buchführungspflicht nicht mit dem Überschreiten der angegebenen Grenzen, sondern erst mit Beginn des Kalenderjahrs, das dem Jahr folgt, in welchem dem Betrieb die Buchführungspflicht durch die Finanzbehörde bekannt gegeben wurde.

Damit wird der Kreis der zur Buchführung für steuerliche Zwecke Verpflichteten – wie oben bereits erwähnt – im Interesse einer Gleichmäßigkeit der Besteuerung über die Personen hinaus ausgedehnt, die aufgrund handelsrechtlicher Vorschriften zur Führung von Bü-

---

<sup>12</sup> Im Zuge des Gesetzes zur Entlastung insbesondere der mittelständischen Wirtschaft von Bürokratie (Bürokratieentlastungsgesetz) wurde die Umsatzschwelle von 500.000 € auf 600.000 € und die Gewinnschwelle von 50.000 € auf 60.000 € angehoben. Vgl. Art. 3 des Gesetzes zur Entlastung insbesondere der mittelständischen Wirtschaft von Bürokratie vom 28.07.2015, BGBl I 2015, S. 1400.

chern verpflichtet sind. Es werden vor allem Gewerbetreibende ohne Kaufmannseigenschaft und Land- und Forstwirte zusätzlich erfasst.

Darüber hinaus bestehen **zahlreiche weitere Aufzeichnungspflichten** für steuerliche Zwecke.

## 2.2 Gesetzliche Vorschriften zur Aufstellung des Jahresabschlusses

### 2.2.1 Nach dem HGB zur Rechnungslegung verpflichtete Unternehmen

#### 2.2.1.1 Die Vorschriften für Unternehmen aller Rechtsformen

Nach § 242 Abs. 1 HGB ist jeder Kaufmann verpflichtet, „zu Beginn seines Handelsgewerbes und für den Schluss eines jeden Geschäftsjahrs einen das Verhältnis seines Vermögens und seiner Schulden darstellenden Abschluss (Eröffnungsbilanz, Bilanz) aufzustellen“. Darüber hinaus muss er gem. § 242 Abs. 2 HGB für den Schluss eines jeden Geschäftsjahrs auch eine Gewinn- und Verlustrechnung anfertigen. Die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung bilden zusammen den **Jahresabschluss** (§ 242 Abs. 3 HGB). Eine Sonderregelung gilt für sog. **kleingewerbetreibende Einzelkaufleute i.S.d. § 241a HGB**, wonach Einzelkaufleute, die an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen nicht mehr als **600.000 € Umsatzerlöse** aufweisen und deren **Jahresüberschuss** an diesen Abschlussstichtagen den Betrag von **60.000 €** nicht übersteigt, von der Pflicht zur Aufstellung einer Bilanz und einer Gewinn- und Verlustrechnung befreit sind (§ 242 Abs. 4 HGB). Ihnen ist es jedoch freigestellt, freiwillig Bücher zu führen oder alternativ ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG zu ermitteln. Der Begriff „Kaufmann“ umfasst die in den §§ 1 bis 3, 5 und 6 HGB aufgeführten Kaufleute, beschränkt sich also nicht auf das Einzelunternehmen, sondern bezieht sich auch auf Personen- und Kapitalgesellschaften sowie Genossenschaften.

Unter **Eröffnungsbilanz** ist in diesem Zusammenhang i.d.R. die Gründungsbilanz bei der Geschäftseröffnung zu verstehen. Eröffnungsbilanzen sind auch zu erstellen, wenn ein Unternehmen seine Rechtsform im Wege der Liquidation und Einzelübertragung des Vermögens und der Schulden auf die neue Rechtsform (Umgründung) ändert.

Der maßgebende **Stichtag des Beginns des Handelsgewerbes** hängt von der Kaufmannseigenschaft bzw. von der Rechtsform ab. Da Kapitalgesellschaften als juristische Personen erst mit der Eintragung ins Handelsregister entstehen, ist die Eröffnungsbilanz auf den Eintragungsstichtag aufzustellen. Bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften, die ein Handelsgewerbe i.S.d. § 1 HGB betreiben, ist der Stichtag für die Eröffnungsbilanz der Tag der Aufnahme des Geschäftsbetriebs. Bei Kannkaufleuten i.S.d. § 2 bzw. § 3 HGB ist der maßgebende Stichtag für die Eröffnungsbilanz der Tag der Eintragung in das Handelsregister.

Die **Dauer des Geschäftsjahrs** darf nach § 240 Abs. 2 Satz 2 HGB zwölf Monate nicht überschreiten. Das Geschäftsjahr muss nicht mit dem Kalenderjahr übereinstimmen. Abweichungen vom Kalenderjahr sind z.B. bei Saisonbetrieben anzutreffen.

Das HGB schreibt für Nicht-Kapitalgesellschaften keine fest fixierte **Aufstellungsfrist** für den Jahresabschluss vor. Nach § 243 Abs. 3 HGB ist der Jahresabschluss „innerhalb der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit aufzustellen.“ Für die Aufstellung der Steuerbilanz, die als aus der Handelsbilanz abgeleitete Bilanz<sup>13</sup> die vorherige Aufstellung der Handelsbilanz voraussetzt, sieht der BFH eine Frist von einem Jahr nach Abschluss des Geschäftsjahrs noch als fristgerecht an.<sup>14</sup> Unter Abwägung der mit dem Jahresabschluss verbundenen Arbeitsbelastung einerseits und dem Anspruch der Gläubiger und Gesellschafter auf eine aktuelle Rechnungslegung andererseits wird ein Zeitraum von sechs bis neun Monaten als angemessen angesehen.<sup>15</sup>

Seit 2001 ist die Aufstellung des Jahresabschlusses in € verpflichtend, nachdem nach der Einführung des Euro zum 01.01.1999 alternativ auch die Aufstellung in DM zulässig war.

### 2.2.1.2 Die ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften

Obwohl die dargestellten Vorschriften des HGB für alle Kaufleute gelten, werden sie in § 264 Abs. 1 HGB für Kapitalgesellschaften und in § 336 Abs. 1 HGB für Genossenschaften dahingehend erweitert, dass diese Unternehmen den grundsätzlich aus Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung bestehenden Jahresabschluss um einen **Anhang** zu erweitern und außerdem einen **Lagebericht** aufzustellen haben. Kleine Kapitalgesellschaften (§ 267 Abs. 1 HGB) und Kleinstkapitalgesellschaften (§ 267a HGB) brauchen den Lagebericht gem. § 264 Abs. 1 Satz 4 HGB nicht aufzustellen. Darüber hinaus sind Kleinstkapitalgesellschaften nach § 264 Abs. 1 Satz 5 HGB von der Erstellung eines Anhangs befreit, wenn sie die dort genannten Sachverhalte unter der Bilanz angeben. Die strengeren Rechnungslegungsvorschriften für Kapitalgesellschaften werden mit der Haftungsbeschränkung gegenüber den Gläubigern begründet. Die ergänzenden Rechnungslegungsvorschriften für Kapitalgesellschaften werden in der Strenge ihrer Anwendung nach Größenmerkmalen differenziert.

§ 267 HGB sowie § 267a HGB unterscheiden insgesamt **vier Größenklassen** von Kapitalgesellschaften: Kleinstkapitalgesellschaften (§ 267a HGB), kleine (§ 267 Abs. 1 HGB), mittelgroße (§ 267 Abs. 2 HGB) und große (§ 267 Abs. 3 HGB) Kapitalgesellschaften. Dabei wirkt sich die Differenzierung nach Größenmerkmalen einerseits auf die Aufstellungsfristen für den Jahresabschluss und den Lagebericht aus, andererseits auf die Tiefe der Gliederung von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung sowie auf den Umfang der Angaben im Anhang. Ferner bestehen Unterschiede im Umfang und in der Form der Offenlegung des Jahresabschlusses. Außerdem unterliegen Kleinstkapitalgesellschaften sowie kleine

---

<sup>13</sup> Vgl. § 5 Abs. 1 EStG.

<sup>14</sup> Vgl. BFH-Urteile vom 25.04.1978, BStBl II 1978, S. 525; vom 28.10.1981, BStBl II 1982, S. 485; vom 06.12.1983, BStBl II 1984, S. 227.

<sup>15</sup> Vgl. Baetge, J., Fey, D., Fey, G., Klönne, H., in: Dusemond, M. u.a., Handbuch der Rechnungslegung, 5. Aufl., Stuttgart 2002 ff. (Loseblatt), § 243 HGB, Rn. 93.



Kapitalgesellschaften nach § 316 Abs. 1 i.V.m. § 267a Abs. 2 HGB nicht der **Pflicht zur Prüfung des Jahresabschlusses** und des Lageberichts. Die Größenmerkmale des § 267 HGB gelten entsprechend für Genossenschaften.<sup>16</sup> Handelt es sich bei der Kapitalgesellschaft jedoch um eine kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaft i.S.d. § 264d HGB, müssen – unabhängig von den Größenkriterien – Kapitalgesellschaften, die nicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind, einen Anhang und einen Lagebericht erstellen sowie den Jahresabschluss um eine Kapitalflussrechnung und einen Eigenkapitalspiegel erweitern (§ 264 Abs. 1 HGB).

In diesem Kontext werden nach § 267 HGB sowie nach § 267a HGB die vier Größenklassen folgendermaßen abgegrenzt:

Wenn an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen mindestens zwei der folgenden Merkmale zutreffen,	handelt es sich um eine			
	Kleinstkapitalgesellschaft <sup>1)2)</sup>	kleine Kapitalgesellschaft <sup>1)</sup>	mittelgroße Kapitalgesellschaft <sup>1)</sup>	große Kapitalgesellschaft <sup>1)</sup>
Bilanzsumme in € <sup>3)</sup>	≤ 350.000	≤ 6 Mio.	≤ 20 Mio.	> 20 Mio.
Umsatzerlöse in € <sup>4)</sup>	≤ 700.000	≤ 12 Mio.	≤ 40 Mio.	> 40 Mio.
Arbeitnehmer <sup>5)</sup>	≤ 10	≤ 50	≤ 250	> 250

<sup>1)</sup> Kapitalgesellschaften i.S.d. § 264d HGB gelten stets als große (§ 267 Abs. 3 Satz 2 HGB).

<sup>2)</sup> Genossenschaften, die die Merkmale für Kleinstkapitalgesellschaften (Kleinstgenossenschaften) erfüllen, dürfen auch die Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften nach näherer Maßgabe des § 337 Abs. 4 und § 338 Abs. 4 HGB anwenden (§ 336 Abs. 2 Satz 3 HGB).

<sup>3)</sup> Die Bilanzsumme errechnet sich aus den Bilanzposten, die in den Buchstaben A bis E des § 266 Abs. 2 HGB aufgeführt sind, jedoch ohne Berücksichtigung eines auf der Aktivseite ausgewiesenen Fehlbetrags (§ 267 Abs. 4a HGB).

<sup>4)</sup> Als Umsatzerlöse gelten die Erlöse aus dem Verkauf und der Vermietung oder Verpachtung von Produkten sowie aus der Erbringung von Dienstleistungen der Kapitalgesellschaft nach Abzug von Erlösschmälerungen und der Umsatzsteuer sowie sonstiger direkt mit dem Umsatz verbundener Steuern (§ 277 Abs. 1 HGB). Der Begriff „Umsatzerlöse“ umfasst somit neben den Erlösen, die aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit resultieren, auch jene Erlöse, die nicht aus dem Kerngeschäft der Kapitalgesellschaft generiert werden. Dadurch könnten u.U. die aus dem Verkauf eines nicht mehr benötigten Betriebsgrundstücks grundsätzlich resultierenden sonstigen betrieblichen Erträge als Umsatzerlöse zu deklarieren sein.

<sup>5)</sup> Als durchschnittliche Zahl der Arbeitnehmer gilt der vierte Teil der Summe aus den Zahlen der jeweils am 31.03., 30.06., 30.09. und 31.12. beschäftigten Arbeitnehmer einschl. der im Ausland beschäftigten Arbeitnehmer, jedoch ohne die Auszubildenden (§ 267 Abs. 5 HGB).

Große und mittelgroße Kapitalgesellschaften haben ihren Jahresabschluss und Lagebericht **in den ersten drei Monaten** des Geschäftsjahrs für das vergangene Geschäftsjahr aufzustellen, Kleinstkapitalgesellschaften und kleine Kapitalgesellschaften können diese Frist **bis auf**

<sup>16</sup> Vgl. § 336 Abs. 2 Satz 3 HGB mit Verweis u.a. auf § 267 HGB.

**sechs Monate** ausdehnen, „wenn dies einem ordnungsgemäßen Geschäftsgang entspricht“<sup>17</sup>. Für Genossenschaften beträgt diese Frist nach § 336 Abs. 1 HGB unabhängig von der Größe fünf Monate. Durch das Kapitalgesellschaften- und Co-Richtlinie-Gesetz<sup>18</sup> sind seit dem 01.01.2000 die Vorschriften der §§ 264–330 HGB auch anzuwenden auf OHG und KG, bei denen nicht wenigstens ein persönlich haftender Gesellschafter eine natürliche Person oder eine Personenhandelsgesellschaft mit einer natürlichen Person als persönlich haftendem Gesellschafter ist (Kapitalgesellschaften & Co.). Sie unterliegen somit den (größenabhängigen) Regelungen zur Aufstellung, Prüfung und Offenlegung des Jahresabschlusses, wie sie auch für Kapitalgesellschaften gelten.<sup>19</sup>

Am 01.01.2007 ist das Gesetz über elektronische Handelsregister und Genossenschaftsregister sowie das Unternehmensregister (EHUG) vom 10.11.2006<sup>20</sup> in Kraft getreten, im Rahmen dessen europarechtliche Vorgaben der Publizitätsrichtlinie und der Transparenzrichtlinie umgesetzt wurden sowie weitreichende Änderungen für den Rechtsverkehr mit den Handelsregistern und für die Veröffentlichung und den Abruf von Unternehmensdaten vorgenommen wurden. Seitdem haben alle Kapitalgesellschaften (& Co.) ihre Rechnungslegungsunterlagen beim elektronischen Bundesanzeiger einzureichen und dort vollständig bekannt zu machen. Hingegen entfällt nach § 325 Abs. 1 bis 3 HGB n.F. die zuvor obligatorische Einreichung zum Handelsregister. Dabei sind über die Internetseite des zentralen Unternehmensregisters (<http://www.unternehmensregister.de>) alle wesentlichen publikationspflichtigen Daten abrufbar und hierdurch allgemein einsehbar („one stop shop“).

Der Jahresabschluss ist gem. § 325 Abs. 1a Satz 1 HGB spätestens ein Jahr nach dem Abschlussstichtag des Geschäftsjahrs einzureichen, auf das er sich bezieht. Liegt dieser nicht innerhalb der Frist vor, ist er unverzüglich nach seinem Vorliegen offenzulegen (§ 325 Abs. 1a Satz 2 HGB). Abweichend davon gilt gem. § 325 Abs. 4 HGB eine Frist von nur vier Monaten für Gesellschaften i.S.d. § 264d HGB.

Kleinstkapitalgesellschaften wird gem. § 326 Abs. 2 HGB die Möglichkeit eingeräumt, ihre Bilanz in elektronischer Form zur dauerhaften Hinterlegung beim Bundesanzeiger einzureichen, wenn sie dem Bundesanzeiger die Einhaltung der Größenkriterien anzeigen.

## 2.2.2 Nach dem HGB zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtete Unternehmen

Das HGB verzichtet auf eine gesetzliche Definition des Konzernbegriffs und fasst den Kreis der verbundenen Unternehmen wesentlich enger als das Aktiengesetz. Nach § 271 Abs. 2 HGB sind verbundene Unternehmen „solche Unternehmen, die als Mutter- oder Tochterunternehmen (§ 290) in den Konzernabschluss eines Mutterunternehmens nach den Vorschriften über die Vollkonsolidierung einzubeziehen sind, das als oberstes Mutterunternehmen den am weitestgehenden Konzernabschluss [...] aufzustellen hat, auch wenn die Aufstellung

---

<sup>17</sup> § 264 Abs. 1 Satz 4 HGB.

<sup>18</sup> KapCoRiLiG – vom 24.02.2000, BGBl I 2000, S. 154.

<sup>19</sup> Vgl. dazu z.B. *Strobel, W.*, Die Neuerungen des KapCoRiLiG für den Einzel- und Konzernabschluss, DB 2000, S. 53 ff.

<sup>20</sup> BGBl I 2006, S. 2553.



unterbleibt, oder das einen befreienden Konzernabschluss nach den §§ 291 oder 292 aufstellt oder aufstellen könnte; Tochterunternehmen, die nach § 296 nicht einbezogen werden, sind ebenfalls verbundene Unternehmen.“

Nach dieser Definition ist der Inhalt des Begriffs „verbundene Unternehmen“ im HGB „identisch mit dem Begriff ‚Konzernunternehmen‘, und zwar unabhängig davon, ob das einzelne Konzernunternehmen in einen Konzernabschluss eines inländischen oder ausländischen Mutterunternehmens tatsächlich einbezogen wird und unabhängig davon, ob das Mutterunternehmen an der Spitze des betreffenden Gesamtkonzerns tatsächlich einen Konzernabschluß aufstellt oder nicht“<sup>21</sup>.

Eine Kapitalgesellschaft ist dann nach § 290 Abs. 1 HGB zur Aufstellung eines Konzernabschlusses und eines Konzernlageberichts verpflichtet, wenn sie die Möglichkeit hat, auf mindestens ein anderes Unternehmen unmittelbar oder mittelbar einen **beherrschenden Einfluss** auszuüben. Ein solcher beherrschender Einfluss des Mutterunternehmens liegt vor, wenn

- „1. ihm bei einem anderen Unternehmen die Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter zusteht;
2. ihm bei einem anderen Unternehmen das Recht zusteht, die Mehrheit der Mitglieder des die Finanz- und Geschäftspolitik bestimmenden Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans zu bestellen oder abzurufen, und es gleichzeitig Gesellschafter ist;
3. ihm das Recht zusteht, die Finanz- und Geschäftspolitik auf Grund eines mit einem anderen Unternehmen geschlossenen Beherrschungsvertrages oder auf Grund einer Bestimmung in der Satzung des anderen Unternehmens zu bestimmen, oder
4. es bei wirtschaftlicher Betrachtung die Mehrheit der Risiken und Chancen eines Unternehmens trägt, das zur Erreichung eines eng begrenzten und genau definierten Ziels des Mutterunternehmens dient (Zweckgesellschaft).“<sup>22</sup>

Auch ist die **bloße Möglichkeit** eines beherrschenden Einflusses für das Eintreten der Konzernrechnungslegungspflicht bereits ausreichend; ob tatsächlich ein beherrschender Einfluss durch das Mutterunternehmen ausgeübt wird, ist also unerheblich.<sup>23</sup> Beschränkt sich der beherrschende Einfluss des Mutterunternehmens lediglich auf solche Tochterunternehmen, die nach § 296 HGB nicht in den Konzernabschluss einbezogen werden müssen, entfällt die Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses und eines Konzernlageberichts (§ 290 Abs. 5 HGB).

Den dem Mutterunternehmen nach § 290 Abs. 2 HGB zustehenden Rechten sind nach § 290 Abs. 3 HGB die Rechte, die einem anderen Tochterunternehmen oder einer für Rechnung des Mutter- oder Tochterunternehmens handelnden Person zustehen, hinzuzurechnen. Rech-

<sup>21</sup> *Wysocki, K. von, Wohlgemuth, M.*, Konzernrechnungslegung, 3. Aufl., Düsseldorf 1986, S. 17; aktuell nicht mehr enthalten.

<sup>22</sup> § 290 Abs. 2 Nr. 1–4 HGB.

<sup>23</sup> Vgl. *Bieg, H., Kußmaul, H., Petersen, K., Waschbusch, G., Zwirner, C.*, Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – Bilanzierung, Berichterstattung und Prüfung nach dem BilMoG, München 2009, S. 173 f.