



wi
wirtschaft

Hans Peter Möller
Bernd Hufner

Buchführung und Finanzberichte

2., aktualisierte Auflage

Regelungsgrundlagen zur Buchführung in Deutschland

2

2.1	Zweck und Art der Regelungen	43
2.2	Buchführungs- und Berichtspflicht nach deutschem Steuerrecht	45
2.2.1	Regelungen für Unternehmen in einer einzigen rechtlichen Einheit	45
2.2.2	Zusätzliche Regelungen für Konzerne	49
2.3	Buchführungs- und Berichtspflicht nach traditionellem deutschen Handelsgesetzbuch	49
2.3.1	Regelungen für Unternehmen in einer einzigen rechtlichen Einheit	49
2.3.2	Zusätzliche Regelungen für Konzerne	54
2.4	Buchführungs- und Berichtspflicht nach deutschem Publizitätsgesetz	58
2.4.1	Regelungen für Unternehmen in einer einzigen rechtlichen Einheit	58
2.4.2	Zusätzliche Regelungen für Konzerne	59
2.5	Buchführungs- und Berichtspflicht nach den International Financial Reporting Standards .	61
2.5.1	Regelungen für Unternehmen in einer einzigen rechtlichen Einheit	63
2.5.2	Zusätzliche Regelungen für Konzerne	64
2.6	Literaturhinweise	66
2.7	Übungsmaterial	66

ÜBERBLICK

Lernziele

Nach dem Studium dieses Kapitels sollten Sie wissen,

- dass sich der juristische und der betriebswirtschaftliche Unternehmensbegriff voneinander unterscheiden,
- nach welchen Rechtsgrundlagen Unternehmen in Deutschland verpflichtet sind, Bücher zu führen beziehungsweise Finanzberichte aufzustellen,
- unter welchen Voraussetzungen juristisch definierte Unternehmen in Deutschland zur Buchführung und Aufstellung von Finanzberichten verpflichtet sind,
- unter welchen Voraussetzungen ökonomisch definierte Unternehmen in Deutschland zu einer zusätzlichen Teilbuchführung und zur Erstellung von Finanzberichten für ihre juristisch selbstständigen Einheiten verpflichtet sind,
- dass es neben Buchführungspflichten auch weniger umfangreiche Aufzeichnungspflichten für juristisch definierte Unternehmen gibt, die am besten mit Hilfe der Buchführung erfüllt werden,
- welche Unterschiede und Gemeinsamkeiten zwischen steuerrechtlichen und handelsrechtlichen Pflichten zur Buchführung bestehen,
- welcher Einfluss den *International Financial Reporting Standards* für die Buchführung und die Berichterstellung kapitalmarktorientierter Unternehmen zukommt.

Überblick

Der Inhalt des Kapitels dient dazu, Ihnen die Regelungsgrundlagen zur Buchführung und zur Aufstellung von Finanzberichten in Deutschland zu vermitteln¹. Dabei wird zwischen verschiedenen Regelungsgrundlagen unterschieden, in denen sich Vorschriften über die Buchführung finden. Dazu zählen in Deutschland das deutsche Steuerrecht, das traditionelle deutsche Handelsgesetzbuch (ohne den Hinweis auf die *International Financial Reporting Standards*) und neuerdings auch die *International Financial Reporting Standards*. Für jede Art dieser Regelungen unterscheiden wir Regelungen, die für jedes Unternehmen im rechtlichen Sinne gelten, von Regelungen, die zusätzlich zu erfüllen sind, wenn ein solches Unternehmen seine Geschäfte in mehreren rechtlich selbstständigen Einheiten tätigt. Gemäß dem *economic entity-Konzept* sind Zahlen des betriebswirtschaftlichen Rechnungswesens dann besonders aussagekräftig, wenn sie sich auf eine Institution beziehen, die sich nach ökonomischen Kriterien als selbstständige Wirtschaftseinheit von anderen Institutionen abgrenzen lässt.

1 Die Ausführungen beziehen sich auf den Stand am 31.1.2007.

Zunächst wird jeweils auf allgemeine Pflichten zur Buchführung, Aufzeichnung und Berichterstellung für Unternehmen eingegangen, deren gesamter Geschäftsbetrieb sich in einer der oben beschriebenen rechtlichen Einheiten abspielt. Im Anschluss daran weisen wir auf Buchführungs- und Berichterstellungspflichten für Unternehmen hin, die ihre Geschäfte in mehreren rechtlich selbstständigen, aber ökonomisch unselbstständigen Einheiten unter einheitlicher Leitung oder Kontrolle betreiben, auf so genannte Konzerne. Dabei werden die entsprechenden Passagen des deutschen Steuer- und Handelsrechts, des Publizitätsrechts sowie der *International Financial Reporting Standards* behandelt.

2.1 Zweck und Art der Regelungen

Warum verpflichtet der Gesetzgeber Unternehmen zur Buchführung und Aufstellung von Finanzberichten? Sinnvoll erscheint dies nur, wenn die gesamtwirtschaftliche Wohlfahrt durch die Einführung dieser Pflichten zunimmt gegenüber einer Situation ohne diese Pflichten. Der Zwang zur Buchführung und Aufstellung von Finanzberichten zieht zweifellos direkte und indirekte Kosten nach sich, die ohne diesen Zwang nicht entstünden. Nicht so klar ist die Frage nach dem gesamtwirtschaftlichen Wohlfahrtsgewinn einer Buchführungs- und Berichterstellungspflicht zu beantworten. Fest steht indes, dass die gesamtwirtschaftliche Wohlfahrt durch Einführung solcher Pflichten nur dann gesteigert wird, wenn hiermit Zwecke erfüllt werden, die als gesamtwirtschaftlich wertvoll betrachtet werden.

Mehrere Zwecke lassen sich anführen, deren Erfüllung einen Wohlfahrtsgewinn erwarten lässt. Buchführungsunterlagen dokumentieren das Unternehmensgeschehen. Die finanziellen Konsequenzen von Ereignissen im Unternehmen und um das Unternehmen herum werden mit Hilfe der Buchführung unter Verwendung einer standardisierten Systematik erfasst. Die Standardisierung der Aufzeichnungen macht das Unternehmensgeschehen für Dritte leicht nachvollziehbar, vergleichbar und nachprüfbar. Dies dient der Rechtssicherheit in einer Gemeinschaft. Rechtssicherheit ist notwendig, weil Unternehmen mit anderen Unternehmen und gesellschaftlichen Gruppen in vielfältigen rechtlichen Beziehungen stehen, die in erheblichem Maße Vertrauen in das Unternehmen und in das Rechtssystem voraussetzen, insbesondere auch in die Nachprüfbarkeit von Fakten im Konfliktfall. Diese Rolle nimmt die Buchführung wahr, beispielsweise mit Hilfe der aus ihr generierten Finanzberichte, die am Ende jedes Abrechnungszeitraums Rechenschaft über die Verwendung des eingesetzten Kapitals geben.

Die regelmäßige Erstellung von Finanzberichten zwingt Unternehmensleitungen zur Selbstinformation über die wirtschaftliche Lage des Unternehmens. Unternehmensleitungen dienen solche Informationen zur Kontrolle ihrer Geschäftstätigkeit. Aus gesamtwirtschaftlicher Sicht wird hierdurch erreicht, dass Unternehmensleitungen – gegenüber einer Situation ohne Buchführung – günstige oder schwierige Unternehmenssituationen ausnutzen oder abstellen. Gesamtwirtschaftliche Kosten in

Gesamtwirtschaftlicher Wohlfahrtsgewinn durch Buchführungs- und Berichterstellungspflicht?

Dokumentationszweck (Rechtssicherheit)

Informationszweck

Form von Unternehmenskrisen und Unternehmenszusammenbrüchen werden so gesenkt. Wenn Unternehmen zur Offenlegung ihrer Finanzberichte verpflichtet sind, erhalten Personen oder Institutionen, die von der Leitung des Unternehmens ausgeschlossen sind, so genannte Unternehmensexterne oder Außenstehende, wichtige Informationen über die wirtschaftliche Lage des Unternehmens. Sie können ihre mit dem Unternehmen zusammen hängenden Entscheidungen dann auf Informationen stützen, über die sie sonst nicht verfügten. Die Offenlegungspflicht dient so dem Interessenausgleich zwischen rechnungslegendem Unternehmen und den externen Unternehmensinteressierten. Gegenüber einer Situation ohne die Information aus Finanzberichten ist davon auszugehen, dass solche unternehmensexternen Gruppen überhaupt erst zur Kooperation mit dem Unternehmen bereit sind und je nach Aussagegehalt der vermittelten Berichtsinformationen bessere Allokationsentscheidungen treffen.

Zweck der Gleichmäßigkeit der Besteuerung

Aus Sicht des deutschen Steuergesetzgebers dient die Buchführung und die damit zusammen hängende Einkommensermittlung ferner dem Zweck, eine gleichmäßige, an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit orientierte Besteuerung steuerpflichtiger Unternehmen zu erreichen.

Juristische oder ökonomische Unternehmensdefinition?

In Deutschland existieren genaue Regeln für alle Unternehmen, welche die Kaufmannseigenschaft im juristischen Sinne besitzen. Diese Eigenschaft ist juristisch definiert und es werden Rechte und Pflichten daran geknüpft. Erst in den letzten Jahrzehnten hat sich im Recht zusätzlich die ökonomische Sicht entwickelt, nach der Unternehmen im ökonomischen Sinne definiert und als ökonomische Einheiten angesehen werden. Zu einem Unternehmen im ökonomischen Sinne können mehrere Institutionen im rechtlichen Sinne gehören, also beispielsweise mehrere rechtlich zwar selbstständige, ökonomisch aber unselbstständige Gesellschaften. Aus ökonomischer Sicht interessiert dann hauptsächlich das Rechnungswesen der als ökonomische Einheit aufgefassten Gesamtheit von Einheiten. Die bloße Addition der Zahlen der juristisch selbstständigen Einheiten kann solche Informationen nur in ganz speziellen Fällen liefern.

Vorausschau

In den folgenden Ausführungen werden jeweils zunächst die verschiedenen Arten von Vorschriften für Unternehmen als rechtliche Einheiten und als ökonomische Einheiten aufgeführt. Man spricht im letztgenannten Fall von Konzernen. Vorschriften zur Buchführung findet man im deutschen Steuerrecht, im deutschen Handelsgesetzbuch (dHGB), im Publizitätsgesetz (PublG) und in den *International Financial Reporting Standards* (IFRS).

2.2 Buchführungs- und Berichtspflicht nach deutschem Steuerrecht

2.2.1 Regelungen für Unternehmen in einer einzigen rechtlichen Einheit

2.2.1.1 Buchführungspflicht

Für das deutsche Steuerrecht ergeben sich Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten aus der Abgabenordnung (AO). Diese verweist in §140 AO darauf, dass Vorschriften aus anderen Gesetzen zu beachten sind, wenn diese für die Besteuerung bedeutsam sind. Die handelsrechtliche Pflicht zur Buchführung geht somit indirekt in das deutsche Steuerrecht ein. Die steuerrechtliche Buchführungspflicht wird gleichsam von der handelsrechtlichen hergeleitet. Man spricht daher von der so genannten derivativen Buchführungspflicht nach deutschem Steuerrecht. In §141 AO wird zudem die originäre steuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht geregelt.

Formale Rechtsgrundlagen

Zu den nicht steuerrechtlichen Vorschriften, die über §140 AO auch für das Steuerrecht gelten, zählen die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten des dHGB. Die steuerrechtlichen Vorschriften zur Einkommensteuer hängen eng mit denen des dHGB zusammen. Die Einkommensteuer knüpft an die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des steuerpflichtigen Unternehmens im juristischen Sinn an.

Einkommensbesteuerung als Zweck steuerrechtlicher Gewinnermittlung

Die steuerrechtliche Gewinnermittlung nach §5 Absatz 1 EStG baut auf einer nach handelsrechtlichen Grundsätzen geführten Buchführung auf. Daher interessiert es, welche Unternehmen nach deutschem Steuerrecht zu einer solchen Buchführung verpflichtet sind. Die Abgabenordnung (AO) regelt die Buchführungspflicht für steuerliche Zwecke.

Buchführungspflicht nach der Abgabenordnung

§140 AO stellt zunächst fest, dass Verpflichtungen zur Buchführung oder zu Aufzeichnungen nach anderen als Steuergesetzen auch für Zwecke der Besteuerung zu erfüllen sind. Dies gilt auch für Buchführungs- beziehungsweise Aufzeichnungspflichten nach anderen als handelsrechtlichen Gesetzen, etwa solchen nach dem Fahrlehrergesetz, dem Hebammengesetz oder dem Weingesetz. Nach beispielsweise dem Weingesetz sind Weinbauunternehmen sowie Weinkellereien unter Anderem zum Führen von Fasslagerbüchern, Kellerbüchern und Weinlagerbüchern verpflichtet. Solchen Vorschriften kommt man gut mit der Buchführung nach.

Derivative Buchführungspflicht

Aus §141 Absatz 1 AO folgt die originäre steuerrechtliche Verpflichtung, Bücher zu führen und regelmäßig Finanzberichte auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen von Vermögensgütern und Fremdkapital zu erstellen. Danach sind gewerbliche Unternehmen sowie Land- und Forstwirte, die handelsrechtlich nicht buchführungspflichtig sind, steuerrechtlich buchführungspflichtig, wenn mindestens eines der folgenden vier Kriterien erfüllt ist.

Originäre Buchführungspflicht

- 1** Die Umsätze einschließlich der steuerfreien Umsätze, ausgenommen die Umsätze nach § 4 Nr. 8 bis 10 des Umsatzsteuergesetzes, betragen mehr als 500 000 Euro im Kalenderjahr.
- 2** Selbstbewirtschaftete land- und forstwirtschaftliche Flächen besitzen einen Wirtschaftswert (§ 46 des Bewertungsgesetzes) von mehr als 25 000 Euro.
- 3** Der Gewinn aus Gewerbebetrieb beträgt mehr als 30 000 Euro im Wirtschaftsjahr.
- 4** Der Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft übersteigt 30 000 Euro im Kalenderjahr.

Gegenüber der im Folgenden noch darzustellenden handelsrechtlichen Regelung werden hierdurch ab einer bestimmten Unternehmensgröße zusätzlich zum dHGB Gewerbetreibende ohne Kaufmannseigenschaft sowie Land- und Forstwirte erfasst. Das deutsche Steuerrecht zieht so den Kreis der zur Buchführung Verpflichteten weiter als das deutsche Handelsrecht. Offensichtlich dient dies dem Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

Ergänzende Vorschriften für Land- und Forstwirte

Nach § 141 Absatz 1 AO haben buchführungspflichtige Land- und Forstwirte neben den jährlichen Bestandsaufnahmen und Abschlüssen üblicher Gewerbetreibender auch ein so genanntes Anbauverzeichnis zu führen. Hierin ist zu dokumentieren, mit welchen Fruchtarten die selbstbewirtschafteten Flächen im abgelaufenen Wirtschaftsjahr bestellt waren (§ 142 AO).

Beginn und Ende der originären Buchführungspflicht

Die originäre steuerrechtliche Buchführungspflicht beginnt nicht bereits in dem Kalender- oder Wirtschaftsjahr, in dem die oben genannten Kriterien zum ersten Mal erfüllt sind. Voraussetzung ist vielmehr, dass dem Unternehmen die Buchführungspflicht durch die Finanzbehörde bekannt gegeben wurde. Auf Basis von Steuerbescheiden oder Feststellungsbescheiden lässt sich von der Finanzbehörde feststellen, ob einer der genannten Grenzwerte obiger Kriterien möglicherweise überschritten wird. Die Buchführungspflicht beginnt dann in dem Kalenderjahr, das dem Jahr der Bekanntmachung durch die Finanzbehörde folgt (§ 141 Absatz 2 Satz 1 AO). Sie endet ein Jahr nach Ablauf des Wirtschaftsjahres, in dem die Finanzbehörde feststellt, dass die Voraussetzungen der Buchführungspflicht nicht mehr vorliegen (§ 141 Absatz 2 Satz 2 AO).

Aufzeichnungspflichten versus Buchführungspflichten

Nach deutschem Steuerrecht gibt es neben der Pflicht zur Buchführung auch Aufzeichnungspflichten für Unternehmen, die keiner Buchführungspflicht unterliegen. Während im Rahmen der Buchführung sämtliche abzubildenden Ereignisse richtig, zeitgerecht und geordnet abzubilden sind, erfassen Aufzeichnungen nur bestimmte Arten von Ereignissen. Allgemeine Anforderungen an Buchführung und Aufzeichnungen sowie zu beachtende Ordnungsvorschriften werden in §§ 145-146 AO geregelt. Weil sich keine grundlegenden Unterschiede zu den Vorschriften nach dHGB ergeben, wird hier auf eine Darstellung verzichtet.

Nach §§ 143-144 AO müssen gewerbliche Unternehmer ihren gesamten Warenverkehr, sowohl ihren Wareneingang als auch ihren Warenausgang, vollständig erfassen. Neben üblichen Waren sind hierbei Rohstoffe, unfertige Erzeugnisse, Hilfsstoffe und Zutaten zu berücksichtigen, die der Unternehmer im Rahmen seines Gewerbebetriebs zur Weiterveräußerung oder zum Verbrauch erwirbt. Aufzuzeichnen sind nach §§ 143, 144 Absatz 3 AO jeweils das Datum des Wareneingangs beziehungsweise Warenausgangs oder der entsprechenden Rechnung, der Name und die Anschrift des Lieferanten, die handelsübliche Bezeichnung und der Preis der Ware. Darüber hinaus wird ein Hinweis auf einen entsprechenden Beleg gefordert, der in Form einer Rechnung, eines Kassenzettels oder einer Quittung vorliegen kann.

Aufzeichnungspflicht des Wareneingangs und Warenausgangs

Der Finanzverwaltung dienen solche Aufzeichnungen dazu, den gesamten Warenverkehr eines Unternehmens zu überwachen. Leicht lässt sich bei einer so genannten Betriebsprüfung eines Unternehmens durch die Finanzverwaltung kontrollieren, ob es Waren auf Lager gibt, die nie als Wareneingang erfasst wurden. Um auch den gewerblichen Handel mit land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnissen überwachen zu können, sind originär buchführungspflichtige Land- und Forstwirte verpflichtet, den Warenausgang aufzuzeichnen (§ 144 Absatz 5 AO).

Prüfungsmöglichkeit durch die Finanzverwaltung

Eine weitere Aufzeichnungspflicht für Unternehmen ergibt sich aus der Besteuerung von Umsätzen, die im Umsatzsteuergesetz (UStG) geregelt ist. Die Aufzeichnungspflicht knüpft an die Unternehmereigenschaft im Sinne von § 2 Absatz 1 UStG an. Danach ist derjenige ein Unternehmer, der eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Als gewerblich oder beruflich gilt dabei jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht zur Gewinnerzielung fehlt.

Aufzeichnungspflicht für die Umsatzbesteuerung

Der Zweck der Aufzeichnungspflicht für die Umsatzbesteuerung besteht darin, die Bemessungsgrundlage für die Besteuerung nach UStG zu liefern. Steuerbar sind nach § 1 UStG Umsätze aus Lieferungen und sonstigen Leistungen im Inland, der Eigenverbrauch des Unternehmers, die Einfuhr von Gegenständen aus einem Drittlandsgebiet in das Inland und der so genannte innergemeinschaftliche Erwerb im Inland gegen Entgelt (im Falle von Importen aus anderen EU-Mitgliedstaaten). Steuerpflichtig sind diejenigen steuerbaren Umsätze, die nicht steuerfrei sind. Steuerfreie Umsätze werden unter anderem in § 4 UStG aufgelistet. Darunter fallen beispielsweise Umsätze von Ärzten, Museen oder Privatschulen. § 5 UStG regelt Steuerbefreiungen für die Einfuhr bestimmter Gegenstände.

Steuerbare, steuerpflichtige und steuerfreie Umsätze

Die Umsatzsteuer bemisst sich für Lieferungen und sonstige Leistungen sowie beim innergemeinschaftlichen Erwerb nach dem vereinbarten Entgelt für die Leistung vor Berücksichtigung der Umsatzsteuer (§ 10 Absatz 1 Satz 2 UStG). Bemessungsgrundlage beim Eigenverbrauch sind – je nach Verfügbarkeit – Einkaufspreis zuzüglich Nebenkosten beziehungsweise die Selbstkosten der entnommenen Gegenstände (§ 10 Absatz 4 UStG). Im Falle der Einfuhr von Gegenständen ist auf deren

Bemessungsgrundlagen der Umsatzbesteuerung

Wert nach den jeweiligen Vorschriften über den Zollwert abzustellen (§ 11 Absatz 1 UStG).

Befreiung von Aufzeichnungspflichten nach UStG

Voraussetzungen für eine Befreiung von Aufzeichnungspflichten und damit für ein vereinfachtes Verfahren enthält § 23 UStG, nach dem die mit der Umsatzsteuer zu verrechnenden Vorsteuern auf Grundlage von Durchschnittssätzen ermittelt werden können.

Aufbewahrungspflichten

§ 147 Absatz 1 AO fordert von allen buchführungs- und aufzeichnungspflichtigen Personen, Ordnungsvorschriften für die Aufbewahrung von Unterlagen zu erfüllen. Der Kreis der Aufbewahrungspflichtigen wird damit weiter gesteckt als nach deutschem Handelsrecht. Materiell entsprechen die steuerrechtlichen Vorschriften denen nach § 257 dHGB. Das gilt für zehn- beziehungsweise sechsjährige Aufbewahrungszeiträume von Buchführungsunterlagen und Aufzeichnungen, wenn nicht in anderen Steuergesetzen kürzere Aufbewahrungsfristen zugelassen sind (§ 147 Absatz 1 und 3 AO). Wie nach Handelsrecht können bestimmte Buchführungsunterlagen unter Erfüllung von Ordnungsvorschriften auch auf elektronischen Datenträgern gespeichert werden (§ 147 Absatz 2 AO). Die Aufbewahrungsfrist beginnt mit dem Schluss des Kalenderjahres, in dem die letzte Eintragung gemacht beziehungsweise der finanzielle Bericht des Geschäftsjahres aufgestellt worden ist (§ 147 Absatz 4 AO).

2.2.1.2 Berichtspflicht

Grundlage in §§ 4-6 EStG

Nach geltendem Einkommensteuerrecht ist die Maßgröße der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der steuerrechtliche Gewinn. Wie dieser Gewinn ermittelt wird und mit welchen Werten einzelne Bilanzpositionen für Besteuerungszwecke zu bewerten sind, wird im Einkommensteuergesetz (EStG), insbesondere in §§ 4-6 EStG, weitgehend, aber nicht abschließend geregelt.

Gewinnermittlung für Gewerbetreibende nach § 5 Absatz 1 EStG

Zu den Sachverhalten, die im Einkommensteuerrecht nicht explizit angesprochen werden, zählen auf Grund von § 5 EStG die handelsrechtlichen Vorschriften. Hiernach ist der steuerrechtliche Gewinn durch einen vollständigen Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln. Diese Gewinnermittlungsmethode ist für Gewerbetreibende maßgebend, die freiwillig oder auf Grund gesetzlicher Verpflichtung Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse erstellen. Nach § 5 Absatz 1 EStG haben sie für den Schluss des Wirtschaftsjahres das so genannte Betriebsvermögen anzusetzen, das nach handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu ermitteln ist. Folglich ergibt sich das Betriebsvermögen einer Steuerbilanz aus einer handelsrechtlichen Bilanz. Man spricht in diesem Zusammenhang auch von der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz. Der steuerrechtliche Gewinn des Wirtschaftsjahres ermittelt sich nach § 4 Absatz 1 EStG als Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen, vermindert um den Wert der Einlagen. Zum Teil sind die steuerrechtlichen Vorschriften so streng, dass sie steuerliche Vorteile an eine entsprechende Berücksichtigung in den Finanzberichten nach dHGB knüpfen. Man spricht dann auch von der „Umkehrung der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz“.

2.2.2 Zusätzliche Regelungen für Konzerne

Das deutsche Steuerrecht vernachlässigt weitgehend die Existenz von Konzernen. Dementsprechend sind keine Regelungen des deutschen Steuerrechts zu nennen, in denen besondere Vorschriften für Konzerne aufgeführt werden.

Keine konzernrelevanten steuerrechtlichen Regelungen!

2.3 Buchführungs- und Berichtspflicht nach traditionellem deutschem Handelsgesetzbuch

Wir verstehen hier unter den Regelungen des deutschen Handelsgesetzbuches alle Regelungen außer denen des § 315a dHGB, in dem kapitalmarktorientierte deutsche Konzerne verpflichtet werden, grundsätzlich ab dem Geschäftsjahr 2005 beziehungsweise unter bestimmten Bedingungen ab dem Geschäftsjahr 2007 die *International Financial Reporting Standards* in ihren konsolidierten Finanzberichten anzuwenden. Diese Standards behandeln wir später in einem der folgenden Abschnitte.

Definition des deutschen Handelsgesetzbuchs für das Buch

2.3.1 Regelungen für Unternehmen in einer einzigen rechtlichen Einheit

2.3.1.1 Buchführungspflicht

Die Buchführungspflicht ist in § 238 Absatz 1 Satz 1 dHGB festgeschrieben: „Jeder Kaufmann ist verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen.“ Die Buchführungspflicht knüpft damit an die Kaufmannseigenschaft im Rechtssinne an.

Buchführungspflicht des Kaufmanns nach dHGB

Das deutsche Handelsrecht regelt den Begriff des Kaufmanns in §§ 1-7 dHGB. Nach § 1 Absatz 1 dHGB ist derjenige ein Kaufmann, der ein Handelsgewerbe betreibt. Fachleute sprechen in diesem Fall von einem *Ist-Kaufmann*. Absatz 2 bezeichnet das Handelsgewerbe. „Handelsgewerbe ist jeder Gewerbebetrieb, es sei denn, dass das Unternehmen nach Art oder Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb nicht erfordert“. Jedes Handelsgewerbe ist unter seinem Namen, juristisch Firma genannt, in das Handelsregister einzutragen. Was ein Gewerbebetrieb ist und wann dieser einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert, wird allerdings im dHGB nicht konkretisiert.

„Ist-Kaufmann“ und Handelsgewerbe

Zu den Kaufleuten zählen nach § 2 dHGB auch Gewerbetreibende, die nicht unter § 1 dHGB fallen, ihre Firma jedoch ins Handelsregister haben eintragen lassen. Zu dieser Gruppe zählen z.B. Handwerker, wenn sie die Firma des Unternehmens in das Handelsregister haben eintragen lassen. Juristen sprechen in diesem Fall von einem *Kann-Kaufmann*. Gleiches gilt für Land- und Forstwirte sowie Kleingewerbetreibende,

„Kann-Kaufmann“

deren Tätigkeit nicht unter die in §1 dHGB aufgeführte Handelsgewerbetätigkeit fällt. Erfordern diese Tätigkeiten nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb und lassen die Unternehmer die Firma ins Handelsregister eintragen, so gelten sie als Kaufleute (§3 dHGB). Mit der Löschung der Eintragung im Handelsregister, die der *Kann-Kaufmann* beantragen kann, geht der Kaufmannsstatus wieder verloren.

„Form-Kaufmann“

Schließlich weist §6 dHGB Handelsgesellschaften sowie bestimmten Vereinen die Kaufmannseigenschaft zu. Dazu zählen auch Kapitalgesellschaften. Hierbei ergibt sich die Kaufmannseigenschaft aus der besonderen Rechtsform des Unternehmens. Unter Juristen ist dafür die Bezeichnung *Form-Kaufmann* üblich.

Beginn und Ende der Buchführungspflicht

Die Buchführungspflicht beginnt in dem Zeitpunkt, zu dem die Kaufmannseigenschaft erlangt wurde, also entweder mit der Aufnahme des Handelsgewerbes, dem Handelsregistereintrag oder der Gründung einer Gesellschaft mit Kaufmannseigenschaft begründender Rechtsform und dem sich anschließenden Handelsregistereintrag. Sie endet, wenn das Handelsgewerbe eingestellt, der Eintrag im Handelsregister gelöscht wird oder die Gesellschaft abgewickelt und der Eintrag im Handelsregister gelöscht wird.

Anforderungen an die Buchführung von Kaufleuten

Jeder Kaufmann hat sich im Rahmen seiner Buchführungspflicht allgemein an die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) zu halten (§238 Absatz 1 Satz 1 dHGB). Was die konkrete Ausgestaltung der Buchführung, etwa die Wahl des Buchführungssystems angeht, lässt der Gesetzgeber dem Kaufmann allerdings weitgehende Freiheiten.

- Gefordert wird nach §238 Absatz 1 Satz 2 dHGB z.B. nur, die Buchführung so auszugestalten, dass sich ein sachverständiger Dritter innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die im Rechnungswesen abgebildeten Ereignisse und über die Lage des Unternehmens verschaffen kann.
- Abgebildete Ereignisse müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen (§238 Absatz 1 Satz 3).
- §239 Absatz 1 und 2 dHGB verlangen für sämtliche Aufzeichnungen eine lebende Sprache und dass Eintragungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden.
- Um nachträgliche Manipulationen in der Buchführung zu erschweren, müssen ursprüngliche Eintragungen dauerhaft feststellbar bleiben und es muss nachzuvollziehen sein, dass Eintragungen ursprünglicher Natur sind. Nachträgliche Änderungen von Eintragungen sind nicht zulässig. Fehler müssen durch gesonderte Einträge korrigiert werden (§239 Absatz 3 dHGB).

Buchführungsunterlagen müssen aufbewahrt werden, damit eine spätere Nachprüfbarkeit gewährleistet ist. §257 dHGB regelt die Aufbewahrungspflichten solcher und anderer Unterlagen sowie die Aufbewahrungsfristen für Kaufleute. Zehn Jahre aufzubewahren sind Handelsbücher, die Liste der Vermögensgüter und Fremdkapitalposten in Form so genannter Inventare, Bilanzen und Einkommensrechnungen, Lageberichte, die Eröffnungsbilanz sowie die zu ihrem Verständnis erforderlichen Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen. Sechs Jahre Aufbewahrungsfrist gelten für sonstige Unterlagen (§257 Absatz 4 dHGB). Mit Ausnahme der Bilanzen und Einkommensrechnungen sowie der Eröffnungsbilanz eines Unternehmens können Buchführungsunterlagen auch auf elektronischen Datenträgern aufbewahrt werden, sofern dabei gewisse Ordnungsvorschriften eingehalten werden (§257 Absatz 3 dHGB). Die Aufbewahrungsfrist beginnt mit dem Schluss des Kalenderjahres, in dem die letzte Eintragung in Büchern zu diesem Kalenderjahr gemacht beziehungsweise die Finanzberichte des Geschäftsjahres aufgestellt worden sind (§257 Absatz 5 dHGB). Weitere Details zur Vorlage von Buchführungsunterlagen in gewissen Spezial-situationen werden in §§258-261 dHGB geregelt.

Aufbewahrungspflichten

2.3.1.2 Berichtspflicht

Im dritten Buch des dHGB finden sich in den §§240-263 dHGB die für alle Kaufleute geltenden allgemeinen Vorschriften zur Aufstellung von Finanzberichten nach deutschem Handelsrecht. §§240, 242 Absatz 1-2 dHGB verpflichten den Kaufmann zur regelmäßigen Aufstellung eines Inventars sowie einer Bilanz und einer Einkommensrechnung („Gewinn- und Verlustrechnung“), am Schluss eines jeden Geschäftsjahres. Auch zu Beginn seines Handelsgewerbes muss der Kaufmann sein Inventar feststellen und eine Eröffnungsbilanz aufstellen. Das Inventar stellt eine Liste der vorgefundenen Vermögensgüter und Schulden dar.

Vorschriften für Unternehmen aller Rechtsformen

Nach §242 Absatz 3 dHGB bilden die Finanzberichte Bilanz und Einkommensrechnung am Ende eines Geschäftsjahres zusammen den so genannten Jahresabschluss. Dieser ist nach den GoB aufzustellen (§243 Absatz 1 dHGB). Das zu Grunde gelegte Geschäftsjahr darf dabei eine Dauer von zwölf Monaten nicht überschreiten (§240 Absatz 2 Satz 2 dHGB). Was die Aufstellungsfrist nach Ablauf des Geschäftsjahres angeht, fordert §243 Absatz 3 dHGB nur die Erstellung „innerhalb der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit“. Die mit der Bezeichnung „Jahresabschluss“ gekennzeichneten Finanzberichte sind in deutscher Sprache sowie in Euro aufzustellen (§244 dHGB) und vom Kaufmann unter Angabe des Datums zu unterzeichnen (§245 dHGB).

Aufstellung der Finanzberichte des Jahresabschlusses jeweils für Geschäftsjahre

§§246-251 dHGB befassen sich mit den Ansatzvorschriften. Hier wird geregelt, welche Posten der handelsrechtliche „Jahresabschluss“ enthalten muss, welche er nicht enthalten darf und welche er enthalten kann. In den Vorschriften werden Begriffe erwähnt, die einer Erklärung bedürfen. Wir verzichten an dieser Stelle jedoch auf eine Erläuterung, weil wir im weiteren Verlauf des Buchs noch darauf zu sprechen kom-

Überblick über Ansatzvorschriften

men. Hier seien die Vorschriften nur der Vollständigkeit halber aufgezählt. Der verpflichtende Bilanzansatz wird in §246 Absatz 1 dHGB deutlich, und zwar im Vollständigkeitsgebot, d.h. in der Berücksichtigung sämtlicher Vermögensgegenstände, Fremdkapitalposten, Rechnungsabgrenzungsposten. Ebenso sind alle Aufwendungen und Erträge in der Einkommensrechnung aufzuführen. Bilanzansatzverbote gelten z.B. für immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nicht entgeltlich erworben wurden (§248 Absatz 2 dHGB). Ansatzwahlmöglichkeiten bestehen für bestimmte Typen von Rückstellungen (§249 Absatz 2 dHGB) und ausgewählte Rechnungsabgrenzungsposten (§250 Absatz 3 dHGB).

Überblick über
Bewertungsvorschriften

Vorschriften zur Bewertung von Posten der Bilanz und Einkommensrechnung findet man in den §§252-256 dHGB. Allgemeine Bewertungsgrundsätze im Sinne von spezifischen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (z.B. Einzelbewertung, Methodenstetigkeit) finden sich in §252 dHGB. Die übrigen Vorschriften dienen der Regelung spezieller Wertansätze. §253 dHGB beschäftigt sich mit der Bewertung von Vermögensgegenständen und Fremdkapitalposten. §255 dHGB definiert die Komponenten von Ausgaben, die in die „Anschaffungs- oder Herstellungskosten“ von Vermögensgegenständen einzubeziehen sind.² Vereinfachungen für die Ermittlung von Anschaffungswerten werden für gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens in §256 dHGB gestattet.

Vorschriften für alle
Kaufleute: Gliederungs-,
Befreiungs- und
Offenlegungsvorschriften

Alle Kaufleute, die nicht dem Publizitätsgesetz unterliegen, müssen nach §247 Absatz 1 dHGB in ihrer Bilanz das Anlage- und das Umlaufvermögen, das Eigenkapital, die Fremdkapitalposten sowie die Rechnungsabgrenzungsposten gesondert ausweisen und hinreichend aufgliedern. Für Kapitalgesellschaften gelten zusätzlich weitere Vorschriften.

Ergänzende Vorschriften
für haftungsbeschränkte
Kapital- und Personen-
gesellschaften

In den §§264-289 dHGB befinden sich ergänzende Vorschriften mit hohen Anforderungen für Kapitalgesellschaften. Seit Inkrafttreten des „Kapitalgesellschaften- und Co-Richtlinie-Gesetzes“ (KapCoRiLiG) im Jahre 2000 gelten diese nach §264a Absatz 1 dHGB auch für bestimmte haftungsbeschränkte Personengesellschaften, bei denen – direkt oder indirekt – nicht mindestens ein persönlich haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist. Dies gilt beispielsweise für Unternehmen in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG.

Zweck der ergänzenden
Vorschriften

Erweiterte Anforderungen an die Ausgestaltung von Finanzberichten solcher Gesellschaften zu stellen, wird mit einer verschärften Haftungsproblematik begründet. Solche Unternehmen haften Gläubigern gegenüber nur mit ihrem Gesellschaftsvermögen. Darüber hinaus kommt es in Kapitalgesellschaften oft zur Trennung von Eigentum (bei den Anteilseignern) und Verfügungsgewalt (beim Management). Die Publizitäts-

² Wir haben Anführungsstriche verwendet, um deutlich zu machen, dass der vom Gesetzgeber verwendete Begriff der „Kosten“ nicht mit dem Inhalt belegt ist, wie es gemäß üblicher betriebswirtschaftlicher Terminologie der Fall ist. Hiernach müsste man von „Anschaffungs- oder Herstellungsausgaben“ reden, wenn man die Absicht des Gesetzgebers darlegen möchte.

pflicht entspricht den Informationsinteressen der von der Geschäftsführung ausgeschlossenen Anteilseigner.

Die Finanzberichte von Kapitalgesellschaften müssen nach §264 Absatz 1 dHGB einen Anhang und einen Lagebericht enthalten. Der Anhang erläutert die Finanzberichte und enthält ergänzende Angaben (§§284-288 dHGB). Im Lagebericht sind nach §289 dHGB zumindest der Geschäftsverlauf und die Lage der Gesellschaft so darzustellen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt wird. Auf die Risiken der künftigen Entwicklung ist dabei einzugehen. Darüber hinaus soll der Lagebericht berichten über

- Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Geschäftsjahres eingetreten sind,
- die voraussichtliche Entwicklung der Gesellschaft,
- den Bereich der Forschung und Entwicklung.

Höhere Rechnungslegungsanforderungen äußern sich bei solchen Gesellschaften unter Anderem in

- kürzeren Aufstellungsfristen (drei Monate) für die Finanzberichte (§264 Absatz 1 Satz 2 dHGB),
- detaillierteren Regeln für die Gliederung von Bilanz und Einkommensrechnung (§§265-267 dHGB),
- zum Teil weniger ermessensabhängigen Bewertungsregeln (§279 dHGB),
- der Pflicht zur Prüfung der Finanzberichte durch unabhängige, öffentlich bestellte Dritte (§§316-324 dHGB),
- der Pflicht zur Offenlegung der Finanzberichte im Bundesanzeiger (§325-329 dHGB).

Die Verschärfungen gegenüber den Vorschriften für alle Kaufleute werden in Abhängigkeit von Größenmerkmalen der Gesellschaften teilweise wieder eingeschränkt. In §267 dHGB werden kleine, mittelgroße und große Gesellschaften, gemessen nach drei Größenmerkmalen – Bilanzsumme, Umsatzerlöse und Zahl der Arbeitnehmer – voneinander unterschieden. Die Zuordnung zu einer Größenklasse hängt davon ab, ob an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen mindestens zwei der drei Größenmerkmale bestimmte Schwellenwerte erreichen. Abbildung 2.1 stellt diese Schwellenwerte für die drei Größenklassen von Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkten Personengesellschaften dar.

Erweiterung des Jahresabschlusses um Anhang und Lagebericht

Strengere Vorschriften

Größenabhängige Differenzierung ergänzender Vorschriften

Abbildung 2.1:

Schwellenwerte für die Bestimmung der Größenklasse einer Kapitalgesellschaft beziehungsweise haftungsbeschränkten Personengesellschaft nach §267 dHGB

Größenklasse der Gesellschaft	Größenmerkmal		
	Bilanzsumme in Mio. Euro	Umsatz in Mio. Euro	Zahl der Arbeitnehmer
klein	≤ 4,015	≤ 8,030	≤ 50
mittel	≤ 16,060	≤ 32,120	≤ 250
groß	> 16,060	> 32,120	> 250

In vollem Umfang gelten die strengen Vorschriften nur für große Gesellschaften. Unabhängig von den Ausprägungen der Größenmerkmale gelten Kapitalgesellschaften nach §267 Absatz 3 dHGB stets als groß, wenn sie Wertpapiere an einem organisierten Kapitalmarkt innerhalb der Europäischen Union ausgegeben oder dies beantragt haben.

Besondere Erleichterungen für kleine Gesellschaften

Für kleine Gesellschaften bestehen die folgenden Erleichterungen:

- Wegfall des Lageberichts (§264 Absatz 1 Satz 3),
- Verlängerung der Frist zur Erstellung der Finanzberichte auf bis zu sechs Monate (§264 Absatz 1 Satz 3 dHGB),
- verkürzte Gliederung von Bilanz und Einkommensrechnung (§266 Absatz 1 Satz 3, §276 dHGB),
- keine Pflicht zur Prüfung der Finanzberichte (§316 Absatz 1 dHGB),
- keine Pflicht zur Offenlegung des Jahresabschlusses im Bundesanzeiger (§325 Absatz 1-2 dHGB).

Für mittelgroße Gesellschaften gelten Regeln, die inhaltlich zwischen denen für große und für kleine Gesellschaften liegen.

Rechtsformspezifische Rechnungslegungsvorschriften

Rechtsformspezifische Vorschriften zur Rechnungslegung ergeben sich darüber hinaus aus Spezialvorschriften. Für Aktiengesellschaften sind diese im Aktiengesetz (AktG), für Gesellschaften mit beschränkter Haftung im GmbH-Gesetz sowie für Genossenschaften im Genossenschaftsgesetz (GenG) enthalten. Die §§336-339 dHGB enthalten Vorschriften für Kreditinstitute und Versicherungen.

2.3.2 Zusätzliche Regelungen für Konzerne

Ökonomische versus juristische Sichtweise von Unternehmen

Viele Unternehmen bestehen nicht nur aus einer einzigen rechtlich selbstständigen Einheit. Sie setzen sich aus mehreren rechtlich selbstständigen Gesellschaften zusammen (vgl. hierzu die Ausführungen zum Konzept der ökonomisch selbstständigen Wirtschaftseinheit in Kapitel 1). Traditionell knüpft das deutsche Handelsrecht seine Regeln über Buchführung und Rechnungslegung an die Kaufmannseigenschaft und damit primär an rechtlich selbstständige Einheiten. Dies ist unabhängig davon, ob diese Einheiten ökonomisch selbstständig oder unselbstständig sind.

Ökonomischer Gesellschaftsverbund als ein Unternehmen

Sind Unternehmen aus mehreren rechtlich selbstständigen Gesellschaften ökonomisch unter einheitlicher Leitung zusammen gefasst, so hat man es im ökonomischen Sinne mit einem einzigen Unternehmen,

einem Konzern, zu tun. Interessiert sich ein Anleger für ein solches Unternehmen, benötigt er Finanzberichte, die sich auf diese ökonomische Unternehmenseinheit beziehen. Die einzelnen Finanzberichte der das Unternehmen bildenden Gesellschaften helfen ihm dabei nur in Sonderfällen weiter, weil sie verzerrt sein können. Die Probleme der Erstellung von Finanzberichten solcher Konzerne werden in spezieller Literatur zur so genannten Konzernrechnungslegung behandelt.³

2.3.2.1 Buchführungspflicht

Bei einem selbstständigen Unternehmen, das nur aus einer einzigen rechtlich definierten Gesellschaft besteht, entsprechen die aus den gesetzlichen Verpflichtungen zur Buchführung erstellten Finanzberichte für die rechtlich abgegrenzte Unternehmenseinheit denjenigen für die ökonomische Unternehmenseinheit. Betrachtet man dagegen ein Unternehmen, das sich aus mehreren rechtlich selbstständigen Gesellschaften zusammensetzt, so ist die Situation eine andere. Die Erstellung von Finanzberichten für ein solches ökonomisch definiertes Unternehmen ist schwieriger. Zwar verfügt jede rechtlich selbstständige Gesellschaft über ihre eigene Buchführung, in der Regel existiert aber keine originäre Buchführung für die ökonomische Unternehmenseinheit. Folglich ergeben sich die entsprechenden Finanzberichte für die Lage eines solchen ökonomisch definierten Unternehmens normalerweise nicht aus einer einzigen Buchführung.

Das deutsche Handelsrecht fordert formal keine originäre Buchführung für Konzerne. Die in §238 Absatz 1 Satz 1 dHGB festgeschriebene Buchführungspflicht für alle Kaufleute wird im Rahmen der dHGB-Vorschriften nicht ausdrücklich auf Konzerne ausgeweitet. Vielmehr sind entsprechende Finanzberichte nach §290 dHGB sowie nach §300 Absatz 1 Satz 1 dHGB rückwirkend aus den Finanzberichten der zum ökonomischen Verbund gehörenden juristischen Einheiten herzuleiten. Hieraus lässt sich allerdings nicht schließen, dass für ökonomisch abgegrenzte Unternehmenseinheiten nach deutschem Handelsrecht keine gesonderten Buchführungspflichten bestehen beziehungsweise entstehen. Im Rahmen der Erstellung von Finanzberichten für Konzerne ist gleichwohl eine besondere Buchführung zu betreiben. Damit ist die Aufzeichnung aller Vorgänge gemeint, die es ermöglichen, die Summe der Finanzberichte der rechtlich abgegrenzten Unternehmenseinheiten in einen Satz von Finanzberichten für die ökonomische Unternehmenseinheit überführen zu können. Im Folgenden wird nur kurz auf die Probleme eingegangen, die sich bei einer Erstellung so genannter konsolidierter Finanzberichte für ein Unternehmen im Sinne eines ökonomischen Gesellschaftsverbunds ergeben. Die meisten dieser Probleme lassen sich mit einer gesonderten Buchführung in den Griff bekommen.

In einem ersten Schritt ist zu klären, welche rechtlich selbstständigen Einheiten überhaupt als zugehörig zur ökonomischen Unternehmenseinheit betrachtet werden. Es geht um die Abgrenzung des so genannten

In der Regel ist eine originäre Buchführung von Konzernen nicht vorhanden

Buchführungspflicht für ökonomisch definierte Unternehmen nach dHGB?

Vorgehen bei Erstellung konsolidierter Finanzberichte

³ Vgl. z.B. Baetge et al. (2004).

Konsolidierungskreises. Ist dies geklärt, sind einzubeziehende Finanzberichte so zu vereinheitlichen, dass gleiche Sachverhalte unabhängig davon, in welcher Einheit sie anfallen, gleich abgebildet werden. Andernfalls macht es keinen Sinn, Finanzberichte mehrerer Gesellschaften zusammen zu fassen. Bei so modifizierten Finanzberichten spricht man von der so genannten Handelsbilanz II im weiten Sinn. Die vereinheitlichten Finanzberichte lassen sich dann durch Addition zu Summen-Finanzberichten des ökonomischen Gesellschaftsverbands zusammenfassen. Zur Vermeidung von Doppelzählungen und Aufblähungen oder falschen Abbildungen der Summenrechenwerke sind anschließend Korrekturen, so genannte Konsolidierungen, durchzuführen. Dies gilt für solche Komponenten, die aus Verflechtungen innerhalb des ökonomischen Gesellschaftsverbands herrühren.

Konsolidierung als technische Korrekturmaßnahme bei Herleitung konsolidierter Finanzberichte aus Summenberichten

Man spricht bei diesen technischen Korrekturen von Konsolidierungsmaßnahmen. Sie werden notwendig, wenn das Unternehmen im ökonomischen Sinne kein eigenes Rechnungswesen betreibt, sondern die Zahlen in seinen finanziellen Berichten aus den Zahlen für seine juristischen Einheiten zusammensetzt. Dabei sind Doppelerfassungen von Beteiligungsbuchwerten und Vermögensgütern beziehungsweise Fremdkapital von Untergesellschaften rückgängig zu machen (Kapitalkonsolidierung). Konzerninterne Forderungen und Verbindlichkeiten sind im Rahmen der so genannten Schuldenkonsolidierung zu bereinigen. Alle konzerninternen Erträge sind im Rahmen der Aufwands- und Ertragskonsolidierung mit den zugehörigen konzerninternen Aufwendungen oder mit den zugehörigen Bestandswerten aufzurechnen (Zwischeneinkommenseliminierung und Konsolidierung der Einkommensrechnung). Schließlich sind die ermittelten Posten entsprechend ihrer ökonomischen Natur umzugliedern.

Notwendige Buchführungspflicht

Alle Konsolidierungsmaßnahmen sind mit Hilfe von Buchungen zu dokumentieren. Die so notwendige zusätzliche Buchführung lässt sich als gesonderte Buchführung für Konzerne begreifen.

2.3.2.2 Berichtspflicht

Überblick über dHGB-Vorschriften zur konsolidierten Rechnungslegung

Das deutsche Handelsrecht beschäftigt sich in §§290-315 dHGB mit konsolidierungsspezifischen Besonderheiten. §§290-293 dHGB konkretisieren den Anwendungsbereich konsolidierter Rechnungslegung mit Regelungen zur Aufstellungspflicht beziehungsweise zu Aufstellungsbefreiungen. Vorschriften zum Konsolidierungskreis finden sich in §§294-296 dHGB, solche zu Inhalt und Form der konsolidierten Finanzberichte in §§297-299 dHGB. Einzelheiten zu Bewertung und Konsolidierungstechniken regeln §§300-312 dHGB. In §§313-315 dHGB folgen die Vorschriften zu Anhang und Lagebericht konsolidierter Rechnungslegung.

Aufstellungspflicht konsolidierter Finanzberichte nach dHGB

Nach §290 dHGB sind Kapitalgesellschaften mit Sitz in Deutschland als Obergesellschaften zur Aufstellung konsolidierter finanzieller Berichte verpflichtet, wenn sie einen beherrschenden Einfluss auf eine oder mehrere Untergesellschaften ausüben. Zum einen wird dies bei einheitlicher Leitung einer solchen Obergesellschaft unterstellt (§290 Absatz 1 dHGB).

Zum anderen geht man davon aus, wenn ein so genanntes *Control-Verhältnis* vorliegt. Ein *Control-Verhältnis* liegt nach §290 Absatz 2 dHGB dann vor, wenn eine der drei folgenden Bedingungen für das Verhältnis von Ober- und Untergesellschaft erfüllt ist.

- Die Obergesellschaft besitzt die Mehrheit der Stimmrechte der Untergesellschaft.
- Die Obergesellschaft besitzt als Gesellschafterin der Untergesellschaft das Recht, in der Untergesellschaft die Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans zu bestellen oder abzuberufen.
- Der Obergesellschaft steht das Recht zu, auf Basis eines abgeschlossenen Beherrschungsvertrags oder einer Bestimmung in der Satzung der Untergesellschaft einen beherrschenden Einfluss auf die Untergesellschaft auszuüben.

Bei Vorliegen verschiedener Voraussetzungen kann eine Obergesellschaft davon befreit werden, konsolidierte Finanzberichte zu erstellen. Nach §291 Absatz 1 dHGB gilt dies beispielsweise dann, wenn eine übergeordnete Obergesellschaft mit Sitz in Deutschland, der Europäischen Union beziehungsweise des Europäischen Wirtschaftsraums existiert, in deren konsolidierten Finanzberichten die Daten unserer Obergesellschaft einfließen. Weil die untergeordnete Obergesellschaft zugleich Untergesellschaft ist, gelten die konsolidierten Finanzberichte der übergeordneten Obergesellschaft als so genannte „befreiende Konzernfinanzberichte“. Hierdurch kann die untergeordnete Obergesellschaft von der Aufstellungspflicht entbunden werden. Seit Inkrafttreten des Transparenz- und Publizitätsgesetzes (TransPuG) in 2002 gilt die Befreiung von der konsolidierten Finanzberichtserstellung allerdings nicht mehr für solche Obergesellschaften, deren Aktien in einem Mitgliedstaat der EU oder dem Europäischen Wirtschaftsraum zum Handel in einem geregelten Markt zugelassen sind (§291 Absatz 3 Nr.1 dHGB). §292 dHGB regelt die Voraussetzungen, die erfüllt sein müssen, um durch konsolidierte Finanzberichte einer Obergesellschaft aus Staaten, die nicht der Europäischen Union oder dem Europäischen Wirtschaftsraums angehören, von der Aufstellungspflicht befreit zu werden. Nach §293 Absatz 1 dHGB entfällt die Pflicht zur Aufstellung konsolidierter Finanzberichte zudem, wenn gemäß den besonderen Größenkriterien für Konzerne ein so genannter kleiner Konzern vorliegt, wobei börsennotierte Gesellschaften immer als groß gelten.

Nach dem Inkrafttreten des „Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetzes“ (KapAEG) mit seinen Modifikationen des dHGB (z.B. §292a dHGB) im Jahre 1998 waren börsennotierte deutsche Obergesellschaften von der Pflicht zur Aufstellung von Konzernfinanzberichten nach dHGB befreit, wenn sie stattdessen Konzernfinanzberichte nach international anerkannten Regeln, z.B. nach den IFRS oder nach den U.S. GAAP, erstellten, die inhaltlich mit den deutschen Abschlüssen vergleichbar waren. Seit Mitte 2002 gibt es eine europäische Verordnung, nach der alle börsennotierten europäischen Unternehmen ihre konsolidierten Finanzberichte

Befreiungspflicht von konsolidierten Finanzberichten nach dHGB

Befreiung von der (zusätzlichen) Aufstellung konsolidierter finanzieller Berichte nach dHGB, Verpflichtung auf IFRS

**Aufstellungspflicht von
Kapitalflussrechnung,
Segmentberichterstattung
und Eigenkapital-
veränderungsrechnung**

in Zukunft nach IFRS aufstellen müssen, als bisherige Anwender nationaler Bilanzierungsvorschriften ab dem Geschäftsjahr 2005 und als bisherige Anwender der U.S. GAAP ab dem Geschäftsjahr 2007.⁴

Ebenfalls im Jahre 1998 trat das „Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich“ (KonTraG) in Kraft. Seitdem sind börsennotierte deutsche Obergesellschaften dazu verpflichtet, im Rahmen ihrer Finanzberichte den Konzernanhang um eine Kapitalflussrechnung und eine Segmentberichterstattung zu erweitern. Seit Inkrafttreten des TransPuG im Jahre 2002 wird zusätzlich ein Eigenkapitalspiegel gefordert (§297 Absatz 1 Satz 2 dHGB). Allerdings sehen das KonTraG und das TransPuG weder für Kapitalflussrechnungen noch für Segmentberichterstattungen, noch für den Eigenkapitalspiegel detaillierte Vorschriften vor. Hinter dem Eigenkapitalspiegel verbirgt sich eine Zusammenstellung sämtlicher Eigenkapitalveränderungen, die wir in diesem Buch als Eigenkapitalveränderungsrechnung bezeichnen.

2.4 Buchführungs- und Berichtspflicht nach deutschem Publizitätsgesetz

2.4.1 Regelungen für Unternehmen in einer einzigen rechtlichen Einheit

2.4.1.1 Buchführungspflicht

**Größenabhängige
Buchführungspflicht**

Unternehmen, die ihre Geschäfte in einer einzigen rechtlichen Einheit betreiben, müssen unabhängig von ihrer Größe eine Buchführung erstellen. Im Publizitätsgesetz (PublG) ist geregelt, dass große Unternehmen im Rahmen ihrer Buchführung unabhängig von ihrer Rechtsform Regeln anzuwenden haben, die denen von Kapitalgesellschaften ähneln.

2.4.1.2 Berichtspflicht

**Zweck des Publizitäts-
gesetzes**

Das Publizitätsgesetz (PublG) enthält Vorschriften zur Aufstellung, Prüfung und Offenlegung von Finanzberichten großer Unternehmen, die nicht in der Rechtsform von Kapitalgesellschaften, bestimmten anderen haftungsbeschränkten Personengesellschaften, Genossenschaften oder Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit auftreten. Hintergrund dieses Gesetzes bildet die Erkenntnis, dass solche Großunternehmen – unabhängig von ihrer Rechtsform – eine erhebliche branchen- beziehungsweise gesamtwirtschaftliche Bedeutung besitzen. Ihre Bedeutung äußert sich insbesondere darin, dass zahlreiche Marktakteure, wie Lieferanten, Kunden, Gläubiger, Arbeitnehmer oder auch öffentliche Kommunen, auf den Fortbestand solcher Unternehmen angewiesen sind. Der Gesetzgeber führt das Schutzinteresse solcher Marktakteure und

⁴ Die entsprechende EU-Verordnung Nr. 1606/2002 vom 19. Juli 2002 „Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards“ trat am 14. September 2002 in Kraft.

damit ein besonderes öffentliches Informationsinteresse an der wirtschaftlichen Lage an, um gegenüber den Vorschriften für alle Kaufleute erweiterte Rechnungslegungsvorschriften zu verlangen.

Ein Unternehmen hat nach §1 PublG besondere Rechnungslegungsvorschriften zu erfüllen, wenn es an drei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen jeweils mindestens zwei der folgenden Größenmerkmale erfüllt.

Größenvoraussetzung für Geltung des PublG

- 1** Die Bilanzsumme am Abschlussstichtag übersteigt 65 Mio. Euro.
- 2** Die Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag übertreffen 130 Mio. Euro.
- 3** Die durchschnittliche Zahl der Arbeitnehmer in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag übersteigt 5000.

Die erweiterten Rechnungslegungsvorschriften nach PublG entsprechen weitgehend denen von großen Kapitalgesellschaften. So wird gefordert,

Erweiterte Vorschriften

- die Erstellung der Finanzberichte innerhalb von drei Monaten (§5 Absatz 1 PublG) vorzunehmen,
- die Finanzberichte um einen Anhang und einen Lagebericht (§5 Absatz 2 PublG) zu erweitern,
- die detaillierten Regeln für die Gliederung von Bilanz und Einkommensrechnung (§5 Absatz 1 PublG) einzuhalten,
- die Finanzberichte mit dem Lagebericht von einem unabhängigen, öffentlich bestellten Dritten (§6 Absatz 1 PublG) prüfen zu lassen,
- die Finanzberichte, mit gewissen Beschränkungen, offen zu legen (§9 PublG).

Für personenbezogene Unternehmen sowie Personengesellschaften gelten gewisse Erleichterungen. Beispielsweise sind solche Unternehmen nach §5 Absatz 2 PublG von der Pflicht zur Erstellung eines Anhangs und eines Lageberichts befreit.

Erleichterungen

2.4.2 Zusätzliche Regelungen für Konzerne

2.4.2.1 Buchführungspflicht

Die bisher dargestellten Vorschriften zur Rechnungslegung von Unternehmen, die ihre Geschäfte in mehreren rechtlich selbstständigen Einheiten betreiben, galten nur für Kapitalgesellschaften (AG, GmbH, eG) und entsprechende Mischformen (z.B. KGaA). Obergesellschaften in der Rechtsform einer Personengesellschaft fielen nicht hierunter. Seit dem Inkrafttreten des KapCoRiLiG im Jahre 2000 gelten nach §264a Absatz 1 dHGB die maßgebenden Vorschriften der §§290-330 dHGB auch für bestimmte haftungsbeschränkte Personengesellschaften: und zwar für solche, bei denen – direkt oder indirekt – nicht mindestens ein persönlich haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist. Dies gilt beispielsweise für Unternehmen mit der Rechtsform einer GmbH & Co. KG.

Buchführung über Konsolidierungsvorgänge auch für Nicht-Kapitalgesellschaften

Für den genannten Kreis von Unternehmen sind wiederum im Rahmen einer Buchführung Aufzeichnungen über die Vorgänge vorzunehmen, die für die Konsolidierung der zusammen gefassten Finanzberichte erforderlich sind.

2.4.2.2 Berichtspflicht

Erstellungspflicht nach PubLG

Das oben vorgestellte Publizitätsgesetz macht die Pflicht zur Berichterstattung von Obergesellschaften für Nicht-Kapitalgesellschaften davon abhängig, dass bestimmte Größenmerkmale erfüllt sind. Ein Unternehmen in der Rolle einer Obergesellschaft hat nach § 11 Absatz 1 PubLG Finanzberichte mit einem entsprechenden Lagebericht unter zwei Bedingungen zu erstellen. Erstens muss die betreffende Obergesellschaft über mindestens eine andere Gesellschaft die einheitliche Leitung tatsächlich ausüben und zweitens muss die ökonomische Unternehmenseinheit an drei aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen jeweils mindestens zwei der folgenden Größenmerkmale erfüllen.

- 1** Die Bilanzsumme am Abschlussstichtag muss 65 Mio. Euro übersteigen.
- 2** Die Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Bilanzstichtag müssen 130 Mio. Euro übertreffen.
- 3** Die durchschnittliche Zahl der Arbeitnehmer inländischer, zur ökonomischen Unternehmenseinheit gehöriger Gesellschaften in den zwölf Monaten vor dem Bilanzstichtag muss 5000 übersteigen.

Unterschiede in der Aufstellungspflicht nach dHGB und PubLG

Im Gegensatz zum dHGB wird ein Konzernverhältnis nach PubLG nur durch eine einheitliche Leitung begründet und nicht durch ein mit dem *Control*-Verhältnis nach § 290 Absatz 2 dHGB vergleichbares Verpflichtungskonzept. Da im Publizitätsgesetz sonst weitgehend auf die handelsrechtlichen Konsolidierungsvorschriften verwiesen wird, gelten grundsätzlich die gleichen Konsolidierungsvorschriften wie nach dHGB. §§ 11-15 PubLG fassen die Vorschriften zur Aufstellung, Prüfung und Offenlegung konsolidierter Finanzberichte für nach dem PubLG verpflichtete Unternehmen zusammen.

Gesunkene Bedeutung der Erstellungspflicht nach PubLG

Vor dem Inkrafttreten des KapCoRiLiG diente allein das Publizitätsgesetz dazu, die Pflicht zur Berichterstattung für Nicht-Kapitalgesellschaften zu regeln. Seitdem das KapCoRiLiG Eingang ins dHGB gefunden hat, richtet sich die Pflicht zur Rechnungslegung einer GmbH & Co. KG und vergleichbarer Unternehmensformen typischerweise nach den §§ 290-330 dHGB und nicht mehr nach den §§ 11-15 PubLG. Zweifellos ist eine Folge des KapCoRiLiG, dass sich der Kreis von rechnungspflichtigen Obergesellschaften erheblich erweitert hat.

2.5 Buchführungs- und Berichtspflicht nach den International Financial Reporting Standards⁵

Die vom IASB verabschiedeten *International Financial Reporting Standards*, kurz IFRS genannt, setzen sich nach IAS 1.11 aus den *International Financial Reporting Standards* (IFRS), den *International Accounting Standards* (IAS) und den Interpretationen des *International Financial Reporting Interpretations Committee* sowie des *Standing Interpretations Committee* zusammen. Der Name „IAS“ bezeichnet solche Rechnungslegungsstandards, die bis März des Jahres 2001 etabliert wurden, selbst wenn diese noch heutzutage einen Überarbeitungsprozess durchlaufen. IFRS heißen die seit April des Jahres 2001 neu entwickelten Standards. Zur Sprachverkürzung beziehungsweise Sprachvereinfachung sei auch nachfolgend von den IFRS die Rede, wenn die Gesamtheit der in IAS 1.11 angeführten Standards und Interpretationen gemeint ist.

Der Zweck der Finanzberichtserstellung nach IFRS liegt vorrangig in der Entscheidungsnützlichkeit (*decision usefulness*) der vermittelten Informationen, also in der Brauchbarkeit solcher Informationen zur Fundierung von Anlageentscheidungen von Investoren am Kapitalmarkt; dies geht unmissverständlich aus den Abschnitten 12 und 13 des IFRS-Rahmenkonzepts (*framework*) hervor, welches das theoretische Fundament für die Rechnungslegung nach IFRS bildet. Zur Erfüllung des Zwecks der Entscheidungsnützlichkeit werden qualitativ hochwertige, aussagefähige und vergleichbare Informationen der Finanzberichte nach IFRS notwendig. Dies setzt wiederum qualitativ hochwertige, klare und durchsetzbare IFRS zur Generierung solcher Informationen voraus. Daher wird von Seiten des IASB regelmäßig von den IFRS als qualitativ hochwertigen Regeln der Informationsvermittlung gesprochen. Üblicherweise wird unter qualitativer Hochwertigkeit allerdings nur die Tatsache betrachtet, dass die Entwürfe von Standards von der Öffentlichkeit diskutiert werden können.

Allerdings stellen die IFRS alles andere als ein abgeschlossenes, in sich konsistentes Regelwerk dar. Zurzeit existieren 38 Rechnungslegungsstandards: von den ursprünglich 41 IAS sind noch 31 IAS – wenn auch mit Modifikationen – in Kraft. Hinzuzurechnen sind bislang sieben in Kraft getretene neue IFRS, wobei in der Nummerierung der IAS sowie der IFRS im engen Sinne keine Systematik zu erkennen ist. Offensichtlich fehlen noch viele der vom IASB als erforderlich erachteten Standards, auch wenn diese zum Teil schon von Arbeitsgruppen des IASB angegangen worden sind. Typischerweise befinden sich verschiedene Standards in unterschiedlichen Entwicklungsstadien. Das IASB berichtet hierüber ausführlich auf seiner Internetseite (www.iasb.org). Darüber hinaus sind zahlreiche schon existierende IFRS einem steten Veränderungsprozess unterworfen. Dies erklärt sich beispielsweise mit dem kontinuierlichen Streben von IASB und FASB nach einer Konvergenz

Unlogisch, aber wahr:
IFRS bestehen aus IFRS, IAS und entsprechenden Interpretationen

IFRS als qualitativ hochwertig intendierte Rechnungslegungsregeln zur Entscheidungsunterstützung von Investoren

IFRS sind kein abgeschlossenes, in sich konsistentes Regelwerk!

⁵ Stand 15.3.2007.

von U.S. GAAP und IFRS. Darüber hinaus fehlt es den IFRS an Widerspruchsfreiheit. So sind die IFRS nicht immer mit dem im Jahre 1989 veröffentlichten Rahmenkonzept vereinbar. Schon gar nicht lässt sich eine logisch nachvollziehbare Herleitbarkeit der IFRS-Regelsetzungen aus den allgemeinen Grundsätzen des Rahmenkonzepts konstatieren. Auch sind die IFRS untereinander nicht kompatibel. Zum Teil existieren sogar Inkonsistenzen innerhalb eines einzigen IFRS.⁶

Unterschiede hinsichtlich der rechtlichen Bindungswirkung von IFRS

Hinsichtlich ihrer rechtlichen Bindungswirkung sind die vom IASB in London verabschiedeten IFRS von solchen IFRS zu unterscheiden, welche das Anerkennungsverfahren (*endorsement*) der EU-Kommission in Brüssel durchlaufen haben. Erstgenannte IFRS haben lediglich den Charakter privater Regelung. Die durch die EU-Kommission akzeptierten und im EU-Amtsblatt veröffentlichten IFRS stellen hingegen EU-Recht dar. Sie tragen den Charakter EU-weit rechtsverbindlicher Rechnungslegungsregeln und wirken so unmittelbar in das nationale Recht der EU-Mitgliedstaaten, damit auch in das deutsche Recht hinein.

Relevanz der IFRS für deutsche Unternehmen durch EU-Verordnung Nr. 1606/2002

Relevant sind die IFRS für deutsche Unternehmen auf Grund der EU-Verordnung Nr. 1606/2002, die am 14. September 2002 in Kraft trat. Hiernach sind kapitalmarktorientierte Konzerne grundsätzlich ab dem Geschäftsjahr 2005 verpflichtet, ihre Konzernfinanzberichte nach den IFRS aufzustellen. Eine Übergangsfrist bis zum Geschäftsjahr 2007 gilt für solche Konzerne, die noch wegen einer Notierung ihrer Aktien am U.S.-amerikanischen Kapitalmarkt den U.S.-amerikanischen Rechnungslegungsstandards (U.S. GAAP) folgen; dasselbe wird nach Artikel 9 der EU-Verordnung Konzernen eingeräumt, die nur auf Grund emittierter Fremdkapitaltitel unter den Anwendungsbereich der EU-Verordnung fallen.

Relevanz der IFRS für deutsche Unternehmen durch Ergänzung des deutschen Handelsgesetzbuchs

Die angesprochene EU-Verordnung stellt es in die Regelungshoheit der EU-Mitgliedstaaten, den nationalen Anwendungsbereich der IFRS weiter zu fassen. So wird den EU-Mitgliedstaaten in Art. 5 der Verordnung eingeräumt, die Anwendung der IFRS als Wahlrecht oder verpflichtende Vorschrift für die Konzernrechnungslegung nicht-kapitalmarktorientierter Konzerne sowie für die Rechnungslegung der rechtlichen Unternehmenseinheit von kapitalmarkt- sowie nicht-kapitalmarktorientierten Unternehmen vorzugeben. Der deutsche Gesetzgeber hat hierauf im Jahr 2004 mit der Verabschiedung des Bilanzrechtsreformgesetzes reagiert und das dHGB um die Vorschriften §315a dHGB sowie §325 Absatz 2a dHGB ergänzt.

Wahlrechte nach dHGB zur Erstellung beziehungsweise Offenlegung von (Konzern)-Finanzberichten nach IFRS

Nach § 315a Absatz 3 dHGB haben nicht-kapitalmarktorientierte Konzerne die Möglichkeit, befreiende Konzernfinanzberichte nach IFRS aufzustellen anstelle von Konzernfinanzberichten nach dHGB. Wenn sie das tun, sind sie allerdings zur vollständigen Befolgung der von der EU-Kommission akzeptierten IFRS verpflichtet. Nach § 325 Absatz 2a dHGB ist es ferner Unternehmen erlaubt, ihre Rechnungslegung für die

6 Zu diesbezüglichen Beispielen und weiteren konzeptionellen Problemen sowie zu Akzeptanzproblemen, Durchsetzungsproblemen und Entwicklungsproblemen der IFRS vgl. ausführlich Ballwieser (2006), S. 223-235.

rechtliche Einheit nach den IFRS offenzulegen. Die befreiende Wirkung hinsichtlich einer dHGB-Rechnungslegung entfaltet sich allerdings nur hinsichtlich der Offenlegung, nicht hinsichtlich der Erstellung. Folglich haben solche Unternehmen neben ihrer freiwillig publizierten IFRS-Rechnungslegung noch eine dHGB-Rechnungslegung für ihre rechtliche Einheit anzufertigen. Die letztgenannte Wahlmöglichkeit betrifft sämtliche Unternehmen, welche verpflichtet sind, die Rechnungslegung für ihre rechtliche Einheit zu publizieren. *De facto* bedeutet dies, dass neben den Kapitalgesellschaften auch Nicht-Kapitalgesellschaften betroffen sind, die insbesondere unter die KapCoRiLiG-bedingten Regelungen von §264a dHGB sowie unter §9 PublG fallen.

2.5.1 Regelungen für Unternehmen in einer einzigen rechtlichen Einheit

2.5.1.1 Buchführungspflicht

Innerhalb der IFRS gibt es keine expliziten Regeln zu Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten von Unternehmen. Unterstellt man allerdings, die IFRS seien als Regelwerk der Rechnungslegung für Unternehmen eines Landes verpflichtend vorgeschrieben, dann folgt hieraus implizit eine Pflicht für solche Unternehmen, Buchführung zu betreiben; denn ohne Buchführung lassen sich die geforderten Finanzberichte nach IFRS nicht erstellen.

Allerdings werden deutsche Unternehmen weder vom europäischen noch vom deutschen Gesetzgeber gezwungen – dies gilt nicht einmal für kapitalmarktorientierte Unternehmen –, die IFRS im Rahmen ihrer Rechnungslegung für die rechtliche Einheit ihres Unternehmens zu befolgen. Demnach kann selbst von einer solchen impliziten Buchführungspflicht nach IFRS für Finanzberichte der rechtlichen Einheit eines deutschen Unternehmens keine Rede sein. Gleichwohl bedürfen Unternehmen, die vom Wahlrecht des §325 Absatz 2a dHGB Gebrauch machen, besonderer Aufzeichnungen und Buchführungsunterlagen, die eine Herleitung erwünschter Finanzberichte nach IFRS erlauben.

Implizite Buchführungspflicht für Unternehmen, die Finanzberichte nach IFRS erstellen müssen

Keine implizite Buchführungspflicht für deutsche Unternehmen

2.5.1.2 Berichtspflicht

Wie gerade erwähnt, sind die IFRS keinesfalls verpflichtend für die Erstellung von Finanzberichten der rechtlichen Einheit deutscher Unternehmen anzuwenden. Es gibt daher keine diesbezügliche Berichtspflicht. Wenn allerdings deutsche Unternehmen die freiwillige Offenlegung solcher Finanzberichte intendieren, haben sie die IFRS vollständig zu befolgen (§325 Absatz 2a Satz 2 dHGB).

Gemäß IAS 1.8 gehören zu einem vollständigen Satz von Finanzberichten nach IFRS eine Bilanz, eine Einkommensrechnung, eine Eigenkapitalveränderungsrechnung, eine Kapitalflussrechnung, Angaben zu Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie erläuternde Angaben. Kapitalmarktorientierte Unternehmen sind darüber hinaus nach IAS 14.3

Keine Pflicht deutscher Unternehmen zu IFRS-Finanzberichten für die rechtliche Einheit des Unternehmens!

Nach IFRS zu erstellende Finanzberichte eines Unternehmens

dazu verpflichtet, ihren Satz von Finanzberichten um eine Segmentberichterstattung (*segment reporting*) zu erweitern sowie nach IAS 33.1-2 zusätzlich Angaben zum Einkommen je Aktie (*earnings per share*) zu machen.

2.5.2 Zusätzliche Regelungen für Konzerne

2.5.2.1 Buchführungspflicht

Implizite Buchführungspflicht für kapitalmarkt-orientierte deutsche Konzerne

Nach §315a Absatz 1 und 2 dHGB sind kapitalmarktorientierte deutsche Konzerne grundsätzlich ab dem Geschäftsjahr 2005 beziehungsweise 2007 verpflichtet, ihre Konzernfinanzberichte nach den IFRS zu erstellen. Implizit folgt hieraus eine Pflicht für solche Unternehmen, auf geeignete Weise Handelsbücher zu führen und Konsolidierungsmaßnahmen zu dokumentieren, um eine zweckentsprechende Erstellung solcher Konzernfinanzberichte erst zu ermöglichen.

Kapitalmarktorientierung als Voraussetzung für die Berichtspflicht nach IFRS

Voraussetzung für die obligatorische Erstellung und Veröffentlichung von Konzernfinanzberichten nach IFRS gemäß §315a dHGB ist es, dass deutsche Unternehmen sowohl das Kriterium der Kapitalmarktorientierung erfüllen als auch grundsätzlich verpflichtet sind, eine Konzernrechnungslegung zu erstellen. Unternehmen gelten unter Verweis auf die besagte EU-Verordnung als kapitalmarktorientiert, wenn deren Wertpapiere – seien es Eigenkapitaltitel oder Fremdkapitaltitel – am jeweiligen Bilanzstichtag in zumindest einem EU-Mitgliedstaat zum Handel auf einem geregelten Markt zugelassen sind.

Konzernrechnungslegungspflicht nach §§ 290-293 dHGB als Voraussetzung für die Berichtspflicht nach IFRS

Ob kapitalmarktorientierte deutsche Unternehmen zur Aufstellung von Konzernfinanzberichten verpflichtet sind, wird in §315a dHGB unter Verweis auf die bereits in Abschnitt 2.3.2.2 dargestellten handelsrechtlichen Bestimmungen der §§ 290-293 dHGB geregelt; diese konkretisieren den Anwendungsbereich der Konzernrechnungslegung mit Vorschriften zur Aufstellungspflicht von Konzernfinanzberichten. Die Regelungshoheit über die Erstellungspflicht solcher Konzernfinanzberichte verbleibt so beim deutschen Gesetzgeber, während die im Rahmen einer potenziellen Erstellung heranzuziehenden Regeln vollständig den von der EU-Kommission akzeptierten IFRS folgen müssen.

2.5.2.2 Berichtspflicht

Aufstellungspflicht konsolidierter Finanzberichte nach den IFRS

Sofern die IFRS – entgegen dem Fall in Deutschland – als zwingendes Regelsystem für die Rechnungslegung eines Landes vorgegeben sind, ergibt sich die Konzernrechnungslegungspflicht aus IAS 27. Voraussetzung für die Verpflichtung, eine Konzernrechnungslegung zu erstellen, ist nach IAS 27.9 die rechtlich abgesicherte Möglichkeit einer Obergesellschaft zur Beherrschung (*control*) einer Untergesellschaft. Ein *Control*-Verhältnis liegt nach IAS 27.4 in Verbindung mit IAS 27.13 vor, wenn einer der nachfolgenden Beherrschungstatbestände vorliegt.

- Die Obergesellschaft besitzt über direktes oder indirektes Eigentum die Mehrheit der Stimmrechte der Untergesellschaft.
- Die Obergesellschaft besitzt das Recht, in der Untergesellschaft die Mehrheit der Mitglieder der Leitungsorgane zu besetzen oder abzu-berufen.
- Die Obergesellschaft verfügt über die Stimmrechtsmehrheit im Lei-tungsorgan der Untergesellschaft.
- Der Obergesellschaft steht die rechtlich abgesicherte Möglichkeit zu, durch Satzungsbestimmungen oder einen Beherrschungsvertrag einen beherrschenden Einfluss auf die Untergesellschaft auszuüben.

Grundsätzlich haben nach IAS 27 alle Obergesellschaften bei Vorliegen eines *Control*-Verhältnisses eine Konzernrechnungslegung zu erstellen. Gegenüber den Regelungen nach dHGB existiert keine größenabhängige Befreiung von der Konzernrechnungslegungspflicht. Allerdings gilt eine Befreiungsmöglichkeit nach IAS 27.10 für solche Obergesellschaften, die ihrerseits Untergesellschaften in einem größeren Konzernzusammenhang sind. Dann wird angenommen, dass nicht die so genannten Teil-konzernfinanzberichte jener Obergesellschaften das für Außenstehende interessierende Informationswerk darstellen, sondern die auf den gesam-ten Konzern bezogenen Finanzberichte, weisen doch jene Teilkonzern-finanzberichte gegebenenfalls ähnliche Informationsmängel auf wie die Finanzberichte für eine einzelne rechtliche Einheit, wenn ein Konzern-zusammenhang vorliegt. Voraussetzung für die Befreiung einer Gesell-schaft von den Teilkonzernfinanzberichten ist die Erstellung und Veröf-fentlichung einer Konzernrechnungslegung durch die ihr jeweils übergeordnete Obergesellschaft. Sollten Minderheitsgesellschafter an der zu befreienden Gesellschaft beteiligt sein, ist nach IAS 27.10 die Befreiung an deren Zustimmung gebunden.

Konsolidierungsspezifische IFRS finden sich beispielsweise in IAS 27, der sich grundsätzlich mit der Erstellung von Konzernfinanzberichten, hierzu notwendigen Begriffen und Konzepten, mit dem Konsolidierungs-kreis sowie mit ausgewählten Konsolidierungsverfahren auf Grundlage der so genannten Vollkonsolidierung beschäftigt. Andere „Konsolidie-rungsvarianten“ finden sich in anderen IFRS, beispielsweise ist die so genannte Bewertung nach der *equity*-Methode Gegenstand von IAS 28, während in IAS 31 die so genannte Quotenkonsolidierung behandelt wird. IFRS 3 beschäftigt sich wiederum mit Unternehmenszusammen-schlüssen und geht so detailliert auf die Kapitalkonsolidierung ein.

**Befreiungsmöglichkeiten
von konsolidierter Finanz-
berichtspflicht nach IFRS**

**Auswahl spezifischer IFRS
zur Erstellung konsolidier-
ter Finanzberichte**

2.6 Literaturhinweise

Baetge, J., Kirsch, H.-J., Thiele, S. (2004), Konzernbilanzen, Düsseldorf (Institut der Wirtschaftsprüfer).

Ballwieser, W. (2006), IFRS-Rechnungslegung – Konzept, Regeln und Wirkungen, München (Vahlen).

International Financial Reporting Standards [Hrsg.] (2006), *International Financial Reporting Standards 2006*, London (Lexisnexis).

Als Rechtsquellen wurden aus dem deutschen Rechtskreis herangezogen:

- Abgabenordnung
- Einkommensteuergesetz
- Handelsgesetzbuch
- Publizitätsgesetz
- Umsatzsteuergesetz

2.7 Übungsmaterial

2.7.1 Fragen mit Antworten

Fragen	Antworten
An welche Eigenschaft knüpft die handelsrechtliche Buchführungspflicht an?	An die Kaufmannseigenschaft im Rechtssinne nach §§1-7 dHGB.
Wer gilt nach deutschem Handelsrecht als Kaufmann?	(1) Derjenige, der ein Handelsgewerbe betreibt (Ist-Kaufmann), (2) derjenige, der ein Unternehmen betreibt, das nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert, und sich freiwillig ins Handelsregister eintragen lässt (Kann-Kaufmann), und (3) Handelsgesellschaften und Vereine, denen das Gesetz die Eigenschaft eines Kaufmanns beilegt (Form-Kaufmann).
Was versteht man unter derivativer und originärer Buchführungspflicht nach deutschem Steuerrecht?	Die derivative Buchführungspflicht nach § 140 AO bedeutet, die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nach anderen Gesetzen zu beachten, wenn dies für Zwecke der Besteuerung bedeutsam ist. Die originäre Buchführungspflicht nach § 141 AO begründet Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten ohne Verweis auf andere Gesetze.
Zieht das deutsche Handelsrecht den Kreis der zur Buchführung Verpflichteten weiter als das deutsche Steuerrecht?	Nein, es ist umgekehrt. Nach deutschem Steuerrecht werden zusätzlich Gewerbetreibende ohne Kaufmannseigenschaft sowie Land- oder Forstwirte ab einer bestimmten Unternehmensgröße zur Buchführung verpflichtet.

Fragen	Antworten
Um welche Informationswerke ist der Jahresabschluss von Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkten Personengesellschaften im Vergleich zum Abschluss eines anderen Unternehmens zu erweitern?	(1) Um einen Anhang, der aus Erläuterungen zum Jahresabschluss und ergänzenden Angaben besteht, und (2) um einen Lagebericht, der Geschäftsverlauf, Lage und voraussichtliche Entwicklung des Unternehmens beschreibt.
Wie äußern sich die strengen Rechnungslegungsanforderungen für Kapitalgesellschaften und besondere haftungsbeschränkte Personengesellschaften gegenüber herkömmlichen Kaufleuten?	(1) In kürzeren Aufstellungsfristen für den Jahresabschluss, (2) in detaillierteren Regeln für die Gliederung von Bilanz und Einkommensrechnung, (3) in zum Teil weniger ermessensabhängigen Bewertungsregeln, (4) in der Pflicht zur Prüfung des Jahresabschlusses durch unabhängige, öffentlich bestellte Dritte und (5) in der Pflicht zur Offenlegung der Finanzberichte.
Gelten gleiche Rechnungslegungsvorschriften für alle Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkten Personengesellschaften?	Nein, mit zunehmender Größe der Gesellschaften (gemessen in Bilanzsumme, Umsatzerlösen, Anzahl der Arbeitnehmer) werden strengere Rechnungslegungsvorschriften wirksam. In voller Strenge gelten sie nur für so genannte „große“ Gesellschaften.
Gibt es neben Handelsrecht und Steuerrecht andere Gesetze, die Rechnungslegungsaspekte regeln?	Ja, rechtsformspezifische Vorschriften zur Rechnungslegung ergeben sich aus Spezialgesetzen, wie dem Aktiengesetz für Aktiengesellschaften, dem GmbH-Gesetz für GmbHs sowie dem Genossenschaftsgesetz für Genossenschaften.
An welche Voraussetzungen ist die Pflicht von Obergesellschaften zur Erstellung von Finanzberichten nach deutschem Handelsrecht geknüpft?	(1) Gesellschaftsverbund steht unter ökonomisch einheitlicher Leitung einer Obergesellschaft oder (2) eine Obergesellschaft kontrolliert eine Untergesellschaft.
Welche Unternehmen sind nach deutschem Handelsrecht zur Aufstellung einer Kapitalflussrechnung und einer Segmentberichterstattung verpflichtet?	Nur börsennotierte deutsche Obergesellschaften. Dies gilt seit Inkrafttreten des KonTraG im Jahre 1998.
Woraus setzen sich die so genannten <i>International Financial Reporting Standards</i> , kurz IFRS genannt, zusammen?	Aus Rechnungslegungsstandards, die zum Teil <i>International Accounting Standards</i> (IAS) und zum Teil auch IFRS heißen, sowie den offiziellen Interpretationen solcher Standards.
Handelt es sich bei den IFRS um ein abgeschlossenes und in sich konsistentes Regewerk zur finanziellen Berichterstattung von Unternehmen?	Nein. Zum einen fehlen noch zahlreiche der vom IASB in Angriff genommenen Rechnungslegungsstandards; zum anderen sind Konsistenzprobleme zwischen einzelnen Standards, zwischen Standards und Rahmenkonzept und sogar innerhalb einzelner Standards festzustellen.
Welche Unternehmen sind nach deutschem Handelsrecht zur Aufstellung von Konzernfinanzberichten nach den IFRS verpflichtet?	Nach § 315a dHGB sind kapitalmarktorientierte Konzerne grundsätzlich ab dem Geschäftsjahr 2005 verpflichtet, ihre Konzernfinanzberichte nach den IFRS aufzustellen. Die grundsätzliche Pflicht zur Konzernrechnungslegung ergibt sich aus den Vorschriften der §§ 290-293 dHGB.

2.7.2 Verständniskontrolle

- 1** Welchen Zwecken dient die Buchführungspflicht aus Sicht des Gesetzgebers?
- 2** Welchen Zweck verfolgt die Buchführungspflicht nach deutschem Steuerrecht?
- 3** Wie ist die steuerrechtliche Buchführungspflicht nach der Abgabenordnung geregelt?
- 4** Wann beginnt und wann endet die originäre Buchführungspflicht nach deutschem Steuerrecht?
- 5** Welchen Zweck verfolgt die Aufzeichnungspflicht des Wareneingangs und Warenausgangs für gewerbliche Unternehmer nach deutschem Steuerrecht? Wie ist sie geregelt?
- 6** An welche Eigenschaft knüpft die Aufzeichnungspflicht für die Umsatzbesteuerung an und wozu dient diese Pflicht?
- 7** Wie wird der Kaufmannsbegriff nach deutschem Handelsrecht konkretisiert?
- 8** Nennen Sie Beispiele natürlicher oder juristischer Personen, die nach deutschem Handelsrecht als Kaufleute gelten!
- 9** Wann beginnt und wann endet die Buchführungspflicht nach deutschem Handelsrecht?
- 10** Welchen grundlegenden Anforderungen muss die Buchführung nach deutschem Handelsrecht genügen?
- 11** Wozu dienen die Aufbewahrungspflichten von Buchführungsunterlagen nach deutschem Handelsrecht und wie sind sie geregelt?
- 12** Welche allgemeinen Vorschriften gelten für alle Kaufleute zur Aufstellung von Finanzberichten nach deutschem Handelsrecht?
- 13** Was ist der Zweck der ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personengesellschaften?
- 14** Warum erscheint eine Pflicht zur Erstellung von Finanzberichten für Obergesellschaften sinnvoll?
- 15** Erklären Sie Unterschiede bei der Erstellung finanzieller Berichte für Unternehmen, die aus einer einzigen rechtlichen Einheit bestehen, und Unternehmen, die sich aus mehreren rechtlich selbstständigen Einheiten zusammensetzen?
- 16** Warum führt man so genannte „Konsolidierungen“ durch?
- 17** Gibt es Befreiungspflichten von der Erstellung konsolidierter Finanzberichte nach deutschem Handelsrecht? Wenn ja, welche?

- 18** Was ist der Zweck des Publizitätsgesetzes?
- 19** Mit welchen Rechnungslegungsvorschriften sind die Vorschriften nach Publizitätsgesetz hinsichtlich ihrer Regelungsschärfe am ehesten zu vergleichen?
- 20** Inwiefern sind die *International Financial Reporting Standards*, kurz IFRS genannt, für die Erstellung von Finanzberichten deutscher Unternehmen relevant?
- 21** Sind die vom IASB veröffentlichten IFRS hinsichtlich ihrer rechtlichen Bindungswirkung mit den IFRS identisch, die das Anerkennungsverfahren der EU-Kommission in Brüssel passiert haben?
- 22** Gibt es Befreiungspflichten von der Erstellung konsolidierter Finanzberichte nach IFRS? Wenn ja, welche?
- 23** Was ist der Zweck der IFRS?
- 24** Knüpft die obligatorische Erstellung von Konzernfinanzberichten nach IFRS gemäß § 315a dHGB an den Kriterien zur Aufstellungspflicht nach IFRS oder nach dHGB an?

2.7.3 Aufgaben zum Selbststudium

Buchführungspflicht nach deutschem Handelsrecht

Aufgabe 2.1

Sachverhalt

Eva Schmitz führt ein kleines forstwirtschaftliches Unternehmen. Sie verfügt bisher über keine Buchführung im handelsrechtlichen Sinne. Sie ist davon überzeugt, dass sie keine Buchführung benötigt und ihre Firma ist deswegen nicht im Handelsregister eingetragen.

Teilaufgaben

1. Ist Eva Schmitz buchführungspflichtig, wenn ihr Unternehmen nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert?
2. Auf Grund der Ausweitung ihrer Geschäftstätigkeit in den letzten Jahren ist Eva Schmitz seit Anfang des Jahres 20X1 fest der Meinung, ihr Unternehmen erfordere nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb. Aus diesem Grunde trägt sie ihre Firma Anfang 20X2 freiwillig ins Handelsregister ein. Ab wann ist Eva Schmitz buchführungspflichtig?
3. Eva Schmitz wird ihr Gewerbe am Jahresende 20X4 einstellen. Mitte 20X3 stellt sie einen Antrag, ihre Firma im Handelsregister zu löschen. Dem Antrag wird kurz danach stattgegeben. Ihr Unternehmen wird im August 20X3 im Handelsregister gelöscht. Wann endet die Buchführungspflicht von Eva Schmitz?

Lösung der Teilaufgaben

1. Eva Schmitz ist nicht buchführungspflichtig. Die Begründung ergibt sich aus §3 dHGB.
2. Die Buchführungspflicht beginnt mit der Eintragung ins Handelsregister.
3. Die Buchführungspflicht endet im Zeitpunkt, in dem der Eintrag im Handelsregister gelöscht wird.

Aufgabe 2.2 Originäre Buchführungspflicht nach deutschem Steuerrecht

Sachverhalt

Adam Schmitz ist ein selbstständiger Handwerker. Er sieht sich als Kleingewerbetreibender, keineswegs aber als Kaufmann im handelsrechtlichen Sinne, der Handelsbücher führen muss. Seine Geschäfte laufen gut. Im abgelaufenen Geschäftsjahr 20X0 hat er Umsätze in Höhe von 150 000 Euro sowie ein Einkommen in Höhe von 28000 Euro erzielt. Mit ähnlichem Einkommen rechnet Schmitz auch in Zukunft. Am 20. Juli 20X1 erhält Schmitz einen Brief vom Finanzamt mit der Aufforderung, rückwirkend vom 01. Januar 20X1 an Handelsbücher zu führen. Adam Schmitz ist über diese Mitteilung überrascht. Er möchte keine Buchführung einrichten.

Teilaufgaben

1. Fällt Adam Schmitz unter den Kreis derer, die nach deutschem Steuerrecht originär zur Buchführung verpflichtet sind?
2. Ist die Forderung des Finanzamts rechtmäßig, die Buchführungspflicht ab dem 01. Januar 20X1 zu verlangen?

Lösung der Teilaufgaben

1. Adam Schmitz ist wegen §141 Absatz 1 AO (Gewinn kleiner als 30000 Euro) nicht buchführungspflichtig.
2. Die Forderung des Finanzamts ist wegen der Vorschriften zu Beginn und Ende der Buchführungspflicht nicht rechtmäßig.

Aufgabe 2.3 Aufbewahrungspflicht nach deutschem Handelsrecht und deutschem Steuerrecht

Sachverhalt

Josef Maier erstellt am 15. Mai 20X1 die Bilanz seines Unternehmens zum 31. Dezember 20X0. Er schließt damit die Buchführung des Geschäftsjahres 20X0 ab. Neben den Buchführungsunterlagen verfügt er über Geschäftsbriefe, die sich auf das Unternehmensgeschehen in 20X0 beziehen.

Teilaufgaben

1. Wie lange sind die Handelsbücher des Jahres 20X0 einschließlich der Bilanz, der Einkommensrechnung und des Inventars aufzubewahren?
2. Wie lange sind die Geschäftsbriefe des Jahres 20X0 aufzubewahren?
3. Beginnt die Aufbewahrungsfrist zum Bilanzerstellungszeitpunkt?

Lösung der Teilaufgaben

1. Nach §257 dHGB sowie nach §147 AO sind Handelsbücher, Inventare, Bilanzen, Lageberichte 10 Jahre aufzuheben.
2. Geschäftsbriefe gehören nicht zu den Buchführungsunterlagen, sondern zu den sonstigen Unterlagen. Sie sind daher 6 Jahre aufzubewahren.
3. Die Aufbewahrungsfrist beginnt mit dem Ende desjenigen Kalenderjahres, in dem die Bilanz aufgestellt beziehungsweise die letzte Eintragung in Handelsbücher für das Geschäftsjahr 20X0 gemacht wird. Also beginnt die Frist am 31.12.20X1.

Pflicht zur Erstellung von Finanzberichten für die rechtliche Einheit eines Unternehmens beziehungsweise von Konzernfinanzberichten nach IFRS

Aufgabe 2.4

Sachverhalt

Die Jakob Jansen AG ist die Obergesellschaft eines Konzerns. Ihre Aktien sind am deutschen Aktienmarkt im amtlichen Handel notiert. Bis zum Geschäftsjahr 2004 hatte die Jakob Jansen AG ihre Finanzberichte – seien es diejenigen für die rechtliche Einheit des Unternehmens oder diejenigen für die ökonomische Einheit, den Konzern – nach deutschem Handelsrecht erstellt. Die rechnungslegungsverantwortlichen Manager möchten gerne auch in den Geschäftsjahren nach 2004 an der handelsrechtlichen Rechnungslegungsregeln festhalten.

Teilaufgaben

1. War die Jakob Jansen AG ab dem Geschäftsjahr 2005 nach dHGB gezwungen, ihre Konzernfinanzberichte nach den IFRS aufzustellen?
2. Nach welchen Regelungen richtet sich die potenzielle Pflicht der Jakob Jansen AG ihre Konzernfinanzberichte nach den IFRS zu erstellen?
3. War die Jakob Jansen AG ab dem Geschäftsjahr 2005 nach dHGB gezwungen, ihre Finanzberichte für die rechtliche Einheit nach den IFRS aufzustellen?

Lösung der Teilaufgaben

1. Ja, sie war dazu nach §315a Absatz 1 dHGB verpflichtet.
2. Nach §315a dHGB unter Verweis auf die Vorschriften der §§ 290-293 dHGB, die den Anwendungsbereich der Konzernrechnungslegung konkretisieren – mit entsprechenden Bestimmungen zur Aufstellungspflicht von Konzernfinanzberichten.
3. Nein, die handelsrechtlichen Regelungen geben keine solche Verpflichtung vor.