

978-3-7910-2470-7 Brönnner/Bareis/Hahn/Maurer/Schramm, Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht/
10., grundlegend neu bearbeitete und erweiterte Auflage
© 2011 Schäffer-Poeschel Verlag (www.schaeffer-poeschel.de)

SCHÄFFER
POESCHEL

I Rechtliche Rahmenbedingungen zur Anwendung von HGB und IFRS

Ergänzende Literaturhinweise

Buchheim/Knorr/Schmidt, Anwendung der IFRS in Europa: Das neue Endorsement-Verfahren, KoR 2008, 334.
Hahn, C., Der Bilanzleid. Neue Rechtsfigur im deutschen Kapitalmarktrecht, IRZ, 2007, 375.
Herzig, Steuerliche Konsequenzen des Regierungsentwurfs zum BilMoG, DB 2008, 1339.

1 Die Regelungssystematik im deutschen Handelsrecht

1.1 Aufbau der Rechtsvorschriften im HGB

Die Vorschriften über die handelsrechtliche Rechnungslegung, Offenlegung und Prüfung sind im Wesentlichen im dritten Buch des HGB »Handelsbücher« geregelt, d. h. in den §§ 238–342e HGB.

Das dritte Buch des HGB ist in **sechs Abschnitte** unterteilt:

- Der erste Abschnitt regelt die Vorschriften, die für **alle Kaufleute** gelten. Sie stellen das lex generalis des deutschen Bilanzrechts dar.
- Die Abschnitte zwei bis vier enthalten i. S. v. lex specialis Sonderbestimmungen für bestimmte Rechtsformen. Der zweite Abschnitt beinhaltet ergänzende Vorschriften für **Kapitalgesellschaften** (AG, SE, KGaA und GmbH) und bestimmte, den Kapitalgesellschaften gleichgestellte, Personenhandelsgesellschaften, während der dritte Abschnitt überdies ergänzende Vorschriften für eingetragene **Genossenschaften** und der vierte Abschnitt für bestimmte Geschäftszweige, respektive für **Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute** sowie **Versicherungsunternehmen und Pensionsfonds** enthält.
- Im fünften Abschnitt sind die gesetzlichen Rahmenbedingungen zur Schaffung eines Rechnungslegungsgremiums bzw. -beirats geregelt. Auf Basis dieser Rechtsvorschriften wurde im Jahre 1998 das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) gegründet.
- Der sechste Abschnitt regelt das Enforcement (die Durchsetzung) der für die Abschlüsse und die Lageberichte kapitalmarktorientierter Unternehmen anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften durch die privatrechtliche Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) und die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin).

1.2 Kaufmannseigenschaft als Voraussetzung der Rechnungslegungspflicht

Nach § 238 Abs. 1 HGB ist grundsätzlich jeder Kaufmann zur Führung von Büchern verpflichtet. Die Kaufmannseigenschaft wird in den §§ 1–7 HGB geregelt. Danach erstreckt sich die Verpflichtung zur Anwendung der Vorschriften des dritten Buchs des HGB (Handelsbücher) auf folgende Kaufleute:

1.2.1 Kaufmann kraft Handelsgewerbe = Istkaufmann (§ 1 HGB)

Gem. § 1 Abs. 1 HGB ist Kaufmann, »wer ein Handelsgewerbe betreibt«. Diese sog. Istkaufleute sind kraft der Ausübung eines Handelsgewerbes per se Kaufleute. Sie sind zwar zur Eintragung ins Handelsregister verpflichtet, diese hat aber nur **deklaratorische** Wirkung.

Voraussetzung für das Vorliegen eines Handelsgewerbes ist, dass die ausgeübte Tätigkeit als **Gewerbe** zu qualifizieren ist und des Weiteren, dass das ausgeübte Gewerbe ein **Handelsgewerbe** darstellt.

- **Gewerbe** ist nach allgemeiner Ansicht jede äußerlich erkennbare, selbstständige, planmäßige, auf Gewinnerzielung gerichtete und auf gewisse Dauer angelegte Tätigkeit, soweit es sich nicht um die Ausübung eines Freien Berufs handelt. Diese Definition stimmt im Wesentlichen auch mit der des Gewerbebetriebs i. S. d. Steuerrechts (§ 15 Abs. 2 EStG) überein.
- Gem. § 1 Abs. 2 HGB ist zunächst jeder Gewerbebetrieb ein **Handelsgewerbe**, es sei denn, dass nach Art oder Umfang ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb nicht erforderlich ist. Im Hinblick auf einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetriebs ist also nicht auf dessen tatsächliches Vorhandensein, sondern auf die Notwendigkeit eines solchen abzustellen.

Das Vorliegen eines Gewerbes ist zum einen anhand von **qualitativen Kriterien** (»Art der Tätigkeit«) zu beurteilen, wie z. B. die Vielfalt der Erzeugnisse, die Komplexität der Geschäftsbeziehungen, die Inanspruchnahme von Fremdfinanzierungen und die gesellschaftsrechtlichen Ausgestaltungen. Zum anderen sind **quantitative Kriterien** (»Umfang der Tätigkeit«) heranzuziehen, wie z. B. die Zahl der Beschäftigten, die Höhe des Umsatzes und der Bilanzsumme sowie der Umfang des Kontokorrentverkehrs. Maßstab für das Vorliegen eines Gewerbebetriebs ist dabei aber nicht ausschließlich die Erfüllung der einzelnen Kriterien, sondern das Gesamtbild im gewöhnlichen Geschehensablauf (vgl. BGH vom 28.04.1960, II ZR 239/58, DB 1960, 1097 sowie u. a. *Winkeljohann/Klein*, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 7. Aufl., § 238 HGB, Rn. 5).

1.2.2 Kaufmann kraft Eintragung = Kannkaufmann (§ 2 und § 3 HGB)

Unternehmen, die zwar ein Gewerbe betreiben, welches jedoch nach Art und Umfang **keinen** in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert (Kleingewerbetreibende), sind nicht automatisch Kaufleute. Diese Unternehmen können gem. § 2 HGB entscheiden, ob sie durch eine freiwillige Eintragung ihrer Firma ins Handelsregister zum Kaufmann werden wollen. Für diese sog. Kannkaufleute ist die Eintragung **konstitutiv**, d. h. erst die Eintragung erzeugt die Kaufmannseigenschaft. Mit der Eintragung übernehmen sie alle aus dem HGB resultierenden Rechte und Pflichten, die an die Kaufmannseigenschaft anknüpfen.

Betriebe der Land- und Forstwirtschaft können nach § 3 Abs. 2 HGB ebenfalls durch Eintragung ins Handelsregister die Kaufmannseigenschaft erlangen, wenn nach Art und Umfang ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb erforderlich ist.

1.2.3 Kaufmann kraft Rechtsform = Formkaufmann (§ 6 Abs. 2 HGB)

Für Personengesellschaften, die ein Handelsgewerbe betreiben, stellt § 6 Abs. 1 HGB klar, dass die Gesellschaft selbst die Kaufmannseigenschaft hat. Kapitalgesellschaften dagegen erlangen gem. § 6 Abs. 2 HGB – unabhängig davon, ob sie ein Handelsgewerbe betreiben – ihre Kaufmannseigenschaft kraft Rechtsform. Dies gilt über § 17 Abs. 2 GenG auch für Genossenschaften. Voraussetzung für die Rechtswirksamkeit der Kaufmannseigenschaft der Kapitalgesellschaften

und Genossenschaften ist aber die Eintragung der Gesellschaften ins Handelsregister. Die Eintragung hat also **konstitutive** Wirkung.

1.2.4 Fiktivkaufmann und Scheinkaufmann

Die Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht **nicht** für den in § 5 HGB geregelten sog. **Fiktivkaufmann** und den von der Rechtsprechung entwickelten sog. **Scheinkaufmann**. Unter den Begriff des Fiktivkaufmanns fallen Personen, die mit einer Firma im Handelsregister eingetragen sind, ohne dass sie überhaupt noch ein Handelsgewerbe betreiben. Sie sind zwar noch Kaufleute, aber die Rechtsfolgen, die daran anknüpfen, sind beschränkt (vgl. u. a. *Roth*, in: *Koller u. a.*, HGB-Kommentar, 6. Aufl., § 5 HGB, Rn. 2), insbesondere erstrecken sie sich nicht auf die Buchführungspflicht und das Strafrecht. Scheinkaufleute sind Personen, die durch ihr Auftreten den Anschein eines Kaufmanns erwecken. Der Scheinkaufmann haftet zwar wie ein Kaufmann i. S. d. HGB, ist aber, da er die Kaufmannseigenschaft nicht besitzt, nicht zur Buchführung verpflichtet.

1.3 Dreiteilung der Rechnungsleger

Für die genannten Kaufmannsarten ergeben sich aus den §§ 238–342e des HGB die Rechnungslegungs-, Offenlegungs- und Prüfungspflichten. Dabei kann – nicht zuletzt aufgrund des BilMoG – eine **Dreiteilung** im Hinblick auf den Inhalt und Umfang dieser handelsrechtlichen Verpflichtungen erfolgen, die sich primär **nicht** an der Rechtsform, sondern an der **Größe** und der **Kapitalmarktorientierung** der Kaufleute ausrichtet (vgl. zu dieser Klassifizierung insb. *Herzig*, DB 2008, 1341 ff.):

1. Kaufleute, die nur eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung erstellen,
2. Kaufleute, die nur nach HGB bilanzieren,
3. Kaufleute, die sowohl nach HGB als auch nach IFRS bilanzieren.

1.3.1 Kaufleute, die nur eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung erstellen

Grundsätzlich unterliegen alle Kaufleute den Rechnungslegungsvorschriften im dritten Buch des HGB. I. R. d. BilMoG wurde aber ein Ausnahmetatbestand geschaffen, welcher gem. Art. 66 Abs. 1 EGHGB für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2007 beginnen, relevant ist.

Nach § 241a Satz 1 HGB sind **Einzelkaufleute**, die an **zwei** aufeinander folgenden Geschäftsjahren die folgenden **zwei** Größenmerkmale nicht überschreiten

- Umsatzerlöse: 500.000 €
und
- Jahresüberschuss: 50.000 €

von der Pflicht zur **Buchführung** und Erstellung eines **Inventars** sowie gem. § 242 Abs. 4 Satz 1 HGB auch von der Pflicht zur Erstellung einer **Bilanz** und **Gewinn- und Verlustrechnung** befreit. **Personenhandelsgesellschaften (einschließlich der Gesellschaft bürgerlichen Rechts)** fallen nicht unter die Befreiungsvorschrift.

Im Falle von **Neugründungen** gilt gem. §§ 241a Satz 2 und 242 Abs. 4 Satz 2 HGB die Befreiung bereits dann, wenn beide Werte am ersten Abschlussstichtag nach der Neugründung nicht

überschritten werden. Laut der Gesetzesbegründung zum BilMoG reicht dabei eine überschlägige Ermittlung der Größenmerkmale aus, d. h. zur Festlegung, ob die Größenmerkmale erreicht sind, muss nicht bereits eine Gewinn- und Verlustrechnung nach den Vorschriften des HGB erstellt werden.

Die Größenmerkmale sind an die Grenzen des § 141 AO angelehnt, aus deren Überschreitung für gewerbliche Unternehmen die Verpflichtung folgt, Bücher zu führen und Abschlüsse zu erstellen (= sog. originäre Buchführungspflicht des Steuerrechts). Für die betroffenen Einzelkaufleute reicht somit grundsätzlich eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG aus (s. C I 1.2). Allerdings bestehen im Detail **Unterschiede**:

Nach § 141 AO

- wird statt auf den Jahresüberschuss auf den steuerlichen Gewinn abgestellt,
- reicht es aus, wenn nur eines der zwei Kriterien erfüllt ist,
- sind nicht zwei Geschäftsjahre, sondern nur ein Wirtschaftsjahr bzw. beim Umsatz ein Kalenderjahr maßgebend,
- hängen der Beginn und das Ende der steuerrechtlichen Bilanzierungspflicht von einer Mitteilung der Finanzbehörde ab.

In Einzelfällen können sich also durchaus Abweichungen zwischen dem Handels- und Steuerrecht im Hinblick auf die Erfüllung der Größenmerkmale ergeben. Dabei bestehen folgende Zusammenhänge:

1. Besteht handelsrechtlich Buchführungspflicht, da die Grenzen des § 241a HGB überschritten werden, dann gilt die Buchführungspflicht über § 140 AO auch für steuerliche Zwecke. Dies bedeutet, dass der steuerliche Gewinn aus dem Gewerbebetrieb über einen Betriebsvermögensvergleich, also den Vergleich zweier aufeinander folgender Bilanzen, festzustellen ist. Die Größenmerkmale in § 141 Abs. 1 AO sind in diesen Fällen nicht relevant. Die Unternehmen müssen nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG i. V. m. § 60 Abs. 2 EStDV dem Finanzamt eine unter Beachtung steuerlicher Vorschriften korrigierte Handelsbilanz einreichen = sog. **derivative Steuerbilanz**. Eine Einnahmen-Überschussrechnung ist nicht ausreichend.
2. Besteht dagegen nach § 141 Abs. 1 AO steuerrechtlich Buchführungs-/Bilanzierungspflicht, wengleich die Kriterien nach § 241a HGB zur handelsrechtlichen Buchführungs-/Bilanzierungspflicht nicht erfüllt sind, greift für diese Unternehmen eine originäre steuerliche Buchführungspflicht. Sie müssen nach § 4 Abs. 1 EStG den steuerrechtlichen Gewinn ebenfalls durch einen Betriebsvermögensvergleich ermitteln. Hierzu ist aber (nur) eine den steuerlichen Vorschriften entsprechende Bilanz = sog. **originäre Steuerbilanz** zu erstellen. Um sicherzustellen, dass sich § 241a HGB nicht auch auf diese originäre steuerliche Buchführungspflicht auswirkt, wird in § 141 Abs. 1 Satz 2 AO u. a. der § 241a HGB von der sinngemäßen Anwendung der handelsrechtlichen Vorschriften in der Steuerbilanz ausgenommen.

1.3.2 Kaufleute, die nur nach HGB bilanzieren

Kaufleute, die **keine** kleinen Einzelkaufleute i. S. d. § 241a Satz 1 HGB sind, müssen ihren **Jahresabschluss** (im Folgenden auch als **Einzelabschluss** bezeichnet) **zwingend** nach den Vorschriften des **HGB** erstellen. Eine Befreiungsregel im Falle der Erstellung eines Einzelabschlusses nach IFRS beinhaltet das deutsche Bilanzrecht **nicht**.

Es besteht lediglich gem. § 325 Abs. 2a und 2b HGB für die Kaufleute, die ihren Einzelabschluss offenlegen müssen, die Option, **zusätzlich** zum HGB-Einzelabschluss freiwillig einen IFRS-Einzelabschluss zu erstellen und diesen, statt des HGB-Einzelabschlusses, beim Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers zur Offenlegung einzureichen. Diese Option entbindet die Unternehmen also nicht von der Verpflichtung zur Erstellung eines HGB-Einzelabschlusses zum

Zwecke der Ausschüttung und Besteuerung sowie dessen Einreichung beim Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers, welcher den Abschluss an das Unternehmensregister weiterleitet. Damit ist neben dem im elektronischen Bundesanzeiger veröffentlichten IFRS-Einzelabschluss auch der HGB-Einzelabschluss für jedermann einsehbar. In der Praxis wird, insbesondere aus arbeitsökonomischen Gründen, von der Option faktisch kein Gebrauch gemacht.

Im Hinblick auf die Terminologie ist darauf zu verweisen, dass der Gesetzgeber den HGB-Einzelabschluss als »Jahresabschluss« bezeichnet; soweit das HGB Regelungen zum »Jahresabschluss« beinhaltet, betreffen diese also immer den Einzelabschluss nach HGB. Im Gegensatz zum Einzelabschluss wird aber der Abschluss eines Konzerns im Gesetzestext des HGB explizit mit Konzernabschluss bezeichnet. Vgl. zur Abgrenzung von Einzel- und Konzernabschluss A I 1.4.

I. R. d. **Konzernabschlusses** besteht für **nicht** kapitalmarktorientierte Unternehmen gem. § 315a Abs. 3 HGB ein Wahlrecht, diesen statt nach HGB nach IFRS zu erstellen. Soweit von diesem Wahlrecht kein Gebrauch gemacht wird, sind für diese Unternehmen ausschließlich die Vorschriften des HGB in der externen Rechnungslegung relevant. Vor der freiwilligen Umstellung des Konzernabschlusses auf IFRS sind die Vor- und Nachteile sorgfältig abzuwägen (vgl. hierzu u. a. *Hahn*, in: *Heyd/v. Keitz*, 2007, 197; *Freidank/Velte*, Rechnungslegung 2007, 802). Zum Begriff kapitalmarktorientierte Unternehmen s. A I 1.3.3.

1.3.3 Kaufleute, die sowohl nach HGB als auch nach IFRS bilanzieren

Nach Art. 4 der sog. IAS-Verordnung der EG vom 19.07.2002 müssen die zur Konzernrechnungslegung verpflichteten in der EU ansässigen Mutterunternehmen ihren Konzernabschluss zwingend nach den – von der EU anerkannten – IFRS erstellen, wenn sie Wertpapiere ausgegeben haben, die auf einem **geregelten Markt** innerhalb eines Mitgliedstaats der EU gehandelt werden. Zu den Wertpapieren zählen dabei sowohl Eigenkapitalpapiere als auch Schuldtitel. Der deutsche Gesetzgeber hat diese EU-Vorgabe nochmals klarstellend in § 315a Abs. 1 HGB übernommen. Die Definition des geregelten Marktes stimmt mit der des **organisierten Marktes** gem. § 2 Abs. 5 WpHG überein (vgl. u. a. *Assmann*, in: *Assmann/Schneider*, WpHG, 5. Aufl., § 2 Rn. 158 ff.).

Ein organisierter Markt ist gem. § 2 Abs. 5 WpHG ein »durch staatliche Stellen genehmigtes, geregeltes und überwachtes multilaterales System, das die Interessen einer Vielzahl von Personen am Kauf und Verkauf von dort zum Handel zugelassenen Finanzinstrumenten innerhalb des Systems und nach festgelegten Bestimmungen in einer Weise zusammenbringt oder das Zusammenbringen fördert, die zu einem Vertrag über den Kauf dieser Finanzinstrumente führt«. Die EU-Kommission muss gemäß der sog. Wertpapierdienstleistungsrichtlinie (Richtlinie 2004/39 EG ABl. EU L 145 vom 30.04.2004) einmal jährlich eine Übersicht der von den Mitgliedstaaten genehmigten geregelten Märkte veröffentlichen. Nach der Mitteilung vom 21.12.2010 (2010/C 348/09) zählen hierzu in Deutschland neben den geregelten Märkten der einzelnen deutschen Börsenplätze auch die Terminbörse Eurex und die Europäische Energiebörse Leipzig.

Der deutsche Gesetzgeber übernimmt in § 315a Abs. 1 HGB aber nicht nur die EU-Vorgabe, dass der Konzernabschluss der betroffenen Unternehmen nach IFRS zu erstellen und offenzulegen ist, sondern er verlangt noch bestimmte Ergänzungen. D. h. der IFRS-Konzernabschluss ist in dem Umfang zu **ergänzen**, als die Rechnungslegungsvorschriften des HGB im Umfang über diejenigen nach IFRS hinausgehen, wie z. B. im Hinblick auf die Verpflichtung zur Offenlegung von Organbezügen oder hinsichtlich der Verpflichtung zur Erstellung eines Lageberichts.

Ferner wird in § 315a Abs. 2 HGB der von der EU vorgegebene zwingende Anwendungsbereich der IFRS auf solche Mutterunternehmen **ausgedehnt**, deren Wertpapiere i. S. d. § 2 Abs. 1 Satz 1 WpHG zwar noch nicht an einem geregelten bzw. organisierten Markt gehandelt werden, die jedoch bis zum Bilanzstichtag einen **Antrag auf Zulassung** an einem organisierten Markt i. S. d. § 2 Abs. 5 WpHG gestellt haben. Zu den Wertpapieren i. S. d. § 2 Abs. 1 Satz 1 WpHG zäh-

len ebenfalls neben Eigenkapital- auch Schuldtitel (vgl. im Einzelnen *Assmann*, in: *Assmann/Schneider*, WpHG, 5. Aufl., § 2 WpHG, Rn. 4 ff.).

Mutterunternehmen, die nicht unter § 315a Abs. 1 oder Abs. 2 HGB fallen, können gem. § 315a Abs. 3 HGB den Konzernabschluss **wahlweise** statt nach HGB nach IFRS erstellen. Wird ein Konzernabschluss zwingend oder freiwillig nach IFRS erstellt, müssen bereits die in diesen IFRS-Konzernabschluss eingehenden Einzelabschlüsse, die sog. Handelsbilanz II (HB II), nach IFRS aufgestellt worden sein.

Der deutsche Gesetzgeber hat i. R. d. BilMoG in § 264d HGB den Begriff der »kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaft« eingefügt. Danach ist eine Kapitalgesellschaft kapitalmarktorientiert, wenn sie einen organisierten Markt i. S. d. § 2 Abs. 1 Satz 1 WpHG durch von ihr ausgegebene Wertpapiere i. S. d. § 2 Abs. 5 WpHG in Anspruch nimmt oder die Zulassung solcher Wertpapiere zum Handel an einem organisierten Markt beantragt hat. Wertpapiere i. S. d. § 2 Abs. 5 WpHG sind neben Aktien vor allem auch Schuldtitel.

Unternehmen, die unter § 315a Abs. 1 oder Abs. 2 HGB fallen, sind daher grundsätzlich als kapitalmarktorientiert einzustufen. Somit ergibt sich – unter Verwendung des Terminus »kapitalmarktorientiert« – in Deutschland folgender Anwendungsbereich der HGB- und IFRS-Rechnungslegung:

	Einzelabschluss (Jahresabschluss)	Konzernabschluss	
Kapitalmarktorientierte Unternehmen	HGB*	IFRS	
		Wahlrecht	
Nicht-Kapitalmarktorientierte Unternehmen	HGB*	HGB	IFRS

* Statt eines HGB-Einzelabschlusses kann auch ein IFRS-Einzelabschluss im elektronischen Bundesanzeiger offengelegt werden. Dies entbindet die Unternehmen jedoch nicht von der Verpflichtung zur Erstellung und Offenlegung eines HGB-Einzelabschlusses.

Tab. 1: Anwendungsbereich von HGB und IFRS

1.4 Zusammenhang zwischen Einzelabschluss und Konzernabschluss

Einzel- und Konzernabschluss haben im deutschen Bilanzrecht unterschiedliche Funktionen. Der Einzelabschluss (Jahresabschluss) hat **neben der Rechenschaftslegungs- und Informationsfunktion zusätzlich** insbesondere eine sog. **Ausschüttungsbemessungs- und Kapitalerhaltungsfunktion** (vgl. insb. §§ 58, 174 AktG, § 29 GmbHG) und gem. § 5 Abs. 1 EStG eine **Steuerbemessungsfunktion** (Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz). Der Einzelabschluss bestimmter Rechtsformen (u. a. der Kapitalgesellschaften und Personenhandelsgesellschaften) muss von den zuständigen Organen (z. B. bei der GmbH der Gesellschafterversammlung nach § 42a i. V. m. § 46 Nr. 1 GmbHG) **festgestellt** werden. Die Feststellung ist ein förmlicher Rechtsakt, durch den der Jahresabschluss von den zuständigen Organen als richtig und rechtsverbindlich anerkannt wird.

Der Konzernabschluss hat dagegen grundsätzlich nur eine **Rechenschaftslegungs- und Informationsfunktion** gem. § 297 HGB. Er hat de jure **keine** Besteuerungs- und Ausschüttungsbemessungsfunktion. Er muss von den zuständigen Organen lediglich gebilligt, nicht jedoch festgestellt werden (vgl. z. B. § 173 Abs. 1 Satz 2 AktG). Damit knüpfen an seine Ausgestaltung oder die unterlassene Billigung keine unmittelbaren Rechtsfolgen, wie etwa die Nichtigkeit, an.

Allerdings kommt dem handelsrechtlichen Konzernabschluss faktisch eine mittelbare Ausschüttungsbemessungsfunktion zu, wenn sich die Ausschüttungserwartungen der Anteilseigner am Konzernergebnis orientieren (vgl. *Ruhnke*, 2008, 12).

Der Konzernabschluss hat – trotz der eingeschränkten formaljuristischen Bedeutung – vor allem wegen seiner Informationsfunktion in den letzten Jahren in Deutschland im Vergleich zum Einzelabschluss zunehmend an Bedeutung gewonnen. Dies kommt auch darin zum Ausdruck, dass in den Geschäftsberichten großer Unternehmen nur noch der Konzernabschluss, nicht jedoch der Einzelabschluss, veröffentlicht wird.

Der Konzernabschluss basiert auf den **Handelsbilanzen II (HB II)**, d. h. Einzelabschlüssen, die nach einheitlichen, von der Konzernmutter vorgegebenen Regelungen zur Gliederung, Bilanzierung und Bewertung in der Währung des Mutterunternehmens erstellt werden (vgl. hierzu D IV 1). Die Addition dieser Einzelabschlüsse, stellt den sog. **Summenabschluss** dar. Aus dem Summenabschluss sind i. R. d. **Konsolidierung/Eliminierung** konzerninterne Vorgänge herauszurechnen, um den Konzernabschluss zu erstellen. Die einzelnen Schritte und die in diesem Zusammenhang relevanten Rechtsvorschriften werden in D V beschrieben.

1.5 Zusammenhang zwischen Einzelabschluss und Steuerbilanz

Der Zusammenhang zwischen der Handels- und Steuerbilanz wird durch den Grundsatz der **Maßgeblichkeit** der Handels- für die Steuerbilanz hergestellt. Nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG müssen Gewerbetreibende, die nach handelsrechtlichen Vorschriften Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse erstellen, in der Steuerbilanz für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen ansetzen, das sich nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ergibt. Dies gilt nicht, wenn ein sog. **Bewertungsvorbehalt** besteht, d. h. eine abweichende Bilanzierung oder Bewertung im Steuerrecht explizit geregelt ist. In diesen Fällen kommt es zwingend zu einer Durchbrechung der Maßgeblichkeit. I. R. d. BilMoG wurden diese Fälle deutlich erweitert (vgl. hierzu u. a. *Hahn*, 2009, 137f.).

Neben der Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz galt bis zum BilMoG gleichzeitig, gem. § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG a. F., auch die sog. **umgekehrte Maßgeblichkeit**, wonach steuerliche Wahlrechte bei der steuerlichen Gewinnermittlung in Übereinstimmung mit dem handelsrechtlichen Einzelabschluss auszuüben waren.

Dieser Grundsatz ist – im Interesse einer besseren Aussagekraft des Einzelabschlusses – i. R. d. BilMoG aufgehoben worden. D. h. einerseits wurde § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG a. F. in seiner bisherigen Fassung gestrichen und andererseits wurden alle sog. handelsrechtlichen Öffnungsklauseln, welche den Ansatz der steuerlichen Werte im handelsrechtlichen Einzelabschluss erlaubten, im HGB aufgehoben. Für den HGB-Konzernabschluss wurde bereits i. R. d. TransPuG (Transparenz- und Publizitätsgesetz vom 19.07.2002) die Möglichkeit zur Beibehaltung der rein steuerrechtlichen Wertansätze durch den Wegfall des bisherigen § 308 Abs. 3 HGB aufgehoben.

Voraussetzung für die Ausübung der steuerlichen Wahlrechte i. R. d. steuerlichen Einkommensermittlung ist aber nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG, dass die **Wirtschaftsgüter**, die nicht mit dem handelsrechtlich maßgeblichen Wert in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesen werden, in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse aufgenommen werden.

In den Verzeichnissen sind gem. § 5 Abs. 1 Satz 3 EStG anzugeben:

- Tag der Anschaffung oder Herstellung,
- Anschaffungs- oder Herstellungskosten,
- Vorschrift des ausgeübten steuerlichen Wahlrechts,
- vorgenommene Abschreibungen.

Eine bestimmte Form für die Verzeichnisse ist nicht vorgeschrieben. Lt. BMF-Schreiben vom 12.03.2010 (Geschäftszeichen IV C 6 – S 2133/09/10001) gilt: »Soweit die Angaben bereits im Anlagenverzeichnis ... enthalten sind oder das Anlagenverzeichnis um diese Angaben ergänzt wird, ist diese Dokumentation ausreichend.« Sofern i. R. d. Übergangs auf das BilMoG steuerliche Sonderabschreibungen oder Sonderposten in der Handelsbilanz aufgelöst wurden (Wahlrecht), und sich daraus abweichende Wertansätze der Wirtschaftsgüter in der Steuerbilanz im Vergleich zur Handelsbilanz ergeben, sind auch diese Posten in das Verzeichnis aufzunehmen und fortzuführen.

Aus dem Wortlaut des § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 2 EStG ergibt sich, dass nicht nur die rein steuerrechtlichen Wahlrechte losgelöst von der Handelsbilanz auszuüben sind, sondern dass auch Wahlrechte, die sowohl in der Steuer- als auch Handelsbilanz bestehen, unterschiedlich ausgeübt werden können. Damit kann wie folgt systematisiert werden (vgl. hierzu u. a. auch vorstehend genanntes BMF-Schreiben).

1. Wahlrechte, die nur in der Steuerbilanz bestehen

Wahlrechte, die nur im Steuerrecht, nicht jedoch im Handelsrecht kodifiziert sind, führen **zwingend** zu einem Auseinanderfallen von Handels- und Steuerbilanz, wenn sie in der Steuerbilanz ausgeübt werden, da sie in die Handelsbilanz nicht mehr übernommen werden dürfen. Diese rein steuerrechtlichen Wahlrechte stellen i. d. R. sog. Begünstigungsnormen dar. Hierzu zählen insbesondere folgende Wahlrechte:

- Rücklage gem. § 6b Abs. 3 EStG zur Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter,
- Rücklage für Ersatzbeschaffung gem. R 6.6 Abs. 4 EStR,
- Investitionsabzugsbeträge und steuerliche Sonderabschreibungen gem. § 7g EStG,
- erfolgswirksame Investitionszuschüsse gem. R 6.5 EStR,
- erhöhte Absetzungen gem. §§ 7c, 7d, 7h, 7i, 7k EStG; §§ 82a, 82g, 82i EStDV,
- Sonderabschreibungen gem. § 7f EStG; § 81 EStDV,
- Teilwertabschreibung bei dauerhafter Wertminderung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG.

2. Wahlrechte, die in der Steuer- und Handelsbilanz bestehen

Wahlrechte, die sowohl im Steuerrecht als auch Handelsrecht kodifiziert sind, führen zu einem Auseinanderfallen von Handels- und Steuerbilanz, wenn sie unterschiedlich ausgeübt werden.

Zu diesen Wahlrechten zählen u. a.:

- Vorräte: Durchschnittsbewertung (R 6.8 Abs. 4 EStR bzw. §§ 256 Satz 2 i. V. m. 240 Abs. 4 HGB) oder Lifo-Methode (§ 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG und R 6.9 bzw. § 256 Satz 1 HGB),
- Herstellungskosten mit oder ohne Einbeziehung von allgemeinen Verwaltungskosten gem. R 6.3 Abs. 1 EStR bzw. § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB,
- planmäßige Abschreibung linear, degressiv oder leistungsabhängig gem. § 7 EStG bzw. § 253 Abs. 3 HGB. Allerdings ist für die Handelsbilanz zu belegen, dass der tatsächliche Werteverzehr auch entsprechend erfolgt.

Gemäß der Übergangsregelung in Art. 67 Abs. 4 bzw. Abs. 3 EGHGB können die vor Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit im Einzelabschluss gebildeten steuerlichen Sonderabschreibungen bzw. steuerlichen Sonderposten grundsätzlich entweder beibehalten und fortgeführt oder aufgelöst und unmittelbar in die Gewinnrücklagen eingestellt werden. Allerdings bestimmt Art. 67 Abs. 4 Satz 2 EGHGB, dass die Möglichkeit zur Einstellung in die Gewinnrücklagen für die steuerlichen Sonderabschreibungen nicht gilt, die im letzten, vor dem 01.01.2010 beginnenden, Geschäftsjahr vorgenommen wurden. Diese sind, falls sie nicht beibehalten und fortgeführt werden, erfolgswirksam im Umstellungsjahr auf BilMoG aufzulösen und als außerordentlicher Ertrag in der Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisen. Das Wahlrecht zur Beibehaltung oder Auflösung kann für die steuerlichen Sonderabschreibungen jeweils bezogen auf den einzelnen Sachverhalt unterschiedlich ausgeübt werden (vgl. IDW RS HFA 28, Rn. 15).

Dagegen sind die steuerlichen Sonderposten insgesamt aufzulösen oder beizubehalten (vgl. IDW RS HFA 28, Rn. 14).

Durch den Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit und die zahlreichen neuen Durchbrechungen der Maßgeblichkeit i. R. d. BilMoG kommt es zu einem starken Auseinanderfallen von Handels- und Steuerbilanz. Dadurch gewinnt die Thematik der latenten Steuern an Bedeutung (s. hierzu B I 3.7).

2 Einzel- und Konzernabschluss nach HGB

2.1 Einzelabschluss nach HGB

2.1.1 Regelungen für Einzelunternehmen und Personenhandels- gesellschaften

Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften unterliegen grundsätzlich den Bestimmungen im ersten Abschnitt des dritten Buchs des HGB, also den §§ 238 bis 263 HGB. Ausgenommen hiervon sind nur die »kleinen Einzelkaufleute«, die in den Ausnahmebereich der §§ 241a und 242 Abs. 4 HGB fallen (s. A I 1.3.1).

In den §§ 238 bis 241a HGB werden zunächst die Buchführungspflicht und die Pflicht zur Erstellung eines Inventars geregelt. Die §§ 242 bis 256a HGB enthalten Bestimmungen, die sich unmittelbar auf den Jahresabschluss beziehen. Dabei wird u. a. geregelt, dass der Jahresabschluss aus einer Bilanz und GuV-Rechnung besteht (§ 242 Abs. 3 HGB) und er gemäß den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen ist (§ 243 Abs. 1 HGB). Zu dieser Generalnorm der Rechnungslegung vgl. ausführlich A II 1. Die Ansatzvorschriften (= Bilanzierung dem Grunde nach) sind in den §§ 246–251 HGB geregelt, während die §§ 252–256a HGB die Bewertungsvorschriften (= Bilanzierung der Höhe nach) beinhalten (s. hierzu im Detail A III).

Die gesetzlichen Rechnungslegungsvorschriften für Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften stellen lediglich sog. **Mindestvorschriften** dar. Es bleibt den Unternehmen vorbehalten, sich freiwillig den strengeren Vorschriften für Kapitalgesellschaften zu unterziehen. In bestimmten Fällen besteht hierzu eine Verpflichtung:

- Offene Handelsgesellschaften sowie Kommanditgesellschaften, bei denen nicht mindestens ein (mittelbar oder unmittelbar) persönlich haftender Gesellschafter eine natürliche Person oder eine offene Handelsgesellschaft, Kommanditgesellschaft oder andere Personengesellschaft mit einer natürlichen Person als persönlich haftendem Gesellschafter ist, unterliegen gem. § 264a Abs. 1 HGB den Bestimmungen, die für Kapitalgesellschaften gelten.
- Einzelunternehmen und Personengesellschaften, die aufgrund ihrer Größe gem. § 1 PublG in den Anwendungsbereich des Publizitätsgesetzes fallen, müssen gem. § 5 Abs. 1 PublG im Hinblick auf den Inhalt des Jahresabschlusses, dessen Gliederung und für die einzelnen Abschlussposten von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung die Vorschriften für große Kapitalgesellschaften beachten, d. h. die §§ 265, 266, 268 bis 275, 277 und 278 HGB.

2.1.2 Regelungen für Kapitalgesellschaften

2.1.2.1 Generelle Regelungen

Für **Kapitalgesellschaften** und gesetzlich gleichgestellte Gesellschaften gelten neben den Mindestvorschriften für alle Kaufleute die darüber hinausgehenden Vorschriften der §§ 264 bis 335b

HGB des zweiten Abschnitts des dritten Buches des HGB. Die strengeren Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften sowie die weitergehenden Offenlegungs- und die Prüfungspflichten der Abschlüsse von Kapitalgesellschaften werden vor allem mit der Haftungsbeschränkung der Kapitalgesellschaften gegenüber den Gläubigern, aber auch mit der für Kapitalgesellschaften typischen personellen Trennung zwischen den Leitungsorganen und den Eigentümern begründet. Die strengeren Vorschriften für Kapitalgesellschaften werden zum Teil in ihrer Anwendung wieder nach Größenmerkmalen abgestuft (s. hierzu A I 2.1.2.2).

Die §§ 264 bis 289 HGB enthalten die für den Einzelabschluss und den Lagebericht relevanten weitergehenden Vorschriften. Für Kapitalgesellschaften schreibt der Gesetzgeber ein bestimmtes Gliederungsschema für die Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung in §§ 266 bzw. 275 HGB vor, welches durch weitere Darstellungsvorschriften zu einzelnen Posten zur Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung ergänzt wird (vgl. zur Gewinn- und Verlustrechnung im Einzelnen B II). Darüber hinaus bestehen spezifische Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften, z. B. gemäß § 274 HGB zu latenten Steuern. Neben diesen spezifischen Vorschriften zur Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung muss der Einzelabschluss einer Kapitalgesellschaft gem. § 264 Abs. 1 Satz 1 HGB zusätzlich um einen **Anhang** erweitert werden. Damit besteht der Einzelabschluss dieser Gesellschaften nach HGB aus drei Teilen:

- Bilanz,
- Gewinn- und Verlustrechnung und
- Anhang.

Der Anhang bildet zusammen mit der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung eine **Einheit** und ist diesen gleichgestellt. Der Anhang erfüllt dabei insbesondere drei Funktionen:

1. eine **Interpretationsfunktion**, soweit im Anhang einzelne Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung näher erläutert werden;
2. eine **Ergänzungsfunktion**, soweit im Anhang zusätzliche Informationen, die sich nicht unmittelbar auf einzelne Posten der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung beziehen, angegeben werden, wie z. B. Haftungsverhältnisse, Zusammensetzung der Arbeitnehmer, Angaben zu außerbilanziellen Geschäften usw.;
3. eine **Entlastungsfunktion**, soweit durch Verlagerung von Informationen in den Anhang die Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung klarer und übersichtlicher dargestellt werden können, z. B. indem Vermerke zu einzelnen Bilanzpositionen nicht in der Bilanz, sondern im Anhang angegeben werden.

Ggf. kommt noch eine vierte, sog. **Korrekturfunktion**, gem. § 264 Abs. 2 Satz 2 HGB hinzu, soweit besondere Umstände dazu führen, dass der – vorschriftsgemäß aufgestellte – Abschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Unternehmenslage nicht vermittelt und daher Zusatzinformationen notwendig sind, um etwaige Fehlinterpretationen des Jahresabschlusses zu vermeiden, z. B. im Falle erheblicher aperiodischer Gewinnrealisierungen bei langfristiger Auftragsfertigung (vgl. *Winkeljohann/Schellhorn*, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 7. Aufl., § 264 HGB, Rn. 50 f.).

Der Anhang darf auch zur **Selbstdarstellung** des Unternehmens genutzt werden, soweit dadurch der Einblick in die tatsächlichen Verhältnisse der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage nicht beeinträchtigt wird. Neben den in den §§ 284 und 285 HGB aufgelisteten Anhangangaben finden sich an weiteren zahlreichen Stellen im HGB Verpflichtungen zu Anhangangaben. Das AktG und GmbHG enthalten überdies spezifische Anhangangaben für die Aktiengesellschaft (AG) und die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH).

Kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften, die nicht zur Erstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind, müssen gem. § 264 Abs. 1 Satz 2 HGB neben einem Anhang den Einzelabschluss zusätzlich um eine **Kapitalflussrechnung** (s. E II) und einen **Eigenkapitalspiegel**

(s. B I 2.1.2.) erweitern, sie können ihn ferner um eine **Segmentberichterstattung** (s. E I) ergänzen.

Der Jahresabschluss von Kapitalgesellschaften und gleichgestellten Gesellschaften ist grundsätzlich innerhalb von drei Monaten zu erstellen. Für kleine Kapitalgesellschaften besteht eine längere Frist (vgl. A I 2.1.2.2).

Kapitalgesellschaften, welche **Tochterunternehmen** eines gem. § 290 HGB bzw. § 11 PublG zur Konzernrechnungslegung verpflichteten Mutterunternehmen sind, dürfen unter bestimmten, in § 264 Abs. 3 HGB festgelegten Voraussetzungen, Erleichterungen im Hinblick auf den Umfang, die Prüfung und die Offenlegung ihres Einzelabschlusses sowie des Lageberichts in Anspruch nehmen. Diese Erleichterungen führen im Ergebnis dazu, dass die betroffenen Kapitalgesellschaften lediglich diejenigen Regelungen beachten müssen, die für alle Kaufleute gelten. Der Einzelabschluss umfasst für diese Kapitalgesellschaften also nur eine Bilanz und eine Gewinn- und Verlustrechnung, **nicht** jedoch einen Anhang.

Die Inanspruchnahme der Erleichterungen setzt voraus, dass die betroffenen Gesellschaften in einen veröffentlichten Konzernabschluss einbezogen werden und die weiteren Voraussetzungen gem. den §§ 264 Abs. 3 bzw. Abs. 4 oder 264b HGB sowie § 5 Abs. 6 PublG erfüllt sind. Danach muss u. a., als die wohl wichtigste Voraussetzung, eine **Verlustübernahmeverpflichtung** der Konzernmutter bestehen. Die Erleichterungsregelung wird in der betrieblichen Praxis durchaus ausgeschöpft. Beispielsweise macht der ThyssenKrupp-Konzern bei fast 200 Einzelgesellschaften hiervon Gebrauch. Der Effekt der Erleichterungen wird jedoch insofern relativiert, als die Handelsbilanz II, also der Einzelabschluss als Ausgangspunkt für die Erstellung des Konzernabschlusses, alle Abschlussbestandteile und damit auch die Erfassung der für den Konzernabschluss relevanten Anhangangaben beinhalten muss.

2.1.2.2 Erleichterungsregelungen für kleine und mittlere Kapitalgesellschaften

Die Beachtung der strengeren Vorschriften für Kapitalgesellschaften macht der Gesetzgeber zum Teil von bestimmten Größenmerkmalen der Kapitalgesellschaft abhängig. Der § 267 HGB unterscheidet **drei Größenklassen** von Kapitalgesellschaften: kleine, mittelgroße und große. Die Zugehörigkeit in eine dieser Größenklassen bestimmt sich danach, ob von den drei Kriterien Bilanzsumme, Umsatzerlöse und Anzahl der Arbeitnehmer mindestens zwei an zwei aufeinander folgenden Stichtagen überschritten bzw. nicht überschritten werden. Tab. 2 zeigt die relevanten Größenkriterien auf. Kapitalgesellschaften, die kapitalmarktorientiert i. S. d. § 264d HGB sind, gelten gemäß § 267 Abs. 3 Satz 2 HGB stets als große Gesellschaft.

	Bilanzsumme (€)	Umsatzerlöse (€)	Arbeitnehmer
Kleine Kapitalgesellschaften	≤ 4.840.000	≤ 9.680.000	≤ 50
Mittelgroße Kapitalgesellschaften	≤ 19.250.000	≤ 38.500.000	≤ 250
Große Kapitalgesellschaften	> 19.250.000	> 38.500.000	> 250

Tab. 2: Größenkriterien zur Einordnung von Kapitalgesellschaften

Nachstehend werden die Erleichterungen für kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften im Überblick aufgelistet. Im Detail wird hierauf i. R. d. spezifischen Kapitel in den folgenden Beiträgen eingegangen.

- Erleichterungen für **kleine** Kapitalgesellschaften:
 - verkürzte Gliederung der Bilanz (§ 266 Abs. 1 Satz 3 HGB), d. h. Gliederungstiefe nur bis zu den mit römischen Ziffern in § 266 Abs. 2 und 3 HGB bezeichneten Posten;
 - verkürzte Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung (§ 276 Satz 1 HGB), d. h. Möglichkeit der Zusammenfassung der Posten nach § 275 Abs. 2 Nr. 1 bis 5 bzw. Abs. 3 Nr. 1 bis 3 und Nr. 6 HGB zum sog. Rohergebnis;