

Petersen · Zwirner (Hrsg.)

Systematischer Praxiskommentar Bilanzrecht

Rechnungslegung – Offenlegung

10 Jahre
Systematischer
Praxiskommentar
Bilanzrecht

4. Auflage

Leseprobe

≡ Reguvis

Systematischer Praxiskommentar Bilanzrecht

Systematischer Praxiskommentar Bilanzrecht

Rechnungslegung – Offenlegung

herausgegeben von

Karl Petersen

Diplom-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater,
München

und

Prof. Dr. Christian Zwirner

Diplom-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater,
München

4. Auflage

 Reguvis

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Reguvis Fachmedien GmbH
Amsterdamer Str. 192
50735 Köln

www.reguvis.de

Beratung und Bestellung:

Tel.: +49 (0) 221 97668-315

Fax: +49 (0) 221 97668-271

E-Mail: wirtschaft@reguvis.de

ISBN (Print): 978-3-8462-1087-1

ISBN (E-Book): 978-3-8462-1088-8

© 2020 Reguvis Fachmedien GmbH

Alle Rechte vorbehalten. Das Werk einschließlich seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der Grenzen des Urheberrechtsgesetzes bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlags. Dies gilt auch für die fotomechanische Vervielfältigung (Fotokopie/Mikrokopie) und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen. Hinsichtlich der in diesem Werk ggf. enthaltenen Texte von Normen weisen wir darauf hin, dass rechtsverbindlich allein die amtlich verkündeten Texte sind.

Herstellung: Günter Fabritius

Produktmanagement: Jörg Schick, Bettina Borchfeldt

Satz: Cicero Computer GmbH, Bonn

Druck und buchbinderische Verarbeitung: Appel & Klinger Druck und Medien GmbH, Schneckenlohe

Printed in Germany

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

Seneca

Vorwort zur 4. Auflage

Mit der vorliegenden vierten Auflage des *Systematischen Praxiskommentars Bilanzrecht* kann das Werk nicht nur eine erneute Aktualisierung und Erweiterung verzeichnen, sondern gleichzeitig auch sein zehnjähriges Bestehen feiern. Bei der Erstaufgabe im Jahre 2010 war eine der wesentlichen Motivationen für Autoren und Herausgeber, dass sich die deutsche Rechnungslegungslandschaft aufgrund der umfassenden Neuregelungen durch das BilMoG im Umbruch befand und auch internationale Einflüsse immer deutlicher ihre Spuren im Handelsrecht hinterließen. In den zehn Jahren, die inzwischen vergangen sind, hat sich diese Dynamik fortgesetzt: im Nachgang zum BilMoG haben zahlreiche weitere Gesetze – beispielsweise das MicroBilG und das BilRUG – die Rechnungslegungslandschaft verändert und die davon betroffenen Personenkreise vor neue Herausforderungen gestellt.

Seit dem Erscheinen der dritten Auflage sind hier insbesondere die Regelungen des CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetzes aus dem Jahr 2017 zu nennen, das die Stärkung der nichtfinanziellen Berichterstattung der Unternehmen in ihren Lage- und Konzernlageberichten zum Ziel hat. In diesem Zusammenhang wurden die §§ 289a bis 289e und 315a bis 315d neu in das HGB eingefügt, zu denen dementsprechend neue Kommentierungen in die vierte Auflage des *Systematischen Praxiskommentars Bilanzrecht* aufgenommen wurden. Auch das Ende November 2019 vom Bundesrat verabschiedete Gesetz zur Umsetzung der zweiten Aktionärsrechterichtlinie (ARUG II), das zu punktuellen Anpassungen im HGB und dem Transfer einiger Regelungen in das Aktiengesetz führt, fand noch Berücksichtigung.

Die zweite wesentliche Motivation der Autoren und Herausgeber wurde in der vorliegenden vierten Auflage ebenso verwirklicht wie in den vorangehenden: durch die Kooperation der Autoren aus Wissenschaft und Praxis werden die handelsrechtlichen Regelungen so kompakt, praxisnah und gleichzeitig mit der entsprechenden Fachkompetenz dargestellt, dass das Werk eine wertvolle Arbeitshilfe für alle Anwender der Vorschriften zur Rechnungslegung und Offenlegung darstellt. Die vorliegende Neuauflage wurde wiederum umfassend überarbeitet. Hierbei wurden auch die Anregungen, die uns zur Voraufgabe erreicht haben, aufgegriffen und im Sinne des Werkes und seines Anspruchs an höchste Praxistauglichkeit umgesetzt. Neben der Aufnahme der neuen HGB-Vorschriften und der Analyse von Änderungen lag der Fokus daher auf der weiteren Intensivierung des Praxisbezugs. Dieser wird durch zahlreiche theoretisch fundierte Praxistipps, Hinweise und Fallbeispiele weiter ausgebaut – ganz im Sinne der Sentenz von *Seneca*, der bereits vor rund 2.000 Jahren festgestellt hat, dass sich anhand von Beispielen vieles schneller und wirksamer erleben – und damit anwenden – lässt.

Die zunehmende Entfernung von Handels- und Steuerrecht und die diversen Neuregelungen im Zeitablauf haben zur Folge, dass sich der Mittelstand mit komplexen Fragestellungen der Rechnungslegung auseinandersetzen muss und praxisorientierte Darstellungen zur Lösung dieser Fragen erforderlich sind. Der Praxiskommentar präzisiert deshalb die Anwendung der §§ 238 bis 315e HGB zur Rechnungslegung und stellt umfassend die Offenlegung (§§ 325 bis 329 HGB) dar. Bezüge zu relevanten IFRS-Regelungen finden sich soweit notwendig; steuerliche Bezüge werden regelmäßig thematisiert. Damit ist der Kommentar ein unverzichtbares Hilfsmittel für die Rechnungslegung und Offenlegung im deutschen Mittelstand und hebt sich hierdurch bewusst und erfolgreich von anderen HGB-Kommentaren ab. Der vorliegende HGB-Praxiskommentar richtet sich dabei sowohl an Bilanzierende und Berater als auch an Abschlussprüfer und weitere Anwender der handelsrechtlichen Rechnungslegung.

Die Kommentierungen der Regelungen zur Abschlussprüfung und zu den Sanktionsvorschriften des HGB sowie zu einzelnen branchenspezifischen Bilanzierungsthemen und Sonderfragen der handelsrechtlichen Rechnungslegung finden sich in dem ebenfalls von *Petersen/Zwirner* herausgegebenen

Vorwort zur 4. Auflage

und bei Reguvis (im Bundesanzeiger Verlag) im Jahr 2018 in der zweiten Auflage erschienenen *Handbuch Bilanzrecht*. Dieses Werk stellt eine wertvolle Ergänzung zu dem vorliegenden *Systematischen Praxiskommentar Bilanzrecht* dar.

Wir sind als Herausgeber erneut sehr stolz darauf, dass es uns gelungen ist, renommierte Persönlichkeiten aus Wissenschaft und Praxis als Autoren für die vorliegende Neuauflage zu binden und zu gewinnen. Die wiederholt vertrauensvolle und von gegenseitigem Verständnis geprägte Zusammenarbeit zahlreicher namhafter Autoren ermöglichte die vorliegende anwenderorientierte Fokussierung des Werkes. Dafür danken wir allen Autorinnen und Autoren sehr herzlich. Gleichzeitig bedanken wir uns bei allen Beteiligten für das Durchhaltevermögen bei der Fertigstellung des Werkes, was bei einem Projekt dieses Umfangs und mit so vielen Beteiligten stets eine besondere Herausforderung darstellt.

Ebenso sind wir der Reguvis Fachmedien GmbH (zuvor Bundesanzeiger Verlag), namentlich Herrn Jörg Schick, für das Vertrauen in uns als Herausgeber sowie in alle Autorinnen und Autoren zu besonderem Dank verpflichtet. Frau Bettina Borchfeldt danken wir für den unermüdlichen Lektoratseinsatz bei diesem Werk. Das Vertrauen des Verlags, den Weg der erfolgreichen Voraufgaben fortzusetzen, freut uns sehr und hat uns Herausgeber in dem eingeschlagenen anwendungs- und praxisorientierten Weg bekräftigt.

Außerordentlich danken wir Frau WP/StB Dr. Julia Busch und Herrn StB Michael Vodermeier, M.Sc., die dieses Projekt wiederholt im Sinne von Verlag, Autoren und Herausgebern betreut und begleitet und sich damit um die vierte Auflage verdient gemacht haben. Ohne ihren unermüdlichen Einsatz und ihren steten Drang nach Verbesserung und Perfektionierung wäre das Werk in der vorliegenden Fassung nicht erschienen.

Den *Systematischen Praxiskommentar Bilanzrecht* herauszugeben und sich als Autor einzubringen, erfordert Verantwortung gegenüber der handelsrechtlichen Rechnungslegung und die Positionierung klarer Aussagen. All das bestimmt den Erfolg dieses Werkes am Markt. Als Herausgeber dieses mittelstandsorientierten Praxiskommentars sind wir aber auch auf die Rückmeldungen der Leser dieses Buches angewiesen. Wir freuen uns daher sehr, wenn Sie uns weiterhin Ihre Anregungen und Anmerkungen sowie auch Fragen aus Ihrem praktischen Bilanzierungsalltag unter

praxiskommentar@crowe-leeberg.de

zukommen lassen. Nur so können wir die aktuellen Fragestellungen und Probleme in den kommenden Auflagen berücksichtigen und das Werk damit in seiner Entwicklung stetig verbessern.

München, im Dezember 2019

Karl Petersen

Christian Zwirner

*Ein Text ist nicht dann vollkommen,
wenn man nichts mehr hinzufügen kann,
sondern dann, wenn man nichts mehr weglassen kann.*

Antoine de Saint-Exupéry

Vorwort zur 1. Auflage

Die deutsche Rechnungslegung befindet sich im Umbruch. Sie versucht, den nationalen und internationalen Zerreißproben Stand zu halten. Nach wie vor ist die handelsrechtliche Rechnungslegung Ausgangspunkt für die – sich allerdings immer weiter von ihr entfernende – steuerliche Gewinnermittlung. Ebenso bleibt das HGB allein Grundlage der Ausschüttungsbemessung. Diesen Zielsetzungen versucht das modernisierte HGB ebenso gerecht zu werden wie den internationalen Rufen nach einer besseren Vergleichbarkeit handelsrechtlicher Jahres- und Konzernabschlüsse sowie einer Aufwertung der Informationsfunktion der externen Rechnungslegung.

Mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) hat der Gesetzgeber ab dem Jahr 2010 die „Ära einer neuen Rechnungslegung“ eingeläutet. Wie lange diese Bestand haben wird, ist noch nicht abzuschätzen. Allerdings müssen die Anwender und Nutzer handelsrechtlicher Rechnungslegungsinformationen ihr Möglichstes dafür tun, die nach wie vor überwiegend dem Vorsichtsprinzip verpflichteten Vorschriften des HGB weiter zu erhalten. Schließlich besteht vor dem Hintergrund der oben genannten zahlreichen Zwecksetzungen die Gefahr, dass der handelsrechtliche Abschluss sonst keinen der ihm zugedachten Zwecke sachgerecht erfüllen kann – eine „eierlegende Wollmilchsau“ wird es auch im Rahmen der Rechnungslegung nicht geben. Unabhängig von der Diskussion eines eigenständigen Steuerbilanzrechts kann nur das HGB den nationalen Anforderungen und Besonderheiten einer primär gläubigerschutzorientierten Rechnungslegung gerecht werden – nicht nur, aber vor allem auch im Hinblick auf den deutschen Mittelstand.

Das vorliegende Werk erscheint erstmals in einem Jahr, in dem zahlreiche neue und überarbeitete Kommentare zum HGB veröffentlicht werden. Bewusst setzt der vorliegende *Systematische Praxiskommentar Bilanzrecht* deshalb den Schwerpunkt auf die Rechnungslegung im deutschen Mittelstand. Neben der praxisorientierten Aufbereitung der einzelnen Kommentierungen verdeutlichen Praxishinweise sowie zahlreiche Beispiele und Abbildungen die Anwendung der einzelnen Regelungen. Der HGB-Praxiskommentar richtet sich sowohl an Bilanzierende und Berater als auch an Abschlussprüfer und weitere Nutzer der handelsrechtlichen Rechnungslegung. Die Kommentierungen stellen die Anwendung der handelsrechtlichen Normen in den Vordergrund. Bezüge zu den IFRS sind daher weitgehend entbehrlich, vielmehr werden an ausgewählten Stellen die nach wie vor gültigen steuerlichen Bezüge thematisiert.

Mit rund 1.350 Seiten präzisiert der Praxiskommentar die Anwendung der §§ 238-315a HGB und stellt umfassend die Offenlegung (§§ 325-329 HGB) dar. Damit ist der Kommentar ein unverzichtbares Hilfsmittel für die Rechnungslegung und Offenlegung im deutschen Mittelstand und hebt sich hierdurch bewusst von anderen HGB-Kommentaren ab.

Die Kommentierungen der Regelungen zur Abschlussprüfung und zu den Sanktionsvorschriften des HGB sowie zu einzelnen branchenspezifischen Bilanzierungsthemen und Sonderfragen der handelsrechtlichen Rechnungslegung finden sich in dem ebenso von Petersen/Zwirner/Brösel herausgegebenen und im Bundesanzeiger Verlag erschienenen *Handbuch Bilanzrecht*. Dieses Werk stellt eine Ergänzung zu dem vorliegenden *Systematischen Praxiskommentar Bilanzrecht* dar.

Wir sind als Herausgeber sehr stolz darauf, dass es uns gelungen ist, renommierte Persönlichkeiten aus Wissenschaft und Praxis als Autoren für das vorliegende Werk zu gewinnen. Das Vertrauensverhältnis zwischen Autoren und Herausgebern sowie die zu jedem Zeitpunkt unproblematische Abstimmung einzelner Kommentierungen untereinander haben dazu beigetragen, dass der *Systematische Praxiskommentar Bilanzrecht* in der nunmehr vorliegenden Qualität erscheinen konnte. Erst die Koo-

Vorwort zur 1. Auflage

peration zahlreicher namhafter Autoren ermöglicht eine anwenderorientierte Fokussierung auf theoretisch fundierte Beiträge mit klarem Praxisbezug. Dafür danken wir allen Autorinnen und Autoren, welche die Realisierung dieses Projekts erst ermöglicht haben.

Ebenso sind wir dem Bundesanzeiger Verlag, namentlich Frau Dorothea Venator und Herrn Jörg Schick, für ihr Vertrauen in uns als Herausgeber sowie in alle Autorinnen und Autoren zu besonderem Dank verpflichtet. Die Entscheidung, einen neuen HGB-Kommentar auf den Weg und schließlich auf den Markt zu bringen, erfordert angesichts der Fülle an Literatur zum HGB – und nicht zuletzt zum BilMoG – Mut, Voraussicht und einen langen Atem. Gleichwohl ist diese Entscheidung vor dem Hintergrund der klaren Praxisorientierung und Problemfokussierung des vorliegenden Werkes richtig. Wir danken dem Bundesanzeiger Verlag dafür, dass die Autoren und Herausgeber neue Maßstäbe in der handelsrechtlichen Kommentierung setzen durften.

Außerordentlich danken wir Frau Dr. Julia Busch, die dieses Projekt – stets im Sinne von Verlag, Autoren und Herausgebern – über zwei Jahre von seinen ersten Anfängen an betreut und begleitet hat. Sie hat die ganze Zeit über die redaktionelle Leitung des Projekts hervorragend gemeistert und mit dem nötigen (und zugleich wohl portionierten) Maß an Druck Autoren und Herausgeber an ihre Pflichten erinnert. Es ist nicht zuletzt ihrem unermüdlichen Einsatz und ihrem steten Drang nach Verbesserung und Perfektionierung zu verdanken, dass der *Systematische Praxiskommentar Bilanzrecht* in der vorliegenden Form erscheinen konnte, was unsere besondere Anerkennung verdient.

Stellvertretend für die weiteren Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter im Redaktionsteam danken wir Herrn Roberto Liebscher sehr herzlich für seinen nahezu einjährigen Einsatz im Rahmen dieses Projekts. Seine redaktionellen Arbeiten waren den Autoren und Herausgebern eine unverzichtbare Hilfe.

Den *Systematischen Praxiskommentar Bilanzrecht* herauszugeben und sich als Autor einzubringen, erfordert Verantwortung gegenüber der handelsrechtlichen Rechnungslegung und die Positionierung klarer Aussagen. Den Erfolg dieses Werkes bestimmt allerdings allein der Markt, der den Kommentar hoffentlich als praxisnahen Begleiter aufnehmen wird. Da es unser vorrangiges Ziel ist, eine stets aktuelle und praxisorientierte Diskussion der einzelnen HGB-Normen darzustellen, sind wir auf die Rückmeldungen der Leser dieses Buches angewiesen. Wir würden uns daher sehr freuen, wenn Sie uns Ihre Anregungen und Anmerkungen ebenso wie Fragen aus dem praktischen Bilanzierungsalltag unter praxiskommentar@kleeberg.de zukommen lassen. Nur so können wir die aktuellen Fragestellungen und Probleme bei der nächsten Auflage berücksichtigen und das Werk damit in seiner Entwicklung stets verbessern.

München, im Juli 2010

Karl Petersen

Christian Zwirner

Gerrit Brösel

Inhaltsverzeichnis

| | |
|--|------|
| Vorwort | V |
| Bearbeiterverzeichnis | XIII |
| Abkürzungsverzeichnis | XV |
| Allgemeines Literaturverzeichnis | XXIX |

Kommentierung des Handelsgesetzbuches (HGB) Drittes Buch. Handelsbücher

Erster Abschnitt. Vorschriften für alle Kaufleute

Erster Unterabschnitt. Buchführung. Inventar

| | | |
|--------|--|----|
| § 238 | Buchführungspflicht | 1 |
| § 239 | Führung der Handelsbücher | 19 |
| § 240 | Inventar | 31 |
| § 241 | Inventurvereinfachungsverfahren | 49 |
| § 241a | Befreiung von der Pflicht zur Buchführung und Erstellung eines Inventars | 67 |

Zweiter Unterabschnitt. Eröffnungsbilanz. Jahresabschluß

Erster Titel. Allgemeine Vorschriften

| | | |
|-------|--------------------------------|-----|
| § 242 | Pflicht zur Aufstellung | 77 |
| § 243 | Aufstellungsgrundsatz | 81 |
| § 244 | Sprache. Währungseinheit | 97 |
| § 245 | Unterzeichnung | 100 |

Zweiter Titel. Ansatzvorschriften

| | | |
|-------|--|-----|
| § 246 | Vollständigkeit. Verrechnungsverbot | 104 |
| § 247 | Inhalt der Bilanz | 130 |
| § 248 | Bilanzierungsverbote und -wahlrechte | 177 |
| § 249 | Rückstellungen | 188 |
| § 250 | Rechnungsabgrenzungsposten | 427 |
| § 251 | Haftungsverhältnisse | 444 |

Dritter Titel. Bewertungsvorschriften

| | | |
|--------|---|-----|
| § 252 | Allgemeine Bewertungsgrundsätze | 465 |
| § 253 | Zugangs- und Folgebewertung | 487 |
| § 254 | Bildung von Bewertungseinheiten | 568 |
| § 255 | Bewertungsmaßstäbe | 583 |
| § 256 | Bewertungsvereinfachungsverfahren | 708 |
| § 256a | Währungsumrechnung | 727 |

Dritter Unterabschnitt. Aufbewahrung und Vorlage

| | | |
|-------|--|-----|
| § 257 | Aufbewahrung von Unterlagen. Aufbewahrungsfristen | 746 |
| § 258 | Vorlegung im Rechtsstreit | 757 |
| § 259 | Auszug bei Vorlegung im Rechtsstreit | 760 |
| § 260 | Vorlegung bei Auseinandersetzungen | 763 |
| § 261 | Vorlegung von Unterlagen auf Bild- oder Datenträgern | 765 |

Vierter Unterabschnitt. Landesrecht

| | | |
|-------|--|-----|
| § 263 | Vorbehalt landesrechtlicher Vorschriften | 768 |
|-------|--|-----|

Inhaltsverzeichnis

Zweiter Abschnitt. Ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien und Gesellschaften mit beschränkter Haftung) sowie bestimmte Personenhandelsgesellschaften

Erster Unterabschnitt. Jahresabschluß der Kapitalgesellschaft und Lagebericht

Erster Titel. Allgemeine Vorschriften

| | | |
|--------|--|-----|
| § 264 | Pflicht zur Aufstellung; Befreiung | 771 |
| § 264a | Anwendung auf bestimmte offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften | 822 |
| § 264b | Befreiung der offenen Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften im Sinne des § 264a von der Anwendung der Vorschriften dieses Abschnitts | 835 |
| § 264c | Besondere Bestimmungen für offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften im Sinne des § 264a | 850 |
| § 264d | Kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaft | 871 |
| § 265 | Allgemeine Grundsätze für die Gliederung | 888 |

Zweiter Titel. Bilanz

| | | |
|--------|---|------|
| § 266 | Gliederung der Bilanz | 896 |
| § 267 | Umschreibung der Größenklassen | 933 |
| § 267a | Kleinstkapitalgesellschaften | 945 |
| § 268 | Vorschriften zu einzelnen Posten der Bilanz. Bilanzvermerke | 970 |
| § 270 | Bildung bestimmter Posten | 994 |
| § 271 | Beteiligungen. Verbundene Unternehmen | 999 |
| § 272 | Eigenkapital | 1017 |
| § 274 | Latente Steuern | 1057 |
| § 274a | Größenabhängige Erleichterungen | 1136 |

Dritter Titel. Gewinn- und Verlustrechnung

| | | |
|-------|--|------|
| § 275 | Gliederung | 1142 |
| § 276 | Größenabhängige Erleichterungen | 1178 |
| § 277 | Vorschriften zu einzelnen Posten der Gewinn- und Verlustrechnung | 1181 |

Fünfter Titel. Anhang

| | | |
|-------|--|------|
| § 284 | Erläuterung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung | 1192 |
| § 285 | Sonstige Pflichtangaben | 1218 |
| § 286 | Unterlassen von Angaben | 1282 |
| § 288 | Größenabhängige Erleichterungen | 1289 |

Sechster Titel. Lagebericht

| | | |
|--------|---|------|
| § 289 | Inhalt des Lageberichts | 1295 |
| § 289a | Ergänzende Vorgaben für bestimmte Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien | 1335 |
| § 289b | Pflicht zur nichtfinanziellen Erklärung; Befreiungen | 1347 |
| § 289c | Inhalt der nichtfinanziellen Erklärung | 1355 |
| § 289d | Nutzung von Rahmenwerken | 1370 |
| § 289e | Weglassen nachteiliger Angaben | 1374 |
| § 289f | Erklärung zur Unternehmensführung | 1379 |

Zweiter Unterabschnitt. Konzernabschluß und Konzernlagebericht

Erster Titel. Anwendungsbereich

| | | |
|-------|--|------|
| § 290 | Pflicht zur Aufstellung | 1400 |
| § 291 | Befreiende Wirkung von EU/EWR-Konzernabschlüssen | 1416 |
| § 292 | Befreiende Wirkung von Konzernabschlüssen aus Drittstaaten | 1429 |
| § 293 | Größenabhängige Befreiungen | 1439 |

| | | |
|--|---|------|
| Zweiter Titel. Konsolidierungskreis | | |
| § 294 | Einzubehühende Unternehmen. Vorlage- und Auskunftspflichten | 1457 |
| § 296 | Verzicht auf die Einbeziehung | 1469 |
| Dritter Titel. Inhalt und Form des Konzernabschlusses | | |
| § 297 | Inhalt | 1489 |
| § 298 | Anzuwendende Vorschriften. Erleichterungen | 1518 |
| § 299 | Stichtag für die Aufstellung | 1533 |
| Vierter Titel. Vollkonsolidierung | | |
| § 300 | Konsolidierungsgrundsätze. Vollständigkeitsgebot | 1542 |
| § 301 | Kapitalkonsolidierung | 1557 |
| § 303 | Schuldenkonsolidierung | 1620 |
| § 304 | Behandlung der Zwischenergebnisse | 1631 |
| § 305 | Aufwands- und Ertragskonsolidierung | 1641 |
| § 306 | Latente Steuern | 1647 |
| § 307 | Anteile anderer Gesellschafter | 1669 |
| Fünfter Titel. Bewertungsvorschriften | | |
| § 308 | Einheitliche Bewertung | 1681 |
| § 308a | Umrechnung von auf fremde Währung lautenden Abschlüssen | 1697 |
| § 309 | Behandlung des Unterschiedsbetrags | 1714 |
| Sechster Titel. Anteilmaige Konsolidierung | | |
| § 310 | Anteilmaige Konsolidierung | 1726 |
| Siebenter Titel. Assoziierte Unternehmen | | |
| § 311 | Definition. Befreiung | 1740 |
| § 312 | Wertansatz der Beteiligung und Behandlung des Unterschiedsbetrags | 1751 |
| Achter Titel. Konzernanhang | | |
| § 313 | Erläuterung der Konzernbilanz und der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung. Angaben zum Beteiligungsbefitz | 1770 |
| § 314 | Sonstige Pflichtangaben | 1790 |
| Neunter Titel. Konzernlagebericht | | |
| § 315 | Inhalt des Konzernlageberichts | 1812 |
| § 315a | Ergänzende Vorschriften für bestimmte Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien | 1828 |
| § 315b | Pflicht zur nichtfinanziellen Erklärung; Befreiungen | 1836 |
| § 315c | Inhalt der nichtfinanziellen Konzernerklärung | 1840 |
| § 315d | Konzernerklärung zur Unternehmensführung | 1841 |
| Zehnter Titel. Konzernabschluss nach internationalen Rechnungslegungsstandards | | |
| § 315e | [Konzernabschluss nach internationalen Rechnungslegungsstandards] | 1844 |
| Vierter Unterabschnitt. Offenlegung. Prüfung durch den Betreiber des Bundesanzeigers | | |
| § 325 | Offenlegung | 1852 |
| § 325a | Zweigniederlassungen von Kapitalgesellschaften mit Sitz im Ausland | 1891 |
| § 326 | Größenabhängige Erleichterungen für kleine Kapitalgesellschaften und Kleinstkapitalgesellschaften bei der Offenlegung | 1898 |
| § 327 | Größenabhängige Erleichterungen für mittelgroße Kapitalgesellschaften bei der Offenlegung | 1909 |
| § 327a | Erleichterung für bestimmte kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften | 1914 |
| § 328 | Form und Inhalt der Unterlagen bei der Offenlegung, Veröffentlichung und Vervielfältigung .. | 1916 |
| § 329 | Prüfungs- und Unterrichtungspflicht des Betreibers des Bundesanzeigers | 1928 |
| Stichwortverzeichnis | | 1935 |

Bearbeiterverzeichnis

- Diplom-Kauffrau Dr. **Corinna Boecker**, Wirtschaftsprüferin/Steuerberaterin, München
 Universitätsprofessor Dr. **Gerrit Brösel**, Hagen
 Diplom-Kauffrau Dr. **Julia Busch**, Wirtschaftsprüferin/Steuerberaterin, München
 Professor Dr. **Marcus Bysikiewicz**, Hamburg
 Diplom-Kaufmann **Gerhard de la Paix**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, München
 Universitätsprofessorin Dr. **Brigitte Eierle**, Bamberg
 Professor Dr. **Christoph Freichel**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Fachberater für Internationales Steuerrecht, Saarbrücken
 Regierungsdirektorin, Diplom-Kauffrau u. Diplom-Volkswirtin Dr. **Simone Hartmann**, Bonn
 Diplom-Kaufmann **Christian Heine**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, München
 Universitätsprofessor Dr. **Michael Hinz**, Chemnitz
 Professor Dr. **Tobias Hüttche**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Basel
 Professor Dr. **Hanno Kirsch**, Heide und Flensburg
 Diplom-Kauffrau **Beate König**, Wirtschaftsprüferin/Steuerberaterin, München
 Diplom-Kaufmann **Kai Peter Künkele**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, München
 Diplom-Kauffrau **Sabine Lentz**, Wirtschaftsprüferin/Steuerberaterin, München
 Professor Dr. **Guido Patek**, Osnabrück
 Diplom-Kaufmann **Karl Petersen**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, München
 Betriebswirt (BA) Dr. **Steve Petrika**, Steuerberater, Wolfsburg
 Diplom-Kaufmann **Stefan Prechtel**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, München
 Diplom-Kaufmann **Ago Reinholdt**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, München
 Universitätsprofessor Dr. **Lutz Richter**, Trier
 Universitätsprofessorin Dr. **Silvia Rogler**, Freiberg
 Professor Dr. **Eberhard Scheffler**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Hamburg
 Diplom-Kauffrau **Verena Scheufele**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, München
 Diplom-Betriebswirt (FH) **Reinhard Schmid**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, München
 Diplom-Kaufmann **Jürgen Schmidt**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, München
 Professor Dr. **Andreas Seebeck**, Hamburg
 Diplom-Kaufmann Dr. **Guido Sopp**, CFE, Wien
 Professor Dr. **Joachim S. Tanski**, Berlin und Brandenburg/Havel
 Universitätsprofessor Dr. **Patrick Velte**, Lüneburg
Michael Vordermeier, M. Sc., Steuerberater, München
 Professor Dr. **Hubertus Wameling**, Bielefeld
 Universitätsprofessor Dr. **Gerd Waschbusch**, Saarbrücken
 Professor Dr. **Jörg Wasmuth**, LL. M., Iserlohn
 Professor Dr. **Matthias Weimann**, Trier
 Diplom-Kaufmann **Markus Wittmann**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, München
 Diplom-Betriebswirtin (FH) **Heidemarie Zenger**, Wirtschaftsprüferin/Steuerberaterin, München
 Diplom-Kaufmann Dr. **Marcus Zepp**, Frankfurt/Main
 Dr. **Hannes Zieglmaier**, M. Sc., Steuerberater, München
Gregor Zimny, M. Sc., CVA, München
 Professor Dr. **Christian Zwirner**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, München

**Drittes Buch.
Handelsbücher**

**Erster Abschnitt.
Vorschriften für alle Kaufleute**

**Erster Unterabschnitt.
Buchführung. Inventar**

**§ 238 HGB
Buchführungspflicht**

(1) ¹Jeder Kaufmann ist verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen. ²Die Buchführung muß so beschaffen sein, daß sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann. ³Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen.

(2) Der Kaufmann ist verpflichtet, eine mit der Urschrift übereinstimmende Wiedergabe der abgesandten Handelsbriefe (Kopie, Abdruck, Abschrift oder sonstige Wiedergabe des Wortlauts auf einem Schrift-, Bild- oder anderen Datenträger) zurückzubehalten.

Literatur

Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzen, 15. Aufl. 2019; *Beisse*, Zum Verhältnis von Bilanzrecht und Betriebswirtschaftslehre, *StuW* 1984, 1; *Brösel/Freichell/Toll/Buchner*, Wirtschaftliches Prüfungswesen, 3. Aufl. 2015; *Canaris/Habersack/Schäfer* (Hrsg.), Staub HGB, Band 5, 5. Aufl. 2013; *Döllerer*, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, deren Entstehung und Ermittlung, *BB* 1959, 1217; *Hennrichs/Kleindiek/Watrin* (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, Band 2, 2013; *IDW HFA*, Berichterstattung über die 189. Sitzung des HFA, *IDW FN* 2004, 36; *IDW RS FAIT 4*, *IDW FN* 2012, 552; *Leffson*, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987; *Koller/Kindler/Roth/Drüen* (Hrsg.), Handelsgesetzbuch, 9. Aufl. 2019; *Mindermann/Brösel*, Buchführung und Jahresabschlussstellung nach HGB, 6. Aufl. 2017; *Petersen/Zwirner*, Konzernrechnungslegung nach HGB, 2009; *Schildbach/Stobbe/Freichell/Hamacher*, Der handelsrechtliche Jahresabschluss, 11. Aufl. 2019; *von Wyszocki/Wohlgemuth/Brösel*, Konzernrechnungslegung, 5. Aufl. 2014.

| Übersicht | Rn. |
|--|------------|
| A. Allgemeines | 1 |
| B. Inhalt der Regelung | 6 |
| I. Buchführungspflicht | 6 |
| 1. Definition und Zwecke der kaufmännischen Buchführung | 6 |
| 2. Kaufmannseigenschaft | 20 |
| 3. Weitere Buchführungspflichten und Abgrenzungsprobleme | 32 |
| 4. Verantwortung für die Buchführung | 36 |
| 5. Beginn und Ende der Buchführungspflicht | 39 |
| II. Anforderungen an die Buchführung | 44 |
| 1. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung | 44 |
| 2. Gebot der Überschaubarkeit der Buchführung | 47 |
| 3. Gebot der Nachvollziehbarkeit der Buchführung | 51 |

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

A. Allgemeines

- 1 Unter **Buchführung** ist die laufende, systematische Abbildung und Dokumentation der Geschäftsvorfälle eines Kaufmanns zu verstehen. Hierbei sind an die Ausgestaltung der Buchführung verschiedene Anforderungen zu stellen. Gleichzeitig dient die Rechnungslegung verschiedenen Zielsetzungen, denen die Buchführung gerecht werden muss. Schließlich ist die Buchführung die Grundlage der gesamten handelsrechtlichen Rechnungslegung und damit auch die Basis aller an diese anknüpfenden Rechtsfolgen.¹

Praxistipp



Die handelsrechtliche Buchführung bildet die Grundlage der gesamten handelsrechtlichen Rechnungslegung – sowohl im EA als auch im KA.

- 2 § 238 Abs. 1 Satz 1 HGB begründet die handelsrechtliche Buchführungspflicht, welche – unter Berücksichtigung der in § 241a HGB zu findenden größenabhängigen Ausnahmen² – für alle Kaufleute gilt. In diesem Zusammenhang wird verdeutlicht, dass hierbei die sog. **Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung** (GoB) zu beachten sind. Die Sätze 2 und 3 des § 238 Abs. 1 HGB sind deckungsgleich mit § 145 Abs. 1 AO und beziehen sich auf die allgemeine Ordnung der Buchführung, welche den Grundsätzen der Überschaubarkeit (Übersichtlichkeit) und der Nachvollziehbarkeit (Verfolgbarkeit, Nachprüfbarkeit) entsprechen muss. Aus § 238 Abs. 2 HGB sind schließlich wesentliche Grundsätze ordnungsmäßiger Dokumentation und Organisation der Buchführung ableitbar. Hierzu zählen das Belegprinzip, die zeitliche und systematische Erfassung der Geschäftsvorfälle sowie die Aufbewahrung und die damit verbundene Notwendigkeit des Zugriffs auf die Aufzeichnungen und deren Lesbarkeit.³
- 3 Die Regelungen zur Buchführungspflicht gelten grds. sowohl für die einzelgesellschaftliche als auch für die konsolidierte Rechnungslegung. Zwar erfolgt die **Erstellung des KA** in der Praxis derivativ aus den einzelnen EA,⁴ an die entsprechende Buchführung für Konzernzwecke sind dennoch dieselben Anforderungen zu stellen. Die Verpflichtung zur Buchführung knüpft an das einzelgesellschaftliche Rechtssubjekt an. Im Kontext der Überleitung sind die entsprechenden Konsolidierungsbuchungen unter sinngemäßer Beachtung der Vorschriften des § 238 HGB vorzunehmen.


1 Vgl. Kirsch/Zwerner/Busch, § 238 HGB Rn. 1.

2 Vgl. etwa Beck HdR/Bieg/Waschbusch, A 100 Rn. 11 ff.

3 Vgl. Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Lewe, § 238 HGB Rn. 2.

4 Vgl. von Wysocki/Wohlgemuth/Brösel, S. 34.

Praxistipp

 Neben den originären einzelgesellschaftlichen Buchungen sind die Regelungen hinsichtlich der handelsrechtlichen Buchführungspflicht auch im Zusammenhang mit der Erstellung von KA zu beachten.


Sofern neben dem nationalen handelsrechtlichen EA ein EA und/oder KA nach IFRS erstellt wird oder werden muss, ist es nicht ausreichend, wenn die Buchführung nach den IFRS erfolgt und für den handelsrechtlichen JA eine Überleitungsrechnung erstellt wird. Gemäß HFA-Auffassung⁵ sind bei einer **auf die internationalen Normen ausgerichteten Buchführung** die Anforderungen des HGB nur erfüllt, wenn auch die nach HGB erforderlichen Buchungen jederzeit durch individuelle Korrekturbuchungen nachvollzogen werden können.

4

Da die Erstellung von Abschlüssen nach internationalen Rechnungslegungsnormen regelmäßig auf Grundlage der originären handelsrechtlichen Buchführung derivativ mittels Anpassungs- bzw. Überleitungsbuchungen erfolgt, wird die handelsrechtliche Buchführungspflicht nicht von den angewandten Normen tangiert. Vielmehr benötigen die internationalen Normen (IFRS oder US-GAAP) ebenso eine systematische und geordnete Grundlage der Buchführung wie eine Rechnungslegung nach HGB.⁶

5

Praxistipp

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

B. Inhalt der Regelung**I. Buchführungspflicht****1. Definition und Zwecke der kaufmännischen Buchführung**

Buchführung⁷ ist die **systematische und lückenlose Dokumentation** aller Geschäftsvorfälle in einem UN in monetären Größen. Die Erfassung der Geschäftsvorfälle muss hierbei einzeln erfolgen. Die Buchführung muss schließlich so beschaffen sein, dass sich hieraus ein „normenkonformer Jahresabschluss erstellen lässt“⁸. Die in § 238 Abs. 1 Satz 1 HGB zu findende Anforderung, dass der Kaufmann aus der Buchführung nur „die Lage seines Vermögens“ ersichtlich machen muss, ist somit i.S.d. wirtschaftlichen Lage dahingehend zu interpretieren, dass der Kaufmann mit der Buchführung die Basis legen soll, um seine VFE-Lage i.S.d. Gesetzes (insb. § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB) ersichtlich zu machen. Der (zu) enge Verweis auf das Vermögen ist lediglich historisch bedingt.⁹

6

Der Umfang der Buchführung ist zu unterscheiden in eine Buchführung i.e.S. und eine Buchführung i.w.S. Die **Buchführung i.e.S.** umfasst die Dokumentation der Änderungen im Hinblick auf das Vermögen und die Schulden des Kaufmanns. In ihrem Mittelpunkt stehen die einzelnen Buchungen, die sich unmittelbar im Mengen- und Wertegerüst des Vermögens bzw. der Schulden niederschlagen und eine monetäre Grundlage aufweisen. Über diese Buchungen hinaus sind außerbilanzielle Sachverhalte in der Buchführung und in den hierzu zählenden Unterlagen zu dokumentieren. Im Zusammenhang mit den außerbilanziellen

7

⁵ Vgl. IDW HFA, IDW FN 2004, 36, 38; Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Lewe, § 238 HGB Rn. 103.

⁶ So auch HdR-E/Pfitzer/Oser, § 238 HGB Rn. 22 f.

⁷ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele/Quick/Wolz, § 238 HGB Rn. 26 und Rn. 42; Ulmer/Hüffer, § 238 HGB Rn. 31 ff.; Mindermann/Brösel, S. 1.

⁸ Baetge/Kirsch/Thiele/Quick/Wolz, § 238 HGB Rn. 42.

⁹ Vgl. MünchKommHGB/Ballwieser, § 238 HGB Rn. 17.

Sachverhalten (z.B. sonstigen finanziellen Verpflichtungen oder weiteren außerbilanziellen Geschäften) sieht § 285 HGB bestimmte Berichtspflichten vor. Zur Erfüllung dieser Pflichten sind die entsprechenden Unterlagen in der Buchführung aufzubewahren.¹⁰ Diese über die reinen, unmittelbar sich monetär niederschlagenden Buchungen hinausgehenden Sachverhalte stellen – neben der Buchführung i.e.S. – die **Buchführung i.w.S.** dar.

Praxistipp

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

- 8 Das Führen von (gebundenen) ‚(Handels-)Büchern‘¹¹ im Wortsinne wurde durch die technischen Entwicklungen bereits Mitte der 1970er Jahre überholt. Somit ist auch die Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle in Loseblattform sowie – heutzutage gebräuchlicher – auf Datenträgern möglich, soweit dabei die GoB beachtet werden. Den Handelsbüchern, die **Urkundencharakter** i.S.d. § 267 StGB besitzen und als Beweismaterial zur Insolvenzmasse gehören, sind sämtliche Datenträger zu subsumieren, „die dazu bestimmt und geeignet sind, die Handelsgeschäfte des Kaufmanns und die Lage seines Vermögens ersichtlich zu machen“¹².
- 9 Als **Geschäftsvorfälle**¹³ gelten grds. jene Ereignisse, die zu einer Veränderung des Vermögens und der Schulden des Kaufmanns im Hinblick auf dessen/deren Struktur und/oder dessen/deren Höhe führen. Die Erfassung dieser Geschäftsvorfälle muss zwingend erfolgen, soweit mindestens eine Vertragsseite ihren Pflichten nachgekommen ist. Der Zeitpunkt des rechtlichen Zustandekommens ist für die Buchung des Geschäftsvorfalles grds. irrelevant. Sofern sowohl Leistung als auch Gegenleistung i.S.e. schwebenden Geschäfts noch nicht erbracht wurden, hat eine Erfassung in den Büchern (lediglich) zu erfolgen, wenn nach dem Vertragsabschluss Verluste oder Risiken im Hinblick auf die Abwicklung dieser Geschäfte drohen und bekannt werden. Allerdings hat außerhalb dieser Dokumentation der Buchführung i.e.S. die Aufzeichnung der weiteren Geschäftsvorfälle i.R.d. Buchführung i.w.S. (vgl. Rn. 7) zu erfolgen.

Praxistipp

I Geschäftsvorfälle müssen sich nicht zwangsläufig unmittelbar auf das Vermögen des Kaufmanns auswirken. Auch außerbilanzielle Sachverhalte oder berichtspflichtige Tatsachen sind als Geschäftsvorfälle i.S.d. Buchführungspflicht anzusehen.

- 10 Ein einzelner realwirtschaftlicher Sachverhalt kann zu zwei ‚buchführungstechnisch‘ zu erfassenden Geschäftsvorfällen führen. So sind die Entstehung einer Forderung bzw. einer Verbindlichkeit einerseits und deren Begleichung andererseits grds. als **verschiedene Geschäftsvorfälle**¹⁴ zu betrachten. Eine Zusammenfassung dieser Geschäftsvorfälle ist aus Vereinfachungsgründen denkbar, soweit zwischen diesen Geschäftsvorfällen nicht mehr als sieben Kalendertage liegen und auch kein Bilanzstichtag liegt.

10 I.d.S. auch Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Lewe, § 238 HGB Rn. 97. Vgl. auch Kirsch/Zwirner/Busch, § 238 HGB Rn. 53.


11 Vgl. Ulmer/Hüffer, § 238 HGB Rn. 31 ff.; Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Lewe, § 238 HGB Rn. 110.

12 Ulmer/Hüffer, § 238 HGB Rn. 32.

13 Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele/Quick/Wolz, § 238 HGB Rn. 28 f.; Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Lewe, § 238 HGB Rn. 95 ff.

14 Vgl. Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Lewe, § 238 HGB Rn. 95 ff.


Beispiel für einen Sachverhalt, der zwei Geschäftsvorfälle bedingt

 Das UN erhält im Oktober 01 Maschinen gegen eine Rechnung. Die Rechnung wird im Oktober 01 gebucht und erst im Februar 02 bezahlt. Hierbei handelt es sich bei der Buchung der Verbindlichkeit sowie der Buchung des Zahlungsvorgangs um zwei gesonderte Geschäftsvorfälle.

Mit Blick auf die Abgrenzung einzelner Geschäftsvorfälle ist stets auf die Sphäre der buchführenden Einheit zu achten. Eine besondere Bedeutung kommt dabei der sachgerechten **Trennung von privater und betrieblicher Sphäre** zu. Diese Trennung stellt eine notwendige Voraussetzung für eine zutreffende (betriebliche) Buchführung dar. Während die das Handelsgewerbe betreffenden und damit das kaufmännische Vermögen bzw. die kaufmännischen Schulden verändernden Geschäftsvorfälle i.R.d. Buchführung zu erfassen sind, bedarf es keiner gesonderten Erfassung ausschließlich privat veranlasster Geschäftsvorfälle.

11

Praxistipp

 Für den Umfang der Buchführungspflicht ist die Abgrenzung der den Geschäftsbetrieb betreffenden Sachverhalte notwendig. Die Abgrenzung von allein die Privatsphäre des Kaufmanns betreffenden Sachverhalten ist ebenso entscheidend wie die Zuordnung einzelner Geschäftsvorfälle zu verschiedenen buchführungspflichtigen Einheiten.

Im Hinblick auf die Veränderung der Struktur und der Höhe des kaufmännischen Vermögens und der Schulden ist das **wirtschaftliche Eigentumskriterium** von Bedeutung. Diverse rechtliche Eigentumsübergänge, wie die Sicherungsübereignung und die Forderungsabtretung, sind somit nicht als Geschäftsvorfall (Buchführung i.e.S.) i.S.d. § 238 HGB zu betrachten. Gleichzeitig sind diese Informationen i.R.d. weiteren Berichts- und Rechenschaftspflichten der Buchführung zu dokumentieren (Buchführung i.w.S.).

12

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

13

Praxistipp

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

I.R.d. handelsrechtlichen Buchführung werden mit der Dokumentation, dem Gläubigerschutz und der Information grds. die drei **primären Zwecke**¹⁵ der Bilanzierung unterstützt. Die Buchführung dient entsprechend der **Dokumentation** der wirtschaftlichen Lage des Buchführungspflichtigen und der Entwicklung des betreffenden UN. Hierdurch werden Beweismittel im Hinblick auf das betriebliche Geschehen geschaffen. Damit diese als urkundliche Beweismittel im Rechtsverkehr gelten, muss die Buchführung einer angemessenen Ordnung entsprechen. Auf Basis der Buchführung soll zudem die Haftungsmasse des UN gesichert werden. Der hierdurch unterstützte **Gläubigerschutz** wird zudem durch die der Buchführung innewohnenden Selbstinformationsfunktion des Kaufmanns (i.S.d. Möglichkeit einer Selbstkontrolle) sowie durch die Fremdinformationsfunktion, welche sich in erster Linie (aber nicht ausschließlich) auf die publizitätspflichtigen Gesellschaften bezieht, unterstützt. Die Buchführung ist eine auf die Wahrung des Allgemeininteresses ausgerichtete

14

¹⁵ Vgl. Leffson, S. 46; Ulmer/Hüffer, § 238 HGB Rn. 2 ff.; Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Lewe, § 238 HGB Rn. 90; Mindermann/Brösel, S. 4; HdJ/Baetge/Zülch, Abt. I 2 Rn. 30 ff.

öffentlich-rechtliche Pflicht, weil deren Zwecke über das Interesse einzelner Individuen hinausreichen.

- 15 Neben die dargestellte handelsrechtliche Buchführungspflicht als öffentlich-rechtliche Pflicht tritt die sich aus der **Maßgeblichkeit**¹⁶ der HB für die StB ergebende Konsequenz für die Besteuerung. Nach § 140 AO ist die handelsrechtliche Buchführungspflicht auch im fiskalischen Sinn zu erfüllen (sog. **derivative Buchführungspflicht**). Darüber hinaus kodifiziert § 141 AO eine eigenständige Verpflichtung zur steuerlichen Buchführung (sog. **originäre Buchführungspflicht**), für die ebenso die handelsrechtlichen Grundsätze gelten.¹⁷ Die **Steuerbemessung** gilt somit als sekundärer Zweck der Buchführung (vgl. Rn. 42).¹⁸
- 16 **Weitere** (bspw. privatrechtliche) **Rechenschaftspflichten** sind möglich. Zu denken ist an einzelne zivilrechtliche Regelungen in Satzungen oder auf der Grundlage von Kreditverträgen. Die einzelnen Zwecke der handelsrechtlichen Buchführung lassen sich damit nicht abschließend benennen. Unabhängig vom jeweiligen Zweck bzw. von der im Einzelnen abgebenden Verpflichtung sind die an die Buchführung zu stellenden Anforderungen allerdings in allen Fällen zu beachten, um eine ordnungsmäßige Buchführung und eine daraus resultierende Funktionssicherung der Rechnungslegung gewährleisten zu können.
- 17 Die mit dem HGB geforderte Buchführung geht über die in § 259 BGB bezeichnete Rechenschaftspflicht i.S.e. **Einnahmen- und Ausgabenrechnung** hinaus. Mit einer den §§ 238 ff. HGB entsprechenden Buchführung werden die Anforderungen des § 259 BGB somit erfüllt.
- 18 Ein konkretes **Buchführungssystem** und eine bestimmte **Buchführungsform** sind nicht vorgeschrieben.¹⁹ In der Praxis können verschiedene Buchführungssysteme und -techniken verwendet werden (z.B. EDV-, Durchschreibe-, Übertragungs- oder Journalbuchführung).²⁰ Darüber hinaus können verschiedene Buchführungsformen (z.B. gebundene Bücher, Loseblatt, offene Posten-Liste) zur Anwendung gelangen. Regelmäßig erfolgt die Buchführung in EDV-gestützter Form.²¹
- 19 Der Kaufmann ist hinsichtlich der Wahl des von ihm angewandten Buchführungssystems frei (z.B. einfache Buchführung, kameralistische Buchführung, doppelte Buchführung).²² Allerdings empfiehlt sich das **System der doppelten Buchführung in Konten (Doppik)**, weil dieses ein in sich geschlossenes System darstellt. Zudem liegt diesem systematisch die Buchung eines jeden Geschäftsvorfalles auf einem Konto und mind. einem Gegenkonto zugrunde. Im Ergebnis weist das System der Doppik damit eine höhere Beweiskraft als andere Systeme auf und ist diesen daher überlegen.²³ Dieses Buchführungssystem kann besser als jedes andere die Richtigkeit, Vollständigkeit und Nachvollziehbarkeit der Buchung der einzelnen Geschäftsvorfälle sicherstellen.

Praxistipp



Die Erfüllung der handelsrechtlichen Buchführungspflichten wird am besten durch die Anwendung der doppelten Buchführung sichergestellt.

16 Vgl. hierzu ausführlich *Schildbach/Stobbel/Freichell/Hamacher*, S. 161 ff.

17 Vgl. etwa Beck *HdR/Bieg/Waschbusch*, A 110 Rn. 16 ff.

18 Vgl. *HdR-E/Pfitzer/Oser*, § 238 HGB Rn. 3.

19 Vgl. *Koller/Kindler/Roth/Drüen/Morck/Drüen*, § 238 HGB Rn. 4; *HdR-E/Pfitzer/Oser*, § 238 HGB Rn. 11.

20 Vgl. *Baetge/Kirsch/Thiele/Quick/Wolz*, § 238 HGB Rn. 33 ff.; *MünchKommHGB/Ballwieser*, § 238 HGB Rn. 31 ff.

21 Vgl. *HdR-E/Pfitzer/Oser*, § 238 HGB Rn. 12 i.V.m. *HdR-E/Kußmaul*, § 239 HGB Rn. 35 ff.

22 Vgl. zu den einzelnen Buchführungssystemen Beck *Bil-Komm/Winkeljohann/Lewel*, § 238 HGB Rn. 118 ff.

23 So auch *HdR-E/Pfitzer/Oser*, § 238 HGB Rn. 11; i.d.S. auch Beck *Bil-Komm/Winkeljohann/Lewe*, § 238 HGB Rn. 119.


2. Kaufmannseigenschaft

Die Verpflichtung zur Buchführung knüpft an die **Kaufmannseigenschaft**²⁴ an. In diesem Zusammenhang ist auf die §§ 1 bis 6 HGB Bezug zu nehmen. Da die Buchführungspflicht durch die Kaufmannseigenschaft i.S.d. §§ 1 ff. HGB begründet wird, sind Kleingewerbetreibende und Freiberufler nicht zur Buchführung verpflichtet.²⁵ 20

Kaufmann i.S.d. § 238 Abs. 1 HGB ist jeder Betreiber eines **Handelsgewerbes** („Kaufmann kraft Betätigung“, § 1 Abs. 1 HGB), es sei denn, der Betrieb benötigt nach Art und Umfang der Geschäftstätigkeit keinen kaufmännisch eingerichteten Geschäftsbetrieb (§ 1 Abs. 2 HGB). Diese sog. **Kleingewerbetreibenden** können die Kaufmannseigenschaft aber erlangen, indem sie sich freiwillig ins Handelsregister eintragen lassen („Kaufmann kraft Eintragung“, § 2 HGB).²⁶ Bei allen anderen Kaufleuten hat die Handelsregistereintragung allein deklaratorischen Charakter. 21

Da die Kaufmannseigenschaft auf ein Handelsgewerbe abzielt, ist – neben einer steuerlich notwendigen Unterscheidung i.R.d. einzelnen Einkunftsarten – der **Abgrenzung des Handelsgewerbes von der selbstständigen Tätigkeit** Bedeutung beizumessen. Kein Gewerbe betreiben freiberuflich, selbstständig tätige Personen.²⁷ 22

Praxistipp

 Für die Frage der handelsrechtlichen Buchführungspflicht ist auf die Gewerblichkeit des Geschäftsbetriebs abzustellen. Da Freiberufler (z.B. Ärzte, Anwälte, Architekten) grds. keine Gewerbetreibenden sind, besteht für sie keine handelsrechtliche Buchführungspflicht.

Die §§ 1 und 2 HGB enthalten die wesentlichen Grundlagen der **Kaufmannseigenschaft** in Deutschland. Daneben treten mit § 3 HGB bestimmte Regelungen für land- und forstwirtschaftliche UN. § 5 HGB regelt, dass kraft Eintragung im Handelsregister ein Handelsgewerbe vorliegt („Rechtsschein durch Eintragung“) und die Kaufmannseigenschaft damit stets zu bejahen ist. § 6 HGB stellt klar, dass die für Kaufleute geltenden Regelungen der §§ 1 bis 5 HGB ebenso auf PersHG Anwendung finden.²⁸ 23

Im Mittelpunkt der Kaufmannseigenschaft steht das **Vorliegen eines nach Art und Umfang in kaufmännischer Weise eingerichteten Gewerbebetriebs**: Der handelsrechtliche Begriff des ‚Gewerbebetriebs‘ knüpft an vier Tatbestandsmerkmale an.²⁹ Diese sind kumulativ, d.h. gemeinsam zu erfüllen. Ein Gewerbebetrieb liegt gem. § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG dann vor, wenn die kaufmännische Betätigung 24

- selbstständig,
- nachhaltig,
- mit Gewinnerzielungsabsicht und
- unter Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr

ausgeübt wird.

Hinsichtlich des Kriteriums ‚**selbstständig**‘ ist eine rechtliche Einschätzung erforderlich. Hierbei ist auf die Möglichkeit abzustellen, dass der Kaufmann im Außenverhältnis rechtlich 25

24 Vgl. hierzu auch *Schildbach/Stobbe/Freichell/Hamacher*, S. 103 f.

25 Vgl. *Hoffmann/Lüdenbach*, § 238 HGB Rn. 1.

26 Vgl. auch Beck Bil-Komm/*Winkeljohann/Lewe*, § 238 HGB Rn. 18.

27 Vgl. § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG; Beck Bil-Komm/*Winkeljohann/Lewe*, § 238 HGB Rn. 14.

28 Vgl. Beck Bil-Komm/*Winkeljohann/Lewe*, § 238 HGB Rn. 28 ff. Die z.B. für steuerrechtliche Zwecke beachtliche Unterscheidung zwischen gewerblich geprägten (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG) bzw. gewerblich entprägten Personengesellschaften ist für handelsrechtliche Zwecke unbeachtlich.

29 Vgl. ausführlich Beck Bil-Komm/*Winkeljohann/Lewe*, § 238 HGB Rn. 9 ff.

für sich selbst handelnd in Erscheinung tritt. Eine wirtschaftliche Selbstständigkeit ist nicht erforderlich.

- 26 Die kaufmännische Betätigung ist dann als **nachhaltig** anzusehen, wenn diese auf Dauer und nicht auf die Erreichung eines einzelnen, eng definierten Ziels gerichtet ist. Unterbrechungen der Betätigung oder eine begrenzte Dauer sind unschädlich.³⁰
- 27 Nach h.M. ist für das Vorliegen eines kaufmännischen Gewerbebetriebs die **Gewinnerzielungsabsicht** erforderlich.³¹ Diese geht über die reine Einnahmeerzielungsabsicht hinaus. Die Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht wird für handelsrechtliche Zwecke regelmäßig im Einklang mit der steuerlichen Beurteilung erfolgen. Für Tätigkeiten, die entsprechend die Tatbestände der Liebhaberei erfüllen, ist somit auch handelsrechtlich keine Gewinnerzielungsabsicht zu unterstellen.
- 28 Als viertes Merkmal für das Vorliegen eines Gewerbebetriebs ist die **Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr** zu nennen. Dies ist immer dann zu bejahen, wenn die auf der kaufmännischen Betätigung basierende Leistung frei am Markt angeboten wird und damit einem breiten Personenkreis zur Verfügung steht.
- 29 Mit Blick auf die Kaufmannseigenschaft ist im Hinblick auf Art und Umfang des nach kaufmännischer Weise eingerichteten Gewerbebetriebs (siehe Rn. 24) zwischen qualitativen und quantitativen Kriterien zu unterscheiden.³²
- 30 **Qualitative Kriterien** ergeben sich aus der **Art** (dem Grunde nach) des Geschäftsbetriebs. In diesem Kontext ist darauf abzustellen, inwieweit ein in kaufmännischer Art und Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb notwendig ist. In der Praxis ist dies im Einzelfall schwierig. Die Führung von Büchern eignet sich gerade nicht als Abgrenzungsmerkmal, weil es sonst zu einem Zirkelschluss käme.³³

Praxistipp

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

- 31 In der Praxis lassen sich **quantitative Kriterien** regelmäßig leichter erfassen. Es kommt auf den **Umfang** (der Höhe nach) des Geschäftsbetriebs an. Bilanzielle Zahlen können hier Anhaltspunkte liefern. Allerdings ist zu beachten, dass eine eigenständige Beurteilung – ohne das Vorliegen einer auf dem System der doppelten Buchführung basierenden Rechnungslegung – der quantitativen Kriterien erfolgen muss, weil es ansonsten wieder zu einem Zirkelschluss käme.

Praxistipp

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

30 So auch Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Lewel, § 238 HGB Rn. 11; Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Graf, § 238 HGB Rn. 21.

31 Vgl. Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Lewel, § 238 HGB Rn. 12 m.w.N.

32 Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele/Quick/Wolz, § 238 HGB Rn. 12; Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Lewel, § 238 HGB Rn. 8.

33 So auch Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Lewel, § 238 HGB Rn. 8.

3. Weitere Buchführungspflichten und Abgrenzungsprobleme

Sonderregelungen hinsichtlich der einzelnen Buchführungspflichten bestehen für bestimmte Kaufleute.³⁴ Zu nennen sind bspw. Arbeitsgemeinschaften, Gemeinden oder öffentliche Rechtsträger, Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand, gemeinnützige Körperschaften, Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen.³⁵ Ebenso existieren spezielle Vorschriften für VU (vgl. auch Handbuch Bilanzrecht/Wallasch/Mayr, E.II. Rn. 10 ff.).³⁶ Im Kontext der Rechnungslegungspflichten dieser Rechtsträger treten zu den grundlegenden handelsrechtlichen Normen weitere **spezialgesetzl. Regelungen**. 32

Neben den zusätzlichen Anforderungen, die sich aus der Eigenart des Geschäftsbetriebs bzw. dessen Gegenstand ergeben können, sind unterschiedliche **rechtsformabhängige Regelungen** zu beachten (bspw. §§ 150 ff. AktG, §§ 41 ff. GmbHG, § 33 GenG). 33

Im Einzelfall kann es schwierig sein, den Gewerbebetrieb bzw. das Vorliegen der Kaufmannseigenschaft eindeutig abzugrenzen (z.B. Scheinkaufleute, Vorgesellschaften, Zweigniederlassungen). In der **mittelständischen Praxis** stellt die Abgrenzung der zur Buchführung verpflichteten Rechtssubjekte allerdings regelmäßig kein Problem dar.³⁷ 34

Eine gesonderte Buchführungspflicht ergibt sich für **inländische Zweigniederlassungen ausländischer Kaufleute** nur dann, wenn die inländische Zweigniederlassung nach den maßgeblichen Regelungen des HGB als Kaufmann anzusehen ist.³⁸ 35

4. Verantwortung für die Buchführung

Die **Verantwortung**³⁹ für die Buchführung ist abhängig von der Rechtsform. Während dies bei Einzel-UN dem Unternehmer obliegt, sind bei PersHG alle persönlich haftenden Gesellschafter hierfür verantwortlich.⁴⁰ Nicht persönlich haftenden Gesellschaftern obliegt die Buchführung also ebenso wenig wie stillen Gesellschaftern. Dies gilt – aufgrund der mangelnden Außenwirkung – nach h.M. auch für Kommanditisten, denen die Geschäftsführung übertragen wurde. Bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften liegt die Verantwortung bei den zur Geschäftsführung berufenen Organmitgliedern.⁴¹ Unabhängig hiervon ist der Insolvenzverwalter im Insolvenzverfahren neben der sog. internen Rechnungslegung auch für die handelsrechtliche Buchführung (also die ‚externe Rechnungslegung‘) verantwortlich. Zum Kreis der natürlichen Personen, die aufgrund ihrer rechtlichen Stellung für die Buchführung verantwortlich sind, gehören daher:⁴² 36

- bei PersHG nach §§ 114 und 164 HGB die persönlich haftenden Gesellschafter,
- bei der AG nach § 91 AktG alle Mitglieder des Vorstands – dies gilt auch für eine dualistisch strukturierten SE,
- bei der GmbH nach § 41 GmbHG der/die Geschäftsführer,
- bei der eingetragenen Genossenschaft nach § 24 GenG alle Mitglieder des Vorstands,
- bei sich in der Liquidation befindenden Gesellschaften die Liquidatoren.

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

34 Vgl. HdR-E/Pfitzer/Oser, § 238 HGB Rn. 4; umfassend Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Lewe, § 238 HGB Rn. 43 ff.

35 Vgl. HdR-E/Pfitzer/Oser, § 238 HGB Rn. 4 ff.

36 Vgl. Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Lewe, § 238 HGB Rn. 35 f.

37 Vgl. zu Einzelfragen der Abgrenzung Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Lewe, § 238 HGB Rn. 43 ff.

38 Ausführlicher HdR-E/Pfitzer/Oser, § 238 HGB Rn. 5.

39 Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele/Quick/Wolz, § 238 HGB Rn. 15; Ulmer/Hüffer, § 238 HGB Rn. 17 ff.; Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Lewe, § 238 HGB Rn. 57 ff.

40 So auch HdR-E/Pfitzer/Oser, § 238 HGB Rn. 6.

41 Vgl. HdR-E/Pfitzer/Oser, § 238 HGB Rn. 6; vgl. Kirsch/Zwirner/Busch, § 238 HGB Rn. 81.

42 Vgl. Hoffmann/Lüdenbach, § 238 HGB Rn. 2; Beck HdR/Bieg/Waschbusch, A 100 Rn. 4 ff.

43 Vgl. Canaris/Habersack/Schäfer/Pöschke, § 238 HGB Rn. 25.

- 38 „Die höchstpersönliche Pflicht der Buchführung [...] erfordert aber keine höchstpersönliche Erfüllung.“⁴⁴ So ist es möglich, außenstehende Dritte mit der Buchführung zu betrauen. Allerdings kann die Verantwortung für die Buchführung hiermit nicht delegiert werden. Die durch das Gesetz für die Buchführung verantwortlichen Personen können lediglich die damit verbundenen Aufgaben bspw. im Wege der Aufgabenverteilung oder im Kontext der Beauftragung externer Dienstleister abgeben. Der für die Buchführung gesetzl. verantwortliche Personenkreis kann diesbezgl. auch nur dann von seinen unmittelbaren Aufgaben entlastet werden, wenn die Auswahl der mit diesen Aufgaben Betrauten sachgerecht und angemessen erfolgte und die Arbeiten laufend überwacht werden.⁴⁵ Im Ergebnis ist die **Delegation der Aufgaben an Dritte** zulässig. Die entsprechende Verantwortung sowie Haftungsfragen und etwaige hieran anknüpfende strafrechtliche Folgen lassen sich indes nicht übertragen.⁴⁶

Praxistipp

! Die Übertragung der Buchführungsaufgaben auf Dritte ist zulässig. Allerdings muss diese sorgfältig erfolgen, und die Ergebnisse der Arbeiten müssen regelmäßig überwacht werden. Eine Entbindung von der rechtlichen Verantwortung und von möglichen Rechtsfolgen ist in keinem Fall möglich. Der Kaufmann sollte sich daher von der persönlichen (Zuverlässigkeit, Verschwiegenheit etc.) und fachlichen Eignung des externen Buchführenden überzeugen.⁴⁷

5. Beginn und Ende der Buchführungspflicht

- 39 Die **Buchführungspflicht beginnt**⁴⁸ – unabhängig von der Eintragung in das Handelsregister (die gewöhnlich nur deklaratorischen Charakter hat) – grds. mit der Aufnahme des Handelsgewerbes. Vollkaufleute⁴⁹ unterliegen der Buchführungspflicht bereits ab Gründung der Gesellschaft, was i. d. R. dem Abschluss des Gesellschaftervertrags entspricht. Nach h. M. unterliegen auch Vorbereitungsgeschäfte der Buchführungspflicht – somit sind bereits Vorgesellschaften ab dem ersten Geschäftsvorfall buchführungspflichtig.⁵⁰ Lediglich der „Kaufmann kraft Eintragung“ (§ 2 HGB) sowie die Gesellschaften mit land- und forstwirtschaftlicher Ausrichtung (§ 3 HGB) unterliegen erst mit erfolgter Handelsregistereintragung der Buchführungspflicht; hier hat die Eintragung ins Handelsregister einen konstitutiven (rechtsbegründenden) Charakter.

Praxistipp

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

- 40 Sind die Tatbestände der Kaufmannseigenschaft nicht mehr erfüllt, **endet**⁵¹ die **Buchführungspflicht**. Während beim „Kaufmann kraft Eintragung“ hierzu lediglich die Löschung

44 Hennrichs/Kleindiek/Watrin/Graf, § 238 HGB Rn. 37.

45 Vgl. HdR-E/Pfitzer/Oser, § 238 HGB Rn. 6 mit Verweis auf BGH v. 26.11.1997, I B 81/97, GmbHR 1998, 388.

46 Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele/Quick/Wolz, § 238 HGB Rn. 16 ff.; HdR-E/Pfitzer/Oser, § 238 HGB Rn. 6.

47 Vgl. hierzu Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Graf, § 238 HGB Rn. 55.

48 Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele/Quick/Wolz, § 238 HGB Rn. 21 f.; Ulmer/Hüffer, § 238 HGB Rn. 11 f. und Rn. 16; Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Lewe, § 238 HGB Rn. 44 und Rn. 70 ff.; HdR-E/Pfitzer/Oser, § 238 HGB Rn. 8.

49 Die Regelung des § 6 Abs. 2 HGB a.F. (bis zum HRefG 1998), die früher den Begriff des ‚Formkaufmanns‘ für Kaufleute kraft Rechtsform bzw. Gesetz definiert hat, ist heute nicht mehr von Bedeutung, weil es sich in diesen Fällen stets um Vollkaufleute nach den §§ 1, 2 HGB handelt.

50 So auch Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Lewe, § 238 HGB Rn. 44.

51 Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele/Quick/Wolz, § 238 HGB Rn. 23 ff.; Ulmer/Hüffer, § 238 HGB Rn. 13 ff. und Rn. 30; Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Lewe, § 238 HGB Rn. 78 ff.; HdR-E/Pfitzer/Oser, § 238 HGB Rn. 10.

Der „Systematische Praxiskommentar Bilanzrecht“ bietet Ihnen eine umfassende und zugleich kompakte Darstellung und Analyse der aktuellen HGB-Normen für die §§ 238–315e HGB zur Rechnungslegung sowie für die §§ 325–329 HGB zur Offenlegung. Das ganzheitliche Werk vermittelt das gesamte Praxiswissen von der Prüfung des Bestehens der Buchführungspflicht bis zur Offenlegung des Jahresabschlusses im elektronischen Bundesanzeiger.

Der Kommentar in der vierten, aktualisierten Auflage berücksichtigt umfangreich die Erfahrungen mit den gesetzlichen Normen im Unternehmensalltag sowie eine Auseinandersetzung mit der aktuellen Rechtsprechung sowie dem Schrifttum.

IHRE VORTEILE

.....

- > Kommentierung der Vorschriften des HGB zur Rechnungslegung und Offenlegung
- > Paragrafenorientierte Darstellung
- > Steuerrechtliche und rechtsform-spezifische Vorschriften mit Bezug zur HGB-Rechnungslegung
- > Ausrichtung auf die bei der Rechnungslegung auftretenden Kernprobleme
- > Ausführliches ABC für Anschaffungs- und Herstellungskosten sowie Rückstellungen
- > Umfangreiche Darstellung von Praxisfragen bei der Bilanzierung latenter Steuern
- > Neuerungen bei allen Fragen rund um die Offenlegung
- > Hilfestellung bei der Erstellung des Jahres- und des Konzernabschlusses
- > Zahlreiche Abbildungen, Tabellen, Praxishinweise und Anwendungsbeispiele sowie Arbeitshilfen (z.B. Berechnungsbeispiele), Muster und Checklisten
- > Kompakte Darstellung für Bilanzierungspraktiker, Wirtschaftsprüfer, Unternehmen und Berater
- > Transfer nachhaltiger Praxiserfahrungen

DIE HERAUSGEBER

.....

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

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

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

(DStR – Deutsches Steuerrecht)

www.reguvis.de

 Reguvis