

ANZINGER, OSER,
SCHLOTTER (HRSG.)

Teilband 1

RECHNUNGSLEGUNG UND PRÜFUNG DER UNTERNEHMEN

KOMMENTAR ZUM HGB
mit Bezügen zum Steuerbilanzrecht, AktG,
GmbHG, PubLG und rechtsvergleichenden
Bezügen zu Österreich

7. Auflage

Diese Leseprobe bietet auszugsweisen Einblick
in folgende Kommentierungen:

§ 238	Buchführungspflicht
§ 242	Pflicht zur Aufstellung
§ 249	Rückstellungen
§ 250	Rechnungsabgrenzungsposten

Anzinger · Oser · Schlotter
**Rechnungslegung
und Prüfung
der Unternehmen**

Kommentar

zum HGB mit Bezügen zum
Steuerbilanzrecht, AktG, GmbHG, PubLG
und rechtsvergleichenden Bezügen
zu Österreich
(vormals ADS)

Gesamtverantwortliche Herausgeber

Prof. Dr. Heribert M. Anzinger
Universität Ulm

Prof. Dr. Peter Oser
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Köln
Universität Mannheim

Dr. Carsten Schlotter
Rechtsanwalt und Steuerberater, Bonn

Teilband 1 (§§ 238–263 HGB)

Mitherausgeber

für die
deutsche Kommentierung

Dr. Christian Graw
Richter am BFH, München

Prof. Dr. Holger Kahle
Universität Hohenheim

für die

österreichische Kommentierung

Prof. Dr. Gunter Mayr
Bundesministerium für
Finanzen, Wien

Universität Wien

7., vollständig überarbeitete Auflage

2023

ottoschmidt

SCHÄFFER
POESCHEL

Zitierempfehlung:

Bearbeiter in Anzinger/Oser/Schlotter (Hrsg.), Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen (vormals ADS), 7. Aufl. 2023

*Bibliografische Information
der Deutschen Nationalbibliothek*

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

Print: ISBN 978-3-7910-5861-0 Bestell-Nr. 20871-0501 (Schäffer-Poeschel Verlag)

7. Auflage, Teilband 1, Oktober 2023

© 2023

Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft · Steuern · Recht GmbH, Stuttgart
(ein Unternehmen der Haufe Group SE) und
Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln

www.schaeffer-poeschel.de
www.otto-schmidt.de

service@schaeffer-poeschel.de
info@otto-schmidt.de

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung der Verlage. Alle Rechte, insbesondere die der Vervielfältigung, des auszugsweisen Nachdrucks, der Bearbeitung, der Übersetzung und der Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen, vorbehalten.

Covergestaltung: Groothuis. Gesellschaft der Ideen und Passionen mbH
für Kommunikation und Medien, Marketing und Gestaltung | groothuis.de
Satz: WMTP, Birkenau
Druck und Verarbeitung: Elanders Waiblingen GmbH, Waiblingen

Vorwort zur 7. Auflage

Das Erscheinen des letzten Teilbands der 6. Auflage der „Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen“ liegt mehr als 20 Jahre zurück. Noch unter dem Kürzel „ADS“ hat der Kommentar selbst in der äußerst schnelllebigen, von zahlreichen jährlichen Neuerscheinungen geprägten Welt der Rechnungslegung nichts an Bedeutung eingebüßt und ist bis zuletzt ein vielzitiertes Grundlagenwerk geblieben. Dem aus *Karl-Heinz Forster, Reinhard Goerdeler, Josef Lanfermann, Hans-Peter Müller, Günter Siepe* und *Klaus Stolberg* bestehenden Herausgeberkollektiv war es in den von 1994–2001 erscheinenden Teilbänden der Voraufgabe gelungen, etwas konzeptionell Nachhaltiges zu schaffen und Qualitätsmaßstäbe zu setzen, die eine Fortführung des Werks mehr als verdienen. Mit dieser Auflage wurde unter Mitwirkung von *Hans-Friedrich Gelhausen, Wolf Gelhausen, Georg Kämpfer, Ernst-Thomas Kraft, Wienand Schruff, Martin Zieger* und mit der Unterstützung durch ihre Organisationen eine Tradition geprägt, die bereits im Zuge des Übergangs des deutschen Bilanzrechts auf das europäisierte BiRiLiG 1985 mit der 5. Auflage eine grundlegende Neubearbeitung des Kommentars erfordert hatte. Diese Leistungen sollen mit der vorliegenden Neuausgabe zugleich Anerkennung und Fortentwicklung erfahren.

Die Wesenselemente dieses Großkommentars, einen hohen praktischen Anwendungsbezug für einen breiten Adressatenkreis mit höchsten Ansprüchen an die akademische Durchdringung zu verknüpfen, begründeten eine weitreichende Akzeptanz der dort vertretenen Meinungen und boten eine zuverlässige Hilfestellung für die auch in neuen und komplizierten Bilanzierungsfragen zukunftsgerichtet nach rechtssicheren Lösungen fragende Praxis.

Die hier vorgelegte 7. Auflage des Kommentars nimmt diese Tradition in ihrem Qualitätsanspruch und ihren Zielsetzungen auf, indem er seiner Kernkompetenz auf dem Gebiet der handelsrechtlichen Rechnungslegung treu bleibt. Die Bedeutung der „HGB-Rechnungslegung“ hat ungeachtet der Parallelentwicklung in den Internationalen Rechnungslegungsstandards nicht nachgelassen. Im Gegenteil erscheinen die in der kontinental-europäischen Rechnungslegungstradition verwurzelten handelsrechtlichen Bilanzierungsregeln aus diesem Wettbewerb der Systeme sogar gestärkt hervorgegangen zu sein. Das liegt nicht nur an ihrer fortbestehenden gesetzlichen Funktion im Rahmen der Gewinnverteilung bei Personengesellschaften sowie der Ausschüttungsbemessung und Kapitalerhaltung bei Kapitalgesellschaften. Vielmehr hat sich das prinzipienorientierte und juristischen Methoden zugänglichere Bilanzierungssystem der handelsrechtlichen GoB gegen die stärker regelorientierten und einem Systemgedanken entfernteren IFRS auch jenseits dieser gesetzlichen Anforderungen behauptet.

Hinzu kommt, dass das nationale Handelsbilanzrecht stetig fortentwickelt wurde. Für diese Modernisierung zeichnen nicht nur der deutsche und europäische Gesetzgeber mit dem BilMoG 2009, der Jahresabschlussrichtlinie 2013 und dem BilRUG 2015, sondern auch die Rechtsprechung der Finanzgerichte, allen voran des Bundesfinanzhofs, verantwortlich. Die Verknüpfung von Handels- und Steuerbilanzrecht ist ungeachtet aller Abschiedsreden auf die Maßgeblichkeit nach wie vor hoch und ein wesentlicher Baustein der hohen Qualität des deutschen Handelsbilanzrechts. Die Neuausgabe trägt dieser Verflechtung zwischen Handels- und Steuerbilanzrecht dadurch Rechnung, dass sie die steuerrechtliche Perspektive auf die handelsrechtlichen GoB stärker miteinbezieht und den Wert des Kommentars dadurch auch für die Steuerberatungspraxis erhöht.

Einen neuen Akzent setzt die Neuausgabe in der Auseinandersetzung mit dem Meinungsstand. Zwar bleibt der traditionsprägende Kern des Kommentars erhalten. Im Zentrum steht die Kompassfunktion, die aus dem Gesetz und aus Prinzipien abgeleitete Lösungen entwickelt, zur Anwendung bringt und Orientierung gibt. Der Kommentar bleibt meinungsstark und wird noch stärker eine klare Positionierung in allen relevanten Einzelfragen suchen. Hinzu tritt nunmehr aber die noch gründlichere Darstellung des Meinungsstands in der Bilanzierungs- und Verwaltungspraxis, in der Zivil- und der Finanzrechtsprechung, in den berufsständischen Verlautbarungen, in den Verlautbarungen der Aufsichtsbehörden und im Schrifttum. Der Kommentar will in der Neuausgabe weiter effektive Lösungsansätze aufzeigen und gleichzeitig noch stärker die kritische Auseinandersetzung mit Alternativlösungen und deren Argumenten darstellen.

Zu dieser Erweiterung des Vorrats an Ideen trägt ein zusätzliches Novum bei. So ist der erste Teilband des Kommentars rechtsvergleichend angelegt und die durch gemeinsame historische Wurzeln und die europäischen Richtlinien verbundenen österreichischen handels- und steuerbilanzrechtlichen Vorschriften werden sowohl aus handels- als auch aus steuerrechtlicher Perspektive mit ebenso hohen Qua-

litätsstandards beleuchtet. Damit soll der Kommentar nicht nur über Staatsgrenzen hinaus an Bedeutung gewinnen können, sondern durch eine weitere Erkenntnisquelle in der jeweils anderen Rechtsordnung zusätzliche Alternativlösungen und Argumente aufzeigen, die auch für rein nationale Bilanzierungsfragen ergiebig sein können. Oft genug finden sich in Österreich Lösungen zu Bilanzierungsfragen, die hier noch unbeantwortet sind – und umgekehrt.

Als weitere Highlights der Neuausgabe sollen exemplarisch hier nur die folgenden Themenfelder hervorgehoben werden. Erstmals aufgenommen ist eine ausführliche Kommentierung der Rechnungslegung der öffentlichen Hand. Besonderes Augenmerk wird zudem auf die Vorschriften zur Nachhaltigkeitsberichterstattung und zum Ertragsteuerinformationsbericht gelegt. Auch dem stetigen Bedeutungsgewinn des Bilanzstrafrechts wurde Rechnung getragen. Ausführlich behandelt werden zudem die immer komplexer werdenden Fragestellungen rund um das wirtschaftliche Eigentum aus handels- und steuerrechtlicher Sicht sowie die vielschichtigen Problemfelder der Bilanzierung immaterieller Vermögensgegenstände, digitale Geschäftsmodelle und die Bilanzierung von Finanzinstrumenten.

Wie bisher bleibt der Kommentar auch in der Neuausgabe seiner Tradition der „schöpferischen Kommentierung“ treu. Die Einzeldarstellungen wollen sich nicht auf die schlichte Wiedergabe bereits gesicherter Erkenntnisse beschränken. Ungeklärten Bilanzierungsfragen soll nicht ausgewichen, Bestehendes soll hinterfragt werden. Vermittelt werden soll das methodische Rüstzeug, um völlig neue Fragestellungen lösen zu können. Damit einher geht eine neue Gliederung der Einzelbeiträge, die notwendige Strukturen vermittelt. Um zeitgemäßen Ansprüchen an die Nutzerfreundlichkeit zu genügen, wird ein digitaler Zugang des Kommentars gewährleistet.

Eine kritische Auseinandersetzung mit der Tradition des Kommentars findet in den Beiträgen statt, die diesem Vorwort folgen. Angesichts der vorliegenden Erkenntnisse werden die ursprünglichen Namensgeber, deren inhaltlicher Einfluss bereits die Voraufgaben nicht mehr geprägt hatte, auch formal aus dem Werk verabschiedet.

Die Neuausgabe konnte nur durch die tatkräftige Mitwirkung eines großen, interdisziplinär geprägten Teams in der Autoren- und Mitherausgeberschaft mit unterschiedlichen Ausbildungshintergründen gelingen, die das Werk auf vielfältige Weise bereichern. Die unterschiedlichen Perspektiven aus Beratungs- und Unternehmenspraxis, Wissenschaft, Rechtsprechung und aus der Verwaltungspraxis gewährleisten, dass die sich stellenden Fragestellungen stets umfassend und vielschichtig betrachtet werden. Die interdisziplinäre Behandlung der Themenfelder soll der Bilanzierungs-, Prüfungs- und Beratungspraxis sowie der Rechtsprechung Orientierung und hilfreiche Lösungsansätze bieten.

Mit dem Erscheinen des ersten Bandes der Neuausgabe wird der Grundstein für die weiteren Bände gelegt, die in kurzer zeitlicher Folge erscheinen sollen. Die Bände werden jeweils parallel als Printausgabe und in der zugehörigen Online-Datenbank erscheinen. Durch fortlaufende Online-Updates soll die Aktualität gewahrt bleiben und neue Entwicklungen und Schwerpunkte werden zeitnah aufgegriffen. Unser Ziel ist es, dabei stets aktuell und meinungsführend zu sein, ohne den hohen Qualitätsanspruch, den das Werk auszeichnet, aus den Augen zu verlieren. Die regelmäßigen Online-Aktualisierungen dienen zugleich als Grundlage für Neuaufgaben der gedruckten Ausgabe, die in regelmäßigen zeitlichen Abständen erscheinen sollen.

Unser besonderer Dank gilt den beiden Verlagen, insbesondere Frau *Eva Maria Marzinkowski* und Herrn *Thomas Fischer* für den Verlag Dr. Otto Schmidt sowie Frau *Anna Pietras* und Herrn *Martin Bergmann* für den Schäffer-Poeschel Verlag, die das Erscheinen der Neuausgabe mit großem Einsatz in vielfältiger Weise ermöglicht und begleitet haben.

Vorbemerkung

Zu den Begründern des Werks

Verlage und Herausgeber

Mit Erscheinen der 7. Auflage der „Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen“, einer unternehmensübergreifenden Kooperation der Verlage Schäffer-Poeschel und Dr. Otto Schmidt, verzichteten beide Verlage darauf, die Gründungsherausgeber „Adler/Düring/Schmaltz“ weiter auf dem Buchumschlag und in den bibliografischen Angaben zu nennen. Anlass ist deren aktive Rolle während der nationalsozialistischen Diktatur, auf die im anschließenden Beitrag eingegangen wird. An dieser Stelle danken die Verlage und die Herausgeber Frau Dr. *Ute Pothmann* für ihr außerordentliches Engagement bei der historischen Recherche und der Ausarbeitung der Ergebnisse.

Die historische Betrachtung zeigt, wie sich alle drei Gründungsherausgeber umfassend in den Dienst des NS-Regimes stellten. Dabei vertraten und betrieben sie in führenden Positionen in Wirtschaftsprüfung und Finanzwesen aktiv die nationalsozialistische Wirtschaftspolitik. Angesichts der vorliegenden Erkenntnisse haben sich beide Verlage und die Herausgeber der Neuausgabe gemeinsam entschieden, den Namen „Adler/Düring/Schmaltz“ für den Kommentar nicht mehr weiterzuführen. Damit unterstützen wir den heute sensibleren und konsequenteren Umgang mit historisch belasteten Namen und setzen ein Zeichen für die Reflexion der Werkgeschichte und für die zukünftige Entwicklung des Kommentars.

Wir möchten mit dieser Entscheidung die historische Verantwortung ebenso berücksichtigen wie wir das Werk in die fachlich renommierte und durchweg anerkannte Tradition der Voraufgaben stellen. Letzteres ist vor allem der inhaltlich exzellenten Bearbeitung mehrerer Generationen von Herausgebern und Bearbeitern zu verdanken, die auf die Begründer des Werks folgten, und die durch ein hochklassiges Autorenteam in der 7. Auflage fortgeführt wird. Dass sich der Kommentar in seiner 85-jährigen Geschichte schon lange inhaltlich von seinen Namensgebern gelöst hatte, erhält nun auch seinen äußeren Ausdruck.

Stuttgart und Köln im Juli 2023

Historische Einordnung

*Dr. Ute Pothmann*¹

Im April 1938 erschien im Poeschel Verlag der rund 560 Seiten umfassende „Handkommentar“ zur „Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft“. Die Verfasser des Werkes vereinten die Qualifikationen der Wirtschaftsprüfung, des Rechts und der Steuerberatung; sie waren anerkannte Vertreter ihres Fachs. Unter den Anfangsbuchstaben ihrer Nachnamen wurde der Kommentar, dem mehrere Auflagen unter anderen Herausgebern folgten, ein Standardwerk für Fragen der Rechnungslegung und Prüfung: ADS. Das Akronym steht für *Hans Adler* (1899–1966), *Walther Düring* (1889–1959) und *Kurt Schmaltz* (1900–1994). Nachdem für Verlag und Herausgeber in jüngster Zeit offenkundig geworden war, dass die Wirtschaftsprüfer in den Jahren 1933 bis 1945 ihre Fähigkeiten in besonderem Maße in den Dienst der nationalsozialistischen Politik gestellt hatten, beschlossen sie im Zuge der im Jahr 2023 erscheinenden 7. Auflage, auf die Namensnennung der ursprünglichen Herausgeber zu verzichten.

Biografische Angaben zu *Adler* und *Schmaltz* sind vor allem durch Würdigungen in betriebswirtschaftlichen Zeitschriften bekannt. Angaben zu ihren Tätigkeiten in der Zeit des Nationalsozialismus finden sich dort nicht; hierzu müssen archivalische Quellen herangezogen werden. Zu *Düring* gibt es wenig Material. Der folgende Text verfolgt die Täterschaft der drei Wirtschaftsprüfer im Kontext ihrer Lebensläufe bis zum Ende des Zweiten Weltkriegs.

¹ Dr. *Ute Pothmann* promovierte in Wirtschafts- und Unternehmensgeschichte bei Prof. Dr. *Dieter Ziegler* an der Ruhr-Universität Bochum. Sie ist Autorin zahlreicher Fachbeiträge zur Geschichte der deutschen Wirtschaftsprüfung sowie des Buchs „Wirtschaftsprüfung im Nationalsozialismus. Die Deutsche Revisions- und Treuhand AG (Treuarbeit) 1933 bis 1945“, Essen 2013. Außerdem betreibt sie einen Blog zur Geschichte der Wirtschaftsprüfung unter <https://abgehoert.hypothesen.org>.

Der Kaufmannssohn **Hans Adler** studierte in Berlin und Göttingen Jura. Nach seiner Promotion 1923 und einigen Jahren Tätigkeit als Rechtsanwalt wurde er 1930 zum Geschäftsführer des 1926 gegründeten „Reichsbundes Deutscher Treuhand-Aktiengesellschaften“ (Reichsbund) bestellt, der die Interessen von etwa zwei Dutzend von Banken gegründeten Treuhandgesellschaften vertrat, die zu den größten Deutschlands zählten. Im Zuge der Einführung der obligatorischen Bilanzprüfung für Aktiengesellschaften 1931 wurde der Beruf des Wirtschaftsprüfers konstituiert, dem allein diese Bilanzpflichtprüfung vorbehalten war.

An der Berufskonstituierung nahm *Adler* führend teil. Gemeinsam mit weiteren Führungsverantwortlichen der größten Revisoren- und Treuhandverbände gelang die Gründung eines Dachverbandes zur eigenständigen Wahrung der Belange der Berufsangehörigen im Prozess der Berufsbildung. Nach der Machtübernahme der Nationalsozialisten im Frühjahr 1933 brachen die schon in den Jahren zuvor vorhandenen Feindseligkeiten zwischen Einzelwirtschaftsprüfern und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in großer Schärfe aus. Im Fokus standen vor allem die Bankentreuhandgesellschaften. Im Rahmen dieses Konfliktes sah sich der Reichsbund veranlasst, die politische Zuverlässigkeit der in ihm organisierten Gesellschaften nachzuweisen. *Adler* erklärte gegenüber dem Reichswirtschaftsministerium (RWM), dass nur eine kleine Minderheit „nicht arischer“ qualifizierter Personen in den Gesellschaften tätig sei.

Im Zuge der Regelungen, die das RWM in Verhandlungen mit dem Bund Nationalsozialistischer Deutscher Juristen (BNSDJ), später: NSRB für Nationalsozialistischer Rechtswahrerbund) zu Gunsten des Berufsverbandes „Institut der Wirtschaftsprüfer“ (IDW) traf, musste *Adler* den Posten als Mitgeschäftsführer, den er seit 1932 innehatte, aufgeben. Er nahm erneut eine freiberufliche Tätigkeit als Rechtsanwalt auf und spezialisierte sich auf Steuerfragen. Dem IDW diente er weiterhin als Justiziar und nahm für das Institut an Gesetzesberatungen in der Akademie für Deutsches Recht teil. Nach Ablegung des Wirtschaftsprüferexamens 1939 wurde *Adler* zum Stellvertreter des „Institutsführers“ und des Fachleiters im IDW ernannt, da beide Amtsträger zum Kriegsdienst eingezogen wurden.

Im Mai 1940 wurde *Adler* zudem in den Vorstand der reichseigenen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft „Deutsche Revisions- und Treuhand AG“ (Treuarbeit) berufen. Die Treuarbeit entwickelte sich in der NS-Zeit hinsichtlich Geschäftsumfang, Mitarbeiteranzahl und Anzahl der Niederlassungen im besetzten Europa zu der mit Abstand größten WP-Gesellschaft Deutschlands. Sie unterstützte in hohem Maße die Autarkie-, Arisierung- und Rüstungspolitik der nationalsozialistischen Regierung. *Adler* wurde zugleich mit der Verantwortung für die neu zu errichtende Niederlassung der Treuarbeit in den Niederlanden betraut. Der „Reichskommissar für die besetzten niederländischen Gebiete“, der österreichische Verwaltungsjurist Dr. jur. *Arthur Seyss-Inquart*, und der ebenfalls aus Österreich stammende „Generalkommissar für Finanz und Wirtschaft in den besetzten niederländischen Gebieten“, Dr. jur. *Hans Fischböck*, hatten die Treuarbeit mit der Erfassung und Kontrolle des „Feindvermögens“ betraut. Als „Feinde“ galten alle natürlichen und juristischen Personen, von denen eine „dem Deutschen Reich feindliche Haltung“ anzunehmen war.

In der 1943 errichteten „Reichskammer der Wirtschaftstreuhand“ – der Nachfolgeorganisation des IDW, die nun auch die vereidigten Buchprüfer (vormals Bücherrevisoren) umfasste – wurde *Adler*, der 1942 in die NSDAP eingetreten war, zum Kriegsvorteiler des Reichskammerpräsidenten Dr. *Otto Mönckmeier* und zugleich zum stellvertretenden Leiter der „Hauptstelle für das Wirtschaftstreuhandwesen“ ernannt. Die Hauptstelle, in die das IDW, der Staat und die Spitzenverbände der Wirtschaft Vertreter entsandten, war Folgeinstitut der 1931 gegründeten „Hauptstelle für die öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer“. Ihre Aufgabe war es, das Zulassungs- und Prüfungswesen zu regeln und Berufsgrundsätze aufzustellen.

Walther Düring hatte Jura studiert und trat 1925 in die Deutsche Treuhandgesellschaft (DTG) ein. Im Zuge seiner öffentlichen Bestellung zum Wirtschaftsprüfer wurde er 1932 zum stellvertretenden Vorstandsmitglied der DTG ernannt. *Düring*, seit 1937 NSDAP-Mitglied, war die „rechte Hand“ des DTG-Vorstandsvorsitzenden *Bernhard Brockhage*, mit dem er auch im Reichsbund eng zusammengearbeitet hatte. Nach *Brockhages* Ausscheiden aus der DTG wurde jedoch nicht *Düring*, sondern ein von außen kommender Bewerber zum ordentlichen Vorstandsmitglied berufen. Vermutlich aufgrund von Querelen im Vorstand wechselte *Düring* schließlich im März 1940 in den dreiköpfigen Vorstand der Bank der Deutschen Luftfahrt AG, deren Gründung das Reichsluftfahrtministerium initiiert hatte.

Das Reichsluftfahrtministerium, dem in den Jahren 1933 bis 1945 *Hermann Göring* vorstand, hatte die Bank 1933 gegründet, um Kreditmittel für die Luftrüstungsproduktion zur Verfügung zu stellen. Ihre

Tätigkeit hatte also ausschließlich politische und militärische Ziele. In den nächsten Jahren wuchs sie zur drittgrößten Bank des Deutschen Reiches heran. Für die Produktion von Flugzeugen im Ausland eröffnete die Bank Büros in mehreren, vom Deutschen Reich besetzten Ländern in West- und Osteuropa. 1942 besaß die Bank Beteiligungen an 39 Unternehmen der Luftfahrtindustrie im Wert von insgesamt etwa 480 Mio. Reichsmark. Die größten Beteiligungen der Bank waren die Flugzeug- und Flugmotorenproduzenten Junkers – das damals bedeutendste Privatunternehmen der deutschen Luftfahrtindustrie war schon 1933 enteignet worden –, Arado und die Flugmotorenwerke Ostmark.

Kurt Schmaltz, Sohn eines Lokomotivführers, studierte Betriebswirtschaftslehre in Freiburg, Mannheim und Berlin. Er legte 1921 bei *Heinrich Nicklisch* (1876–1946) die Diplomprüfung ab und promovierte 1922 in Frankfurt bei *Fritz Schmidt* (1882–1950), der wie *Nicklisch* zu den Begründern der Betriebswirtschaftslehre in Deutschland zählt. Nach zwei Jahren praktischer Tätigkeit in der Industrie und für das Reichswirtschaftsministerium begann *Schmaltz* wissenschaftliche Karriere 1924 als (Mit-)Herausgeber, Schriftleiter und Autor betriebswirtschaftlicher Zeitschriften und Kompendien in Berlin bei *Nicklisch*. Mittelpunkt seines wissenschaftlichen Interesses waren Bilanzierungsfragen, mit denen *Schmaltz* sich 1928 in Halle habilitierte, wo er seit 1929 als Privatdozent lehrte. 1932 wurde er zum Wirtschaftsprüfer öffentlich bestellt. Im selben Jahr veröffentlichte *Schmaltz* gemeinsam mit *Rudolf Ruth* einen Kommentar zu den neuen Bilanzvorschriften der Aktienrechtsnovelle des Jahres 1931. Er machte sich als Wirtschaftsprüfer selbstständig und arbeitete in Fachausschüssen des IDW mit. Seine 1935 begonnene Professorentätigkeit (ao., apl.) in Halle führte er bis Kriegsende fort. Seit 1941 hatte er zudem einen Lehrauftrag für das Spezialgebiet „Wirtschaftsprüfung“ an der Wirtschaftshochschule (vormals Handelshochschule) Berlin inne.

Schmaltz war seit November 1933 Mitglied der SA und seit Mai 1937 NSDAP-Mitglied und Gaugruppenwalter im NSRB. Im Frühjahr 1940 wurde er als Kriegsverwaltungsrat eingezogen. Er war im Wirtschafts- und Rüstungsamt beim Oberkommando der Wehrmacht tätig und als „Sonderführer“ damit beauftragt, Betriebe der besetzten Länder in die deutsche Rüstungswirtschaft zu integrieren. Diese Aufgabe war wohl ausschlaggebend für seine Berufung in den Vorstand der Treuarbeit im Juli 1942. Denn die Reichsregierung hatte im Sommer 1941 mit der Eroberung der Sowjetunion begonnen. Um umfangreich Rohstoffe und landwirtschaftliche Produkte zu Gunsten der deutschen Rüstungsproduktion und der Ernährung (vor allem) der deutschen Wehrmacht zu beschlagnahmen, sollten die baltischen, weißrussischen und vor allem die ukrainischen Gebiete so weit wie möglich ausgeplündert werden. Die Treuarbeit sollte die ordnungsgemäße Abwicklung dieser gigantischen Raubaktion prüfend und berichtend begleiten.

Für das Gebiet des „Reichskommissariats Ostland“ wurde dazu im Sommer 1942 eine Prüfungsgesellschaft für das baltische Gebiet gegründet, in deren Geschäftsführung *Schmaltz* berufen wurde. Mehrere Wochen hielt er sich in Riga und Reval auf, um die Lage zu sondieren. Im Zuge weiterer militärischer Siege der deutschen Armee beauftragte dann Ende 1942 das „Reichsministerium für die besetzten Ostgebiete“ die Treuarbeit mit der Prüfung aller zum „Wirtschaftssondervermögen“ – so wurden die anektierten Güter und Produkte bezeichnet – gehörenden Produktionsstätten im gesamten eroberten sowjetischen Raum. Im Januar 1943 wurde *Schmaltz* zu einem der beiden Geschäftsführer der „Reichsprüfungsgesellschaft für die besetzten Ostgebiete“ ernannt.

Als am 30. Januar 1933 *Adolf Hitler* zum Reichkanzler ernannt wurde, blickten *Adler* – als führender Verbandsfunktionär, *Düring* – als Vorstandsmitglied einer großen, renommierten Treuhandgesellschaft, und *Schmaltz* – als bekannter Wissenschaftler einer jungen Disziplin, bereits auf respektable Karrieren in den 1920er-Jahren der Weimarer Republik zurück. Trotz des Terrors gegen gewählte Reichstagsabgeordnete, Angehörige zugelassener Parteien und Organisationen und zunehmender Ausgrenzung der jüdischen Bevölkerung aus dem öffentlichen Leben schon in den ersten Monaten des Jahres 1933 entschlossen sich diese Wirtschaftsprüfer, ihre beruflichen Möglichkeiten in der sich konstituierenden Diktatur zu nutzen und ihre Karrieren nicht nur fortzusetzen, sondern auszubauen.

Dr. *Hans Adler* vereinte in den Jahren des Weltkriegs nicht nur die Führungspositionen in den zentralen beruflichen Organisationen, sondern war zudem Vorstandsmitglied in der für die politischen Ziele des NS-Staates in hervorragendem Maße arbeitenden Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Treuarbeit. *Walther Düring* leitete ein ausschließlich zum Zwecke der Aufrüstung und Kriegsführung errichtetes staatliches Unternehmen. Und Prof. Dr. *Kurt Schmaltz* stellte seine fachlichen Fähigkeiten der Ausplünderungspolitik der nationalsozialistischen Terrorherrschaft in europäischen Nachbarländern zur Verfügung.

Aus dem Handeln dreier Berufsangehöriger in einer menschenverachtenden Diktatur der Jahre 1933 bis 1945 lassen sich Lehren für heute und morgen ziehen: Gerade die Verantwortlichen in Unternehmen, Wirtschaftsorganisationen, Hochschulen und Verlagen, die eine berufliche Schlüsselposition innehaben und damit Wirkkraft entfalten können, sind aufgerufen, Einschränkungen von Freiheitsrechten, antidemokratischen Bestrebungen und rassistischer Propaganda so früh wie möglich entgegenzutreten. Im Rahmen der Hochschulausbildung kann die kritische Auseinandersetzung mit Wirtschaftsgeschichte hierzu einen wichtigen Beitrag leisten.

Berlin im Juli 2023

Verzeichnis der Bearbeiterinnen und Bearbeiter (Teilband 1)

Band-Herausgeber

für die deutsche Kommentierung

Dr. Christian Graw

Richter am Bundesfinanzhof, München

für die österreichische Kommentierung

Prof. Dr. Gunter Mayr

Bundesministerium für Finanzen, Wien
Universität Wien

Prof. Dr. Holger Kahle

Universität Hohenheim, Stuttgart

Bearbeiterinnen und Bearbeiter der deutschen Kommentierung

Prof. Dr. iur. Heribert M. Anzinger

Universität Ulm

Vorbemerkung zu §§ 238 ff. HGB,
§ 238 HGB

Dr. Bettina Beyer

Wirtschaftsprüferin, Stuttgart

§ 253 HGB

Prof. Dr. Hans-Joachim Böcking

Goethe-Universität Frankfurt

§ 263 HGB

Silvan Burger, M. Sc.

Universität Hohenheim, Stuttgart

§ 248 HGB

Prof. Dr. Angelika Dölker

Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen
Ludwigsburg

§§ 258–261 HGB

Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen

Ludwig-Maximilians-Universität München,
Richter am Finanzgericht Düsseldorf

§§ 242–245 HGB

Prof. Dr. Guido Förster

Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf

§ 250 HGB

Prof. Dr. Matthias Gröne

Steuerberater, IU Internationale Hochschule, Essen

§ 252 HGB

Prof. Dr. Marius Gros

Hochschule Niederrhein, Krefeld

§ 263 HGB

Prof. Dr. Dirk Hachmeister

Universität Hohenheim, Stuttgart

§ 253 HGB

Thomas Hagemann

Chefaktuar, Düsseldorf

§ 253 HGB

Julia-Isabelle Heise, M. Sc.

Hochschule Niederrhein, Krefeld

§ 263 HGB

Prof. Dr. Matthias Hiller

Steuerberater, SRH Fernhochschule –
The Mobile University, Riedlingen

§ 255 HGB

Prof. Dr. Holger Kahle

Universität Hohenheim, Stuttgart

§ 248 HGB

Prof. Dr. Alois Paul Knobloch

Universität des Saarlandes, Saarbrücken

§ 254 HGB

Nicolas Kopp, M. Sc.

Universität Hohenheim, Stuttgart

§ 248 HGB

Prof. Dr. Anna-Lena Kotzur ESB Business School – Hochschule Reutlingen	§ 251 HGB
Dr. Philipp Maetz Richter am Finanzgericht Baden-Württemberg, Stuttgart	§ 255 HGB
Prof. Dr. Stephan Meyering FernUniversität Hagen	§ 252 HGB
Lukas Münch, LL.M. Richter am Finanzgericht Düsseldorf	§ 256 HGB
Dr. Florian Niederberger Ministerium für Finanzen Baden-Württemberg, Stuttgart	§ 239 HGB
Dr. Ingo Oellerich Richter am Finanzgericht Münster	Anhang zu §§ 238–263 HGB (Organschaft)
Prof. Dr. Lutz Richter Universität Trier	§ 241a HGB
Prof. Dr. Joachim Schiffers Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Düsseldorf	§ 256a HGB
Dr. Fabian Schmitz-Herscheidt, LL.M. (Edinb.) Richter am Bundesfinanzhof, München Lehrbeauftragter der Universität Bielefeld	§ 253 HGB
Henrik Stutzmann Richter am Bundesfinanzhof, München	§ 246 HGB
Markus Suchanek Steuerberater, Düsseldorf	§ 246 HGB
Prof. Dr. Susanne Tiedchen Vors. Richterin am Finanzgericht Berlin-Brandenburg, Cottbus	§§ 247, 249 HGB
Prof. Dr. Patrick Velte Leuphana Universität Lüneburg	§ 257 HGB
Prof. Dr. Dominic Wader Wirtschaftsprüfer, Steuerberater ESB Business School – Hochschule Reutlingen	§ 251 HGB
Prof. Dr. Clemens Wangler Steuerberater, Duale Hochschule Baden-Württemberg Villingen-Schwenningen	§§ 240, 241 HGB

Bearbeiterinnen und Bearbeiter der österreichischen Kommentierung

Dr. Dietmar Dokalik Bundesministerium für Justiz, Wien	Unternehmensrecht
Prof. Dr. Gunter Mayr Bundesministerium für Finanzen, Wien Universität Wien	Steuerrecht
Dr. Karl Stückler, BSC, LL.B Steuerberater, Wien	Unternehmensrecht, Steuerrecht
Dr. Elisabeth Titz Bundesministerium für Finanzen, Wien	Steuerrecht

Bearbeiter der Vorauflagen

Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Auflage

Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart 1995–2001 (9 Bände)

Prof. Dr. Dr. h.c. Karl-Heinz Forster, Dr. Dr. h.c. Reinhard Goerdeler, Josef Lanfermann, Hans-Peter Müller, Günter Siepe, Dr. Klaus Stolberg; unter Mitwirkung von Dr. Hans-Friedrich Gelhausen, Wolf Gelhausen, Dr. Georg Kämpfer, Dr. Ernst-Thomas Kraft, Dr. Wienand Schruff

Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 5. Auflage

C.E. Poeschel Verlag, Stuttgart 1987–1992 (4 Ordner)

Prof. Dr. Dr. h.c. Karl-Heinz Forster, Dr. Dr. h.c. Reinhard Goerdeler, Josef Lanfermann, Hans-Peter Müller, Dr. Welf Müller, Günter Siepe, Dr. Klaus Stolberg, Dr. Siegfried Weirich

Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 4. Auflage

C.E. Poeschel Verlag, Stuttgart 1968–1972 (3 Bände)

Prof. Dr. Kurt Schmaltz, Dr. Karl-Heinz Forster, Dr. Reinhard Goerdeler, Hans Havermann

Die neue Gewinn- und Verlustrechnung, Ergänzungsband zur 3. Auflage

C.E. Poeschel Verlag, Stuttgart 1961

Dr. Hans Adler, Walther Düring †, Prof. Dr. Kurt Schmaltz, Dr. Karl-Heinz Forster, Dr. Reinhard Goerdeler

Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 3. Auflage

C.E. Poeschel Verlag, Stuttgart 1957

Dr. Hans Adler, Walther Düring, Prof. Dr. Kurt Schmaltz

Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 2. Auflage

C.E. Poeschel Verlag, Stuttgart 1948; unveränderter Nachdruck der 1. Auflage

Dr. Hans Adler, Walther Düring, Prof. Dr. Kurt Schmaltz

Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 1. Auflage

C.E. Poeschel Verlag, Stuttgart 1938

Dr. Hans Adler, Walther Düring, Prof. Dr. Kurt Schmaltz

Inhaltsübersicht Teilband 1

	Seite
Vorwort zur 7. Auflage	IX
Vorbemerkung	XI
Verzeichnis der Bearbeiterinnen und Bearbeiter	XV
Bearbeiter der Voraufgaben	XVII
Gesamtliteraturverzeichnis	XXI
Abkürzungsverzeichnis	XXV

Handelsgesetzbuch (HGB) Drittes Buch Handelsbücher (§§ 238–342r)

Erster Abschnitt Vorschriften für alle Kaufleute (§§ 238–263)

Erster Unterabschnitt Buchführung. Inventar (§§ 238–241a)

Vorbemerkungen Vor §§ 238 ff. HGB	1
§ 238 Buchführungspflicht	21
§ 239 Führung der Handelsbücher	65
§ 240 Inventar	87
§ 241 Inventurvereinfachungsverfahren	127
§ 241a Befreiung von der Pflicht zur Buchführung und Erstellung eines Inventars	149

Zweiter Unterabschnitt Eröffnungsbilanz. Jahresabschluß (§§ 242–256a)

Erster Titel Allgemeine Vorschriften (§§ 242–245)

§ 242 Pflicht zur Aufstellung	161
§ 243 Aufstellungsgrundsatz	183
§ 244 Sprache. Währungseinheit	227
§ 245 Unterzeichnung	235

Zweiter Titel Ansatzvorschriften (§§ 246–251)

§ 246 Vollständigkeit. Verrechnungsverbot	245
§ 247 Inhalt der Bilanz	369
§ 248 Bilanzierungsverbote und -wahlrechte	401
§ 249 Rückstellungen	477

		Seite
§ 250	Rechnungsabgrenzungsposten	573
§ 251	Haftungsverhältnisse	611

Dritter Titel
Bewertungsvorschriften (§§ 252–256a)

§ 252	Allgemeine Bewertungsgrundsätze	641
§ 253	Zugangs- und Folgebewertung	769
§ 254	Bildung von Bewertungseinheiten	1007
§ 255	Bewertungsmaßstäbe	1063
§ 256	Bewertungsvereinfachungsverfahren	1169
§ 256a	Währungsumrechnung	1191

Dritter Unterabschnitt
Aufbewahrung und Vorlage (§§ 257–261)

§ 257	Aufbewahrung von Unterlagen. Aufbewahrungsfristen	1223
§ 258	Vorlegung im Rechtsstreit	1245
§ 259	Auszug bei Vorlegung im Rechtsstreit	1257
§ 260	Vorlegung bei Auseinandersetzungen	1263
§ 261	Vorlegung von Unterlagen auf Bild- oder Datenträgern	1267

Vierter Unterabschnitt
Landesrecht (§§ 262–263)

§ 262	<i>(weggefallen)</i>	1275
§ 263	Vorbehalt landesrechtlicher Vorschriften	1275
Anhang zu §§ 238–263 HGB Die steuerliche Organschaft und sie betreffende bilanzrechtliche Fragestellungen		1305

	Stichwortverzeichnis	1335
--	--------------------------------	------

Gesamtliteraturverzeichnis

für Deutschland

Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl. 1995 ff.

Baetge/Kirsch/Thiele (Hrsg.), Bilanzrecht, Loseblatt

Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzen, 16. Aufl. 2021

Baumbach/Hueck, GmbHG, 18. Aufl. 2006

Beck'scher Bilanzkommentar, hrsg. v. *Grottel/Schmidt/Schubert/Störk*, 13. Aufl. 2022

Beck'scher Online-Großkommentar zum Aktienrecht hrsg. v. *Spindler/Stilz*

Beck'scher Online-Großkommentar zum Handelsrecht, Gesamt-Hrsg. *Henssler*, Bilanzrecht hrsg. v. *Fehrenbacher/Dicken/Hennrichs/Kleindiek/Watrin*

Beck'scher Online-Kommentar HGB, hrsg. v. *Häublein/Hoffmann-Theinert*

Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften, hrsg. v. *Prinz/Kahle*, 5. Aufl. 2020

Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, hrsg. v. *Böcking/Gros/Oser/Scheffler/Thormann*, Loseblatt

Beck'sches IFRS-Handbuch, Kommentierung der IFRS/IAS, hrsg. v. *Brunei/Driesch/Schulz-Danso/Senger*, 6. Aufl. 2020

Bertram/Kessler/Müller, Haufe HGB Bilanz-Kommentar, 13. Aufl. 2022

Bordewin/Brandt, Einkommensteuergesetz, Loseblatt

Brandis/Heuermann, EStG – KStG – GewStG mit Nebengesetzen, Loseblatt

Coenenberg/Haller/Schultze, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 26. Aufl. 2021

Deubert/Förschle/Störk (Hrsg.), Sonderbilanzen, 6. Aufl. 2021

Dötsch/Pung/Möhlenbrock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer, Loseblatt

Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn (Hrsg.), HGB, Bd. 1 (§§ 1–342e), 4. Aufl. 2020

Eisele/Knobloch, Technik des betrieblichen Rechnungswesens, 9. Aufl. 2019

Erman, BGB, 16. Aufl. 2020

Federmann/Kufßmaul/Müller (Hrsg.), Handbuch der Bilanzierung, Loseblatt

Frotscher/Drüen, KStG – GewStG – UmwStG, Loseblatt

Frotscher/Geurts, EStG, Loseblatt

Gosch (Hrsg.), Körperschaftsteuergesetz, 4. Aufl. 2020

Großkommentar zum HGB, begr. v. Staub, hrsg. v. *Grundmann/Habersack/C. Schäfer*, Bd. 3 (105–116),

5. Aufl. 2009; Bd. 5 (§§ 238–288 HGB), 6. Aufl. 2021; Bd. 6/1 (§§ 290–314 HGB), 6. Aufl. 2021;

Bd. 6/2 (§§ 289–289f; 315–315d HGB), 6. Aufl. 2021; Bd. 7/1 (§§ 316–330 HGB), 5. Aufl. 2010;

Bd. 7/2 (§§ 331–342e HGB), 5. Aufl. 2012

Grüneberg, BGB, 81. Aufl. 2022

Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen, Bilanzrecht Kommentar, 3. Aufl. 2022

Haun/Kahle/Goebel/Reiser (Hrsg.), Außensteuergesetz, Kommentar, Loseblatt

Heidell/Schall (Hrsg.), HGB, 3. Aufl. 2019

Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, hrsg. v. *Hey/Klein/Wendt*, Loseblatt

Heuser/Theile, IFRS-Handbuch, 6. Aufl. 2019

Heymann-Handelsgesetzbuch, hrsg. v. *Horn/Balzer/Borges/Herrmann*, Drittes Buch (§§ 238–342e HGB), 3. Aufl. 2019

Hofbauer/Kupsch (Hrsg.), Rechnungslegung, Loseblatt

Hoffmann/Lüdenbach, NWB Kommentar Bilanzierung, 14. Aufl. 2022

Hopt, Handelsgesetzbuch: HGB, 41. Aufl. 2022, 42. Aufl. 2023

Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Loseblatt

IDW (Hrsg.), WP Handbuch, 17. Aufl. 2020, 18. Aufl. 2023

- Kahle/Kopp*, Grundzüge der Handels- und Steuerbilanz, 2. Aufl. 2021
Kirchhoff/Seer (Hrsg.), EStG, 21. Aufl. 2022, 22. Aufl. 2023
Kirchhoff/Söhn/Mellinghoff (Hrsg.), Einkommensteuergesetz, Loseblatt
Kirsch (Hrsg.), Bilanzrecht eKommentar
Kirsch (Hrsg.), Rechnungslegung, Loseblatt
Klein, Abgabenordnung, 16. Aufl. 2022
Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993
Koenig, Abgabenordnung, 4. Aufl. 2021
Koller/Kindler/Drüen, Handelsgesetzbuch: HGB, 10. Aufl. 2023
Koller/Kindler/Roth/Drüen, Handelsgesetzbuch: HGB, 9. Aufl. 2019
Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, hrsg. v. *Claussen/Scherrer*, 2011
Korn (Hrsg.), Einkommensteuergesetz, Loseblatt
Kütting/Weber (Hrsg.), Handbuch der Rechnungslegung – Einzelabschluss, Loseblatt
- Lademann*, KStG, Loseblatt
Leffson/Rückle/Großfeld (Hrsg.), Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB, 1986
Littmann/Bitz/Pust (Hrsg.), Das Einkommensteuerrecht, Loseblatt
- Merkt/Probst/Fink*, Rechnungslegung nach HGB und IFRS, 2017
Mössner/Oellerich/Valta (Hrsg.), Körperschaftsteuergesetz, 5. Aufl. 2023
Moxter, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007
Moxter, Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung, 2003
Moxter/Engel-Ciric, Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung, 2019
Münchener Anwalts Handbuch Aktienrecht, hrsg. v. *Schüppen/Schaub*, 3. Aufl. 2018
Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Bd. 4: Aktiengesellschaft, hrsg. v. *Hoffmann-Becking*, 5. Aufl. 2020
Münchener Kommentar zum Aktiengesetz, hrsg. v. *Goette/Habersack/Kalss*, Bd. 2 (§§ 76–117), 6. Aufl. 2023; Bd. 4 (§§ 179–277), 5. Aufl. 2021
Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, hrsg. v. *Hennrichs/Kleindiek/Watrin*, Bd. 2 (§§ 238–342e), 2013
Münchener Kommentar zum GmbHG, hrsg. v. *Fleischer/Goette*, Bd. 2 (§§ 35–52), 4. Aufl. 2023
Münchener Kommentar zum HGB, hrsg. v. *Drescher/Fleischer/K. Schmidt*, Bd. 1 (§§ 1–104a) 5. Aufl. 2021; Bd. 2 (§§ 105–229) 5. Aufl. 2022; Bd. 4 (§§ 238–342e HGB), 4. Aufl. 2020; Bd. 5 (§§ 343–406, CISG), 5. Aufl. 2021
- Oetker* (Hrsg.), HGB, 7. Aufl. 2021
- Pelka/Petersen* (Hrsg.), Beck'sches Steuerberater-Handbuch, 18. Aufl. 2021
Pellens/Fülbier/Gassen/Sellhorn, Internationale Rechnungslegung, 11. Aufl. 2021
Petersen/Zwirner (Hrsg.), Systematischer Praxiskommentar Bilanzrecht, 4. Aufl. 2020
Prinz/Kanzler (Hrsg.), Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl. 2021
- Rödter/Herlinghaus/Neumann* (Hrsg.), KStG, 2015
Rödter/Herlinghaus/van Lishaut (Hrsg.), UmwStG, 3. Aufl. 2019
Rowedder/Pentz, GmbHG, 7. Aufl. 2022
- Schmidt*, EStG, hrsg. v. *Weber-Grellet*, 41. Aufl. 2022; 42. Aufl. 2023
Schmidt, Karsten, Handelsrecht, 6. Aufl. 2014
Schmitt/Hörtnagl, UmwG – UmwStG, 9. Aufl. 2020
Schnitger/Fehrenbacher (Hrsg.), Kommentar Körperschaftsteuer, 2. Aufl. 2018
Scholz, GmbHG, Bd. II (§§ 35–52 GmbHG), 12. Aufl. 2021
Schulze-Osterloh/Hennrichs/Wüstemann/Wüstemann (Hrsg.), Handbuch des Jahresabschlusses, Loseblatt

Tipke/Kruse, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung: AO, FGO, Loseblatt
Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021

Wiedmann/Böcking/Gros, Bilanzrecht, 4. Aufl. 2019
Winnefeld, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015

Zöller, ZPO, 34. Aufl. 2023

abgekürzt zitierte Literatur

ADS	<i>Adler/Düring/Schmaltz</i> , Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen
Beck BilKomm.	Beck'scher Bilanzkommentar
Beck HdB PersG	Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften
Beck HdR	Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung
BeckOGK	Beck'scher Online-Großkommentar
BeckOK	Beck'scher Online-Kommentar
BHR	<i>Hofbauer/Kupsch</i> (Hrsg.), Rechnungslegung
BilR eKomm.	<i>Kirsch</i> (Hrsg.), Bilanzrecht eKommentar
BKT	<i>Baetge/Kirsch/Thiele</i>
EBJS	<i>Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn</i> (Hrsg.), HGB, Bd. 1 (§§ 1–342e)
Großkomm. HGB	Großkommentar zum HGB, begr. v. Staub
Haufe BilKomm.	Haufe HGB Bilanz-Kommentar
HdJ	<i>Schulze-Osterloh/Henrichs/Wüstemann/Wüstemann</i> (Hrsg.), Handbuch des Jahresabschlusses
HdR-E	<i>Küting/Weber</i> (Hrsg.), Handbuch der Rechnungslegung – Einzelabschluss
HHR	<i>Herrmann/Heuer/Raupach</i> , EStG – KStG, Loseblatt
HHSp	<i>Hübschmann/Hepp/Spitaler</i> , Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung
HKMS	<i>Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen</i> , Bilanzrecht Kommentar
HuRB	<i>Leffson/Rückle/Großfeld</i> (Hrsg.), Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB
KKD	<i>Koller/Kindler/Drüen</i> , Handelsgesetzbuch
KKRD	<i>Koller/Kindler/Roth/Drüen</i> , Handelsgesetzbuch
Kölner Komm. RLR	Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht
KSM	<i>Kirchhof/Söhn/Mellinghoff</i> (Hrsg.), Einkommensteuergesetz
MPF	<i>Merkt/Probst/Fink</i> , Rechnungslegung nach HGB und IFRS
MünchHdb. GesR	Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts
MünchKomm. AktG	Münchener Kommentar zum Aktiengesetz
MünchKomm. BilR	Münchener Kommentar zum Bilanzrecht
MünchKomm. GmbHG	Münchener Kommentar zum GmbHG
MünchKomm. HGB	Münchener Kommentar zum HGB
STBH	<i>Pelka/Petersen</i> (Hrsg), Beck'sches Steuerberater-Handbuch
TK	<i>Tipke/Kruse</i> , Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung

für Österreich

Achatz/Kirchmayr (Hrsg.), Körperschaftsteuergesetz Kommentar, 2011
Althuber/Tanzer/Unger (Hrsg.), BAO Handbuch, 2015

Bertl/Hirschler (Hrsg.), Bilanzsteuerrecht – Frage und Antwort, 2020
Bertl/Mandl (Hrsg.), Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz – Rechnungslegung, Prüfung und Offenlegung, Loseblatt
BMF, Einkommensteuerrichtlinien 2000 (Stand: 6.5.2021)
BMF, Körperschaftsteuerrichtlinien 2013 (Stand 5.11.2021)
BMF, Umgründungssteuerrichtlinien 2002 (Stand 27.10.2022)

Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg.), Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Loseblatt

Fritz-Schmied/Kanduth-Kristen (Hrsg.), Bilanzposten Kommentar, 2017

Hirschler (Hrsg.), Kommentar zum Bilanzrecht, Band I, 2. Aufl. 2019
Hofstätter/Reichel (Hrsg.), Die Einkommensteuer (EStG 1988) – Kommentar, Loseblatt
Hofstätter/Reichel (Hrsg.), Die Einkommensteuer Band III, Wien 2021

Jabornegg/Artmann (Hrsg.), Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch, Band 2, 2. Aufl. 2017
Jakom (Hrsg.), Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 15. Aufl. 2022

Ritz/Koran (Hrsg.), Kommentar zur Bundesabgabenordnung, 7. Aufl. 2021

Schuh/Macho/Kerstinger (Hrsg.), Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung, 2017
Straube/Ratka/Rauter (Hrsg.), Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch, Band II/Rechnungslegung, 3. Aufl. 2021

Torggler, U. (Hrsg.), Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch, 3. Aufl. 2019

Zib/Dellinger (Hrsg.), Unternehmensgesetzbuch, 2010

abgekürzt zitierte Literatur

BilPoKom.	<i>Fritz-Schmied/Kanduth-Kristen</i> (Hrsg.), Bilanzposten Kommentar
öEStR 2000	Einkommensteuerrichtlinien 2000 (Österreich)
öKStR 2013	Körperschaftsteuerrichtlinien 2013 (Österreich)
öUmgrStR 2002	Umgründungssteuerrichtlinien 2002 (Österreich)

§ 238 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.

Autor:

Prof. Dr. Heribert M. Anzinger, Universität Ulm (Rz. 1–38, 60–123, 191)

A. Allgemeine Erläuterungen			
I. Regelungsgegenstand	1		
II. Bedeutung und Zweck			
1. Wesenselement des in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetriebs	2		
2. Öffentlich-rechtliche Verpflichtung und Vereinbarkeit mit Unions- und Verfassungsrecht	3		
3. Funktionen der Buchführung			
a) Dokumentationszweck	4		
b) Rechenschaftsfunktion	5		
c) Gläubigerschutz durch Selbstkontrolle	6		
d) Selbstinformation des Kaufmanns	7		
4. Beweiswert der Buchführung			
a) Zivil- und Strafprozess	8		
b) Besteuerungsverfahren und Finanzgerichtsprozess	9		
5. Bedeutung außerhalb des Handelsrechts			
a) Steuerrecht	10		
b) Sozialrecht	11		
c) Strafrecht	12		
d) Zwangsvollstreckungs- und Insolvenzrecht	13		
e) Zivilprozessrecht (Gerichtsstand)	14		
III. Geltungsbereich			
1. Persönlicher und sachlicher Anwendungsbereich	18		
2. Zweigniederlassungen ausländischer Unternehmensträger			
a) Handelsrechtliche Buchführungspflichten	19		
b) Steuerrechtliche Buchführungspflichten	22		
3. Ausländische Zweigniederlassungen inländischer Unternehmensträger	23		
IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften			
1. Buchführungspflichten in anderen Gesetzen			
a) Zivilrechtliche Ansprüche auf Buchführung	24		
b) Steuerrechtliche Mitwirkungspflichten	26		
c) Buchführungspflichten in anderen Gesetzen	27		
2. Ausländische und transnationale Buchführungspflichten, insbesondere IFRS	28		
3. Befreiung von der Buchführungspflicht	29		
		4. Rechtsfolgen der Verletzung der Buchführungspflicht	
		a) Zivilrechtliche Rechtsfolgen	30
		b) Strafrechtliche Rechtsfolgen	31
		c) Verwaltungsrechtliche Rechtsfolgen	32
		d) Steuerrechtliche Rechtsfolgen	33
		V. Rechtsentwicklung	34
		VI. Blick nach Österreich	39
		B. Adressat, Inhalt und Verantwortungs- zuordnung (Abs. 1)	
		I. Kaufmann	
		1. Einzelkaufleute	60
		2. Handelsgesellschaften und Genossenschaften	73
		3. Vereine, Stiftungen und juristische Personen des öffentlichen Rechts	74
		4. GbR, Partnerschaft, PartGmbH	75
		II. Beginn und Ende der Buchführungspflicht	
		1. Handelsrechtliche Buchführungspflicht	77
		2. Steuerrechtliche Buchführungspflicht	81
		III. Inhalt	
		1. Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens	
		a) Handelsgeschäfte	82
		b) Lage seines Vermögens	83
		2. Buchführung	84
		3. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)	
		a) Bedeutung der GoB in Abs. 1 Satz 1	86
		b) Ermittlung der GoB für die Auslegung des Abs. 1 Satz 1	88
		c) Branchenspezifische GoB	94
		d) Inhalt der GoB	95
		4. Überblicksgebot und Nachvollziehbarkeit (Abs. 1 Satz 2 und 3)	99
		IV. Zuordnung der Buchführungspflicht	
		1. Grundsätze	103
		2. Personenhandelsgesellschaften und EWiV	106
		3. Juristische Personen	108
		4. Zweigniederlassungen	109
		5. Erbfall, Testamentsvollstreckung und Insolvenzverwaltung	110
		C. Dokumentations- und Archivierungspflicht für Handelsbriefe (Abs. 2)	112

pfligt alle Kaufleute und Handelsgesellschaften (s. Rz. 60 ff.). Gegenständlich erfasst sind alle Geschäftsvorfälle im Rahmen der kaufmännischen Betätigung sowie die Vermögenslage des Kaufmanns und die seines Unternehmens (s. Rz. 82 ff.). Inhaltlich regelt Abs. 1 Satz 1 mit dem Verweis auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) eine Grundentscheidung zu Gunsten der historisch entwickelten Methoden kontinentaleuropäischer Rechnungslegungstradition (s. Rz. 86). In Abs. 1 Satz 2 und 3 folgen Konkretisierungen dieser Grundentscheidung. Die in der Buchführung vorgenommene Aufzeichnung und Dokumentation muss einem sachverständigen Dritten einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und die Lage des Unternehmens vermitteln und die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen (s. Rz. 99).

Die Vorschrift des Abs. 2 bildet den Grundstein für über die Buchführung hinausreichende weitergehende gesetzliche Dokumentations- und Aufbewahrungspflichten für alle abgesandten Handelsbriefe (s. Rz. 112).

Die steuerrechtlichen Buchführungspflichten in den §§ 140, 141 AO knüpfen an diese allgemeine Buchführungspflicht an und erweitern deren persönlichen Anwendungsbereich im Rahmen der steuerlichen Mitwirkungspflichten (s. Rz. 118 ff.).

II. Bedeutung und Zweck

1. Wesenselement des in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetriebs

Die Buchführung, als „laufende, systematische und in Geldgrößen vorgenommene Dokumentation von Geschäftsvorfällen in einem kaufmännischen Unternehmen“ nach handelsrechtlichen GoB 2

(mit dieser Definition: *Böcking/Groß/Wirth* in Wiedmann/Böcking/Gros, BilR⁴, § 238 HGB Rz. 21; *Störk/Lewe* in Beck BilKomm.¹³, § 238 HGB Rz. 90; *Quick/Wolz* in BKT, Bilanzrecht, § 238 HGB Rz. 26 [1/2020]; *Zwirner/Busch* in BHR, § 238 HGB Rz. 31 [2/2013])

bildet ein Wesenselement des in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetriebs. Wo das Gesetz, wie in § 241a, von der Unterschreitung bestimmter Gewinn- und Umsatzschwellen abhängige Ausnahmen von der Buchführungspflicht bei Einzelkaufleuten regelt, lässt sich dies zugleich als **gesetzliche Wertung über die Grenze zwischen Handelsgewerbe und kleingewerblicher Betätigung** iSd. § 1 Abs. 2 verstehen. Einzelunternehmen, die keiner Buchführungspflicht unterliegen, erfordern mit dieser typisierenden Wertung des Gesetzgebers bereits dem Grunde nach keinen nach Art und Umfang in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb, weil diese eines seiner Kernmerkmale bildet.

2. Öffentlich-rechtliche Verpflichtung und Vereinbarkeit mit Unions- und Verfassungsrecht

Die Buchführungspflicht ist, unabhängig von ihrer kollisionsrechtlichen Einordnung (s. Rz. 19), eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung im Allgemeininteresse, der sich der Kaufmann nicht entziehen kann 3

(zutreffend *Böcking/Groß/Wirth* in Wiedmann/Böcking/Gros, BilR⁴, § 238 HGB Rz. 1; *Drüen* in HKMS³, § 238 HGB Rz. 2; *Graf* in Haufe BilKomm.¹³, § 238 HGB Rz. 11; *Hennrichs/Schubert*, ZIP 2007, 563, 566; *Icking*, Die Rechtsnatur des Handelsbilanzrechts, 443 f.; *Kindler* in MünchKomm. BGB⁸, Bd. 13, Int. Handels- und GesR, Rz. 273; *W. Müller* in FS Moxter, 75, 79 ff.; *Pöschke* in Großkomm. HGB⁶, § 238 Rz. 2; *Störk/Lewe* in Beck BilKomm.¹³, § 238 HGB Rz. 145; *Zwirner/Busch* in BHR, § 238 HGB Rz. 38 [2/2013]; für die aktienrechtliche Buchführungspflicht *Spindler* in MünchKomm. AktG⁵, § 91 AktG Rz. 4)

und damit zugleich eine gesetzliche Berufsausübungsregelung, deren Erfüllung mit administrativem Aufwand und mit Kosten verbunden ist. In unions- und verfassungsrechtlichen Kategorien bildet die Buchführungspflicht einen **Eingriff** in die durch Art. 16 Grundrechtecharta (GRCh) im Anwendungsbereich des Unionsrechts (s. Art. 51 Abs. 1 GRCh) geschützte **unternehmerische Freiheit**, in die durch Art. 12 GG geschützte **Berufsfreiheit** (über die Einbeziehung von Berufsausübungsregelungen: *Dürig/Herzog/Scholz*, Grundgesetz-Kommentar, Art. 12 GG Rz. 343 [1/2023]) und subsidiär einen Eingriff in die allgemeine Handlungsfreiheit des Art. 2 Abs. 1 GG. Zur Rechtfertigung dieses Eingriffs genügen vernünftige Erwägungen des Gemeinwohls. Jeder Eingriff muss sich aber am Grundsatz der Verhält-

nismäßigkeit messen lassen (zur Stufentheorie des BVerfG: *Dürig/Herzog/Scholz*, Grundgesetz-Kommentar, Art. 12 GG Rz. 343 aE [1/2023]). Die Frage nach dem Zweck der gesetzlichen Buchführungspflicht hat daher nicht nur eine rechtspolitische oder bloß dogmatisch-theoretische, sondern auch eine unions- und verfassungsrechtliche Dimension. Im Ergebnis ist die Vereinbarkeit der gesetzlichen Buchführungspflicht mit Unions- und Verfassungsrecht derzeit nicht zweifelhaft.

3. Funktionen der Buchführung

a) Dokumentationszweck

- 4 Losgelöst vom JA dient die Buchführung zuerst der Dokumentation der Geschäftsvorfälle (*Baetge/Zülch* in HdJ, Abt. I/2 Rz. 31 [9/2010]; *Leffson*, GoB⁷, 46 f.). Mit diesem Dokumentationszweck bildet sie eine geeignete und wesentliche Grundlage für die Beurteilung des Unternehmens (*Drüen* in HKMS³, § 238 HGB Rz. 21). Mit der Vorgabe, einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln zu müssen (s. Rz. 99), verringert die Buchführungspflicht Informations- und Transaktionskosten im unternehmerischen Geschäftsverkehr. Die mit der Buchführung verbundenen Form- und Strukturansforderungen wirken somit ganz ähnlich wie Formerleichterungen, die das Handelsrecht in anderen Bereichen vom Zivilrecht abheben. Sie folgen dem **Ziel**, den Geschäftsverkehr zu beschleunigen und **Informations- und Transaktionskosten** durch Standardisierung, Typisierung und besondere Vertrauensstatbestände **zu verringern**. Dieses Ziel fördert die gesetzliche Buchführungspflicht einerseits durch Begründung von Vertrauen in das Vorliegen einer Dokumentation und andererseits durch eine Standardisierung der Dokumentation in den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung. Mit ihrem Zweck einer klaren, übersichtlichen und nachprüfaren Darstellung der Geschäftsvorfälle und der Situation des Unternehmens (*Quick/Wolz* in BKT, Bilanzrecht, § 238 HGB Rz. 26 [1/2020]) ist die Buchführung zugleich Grundlage für andere gesetzliche Regelungen (*Drüen* in HKMS³, § 238 HGB Rz. 21 mit den Beispielen des § 14 DepotG und des § 283b StGB) und kann auch in privatrechtlichen Vereinbarungen, etwa in Darlehensverträgen oder Gesellschafterverträgen, als Anknüpfungsgegenstand Bedeutung erlangen.

b) Rechenschaftsfunktion

- 5 Der Kaufmann ist weder anderen noch sich selbst Rechenschaft schuldig. Die Buchführungspflicht lässt sich daher nicht allgemein mit einer Rechenschaftspflicht rechtfertigen (zutreffend *Drüen* in HKMS³, § 238 HGB Rz. 21; *Pöschke* in Großkomm. HGB⁶, § 238 Rz. 3). Ein Teil des Schrifttums erkennt für die Buchführungspflicht aber gleichwohl einen rechtfertigenden Zweck in der Rechenschaftsfunktion.

ADS⁶, § 238 HGB Rz. 39; *Baetge/Zülch* in HdJ, Abt. I/2 Rz. 34 (9/2010); BKT, Bilanzen¹⁶, 93; *Leffson*, GoB⁷, 46 f.

Zuzugestehen ist dieser Auffassung, dass die Buchführung als Grundlage für den JA eine Rechenschaftsfunktion erfüllen und eine darauf zielende gesetzliche Verpflichtung auch rechtfertigen *kann* und zwar dort, wo sich eine **Pflicht zur Rechenschaft über die Besorgung fremder Vermögensinteressen** ergibt, insbes. dort, wo besondere vertragliche oder gesetzliche Pflichten zur Rechenschaft gegenüber Eigen- und Fremdkapitalgebern (*Ballwieser* in MünchKomm. HGB⁴, § 238 HGB Rz. 1) und auch gegenüber der Öffentlichkeit bestehen. Nur beim Einzelkaufmann lässt sich eine solche Pflicht nicht allgemein feststellen (dazu *Anzinger* in MPF Komm., Kap. 4 Rz. 101).

c) Gläubigerschutz durch Selbstkontrolle

- 6 Weitgehend Einigkeit besteht darüber, dass eine wesentliche Rechtfertigung für den Freiheitseingriff, den eine öffentliche-rechtliche Buchführungspflicht darstellt, im Gläubigerschutz durch Selbstkontrolle des Kaufmanns besteht.

Drüen in HKMS³, § 238 HGB Rz. 2, 22; *Pöschke* in Großkomm. HGB⁶, § 238 Rz. 2 f.; *Störk/Lewe* in Beck BilKomm.¹³, § 238 HGB Rz. 145; *Traut* in BeckOGK HGB, § 238 Rz. 2 (10/2022).

Der Kaufmann wird durch die vorgeschriebene Buchführung verpflichtet, sich laufend geordnet mit den Erfolgs- und Vermögenswirkungen seiner Geschäfte auseinanderzusetzen und unterliegt so einer gesetzlich vorgesehenen Selbstkontrolle, die sich mit dem Ziel des Gläubigerschutzes rechtfertigen lässt.

d) Selbstinformation des Kaufmanns

Im Schrifttum ist umstritten, ob sich die gesetzliche Buchführungspflicht losgelöst vom Gläubigerschutz auch mit einer reinen Selbstinformationsfunktion oder mit einem allgemeinen Interesse der Allgemeinheit rechtfertigen ließe. 7

Die Bedeutung der Verpflichtung des Kaufmanns zur Selbstinformation hervorhebend: ADS⁶, § 238 HGB Rz. 38 f.; Hoffmann/Lüdenbach in NWB Komm. Bilanzierung¹⁴, § 238 HGB Rz. 13; Pfitzer/Oser/Lauer in HdR-E, Kap. 2 Rz. 7 f. (11/2017); gegen den Rechtfertigungszweck der Selbstinformation: Drüen in HKMS³, § 238 HGB Rz. 2, 22; Drüen in TK, § 145 AO Rz. 16 (2/2015); Pöschke in Großkomm. HGB⁹, § 238 Rz. 2 f.

Erkennt man an, dass jede unternehmerische Tätigkeit auch das Gemeinwohl fördert, weil durch sie Güter oder Dienstleistungen bereitgestellt werden und ein Unternehmen nur dann am Markt bestehen kann, wenn es nachhaltig einen Beitrag zur Güter- und Dienstleistungsproduktion in einer Volkswirtschaft leistet, dann lässt sich eine Buchführungspflicht auch mit dem Ziel einer bloßen Selbstinformation des Kaufmanns und dem daraus folgenden Anreiz zur Unternehmensplanung rechtfertigen (BKT, Bilanzen¹⁶, 8). Die bezweckte Pflicht zur Selbstkontrolle besteht dann im **Gemeinwohlinteresse**.

4. Beweiswert der Buchführung

a) Zivil- und Strafprozess

Handelsbücher lassen sich mit einer besonderen Beweisfunktion verbinden. Im Zivil- und Strafprozess entfalten sie aber weder eine formelle noch eine materielle Beweiskraft in dem Sinne, dass sie die Vermutung ihrer Richtigkeit in sich tragen. Sie bewirken dort weder eine gesetzliche Vermutung noch eine Beweislastumkehr (*Feskorn* in Zöller³⁴, § 419 ZPO Rz. 11 und Vorbemerkungen zu §§ 415–444 Rz. 6 f.). Im Geschäftsverkehr wird ihnen gleichwohl eine **besondere Beweisfunktion** beigemessen. Sie ergibt sich aus §§ 258–261. Im Zivilprozess, im Strafverfahren und in anderen gerichtlichen Verfahren wird das Gericht im Rahmen der freien Beweiswürdigung bei seiner Überzeugungsbildung berücksichtigen, welche Sorgfalt der Kaufmann bei der Erfüllung der Buchführung hat walten lassen und die materielle Beweiswirkung der Handelsbücher abhängig davon würdigen. Lassen die Handelsbücher erkennen, dass sie ordnungsgemäß geführt wurden, erlaubt dies im Rahmen einer **Gesamtwürdigung** aller Umstände des Einzelfalls den Schluss darauf, ob und wie sich Geschäftsvorgänge zugegetragen haben. Einen Anscheinsbeweis begründet die ordnungsgemäße Buchführung nicht. 8

BGH v. 28.10.1954 – IV ZR 122/54, WM 1955, 265; Drüen in HKMS³, § 238 HGB Rz. 24; Merkt in Hopt⁴², § 238 HGB Rz. 3.

b) Besteuerungsverfahren und Finanzgerichtsprozess

Im Besteuerungsverfahren und Finanzgerichtsprozess folgt aus § 158 AO ein besonderer Beweiswert der Buchführung. Danach sind die Buchführung und die Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen, die den Vorschriften der §§ 140–148 entsprechen, der Besteuerung zugrunde zu legen, soweit nach den Umständen des Einzelfalls kein Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit zu beanstanden. Diese Vorschrift formuliert eine **gesetzliche Beweisregel**, nach der formell ordnungsmäßig geführte Bücher eine widerlegbare Vermutung begründen, nach der die Buchführung als Gesamtwerk sachlich richtig ist. Diese Vermutung erstreckt sich nicht auf die Bewertung jedes einzelnen dokumentierten Geschäftsvorfalles (*Seer* in TK, § 158 AO Rz. 3 f. [7/2022]). 9

5. Bedeutung außerhalb des Handelsrechts

a) Steuerrecht

- 10 Für die Durchführung der Besteuerung erstreckt die Vorschrift des § 140 AO die steuerlichen Mitwirkungspflichten auf die handelsrechtliche Buchführungspflicht (s. Rz. 118). Die Handelsbücher sind im Sinne dieser Vorschrift für die Besteuerung insbes. im Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuerrecht sowie im Umsatzsteuerrecht von Bedeutung. Durch die **Einbeziehung** der handelsrechtlichen Buchführungspflicht und der Handelsbücher in die steuerlichen Mitwirkungspflichten werden letztere zu anzugebenden Beweismitteln iSd. § 90 Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2 AO und sind mit der Steuererklärung im Rahmen der § 60 EStDV und § 4g Abs. 4 Satz 4 EStG einzureichen (*Drüen* in TK, Vor §§ 140–148 AO Rz. 5 [9/2020]). Dieser Bedeutung im Steuerrecht folgen besondere Anforderungen und Aufbewahrungspflichten in den §§ 145 ff. AO (s. § 257 Rz. 86).

b) Sozialrecht

- 11 Über die Einbeziehung im Steuerrecht erlangen die Buchführungspflichten auch Bedeutung im Sozialrecht, insbes. für die **Berechnung des** für die Bemessung der Sozialhilfe nach § 82 SGB XII **einzusetzenden Einkommens**. Sie folgt bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit gem. § 4 Abs. 3 Satz 1 SGB-XII-EinkBV aus der Gegenüberstellung der im Rahmen des Betriebs im Berechnungsjahr erzielten Einnahmen und geleisteten notwendigen Ausgaben. Im Rahmen dieser Berechnung kommt der Buchführung nur ein einfacher Beweiswert zu. Nach § 4 Abs. 4 Satz 2 SGB-XII-EinkBV kann aber der vom Finanzamt festgesetzte Gewinn zugrunde gelegt werden. Lag seiner Berechnung die Buchführung zugrunde, kann sie so – mittelbar – auch im Sozialrecht Bedeutung erlangen.

c) Strafrecht

- 12 Die Handelsbücher iSd. GoB sind Urkunden iSd. §§ 267 ff. StGB. Eine **nachträgliche Veränderung** ist, wenn sie als ursprünglicher Eintrag dargestellt wird, eine Fälschung der Gesamturkunde des Handelsbuches. Das gilt nach in der Rspr. übernommener Auffassung selbst dann, wenn der zur Buchführung Berufene seinen eigenen Eintrag auf diese Weise verändert.

RG v. 23.5.1917 – V 229/17, RGSt 50, 420; RG v. 29.11.1935 – 4 D 354/35, RGSt 69, 396; *Bletzki*, NStZ 1999, 537, 541; *Heger* in Lackner/Kühl²⁹, § 267 StGB Rz. 21; *Merkt* in MPF Komm., Kap. 2 Rz. 16; *aA Erb* in MünchKomm. StGB⁴, § 267 StGB Rz. 191; *Heinel/Schuster* in Schönke/Schröder³⁰, § 267 StGB Rz. 68.

d) Zwangsvollstreckungs- und Insolvenzrecht

- 13 Handelsbücher sind zwar nach § 811 Abs. 1 Nr. 11 ZPO **unpfändbar**. Sie zählen aber zur Insolvenzmasse iSd. § 36 Abs. 2 Nr. 1 InsO. Der Insolvenzverwalter darf sie in Beschlag nehmen und verwerten. Die gesetzlichen Aufbewahrungspflichten nach § 257 HGB und § 147 AO bleiben dabei bestehen (*Merkt* in MPF Komm., Kap. 2 Rz. 16).

e) Zivilprozessrecht (Gerichtsstand)

- 14 Jedes Handelsbuch begründet den **Gerichtsstand des Vermögens** nach § 23 ZPO (RG v. 7.4.1902 – VI 20/02, RGZ 51, 163; *Merkt* in MPF Komm., Kap. 2 Rz. 16).

15–17 Einstweilen frei.

III. Geltungsbereich

1. Persönlicher und sachlicher Anwendungsbereich

Die Vorschrift regelt in Abs. 1 und 2 ihren persönlichen und sachlichen Anwendungsbereich durch die Tatbestandsmerkmale des Kaufmanns, der Handelsgeschäfte, der Lage seines Vermögens und der Handelsbriefe (s. Rz. 60 ff.). Sie gilt rechtsformunabhängig für alle Kaufleute (s. Rz. 60). 18

2. Zweigniederlassungen ausländischer Unternehmensträger

a) Handelsrechtliche Buchführungspflichten

Bei inländischen Zweigniederlassungen ausländischer Unternehmensträger ist die Anwendung des § 238 umstritten. Zweigniederlassungen sind Unternehmensteile, die einerseits keinem eigenen Rechts-träger zugeordnet sind und daher keine Rechtspersönlichkeit in Anspruch nehmen sowie andererseits innerhalb eines Gesamtunternehmens organisatorisch nachgeordnet sind, aber gleichwohl am Geschäftsverkehr nach außen mit einer **eigenständigen Organisation** personell selbständig und räumlich getrennt teilnehmen (*Koch* in Großkomm. HGB⁶, § 13 Rz. 19 ff.; *Pöschke* in Großkomm. HGB⁶, § 238 Rz. 2 f.). Zweigniederlassungen von Einzelkaufleuten, Handelsgesellschaften und juristischen Personen sind nach § 13d in ein inländisches Handelsregister einzutragen. 19

Meinungsstand im Schrifttum: Nach einer Auffassung im Schrifttum gilt die gesetzliche Buchführungspflicht nach Abs. 1 Satz 1 auch für die inländischen Zweigniederlassungen ausländischer Unternehmensträger (so allgemein *Merkt* in *Hopt*⁴², § 238 HGB Rz. 10). Ein Teil der Vertreter dieser Auffassung bezieht die Buchführungspflicht nach den deutschen handelsrechtlichen GoB nur auf die Geschäfte der inländischen Zweigniederlassung, spricht sich also für eine partielle, **beschränkte inländische Buchführungspflicht** für solche Zweigniederlassungen aus, die selbst die Kaufmannseigenschaft erfüllen. 20

ADS⁶, § 244 HGB Rz. 4; *Pfitzer/Oser* in HdR-E, § 238 HGB Rz. 5 (4/2011); *Ellerich/Swart* in HdR-E, § 244 HGB Rz. 1 (11/2017); *Zwirner/Busch* in BHR, § 238 HGB Rz. 25 (2/2013); *Drüen* in HKMS³, § 238 HGB Rz. 7; *Drüen* in TK, § 140 Rz. 11 (9/2020).

Ein anderer Teil spricht sich weitergehend für eine unbeschränkte Buchführungspflicht des gesamten ausländischen Unternehmens aus, hat dabei aber insbes. **Scheinauslandsgesellschaften**, also Gesellschaften mit ausländischem Satzungssitz und inländischem Verwaltungssitz mit ausschließlich inländischen Geschäftsaktivitäten im Blick.

Kindler in MünchKomm. BGB⁸, Bd. 13, Int. Handels- und GesR, Rz. 280; *Hüffer* in Großkomm. HGB⁴, § 244 Rz. 3; *Merkt*, ZGR 2017, 460, 468 ff.; beschränkt auf Nicht-EU/EWR-Gesellschaften: *Graf* in MünchKomm. BilR, § 238 HGB Rz. 12, 13.

Die **Gegenauffassung** rückt die gesellschaftsrechtliche Dimension der Buchführungspflicht in den Vordergrund und verneint nach Anwendung der allgemeinen kollisionsrechtlichen Grundsätze eine deutsche Buchführungspflicht für ausländische Unternehmensträger, die ausländischem Gesellschaftsrecht unterliegen, auch dann, wenn sie eine inländische Zweigniederlassung unterhalten.

Großfeld in Staudinger, Internationales Handels- und Gesellschaftsrecht, Neubearbeitung 1998, Rz. 362; *Hennrichs* in FS Horn, 2006, 387, 391 f.; *Pöschke* in Großkomm. HGB⁶, § 238 Rz. 2 f.; *Schön* in FS Heldrich, 391, 395; *Zimmer*, Internationales Gesellschaftsrecht, 183; im Ergebnis ebenso *Störk/Lewe* in Beck BilKomm.¹³, § 238 HGB Rz. 46.

Stellungnahme: Im Meinungsstreit über die Buchführungspflicht bei inländischen Zweigniederlassungen ausländischer Rechtsträger ist zunächst die kollisionsrechtliche Vorfrage der Behandlung von Scheinauslandsgesellschaften abzuschichten. Mit Satzungssitz in einem EU/EWR-Mitgliedsstaat oder in den USA führt die Niederlassungsfreiheit bzw. die in Art. VII des Freundschafts-, Handels- und Schifffahrtsvertrag D-USA v. 14.7.1956 (BGBl. II 1956, 487) vereinbarte „Geschäftliche Freizügigkeit“ zur Anerkennung des ausländischen Gesellschaftsstatuts. In allen anderen Fällen greift inländisches Gesellschaftsrecht und es besteht bei Scheinauslandsgesellschaften aus Nicht-EU-/EWR-/U.S.-Staaten nach allen Auffassungen eine Buchführungspflicht nach § 238. Nur in den EU-/EWR-/U.S.-Fällen stellt 21

sich die Frage nach der kollisionsrechtlichen Einordnung der Buchführungspflicht als Gesellschaftsrecht oder als öffentliches Recht. Die Bedeutung dieser Frage ist in der Praxis begrenzt, weil selbst dann, wenn man die handelsrechtliche Buchführungspflicht nach § 238 verneint, an ihre Stelle eine weitgehend inhaltsgleiche, originär steuerrechtliche Buchführungspflicht nach § 141 AO tritt, die freilich nach § 141 Abs. 2 AO eine Aufforderung durch das Finanzamt voraussetzt (s. Rz. 119). Für die im isolierten Kontext des § 238 noch weitgehend nur dogmatisch bedeutsame Frage der Buchführungspflicht nach § 238 legt der Zweck dieser Buchführungspflicht mit der überwiegenden Meinung im Schrifttum einen Vorrang des öffentlich-rechtlichen Charakters und des inländischen Allgemeininteresses nahe. Eine **Buchführungspflicht** nach § 238 besteht daher auch für die inländische Zweigniederlassung ausländischer Unternehmensträger, allerdings nur **beschränkt auf die Geschäftsvorfälle in dieser Zweigniederlassung**.

b) Steuerrechtliche Buchführungspflichten

- 22 Für inländische Zweigniederlassungen ausländischer Unternehmensträger folgt die Buchführungspflicht aus § 140 AO unabhängig vom Bestehen einer inländischen Buchführungspflicht. Zu den anderen zur Buchführung verpflichtenden Gesetze iSd. Vorschrift gehören auch ausländische Rechtsnormen.

Siehe Rz. 118; BFH v. 14.11.2018 – I R 81/16, BStBl. II 2019, 390; v. 20.4.2021 – IV R 3/20, BFHE 273, 119 Rz. 41; *Drüen* in TK, § 140 Rz. 7 (9/2020).

Besteht für den Unternehmensträger weder eine Buchführungspflicht nach inländischen noch nach ausländischen Rechtsvorschriften, kann die Zweigniederlassung nach § 141 AO buchführungspflichtig sein (s. Rz. 119; *Scheller/Wangerowski*, Ubg 2022, 20, 30).

3. Ausländische Zweigniederlassungen inländischer Unternehmensträger

- 23 Buchführungspflichtig ist der Kaufmann. Seine Buchführungspflicht erstreckt sich auf das gesamte Unternehmen einschließlich der ausländischen Niederlassungen. Das gilt selbst dann, wenn nach den GoB für die ausländische Zweigniederlassung eine gesonderte Buchführung erforderlich ist (s. Rz. 109). Auch für die Filialbuchhaltung einer ausländischen Zweigniederlassung bleibt es bei der inländischen Buchführungspflicht nach Abs. 1 Satz 1 (*Pöschke* in Großkomm. HGB⁶, § 238 Rz. 21; *Traut* in Beck-OGK HGB, § 238 Rz. 25 [10/2022]).

IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften

1. Buchführungspflichten in anderen Gesetzen

a) Zivilrechtliche Ansprüche auf Buchführung

- 24 Außerhalb einer kaufmännischen Betätigung und außerhalb des Anwendungsbereichs des § 238 kann sich die Verpflichtung ergeben, im Zusammenhang mit der Wahrnehmung fremder Vermögensinteressen Rechenschaft über Einnahmen und Ausgaben abzulegen. Die Vorschrift des § 259 BGB begründet keine solche Verpflichtung, ordnet aber in Abs. 1 für den Fall einer Verpflichtung die „geordnete Zusammenstellung“ an. Die weiteren inhaltlichen Anforderungen an diese Rechenschaftslegung ergeben sich erst aus dem zugrunde liegenden Rechtsverhältnis. Rechenschaftspflichten außerhalb des Anwendungsbereichs des § 238 können sich insbes. aus der **Wahrnehmung fremder Vermögensinteressen** ergeben, etwa im Vereins- und Stiftungsrecht aus § 666 iVm. § 27 Abs. 3 bzw. § 86 BGB. Sie ergeben sich weiter bei entgeltlicher Geschäftsbesorgung (§ 675 BGB), Geschäftsführung ohne Auftrag (§§ 681, 687 Abs. 2 BGB), in der GbR (§§ 713, 740 Abs. 2 BGB), im Rahmen der Vermögenssorge für beschränkt Geschäftsfähige (§§ 1667, 1698, 1840, 1890, 1915 BGB), bei der Nutzung von Sicherungsgütern (§ 1214 BGB), in der Nachlassinsolvenz (§ 1978 BGB) und in der Testamentsvollstreckung (§ 2218 BGB). Schließlich ergeben sich weitere Rechenschaftslegungspflichten im Kommissionsgeschäft (§ 384 Abs. 2 HGB). Die Rspr. entnimmt diesen Vorschriften den Grundsatz einer sphärenorientierten allgemeinen Rechenschaftslegungspflicht (im Einzelnen *Artz* in Erman¹⁶, §§ 259, 260 BGB Rz. 8). Re-

chenschaftslegungspflichten ergeben sich aber auch bei allen Ansprüchen auf Gewinnbeteiligung, die mit **Einsichtsrechten in die Bücher** verbunden sind, etwa in der stillen Gesellschaft (§ 233 Abs. 3). Das nach §§ 118, 166, 233 bestehende Recht auf Einsicht in die Bücher setzt deren Führung voraus (zutreffend *Pöschke* in Großkomm. HGB⁶, § 238 Rz. 68). Schließlich kann sich eine Rechenschaftslegungspflicht auch bei **gewinnabhängigen Ansprüchen**, etwa bei Genussrechten und partiarischen Schuldverhältnissen als vertragliche Nebenpflicht ergeben.

Diese Rechenschaftslegungspflichten führen aber nur in Einzelfällen dazu, dass eine Buchführung nach den handelsrechtlichen GoB zu erstellen ist. Ob ein solcher Ausnahmefall vorliegt, ist nach den vertraglichen Vereinbarungen zu beurteilen (zutreffend *Pöschke* in Großkomm. HGB⁶, § 238 Rz. 68). Im Idealverein und in der Stiftung besteht keine gesetzliche Verpflichtung zur Rechenschaftslegung nach den handelsrechtlichen GoB (*Berndt* in Berndt/Nordhoff, Rechnungslegung und Prüfung von Stiftungen², Kap. B Rz. 17; *Hüttemann/Rawert* in Staudinger, Internationales Handels- und Gesellschaftsrecht, Neubearbeitung 2017, § 86 BGB Rz. 50). Sie kann aber durch Satzung begründet werden. 25

b) Steuerrechtliche Mitwirkungspflichten

Das Verhältnis der handelsrechtlichen Buchführungspflicht zu den steuerrechtlichen Buchführungspflichten wird durch die §§ 140, 141 AO geprägt (s. Rz. 118 ff.). Die Mindestanforderungen in § 145 Abs. 1 AO entsprechen § 238 Abs. 1 Satz 2 und 3 HGB, die Anforderungen des § 146 AO denen des § 239 HGB. Diese Vorschriften haben daher nur dort über die handelsrechtlichen GoB hinaus reichende Bedeutung, wo deren Anwendungsbereich nicht eröffnet ist (*Drüen* in TK, § 140 AO Rz. 5 [2/2015]). Die Regelungen der §§ 146 Abs. 2a und 2b AO sowie der §§ 147, 147a AO über die Aufbewahrung, digitale Lesbarkeit und maschinelle Auswertbarkeit gelten nicht für die handelsrechtliche Buchführung, können aber im Rahmen der handelsrechtlichen GoB befolgt werden. Aus dem unter ökonomischen Gesichtspunkten rationalen Streben nach Einheitlichkeit ergibt sich eine Prägung der handelsrechtlichen Buchführungspraxis durch die steuerrechtlichen Anforderungen (s. zu den besonderen steuerlichen Aufzeichnungspflichten Rz. 120). 26

c) Buchführungspflichten in anderen Gesetzen

Der handelsrechtlichen entsprechende Buchführungspflichten ergeben sich aus den **bundes- und landesrechtlichen Bestimmungen**, die etwa für Landeseigenbetriebe, kommunale Eigenbetriebe und Pflegeeinrichtungen bestehen. 27

Beispiele für Eigenbetriebe: §§ 6, 7 EigBVO-Doppik; §§ 18, 19 Bay. EBV; §§ 21, 23 Berlin EigG; §§ 19, 21 Brandenburg EigV; §§ 23, 26 BremSVG; §§ 20, 22 Hess. EigBGes; §§ 18, 20 EigVO M-V; §§ 19–21 Nds. EigBetrVO; §§ 19, 21 EigVO NRW; §§ 20, 22 Rh.-Pf. EigAnVO; §§ 17, 19 Saarl. EigVO; §§ 17, 19 SächsEigBG; § 15 Sa.-Anh. EigBG; §§ 17, 19 Schl.-Holst. EigVO; §§ 18, 20 ThürEBV; für Pflegeeinrichtungen: §§ 3, 4 Pflege-Buchführungsverordnung (PBV).

Die nach § 330 eröffnete Möglichkeit, branchenspezifische Vorschriften auf dem Verordnungsweg zu erlassen, betrifft nicht unmittelbar die Buchführung, sondern nur die Gliederung des JA und des Konzernabschlusses.

2. Ausländische und transnationale Buchführungspflichten, insbesondere IFRS

Die Vorschrift des § 238 schreibt eine Buchführung nach handelsrechtlichen GoB vor. Diese Verpflichtung kann nicht durch eine Buchführung nach ausländischen gesetzlichen Bestimmungen oder nach transnationalen Standards erfüllt werden. Sie besteht auch dann, wenn ein befreiender Konzernabschluss nach den IFRS aufgestellt wird. Eine bloße **Überleitungsrechnung** von IFRS auf HGB kann die gesetzlichen Anforderungen an eine handelsrechtliche Buchführung verfehlen. Erforderlich ist zumindest, dass bereits in der laufenden Buchführung die nach dem HGB gebotenen Buchungen durch Korrekturposten und -konten abgebildet werden und eine jederzeitige Ableitung einer den handelsrechtlichen GoB entsprechenden Buchführung erlauben (ähnlich *Drüen* in Kölner Komm. RLR, § 238 HGB Rz. 21; *Traut* in BeckOGK HGB, § 238 Rz. 57 [10/2022] mit dem Hinweis auf IDW HFA, FN-IDW 2004, 36, 38). In der Praxis einer transaktionalen Buchhaltung bedeutet dies, dass unterjährige 28

vorbereitende Abschlussbuchungen nach IFRS innerhalb angemessener Zeit durch entsprechende Überleitungsbuchungen an die handelsrechtlichen GoB angepasst werden können müssen. Dazu kann es sich empfehlen, Anpassungsbuchungen zur Überleitung in einem separaten Hauptbuch (Ledger) vorzunehmen (mit diesem Vorschlag *Pilhofer/Suermann/Herr* in FS Lüdenbach, 99, 123 = *Pilhofer/Suermann/Herr*, PiR 2022, 261, 266). Die IFRS kennen selbst keine Buchführungspflicht und enthalten auch keine Vorschriften über deren Ausgestaltung. Das Gebot der Verifizierbarkeit des Abschlusses setzt aber eine Buchführung voraus (*Merkt* in MPF Komm., Kap. 2 Rz. 37 f.; *Pfitzer/Oser* in HdR-E, § 238 HGB Rz. 22 [4/2011]).

3. Befreiung von der Buchführungspflicht

- 29 Die Vorschrift des § 241a regelt für Einzelkaufleute eine umsatz- und gewinnabhängige Ausnahme von der Buchführungspflicht (s. § 241a Rz. 2).

4. Rechtsfolgen der Verletzung der Buchführungspflicht

a) Zivilrechtliche Rechtsfolgen

- 30 Bei Handelsgesellschaften und juristischen Personen sind die Geschäftsführung und der Vorstand zur Erfüllung der gesetzlichen Buchführungsobliegenheit verpflichtet. Eine Verletzung dieser Pflicht begründet Schadensersatzansprüche der Gesellschaft, bei der Aktiengesellschaft und bei der GmbH aus § 93 Abs. 2 AktG bzw. § 43 GmbHG. Das setzt allerdings neben der Pflichtverletzung auch einen Schaden und eine Kausalität der Pflichtverletzung voraus. Gegenüber Dritten kommt nur eine Haftung aus vorsätzlicher sittenwidriger Schädigung nach § 826 BGB, aus vertraglichen (Neben-)Pflichten und aus Culpa in Contrahendo nach § 311 Abs. 2 BGB in Betracht (*Merkt* in MPF Komm., Kap. 2 Rz. 33). Die Buchführungspflicht ist kein Schutzgesetz iSd. § 823 Abs. 2 BGB.

BGH v. 11.12.2018 – II ZR 455/17, ZIP 2019, 462 Rz. 21 f.; *Drüen* in HKMS³, § 238 HGB Rz. 2; *Merkt* in MPF Komm., Kap. 2 Rz. 33; *Pöschke* in Großkomm. HGB⁶, § 238 Rz. 4; *Schulze-Osterloh* in HdJ, Abt. I/1 Rz. 39 ff. (9/2022).

b) Strafrechtliche Rechtsfolgen

- 31 Die Verletzung der handelsrechtlichen Buchführungs- und Aufbewahrungspflichten ist nicht als solche strafrechtlich sanktioniert. Sie bleibt straflos, solange der Verpflichtete nicht seine Zahlungen eingestellt hat oder über sein Vermögen ein Insolvenzverfahren eröffnet oder der Eröffnungsantrag mangels Masse abgewiesen worden ist. Die beiden einschlägigen Straftatbestände des Bankrotts (§ 283 Abs. 1 Nr. 6 StGB) und der Verletzung der Buchführungspflicht (§ 283b StGB) stehen unter diesem Vorbehalt (s. § 283 Abs. 6 und § 283b Abs. 3 StGB). Kommt es zur Krisensituation, wird nur eine solche Verletzung der Buchführungspflicht sanktioniert, die die Übersicht über das Vermögen des Kaufmanns erschwert. Bei juristischen Personen und Personenhandelsgesellschaften erstreckt sich der Kreis der möglichen Täter nach § 14 StGB auf die gesetzlichen Vertreter und Beauftragte, die diese für einen Teilbereich repräsentieren (*Pöschke* in Großkomm. HGB⁶, § 238 Rz. 65). Mittelbar kann sich eine Strafbarkeit aus § 331 ergeben, wenn die Buchführung kausal für eine unrichtige Darstellung in einem der in dieser Vorschrift aufgezählten Abschlüsse oder Berichte ist. Das setzt zusätzlich voraus, dass einem vertretungsberechtigten Organ oder dem Aufsichtsrat einer Kapitalgesellschaft eine ausreichende Tat- oder Teilnahmehandlung zugerechnet werden kann. Die Vorschrift wird durch § 335b auf haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften iSd. § 264a erweitert und durch einen Ordnungswidrigkeitstatbestand in § 334 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a ergänzt.

c) Verwaltungsrechtliche Rechtsfolgen

- 32 Die Abschlüssen und Berichten zugrunde liegende Buchführung unterliegt nach § 106 WpHG dem Bilanzkontrollverfahren durch die BaFin (*Anzinger* in Assmann/Mülbert/Schneider⁸, § 106 WpHG Rz. 25). Eine fehlerhafte Buchführung kann damit zu einer Fehlerbekanntmachung nach § 109 Abs. 2 WpHG führen (*Müller*, AG 2020, 83, 91 f.). Mittelbar kann eine Verletzung der Buchführungspflicht,

die in einer Verletzung der Offenlegungspflicht aus §§ 325 ff. mündet, mit einem Ordnungsgeld nach § 335 Abs. 1 sanktioniert werden (*Merkt* in MPF Komm., Kap. 2 Rz. 36). Unmittelbar lässt sich die Buchführungspflicht auf diesem Weg nicht durchsetzen (zutreffend *Pöschke* in Großkomm. HGB⁶, § 238 Rz. 5).

d) Steuerrechtliche Rechtsfolgen

Eine ordnungsmäßige Buchführung ist nach § 158 AO der Besteuerung zugrunde zu legen, soweit nach den Umständen des Einzelfalls kein Anlass besteht, ihre sachliche Richtigkeit zu beanstanden. Aus der Verletzung der handelsrechtlichen gesetzlichen Buchführungspflicht folgt über § 140 AO zugleich die Verletzung einer steuerrechtlichen Mitwirkungspflicht. Diese Pflicht kann vollstreckt werden, indem die Finanzbehörde zunächst durch Verwaltungsakt die Buchführung anordnet. Kommt der Steuerpflichtige dieser Pflicht nicht nach, kann die Pflicht durch **Zwangsmittel** durchgesetzt werden (§ 328 AO). Grundsätzlich in Betracht kommen dazu Zwangsgeld (§ 329 AO) und auch Ersatzvornahme (§ 330 AO) durch Beauftragung eines geeigneten Dienstleisters (*Driuen* in TK, Vor § 140 AO Rz. 22 [9/2020]). In der Praxis wird die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen nach § 162 Abs. 2 Satz 2 AO schätzen. Die **Schätzung** hat aber keinen Strafcharakter. Sie ist ein Mittel der Sachverhaltsfeststellung, das einen geringeren Grad der Überzeugung vom festgestellten Sachverhalt erlaubt (*Driuen* in TK, Vor § 140 AO Rz. 23 [9/2020]; *Seer* in TK, § 162 AO Rz. 44 [5/2022]). Weiter kann die Verletzung der Buchführungspflicht eine **Ordnungswidrigkeit** nach § 379 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO darstellen. Das setzt eine Steuervergefährdung voraus. Die Verletzung muss geeignet sein, Steuern zu verkürzen oder ungerechtfertigte Steuervorteile zu erlangen (*Driuen* in TK, § 379 AO Rz. 50 [5/2023]). In Betracht kommt dann auch der Straftatbestand der leichtfertigen Steuerverkürzung nach § 378 (*Pöschke* in Großkomm. HGB⁶, § 238 Rz. 71). Die Aufforderung zur Rückverlagerung einer Buchführung aus dem Ausland kann schließlich nach § 146 Abs. 2c AO durch ein **Verzögerungsgeld** durchgesetzt werden.

V. Rechtsentwicklung

Eine Buchführungspflicht der Kaufleute bestand bereits im mittelalterlichen Zunftsysteem als Element der kaufmännischen Sitte und der Verkehrserwartung. Ab 1518 begann die Dokumentation der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im deutschsprachigen Raum. Die Ordonnance de Commerce von 1673 und der Code de Commerce von 1807 regelten im Wesentlichen nur eine Pflicht zur Aufstellung des Inventars. Erst das Allgemeine Landrecht für die preußischen Staaten von 1794 regelte eine strafrechtlich sanktionierte Buchführungspflicht (mwN *Anzinger* in MPF Komm., Kap. 4 Rz. 75 ff.).

Der Ursprung des geltenden § 238 HGB findet sich in Art. 28 ADHGB 1869. Diese Vorschrift lautete

„Jeder Kaufmann ist verpflichtet, Bücher zu führen, aus welchen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens vollständig zu ersehen sind.

Er ist verpflichtet, die empfangenen Handelsbriefe aufzubewahren und eine Abschrift (Kopie oder Abdruck) der abgesandten Handelsbriefe zurückzubehalten und nach der Zeitfolge in ein Kopirbuch einzutragen.“

Die Ergänzung um die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung findet sich erstmals in § 38 Abs. 1 HGB 1897

„Jeder Kaufmann ist verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen.

Er ist verpflichtet, eine Abschrift (Kopie oder Abdruck) der abgesandten Handelsbriefe zurückzubehalten und diese Abschriften sowie die empfangenen Handelsbriefe geordnet aufzubewahren.“

Beide Absätze sind mit der Umsetzung der unionsrechtlichen Vorgaben für den JA durch das BiRiLiG v. 18.12.1985 (BGBl. I 1985, 2355) inhaltsgleich in § 238 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 HGB übernommen worden. Die zugleich vorgenommene Ergänzung in Abs. 1 um Satz 2 und 3 entsprach dem Wortlaut der § 145 Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 AO und diente der Absicherung einer inhaltlichen Übereinstimmung der handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Interpretation der GoB (RegE BiRiLiG v. 26.8.1983, BT-

Drucks. 10/317, 3, 72, dort noch als Ergänzung zu § 38 Abs. 1). Seitdem ist die Vorschrift unverändert geblieben.

36–38 Einstweilen frei.

VI. Blick nach Österreich

- 39 Mit dem **Handelsrechts-Änderungsgesetz 2005** (HaRÄG 2005, BGBl. I Nr. 120/2005) wurde in Österreich aus dem Kaufmann der **Unternehmer** (Rz. 135). Der Kaufmannsbegriff war zu eng; der Unternehmer bezieht seine Legitimation aus einem erweiterten Realitätsausschnitt, der wirtschaftlich und am Markt durch dieselben Regelungsbedürfnisse gekennzeichnet ist und daher auch denselben Regelungen unterliegen soll (Erläuterung zum HaRÄG 2005, 5). Man sprach auch vom historisch überkommenen, mehrfach gegliederten und teleologisch den Ordnungszielen des HGB schon im Jahr 1900 nicht adäquaten Kaufmannsbegriff (*Krejci* in Dehn/Krejci, Das neue UGB², 21).
- 40 Anders als § 238 HGB knüpft die **Rechnungslegungspflicht** in § 189 öUGB konzeptionell nicht mehr an den Kaufmanns-, sondern an den weiter gefassten Unternehmerbegriff an. § 189 öUGB bezieht jedoch nicht alle Unternehmer (§§ 1 ff. öUGB; Rz. 135) in die Rechnungslegungspflicht ein, sondern **bestimmte Rechtsformen** (§ 189 Abs. 1 Z 1 und 2 öUGB, Kapitalgesellschaften und kapitalistische Personengesellschaften) sowie **alle sonstigen Unternehmer**, welche die **Umsatzschwelle von 700.000 € (qualifiziert) überschreiten** (§ 189 Abs. 1 Z 3 öUGB; Rz. 143 ff.). **Ausgenommen** sind **Angehörige der freien Berufe, Land- und Forstwirte** sowie Unternehmer, die steuerlich Einkünfte aus einer **vermögensverwaltenden Tätigkeit** (zB Vermietung) erzielen (§ 189 Abs. 4 öUGB; Rz. 153). In **Deutschland** ist grds. jeder Kaufmann zur Buchführung verpflichtet (§ 238 Abs. 1 Satz 1 HGB). Jedoch haben Einzelkaufleute anders als in Österreich ein Wahlrecht, sich von der Verpflichtung zur Führung von Büchern, von der Erstellung eines Inventars sowie von der Aufstellung eines Jahresabschlusses zu befreien (§ 241a iVm. § 242 Abs. 4 HGB; Rz. 29).
- 41 Die alleinige Buchführungspflicht, die in § 190 öUGB geregelt ist, ist von der Rechnungslegungspflicht zu unterscheiden (Rz. 145). Eine **Buchführungspflicht** für von der Rechnungslegungspflicht **ausgenommene Unternehmer** kann sich aus **abgabenrechtlichen Vorschriften** ergeben (zB für land- und forstwirtschaftliche Betriebe, § 125 öBAO; Rz. 179). Weiters ist § 189 öUGB auf bestimmte Vereine (mit mehr als 1 Mio. € Einnahmen oder Ausgaben pro Jahr, § 22 Abs. 1 öVerG) und Privatstiftungen (§ 18 öPSG) anzuwenden. Zur Buchführungspflicht inländischer Zweigniederlassungen (Rz. 134 und Rz. 175).
- 42 § 190 Abs. 1 öUGB entspricht der deutschen Bestimmung des § 238 Abs. 1 HGB. Es bestehen keine wesentlichen Unterschiede zwischen den Normen (Rz. 2). Abgabenrechtliches Pendant zu § 190 Abs. 1 öUGB sind §§ 131, 132a öBAO. Die Bestimmungen der öBAO enthalten zwar eigene steuerliche Buchführungsvorschriften, die Unterschiede zu § 190 Abs. 1 öUGB sind dennoch gering. Die deutschen Parallelbestimmungen zu §§ 131, 132a öBAO sind §§ 145, 146, 146a und 146b AO (Rz. 81, 118 ff.). Eine dem § 238 Abs. 2 HGB vergleichbare Dokumentations- und Archivierungspflicht für Geschäftsbriefe ergibt sich aus § 212 Abs. 1 öUGB.
- 43–59 Einstweilen frei.

B. Adressat, Inhalt und Verantwortungszuordnung (Abs. 1)

I. Kaufmann

1. Einzelkaufleute

- 60 Das Handelsrecht und mit ihm die handelsrechtliche Buchführungspflicht in § 238 knüpfen an die **Kaufmannseigenschaft** an, anders als das österreichische Recht (s. Rz. 125 ff.). Reformvorschläge zur Aufgabe des Kaufmannsbegriffs und dessen Ersetzung durch einen auch die freien Berufe einbeziehenden Unternehmerbegriff,

(Bydlinski, Handels- oder Unternehmensrecht als Sonderprivatrecht, 18; Hopt, AcP 183 [1983], 608, 672 ff.; Raisch, ZHR 154 [1990], 568; Schmidt in MünchKomm. HGB⁵, § 1 Rz. 4; Gesamtüberblick bei Siems, Kaufmannsbegriff und Rechtsfortbildung², 147 ff.)

zuletzt diskutiert mit den Entwürfen für das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (*Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, Beilage zu ZIP 2/2021, 23; Göbel, VGR 26 [2020], 28, 29), sind im deutschen Recht bislang nicht, auch nicht durch dieses Gesetz (MoPeG v. 10.8.2021, BGBl. I 2021, 3436), aufgegriffen worden. Für **natürliche Personen** ergibt sich die Kaufmannseigenschaft damit nur aus den Vorschriften der §§ 1–5 HGB.

Gewerbe als Grundvoraussetzung: Die Kaufmannseigenschaft setzt eine gewerbliche Betätigung voraus. Das folgt aus der Definition des Handelsgewerbes in § 1 Abs. 2 und den Voraussetzungen der Kann-Kaufmannseigenschaft in § 2 und des Rechtsscheins kraft Eintragung nach § 5. Eine Ausnahme von dieser Voraussetzung formuliert das Gesetz aus der Perspektive der steuerrechtlichen Einkunftsartenabgrenzung für Land- und Forstwirte in § 3, die die Kaufmannseigenschaft durch Eintragung erlangen können, wenn ihr Unternehmen nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert, es also keinem kleingewerblichen Unternehmen iSd. § 1 Abs. 2 entspricht. 61

Gewerblich ist jede selbständige und nachhaltige Betätigung, die nach überzeugender Auffassung auch ohne die Absicht der Gewinnerzielung am Markt im Wettbewerb mit anderen Unternehmen unternommen werden kann (*Merkt* in Hopt⁴², § 238 HGB Rz. 16; *Oetker* in Großkomm. HGB⁶, § 1 Rz. 39; *Ries* in Röhrich/Graf von Westphalen/Haas⁵, § 1 HGB Rz. 48; unentschieden zum Meinungsstand *Störk/Lewe* in Beck BilKomm.¹³, § 238 HGB Rz. 12). Nicht gewerblich ist jede vermögensverwaltende und jede freiberufliche Betätigung. Die Abgrenzung kann sich an der Kasuistik zum steuerrechtlichen Gewerbebegriff in § 15 Abs. 2 EStG (vgl. *Stapperfend* in HHR, § 15 EStG Rz. 1071 ff. [6/2022]) orientieren, ist aber nicht mit dieser verbunden (*Ries* in Röhrich/Graf von Westphalen/Haas⁵, § 1 HGB Rz. 21). Vom handelsrechtlichen Gewerbebegriff sind Land- und Forstwirte umfasst, anders als im Steuerrecht. 62

Einstweilen frei.

63–65

Handelsgewerbe ohne Eintragung: Die Kaufmannseigenschaft setzt keine Eintragung ins Handelsregister voraus. Kaufmann ist unabhängig von der Eintragung, wer ein Handelsgewerbe betreibt (§ 1 Abs. 2). Das ist nach § 1 Abs. 2 jeder Gewerbebetrieb, mit der Ausnahme solcher, die nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb nicht erfordern. Mit dieser doppelten Negation regelt das Gesetz die Vermutung des Erfordernisses einer kaufmännischen Organisation und damit eine Beweislastverteilung. Grundsätzlich lässt sich („Art und Umfang“) das **Erfordernis einer kaufmännischen Organisation** nicht allein quantitativ durch Umsatz- oder Gewinnschwellen bestimmen. Der Gesetzgeber hat aber selbst mit den Tatbestandsmerkmalen des § 241a eine weitere gesetzliche und typisierende Vermutung formuliert, die an Umsatz- und Gewinnschwellen anknüpft (s. § 241a Rz. 2). Da die Buchführung ein zentrales Element der kaufmännischen Organisation ist, können die dort genannten Umsatz- und Gewinnschwellen auch als Grenzwert für das Erfordernis der kaufmännischen Organisation herangezogen werden. 66

Eintragung im Handelsregister (sog. Kannkaufleute): Für solche gewerblichen Unternehmer, deren Betätigung sich nicht als Handelsgewerbe qualifiziert, die Kleingewerbetreibenden, setzt die Kaufmannseigenschaft eine Eintragung im Handelsregister nach § 2 voraus. Dieselbe Voraussetzung gilt für **Land- und Forstwirte**, die zusätzlich eine Betriebsart und -größe aufweisen, die einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert. Sie können dann nach § 3 eingetragen werden und sind Kaufmann. Weisen sie die erforderliche Betriebsgröße nicht auf, haben sie nach § 2 keine Berechtigung zur Eintragung. Werden sie dennoch eingetragen, sind sie Fiktivkaufmann nach § 5. Für den Fall der kleingewerblichen Land- und Forstwirte stellt sich die Frage, ob Rechtsfolge des § 5 auch eine handelsrechtliche Buchführungspflicht ist. Ein größerer Teil des Schrifttums lehnt eine Buchführungspflicht des Fiktivkaufmanns ab, unterscheidet dabei aber oft nicht vom Scheinkaufmann, der nur im Rechtsverkehr als Kaufmann auftritt, ohne dies zu sein. 67

ADS⁶, § 238 HGB Rz. 4; *Drüen* in HKMS³, § 238 HGB Rz. 4; *Merkt* in MPF Komm., Kap. 2 Rz. 7; *Störk/Lewe* in BeckBilKomm¹³, § 238 HGB Rz. 23.

68 Nach überzeugender Auffassung ist auch der Fiktivkaufmann buchführungspflichtig,

(*Hüttemann/Meinert*, BB 2007, 1436, 1438; *Pöschke* in Großkomm. HGB⁶, § 238 Rz. 8; *Schmidt* in MünchKomm. HGB⁵, § 5 Rz. 36; *Traut* in BeckOGK HGB, § 238 Rz. 14 [10/2022])

weil § 5 keinen Rechtsschein begründet, sondern die Kaufmannseigenschaft fingiert (*Oetker* in Großkomm. HGB⁶, § 5 Rz. 3).

69 **Freiberufler** können durch Eintragung die Kaufmannseigenschaft **nicht** erlangen, auch nicht über § 5 als Fiktivkaufmann. Diese Vorschrift setzt wie § 2 nach überzeugender Auffassung eine gewerbliche Betätigung im handelsrechtlichen Sinne voraus. Unter den handelsrechtlichen Gewerbebegriff fallen zwar die Betätigung als Land- und Forstwirt, nicht aber die freiberufliche Betätigung (*Hüttemann/Meinert*, BB 2007, 1436; *Oetker* in Großkomm. HGB⁶, § 5 Rz. 8; *Traut* in BeckOGK HGB, § 238 Rz. 13 [10/2022]; aA *Schmidt* in MünchKomm. HGB⁵, § 5 Rz. 25). Fehlerhaft eingetragene oder als (Schein-)Kaufleute auftretende Freiberufler sind daher nicht buchführungspflichtig.

70–72 Einstweilen frei.

2. Handelsgesellschaften und Genossenschaften

73 Den Kaufleuten gleichgestellt sind gem. § 6 Abs. 1 alle Handelsgesellschaften und diesen gleichgestellte Verbände. Sie unterliegen damit unabhängig von Art und Umfang ihrer Betätigung der Buchführungspflicht nach § 238. Dazu zählen

- die **Offene Handelsgesellschaft** und die **Kommanditgesellschaft**. Damit sind auch **vermögensverwaltende** und nach Inkrafttreten des MoPeG auch die dann zulässigen **Freiberufler-Personenhandlungsgesellschaften** buchführungspflichtig (§ 107 Abs. 1 idF des MoPeG),
- die **EWIV**, die nach § 1 EWIV-Ausführungsgesetz als Handelsgesellschaft gilt,
- die **GmbH** mit der **UG** (nach § 13 Abs. 3 GmbHG iVm. § 6 Abs. 1 HGB) und die **AG** (nach § 3 Abs. 1 AktG iVm. § 6 Abs. 1 HGB) mit der KGaA (nach § 278 Abs. 3, § 3 Abs. 1 AktG iVm. § 6 Abs. 1 HGB).

Für die **Genossenschaften** folgt die zur Buchführungspflicht führende Gleichstellung mit den Kaufleuten aus § 17 Abs. 2 GenG iVm. § 6 Abs. 2 HGB.

3. Vereine, Stiftungen und juristische Personen des öffentlichen Rechts

74 Bei allen anderen Verbänden ist im Einzelfall zu prüfen, ob sie durch ihre Betätigung die Voraussetzungen des Kaufmannsbegriffs erfüllen. Deshalb können insbes. **Vereine** und zwar sowohl eingetragene iSd. § 21 BGB als auch nichteingetragene iSd. § 54 BGB, **Stiftungen** und **juristische Personen des öffentlichen Rechts** buchführungspflichtig sein. Das setzt aber voraus, dass sie erstens ein Handelsgewerbe betreiben und dies zweitens in einer Art und einem Umfang tun, der das Erfordernis einer kaufmännischen Organisation begründet. Liegen diese Voraussetzungen vor, können auch Regie- und Eigenbetriebe der Kommunen und anderer Körperschaften sowie Anstalten des öffentlichen Rechts dem Grunde nach buchführungspflichtig nach § 238 sein (*Störk/Lewe* in Beck BilKomm.¹³, § 238 HGB Rz. 39). Dies gilt aber nur, wenn über § 263 keine vorrangigen anderen Rechnungslegungsvorschriften anwendbar sind (s. § 263 Rz. 2). Für **Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit** folgt die handelsrechtliche Buchführungspflicht aus § 172 VAG iVm. § 238 HGB.

4. GbR, Partnerschaft, PartGmbH

75 Die **Gesellschaft bürgerlichen Rechts** (GbR) ist kein Kaufmann und daher nicht buchführungspflichtig. Keine GbR, sondern buchführungspflichtige OHG sind hingegen Gesellschaften, die zwar im Rechtsverkehr als GbR teilnehmen, aber ein Handelsgewerbe betreiben. Die Qualifikation der OHG setzt keine Eintragung voraus. Das gilt nach Inkrafttreten des MoPeG auch für eingetragene GbR. Die Vorschrift des § 707a Abs. 3 Satz 1 BGB idF des MoPeG nimmt das Fehlen der Kaufmannseigenschaft von der Publizitätswirkung einer entsprechenden Anwendung des § 15 aus.

Zweiter Unterabschnitt Eröffnungsbilanz. Jahresabschluß (§§ 242–256a)

Erster Titel Allgemeine Vorschriften (§§ 242–245)

§ 242 Pflicht zur Aufstellung

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

Autor:

Prof. Dr. Klaus-Dieter *Drüen*, Ludwig-Maximilians-Universität München, Richter am Finanzgericht Düsseldorf
(Rz. 1–4, 26–55)

<p>A. Allgemeine Erläuterungen</p> <p>I. Regelungsgegenstand 1</p> <p>II. Bedeutung und Zweck 2</p> <p>III. Geltungsbereich und Verhältnis zu anderen Vorschriften 3</p> <p>IV. Rechtswicklung 4</p> <p>V. Blick nach Österreich 5</p> <p>B. Aufstellungspflichten</p> <p>I. Eröffnungsbilanz (Abs. 1 Satz 1)</p> <p>1. Begriff, Bedeutung und Gestaltungsform der Eröffnungsbilanz</p> <p style="padding-left: 20px;">a) Begriff der Eröffnungsbilanz 26</p> <p style="padding-left: 20px;">b) Bedeutung der Eröffnungsbilanz 28</p> <p style="padding-left: 20px;">c) Form der Eröffnungsbilanz 29</p> <p>2. Inhalt der Eröffnungsbilanz</p> <p style="padding-left: 20px;">a) Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen des Kaufmanns 30</p> <p style="padding-left: 20px;">b) Abgrenzung zum Privatvermögen 31</p> <p style="padding-left: 20px;">c) Vermögensausweis bei Personengesellschaften 32</p> <p>3. Maßgebender Zeitpunkt</p> <p style="padding-left: 20px;">a) Relativer „Beginn“ des Handelsgewerbes 33</p> <p style="padding-left: 20px;">b) Fallgruppen 34</p> <p>4. Entsprechende Anwendung der für den Jahresabschluss geltenden Vorschriften (Abs. 1 Satz 2) 38</p> <p>II. Jahresbilanz</p> <p>1. Rechtsnatur und rechtliche Bedeutung der Bilanz</p> <p style="padding-left: 20px;">a) Allgemeine Bedeutung 40</p> <p style="padding-left: 20px;">b) Handelsbilanz und Steuerbilanz (Maßgeblichkeitsgrundsatz) 42</p>	<p>2. Besonderheiten bei Einzelunternehmen ... 45</p> <p>3. Berichtigungen und Änderungen der Bilanz 46</p> <p>III. Gewinn- und Verlustrechnung (Abs. 2)</p> <p>1. Begriff und Funktion der Gewinn- und Verlustrechnung 48</p> <p>2. Inhalt der Gewinn- und Verlustrechnung .. 49</p> <p>C. Jahresabschluss (Abs. 3) 50</p> <p>D. Ausnahme von der Aufzeichnungspflicht (Abs. 4) 52</p> <p>E. Folgen der Verletzung der Aufstellungspflicht 54</p> <p>F. Rechtsvergleichende Bezüge im österreichischen Recht 56</p> <p>I. Allgemeine Erläuterungen 56a</p> <p>II. Aufstellungspflichten</p> <p>1. Eröffnungsbilanz</p> <p style="padding-left: 20px;">a) Begriff, Bedeutung und Gestaltungsform der Eröffnungsbilanz 58</p> <p style="padding-left: 20px;">b) Inhalt der Eröffnungsbilanz 60</p> <p style="padding-left: 20px;">c) Maßgebender Zeitpunkt 63</p> <p>2. Jahresbilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung</p> <p style="padding-left: 20px;">a) Allgemeines 69</p> <p style="padding-left: 20px;">b) Stichtag 70</p> <p style="padding-left: 20px;">c) Berichtigungen und Änderungen der Bilanz 72</p> <p>III. Geschäftsjahr 73</p> <p>IV. Schlussbilanz 74</p> <p>V. Jahresabschluss 75</p> <p>VI. Folgen der Verletzung der Aufstellungspflicht 76</p> <p>VII. Steuerliche Aspekte 77</p>
---	---

Schrifttum: *Döllerer*, Handelsbilanz und Steuerbilanz nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes, BB 1987 Beilage 12; *Krieger*, Der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerrechtliche Gewinnermittlung, in *Knobbe-Keuk/Klein/Moxter*, Handelsrecht und Steuerrecht, FS Georg Döllerer, 1988, 327; *Streim*, Ein Plädoyer für die Einheitsbilanz, BFuP 1990, 527; *Lauth*, Die steuerliche Denkweise als Ursache für fehlerhafte Handelsbilanzen, DStR 1992, 1447; *Rodewald*, Der maßgebliche Zeitpunkt für die Aufstellung von GmbH-Eröffnungsbilanzen, BB 1993, 1693; *Sarx*, Bilanzierungsfragen im Rahmen einer Gründungsbilanz/Eröffnungsbilanz, DStR 1991, 692; *Weber-Grellet*, Maßgeblichkeitsschutz und eigenständige Zielsetzung der Steuerbilanz, DB 1994, 288; *Drüen*, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz im Wechselspiel zwischen Gesetzgeber und Rechtsprechung, FR 2001, 992; *Hoffmann*, Eröffnungsbilanzen, StuB 2009, 867; *Richter*, BilMoG: Befreiung von der handelsrechtlichen Buchführungspflicht gem. § 241a HGB, FR 2009, 804; *Esser/Rübenstahl/Saliger/Tsambikakis*, Wirtschaftsstrafrecht, 2017; *Krumm*, Maßgeblichkeit des Handelsrechts und außerbilanzielle Korrekturen, FS Bundesfinanzhof, 2018, Bd. II 1457; *Traut*, Rechnungslegungsbefreiungen für Einzelkaufleute: Eine zeitpunktbezogene Betrachtung, DStR 2020, 2149 und 2211; *Wittig*, Wirtschaftsstrafrecht, 5. Aufl. 2020; *Euler*, Steuerbilanzen – Zur Erosion des Maßgeblichkeitsprinzips, in *Corporate Governance, Rechenschaft und Abschlussprüfung*, FS Hans-Joachim FS Böcking, 2021, 483; *Kahle*, Zur Zukunft des Maßgeblichkeitsgrundsatzes, in *Corporate Governance, Rechenschaft und Abschlussprüfung*, FS Hans-Joachim Böcking, 2021, 571.

A. Allgemeine Erläuterungen

I. Regelungsgegenstand

- 1 Die Vorschriften in § 242 Abs. 1 und 2 enthalten die **öffentlich-rechtliche Verpflichtung** (BGH v. 4.7.2017 – XI ZR 562/17, NJW 2017, 2986, 2988 = BGHZ 215, 172; *Icking*, Die Rechtsnatur des Handelsbilanzrechts, 2000, 166 ff.; *Ballwieser* in MünchKomm. HGB⁴, § 242 Rz. 1; *Drüen* in KKD¹⁰, § 242 HGB Rz. 2; *Knops*, ZIP 2021, 2470, 2479; *Kleindiek* in MünchKomm. BilR, § 242 HGB Rz. 1; *Pöschke* in Großkomm. HGB⁶, § 242 Rz. 2; *Ruppelt* in Häublein/Hoffmann-Theinert, § 242 HGB Rz. 3 f., 24; aA *Merkt* in Hopt⁴¹, Vor § 238 HGB Rz. 45: zwingendes Privatrecht der Kaufleute) des Kaufmanns zur Aufstellung bestimmter Informationsinstrumente. Es handelt sich um die Eröffnungsbilanz (EB), die Bilanz (Abs. 1) sowie die GuV (Abs. 2). Diese sind – wie auch der Begriff des JA (Abs. 3) – in § 242 jeweils legaldefiniert. Nach dem gesetzestechischen Verweis in Abs. 1 Satz 2 sind bestimmte Vorschriften, die sich im Rahmen des JA auf die Bilanz beziehen, auf die EB entsprechend anzuwenden. § 242 ist – wie § 238 zur handelsrechtlichen Buchführungspflicht – eine **Grundnorm zur handelsrechtlichen Aufstellungspflicht**. Inhaltlich muss die Aufstellungspflicht des § 242 als allgemeine **Rahmennorm für den JA** durch andere Normen und GoB (insbes. § 243 ff., § 252) konkretisiert werden. Die Bilanzaufstellung zu Beginn des Handelsgewerbes sowie zum Schluss eines jeden GJ ist auch ohne eine solche Verpflichtung aus Gründen der **Selbstinformation** und **Selbstkontrolle** im Interesse des Kaufmanns. Durch die Aufstellungsverpflichtung wird der Kaufmann jedoch im Interesse des Gläubigerschutzes zur Selbstinformation und Selbstkontrolle verpflichtet (zu den Funktionen auch *Kleindiek* in MünchKomm. BilR, § 242 HGB Rz. 4 f.). Wie bei der laufenden Buchführung (dazu *Drüen* in HKMS³, § 238 HGB Rz. 23) ist die Selbstinformation des Kaufmanns durch die „Auftaktbilanzierung“ des im Unternehmen eingesetzten Vermögens und der Schulden ein Instrument der Gläubigerschutzfunktion der Rechnungslegung. Zu weiteren Auswirkungen dieser Verpflichtung in anderen Rechtsgebieten s. Rz. 41 ff.

II. Bedeutung und Zweck

- 2 § 242 steht im engen sachlichen Zusammenhang mit den Bestimmungen des § 238 Abs. 1 einerseits und des § 264 Abs. 2 andererseits. Die Verpflichtung zur Buchführung nach § 238 Abs. 1 soll gewährleisten, dass der Kaufmann – ebenso wie ein sachverständiger Dritter innerhalb angemessener Zeit – einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage seines Unternehmens gewinnen kann, wobei „Lage des Unternehmens“ in einem umfassenden Sinne zu verstehen ist (zu diesem Begriff s. ADS⁶, § 264 Rz. 60 ff.). § 242 bezweckt die Komprimierung dieser Informationen hinsichtlich der Bilanz jeweils auf einen bestimmten **Stichtag**, und zwar auf den Zeitpunkt des Beginns des Handelsgewerbes (EB) und jeweils auf den Schluss eines GJ (Bilanz) sowie hinsichtlich der GuV auf das (jeweils) ganze **GJ**. Zwar fehlt in § 242 der Hinweis auf die „Lage des Unternehmens“ wie in § 238 Abs. 1

Satz 1; diese Zielvorstellung ergibt sich aber mittelbar daraus, dass die Informationen für den Abschluss nur über die Buchführung gewonnen werden können. Dahinter steht der chronologische Ablauf der Wirtschaftspraxis, dem der Aufbau des Dritten Buches des HGB mit der Abfolge „vom Anfang zum Ende“ folgt (*Merkt* in Hopt⁴¹, Vor § 238 HGB Rz. 27), wonach der JA aus der laufenden Buchführung zu entwickeln ist. Daher hat – neben der Buchführung – auch der JA einen **Einblick in die Lage des Unternehmens** zu gewährleisten. Dieser Einblick ist jedoch zwangsläufig auf den Umfang beschränkt, der bei einer Stichtagsbetrachtung möglich ist. Bei der Ableitung der Zwecksetzung der § 242 Abs. 1 und 2 kann auch auf § 264 Abs. 2 zurückgegriffen werden, der für Kapitalgesellschaften einen qualifizierten Einblick verlangt, und zwar, dass der JA von Kapitalgesellschaften – einschließlich Anhang – unter Beachtung der GoB ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt. Aus der für die in § 242 angesprochenen Nicht-Kapitalgesellschaften fehlenden Verpflichtung zur Aufstellung eines Anhangs lässt sich im Umkehrschluss ableiten, dass die Darstellung der Lage des Unternehmens iSd. § 238 Abs. 1 Satz 1 nur insoweit erforderlich ist, als dies ohne die für Kapitalgesellschaften obligatorischen Anhangserläuterungen unter Zugrundelegung der Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisvorschriften für alle Kaufleute möglich ist. Die klare Trennung der Vorschrift in § 242 über die Aufstellungspflicht, die für alle Kaufleute gilt, von der entsprechenden Vorschrift in § 264 für **Kapitalgesellschaften** macht deutlich, dass das Gesetz für Kapitalgesellschaften weitergehendere Anforderungen als für die übrigen Kaufleute stellt. Dieser Umstand ist bei der Auslegung des § 242 zu berücksichtigen (*Pöschke* in Großkomm. HGB⁶, § 242 Rz. 3), denn § 242 verlangt nicht „die Tiefe des § 264“, sondern bezweckt eine an allgemeinen Grundsätzen (insbes. der Bilanzwahrheit) orientierte Darstellung (*Ruppelt* in Häublein/Hoffmann-Theinert, § 242 HGB Rz. 36).

III. Geltungsbereich und Verhältnis zu anderen Vorschriften

Die Pflichten aus § 242 werden durch andere Normen und GoB (insbes. §§ 243 ff., § 252) konkretisiert (s. Rz. 1) und betreffen **alle Kaufleute** iSd. § 1 Abs. 2 ff. (mit Ausnahme des Fiktivkaufmanns kraft Eintragung nach § 5 HGB, *Drüen* in HKMS³, § 238 HGB Rz. 6; *Merkt* in Hopt⁴¹, § 238 HGB Rz. 8). Anknüpfungspunkt für die Vorschrift ist die **Kaufmannseigenschaft** (s. im Einzelnen § 238 Rz. 2 ff.). Die Gesetzessprache mit dem generischen Maskulinum „jeder Kaufmann“ ist noch unempfindlich gegenüber „gender“-Spracherwartungen und für den Kreis der Abschlusspflichtigen ist das Geschlecht (natürlich) rechtlich ohne Belang. Ausgenommen von der **Aufstellungspflicht als Kaufmannspflicht** sind nach § 242 Abs. 4 Satz 1 Einzelkaufleute, die die Schwellenwerte des § 241a Satz 1 HGB nicht überschreiten (s. Rz. 52 f.). Aus der höchstpersönlichen Pflicht des Inhabers eines Einzelunternehmens ergibt sich zugleich seine zivil- und strafrechtliche Verantwortlichkeit für die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung (*Förschle/Kropp/Roland* in Deubert/Förschle/Störk, Sonderbilanzen⁶, B Rz. 19). Zum Einsatz von Hilfspersonen zur Erfüllung der Aufstellungspflichten s. Rz. 41. Die **Aufstellung und Feststellung** des JA sind kompetenzrechtlich zu unterscheiden (näher *Pöschke* in Großkomm. HGB⁶, § 242 Rz. 16 f.). Die Aufstellung der Jahresbilanz fällt bei Personengesellschaften in den alleinigen Zuständigkeitsbereich der geschäftsführenden Gesellschafter. Ihre Feststellung ist dagegen ein Grundlagengeschäft, das vorbehaltlich einer anderweitigen Regelung im Gesellschaftsvertrag des Einverständnisses aller Gesellschafter – bei der KG auch der Kommanditisten – bedarf (BGH v. 29.3.1996 – II ZR 263/94, BGHZ 132, 263).

IV. Rechtsentwicklung

§ 242 wurde – wie die anderen Vorschriften des Dritten Buches – durch das BiRiLiG v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2355) mit Wirkung ab 1.1.1986 eingeführt. Die Fassung gilt seither unverändert, nur durch das BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102) wurde mit Wirkung vom 29.5.2009 in Abs. 4 die Ausnahme von der Aufzeichnungspflicht beim Eingreifen von § 241a eingeführt (s. Rz. 30).

V. Blick nach Österreich

- 5 § 193 öUGB regelt die Verpflichtung zur Aufstellung einer **Eröffnungsbilanz und der Jahresbilanz**, die **Bestandteile des Jahresabschlusses**, die **Dauer des Geschäftsjahres**, die jeweiligen **Aufstellungsfristen** sowie die Berichtssprache (deutsch) und -währung (Euro). Die **deutsche Parallelbestimmungen** in § 242 HGB ist nur teilweise inhaltsgleich zu § 193 öUGB (vgl. dazu Rz. 1), da § 193 Regelungen enthält, die sich im HGB an anderer Stelle befinden. Die Anordnung, dass der JA nach den GoB aufzustellen ist, ist in § 243 Abs. 1 HGB geregelt; die Anordnung, wonach die Dauer des GJ zwölf Monate nicht überschreiten darf, in § 240 Abs. 2 HGB; Berichtssprache und Währung in § 244 HGB (zur Berichtssprache s. § 244 Rz. 30, zur Währung s. § 244 Rz. 31).
 - 6 Die Regelung in § 242 Abs. 1 HGB zur **Eröffnungsbilanz** entspricht inhaltlich § 193 Abs. 1 öUGB. Die Aufstellung der Eröffnungsbilanz ist eine Verpflichtung, deren Nichteinhaltung weder in Österreich noch in Deutschland unmittelbar sanktioniert wird. Bei **Kapitalgesellschaften** und **kapitalistischen Personengesellschaften** bestehen jedoch **Zwangsstrafen** zur Befolgung der Aufstellungs- und Offenlegungspflichten des Jahres- und Konzernabschlusses (§ 283 Abs. 1 öUGB; Rz. 76, **ähnlich in Deutschland**, vgl. Rz. 54). **Steuerlich** kann die Verletzung der Aufstellungspflicht die Abgabenbehörde zur **Schätzung der Abgaben** berechtigen (Rz. 81; **ebenso in Deutschland**, vgl. Rz. 55). Die in § 193 Abs. 1 öUGB enthaltene Anordnung, dass der JA nach den GoB aufzustellen ist, findet sich im HGB in § 243 Abs. 1.
 - 7 Eine Frist bzw. ein Zeitraum für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz besteht für Einzelunternehmer und Personengesellschaften nicht. Die Fristenregelung für die Aufstellung des JA (**neun Monate** gem. § 193 Abs. 2 öUGB; **fünf Monate** gem. § 222 Abs. 1 öUGB) ist nicht analog auf die Eröffnungsbilanz anzuwenden. Nach überwiegender Ansicht in Österreich ist die Eröffnungsbilanz **innerhalb** der einem **ordentlichen Geschäftsbetrieb entsprechenden Zeit** aufzustellen; dabei wird ein Zeitraum von **drei Monaten, höchstens aber fünf Monate**, vertreten (vgl. Rz. 68). In **Deutschland** beträgt die Frist für Kapitalgesellschaften und ihnen gleichgestellte Personenhandelsgesellschaften iSd. § 264a HGB drei Monate; für andere Unternehmer ist sie einzelfallabhängig festzulegen (vgl. Rz. 39).
 - 8 Die **Bestandteile des Jahresabschlusses**, nämlich Bilanz und GuV, sind in Österreich und Deutschland ident (§ 242 Abs. 3 HGB; § 193 Abs. 4 öUGB).
 - 9 Die Anordnung in § 193 Abs. 3 öUGB, dass die **Dauer des Geschäftsjahres** zwölf Monate nicht überschreiten darf, findet sich im HGB in § 240 Abs. 2 Satz 2. Für den Schluss des GJ hat der Unternehmer den **Jahresabschluss** aufzustellen. Die Regelung in § 193 Abs. 2 öUGB entspricht § 242 Abs. 2 HGB, wobei nach österreichischer Rechtslage der Unternehmer der Verpflichtung innerhalb der **ersten neun Monate des folgenden Geschäftsjahres** nachzukommen hat. Demgegenüber hat die Aufstellung nach deutscher Rechtslage innerhalb der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit zu erfolgen (§ 240 Abs. 2, § 243 Abs. 3 HGB).
 - 10 Die Befreiung von Einzelunternehmen, die bestimmte Umsatzschwellen nicht überschreiten, ergibt sich in Österreich aus § 189 Abs. 1 Z 3 öUGB (vgl. dazu § 238 Rz. 143 ff.).
 - 11 **Berichtssprache** und **Währung** werden in § 193 Abs. 4 öUGB geregelt, in Deutschland in § 244 HGB (zur Berichtssprache s. § 244 Rz. 30, zur Währung s. § 244 Rz. 31).
- 12–25 Einstweilen frei.

B. Aufstellungspflichten

I. Eröffnungsbilanz (Abs. 1 Satz 1)

1. Begriff, Bedeutung und Gestaltungsform der Eröffnungsbilanz

a) Begriff der Eröffnungsbilanz

- 26 Abs. 1 Satz 1 regelt mit der „Eröffnungsbilanz“ eine besondere **Bilanzart**. Bilanzen lassen sich nach ihrem Zeitpunkt in EB und Schlussbilanz, nach der abgebildeten Periode in Jahres-, Halbjahres- und Quartalsbilanzen, nach dem Bilanzierungsanlass in Jahres- und Sonderbilanzen (zB bei Gründung,

Umwandlung oder Auseinandersetzung; dazu eingehend *Deubert/Förschle/Störk*, Sonderbilanzen⁶: von der Gründungsbilanz bis zur Liquidationsbilanz), nach den einbezogenen Unternehmen in Einzel- und Konzernbilanzen sowie nach der Rechtsgrundlage in Handels- und Steuerbilanzen (s. Rz. 42 ff.) unterteilen (*Merkt* in *Hopt*⁴¹, § 242 HGB Rz. 7). Allgemein ist eine Bilanz eine Übersicht über die positiven und negativen Vermögenswerte zu einem bestimmten Stichtag. Das Wort Bilanz stammt von dem lateinischen „bilanx“, zusammengesetzt aus „bis“ (zweifach, doppelt) und „lanx“ (Waagschale), das sich im italienischen „bilancia“ (Waage, Gleichgewicht) wiederfindet. Der Bilanz liegt demnach das Bild zweier ausgeglichener Waagschalen zugrunde.

Abs. 1 Satz 1 enthält eine **Legaldefinition des Begriffs „Eröffnungsbilanz“** (dazu *Hoffmann*, StuB 2009, 867; *Sarx*, DStR 1991, 692). Die Eröffnungsbilanz ist demnach ein Abschluss des Kaufmanns (s. Rz. 3), der zu Beginn seines Handelsgewerbes das Verhältnis „seines“ Vermögens und „seiner“ Schulden darzustellen hat. Der Begriff der EB bedarf näherer Erläuterungen, weil er als „Abschluss am Anfang“ wie ein Selbstwiderspruch klingt. Terminologisch klingt es widersprüchlich, „zu Beginn“ des Handelsgewerbes von einem „Abschluss“ zu sprechen. Indessen ist der Begriff „Abschluss“ weniger temporal als vielmehr im Sinne einer logischen Reihenfolge zu verstehen. Demnach stellt die EB den Abschluss der rechnungslegungsbezogenen Arbeiten (zB Eröffnungsinventur) zu Beginn eines Handelsgewerbes dar (s. Rz. 33 ff.). Ferner ist die Verwendung des Ausdrucks „Verhältnis“ unglücklich. Die Bilanz setzt die einzelnen Bilanzposten nicht in Beziehung (ins „Verhältnis“) zueinander. Aus ihr ergibt sich insbes. nicht für den einzelnen Vermögensgegenstand, ob dieser (aus Eigenkapital) eigenfinanziert oder aber durch Kreditaufnahme fremdfinanziert ist. Das „Verhältnis“ von Vermögen und Schulden ist vielmehr nur global auszuweisen. Exakter wäre es, wie bei der GuV in Abs. 2, von einer **Gegenüberstellung** zu sprechen (so bereits *Barth*, Die Jahresbilanz der Unternehmung, 1950, 13). Den beiden sprachlichen Ungenauigkeiten sollte indessen keine Bedeutung beigemessen werden, weil das, was damit umschrieben wird, aufgrund jahrzehntelanger Übung bekannt ist.

b) Bedeutung der Eröffnungsbilanz

Die EB bildet den **Ausgangspunkt** der handelsrechtlichen (wie auch steuerrechtlichen) Gewinnermittlung für das erste (Rumpf-)GJ. Die in der EB verwendeten Bewertungsmethoden haben dabei aus Gründen des **Stetigkeitsgebots** des § 252 Abs. 1 Nr. 6 für die folgenden GJ Bedeutung. Steuerrechtlich schreibt § 60 Abs. 1 Satz 1 EStDV dem Steuerpflichtigen ausdrücklich vor, im Falle der Eröffnung eines Betriebs eine Abschrift der EB der Finanzbehörde einzureichen. Die Verletzung dieser steuerrechtlichen Pflichten sanktionieren die §§ 162, 328 ff. AO. Für die EB besteht weder für Nicht-Kapitalgesellschaften noch für Kapitalgesellschaften eine **Prüfungspflicht**. Dieses ergibt sich bereits aus dem Wortlaut des § 316 Abs. 1 Satz 1, der als Prüfungsgegenstand nur auf den JA (und den Lagebericht) abstellt. Zudem treten bei Neugründungen die Rechtsfolgen einer Überschreitung der Größenkriterien des § 267 Abs. 2 und 3 nach der ausdrücklichen Formulierung in § 267 Abs. 4 Satz 2 erst am ersten Abschlussstichtag nach der Neugründung ein. Eine Ausnahme bildete die Prüfungspflicht der (früheren) DM-EB nach § 33 Abs. 1 Satz 1 DMBilG.

c) Form der Eröffnungsbilanz

Liegt der Bilanz das Bild zweier ausgeglichener Waagschalen zugrunde (s. Rz. 4), so wird die Vermögensübersicht im Einklang damit üblicherweise in **Kontoform** dargestellt, für bestimmte Gesellschaften ist diese Form sogar zwingend (§ 266 Abs. 1 Sätze 1–3). Auf der linken Seite der Bilanz – der Aktivseite – werden die positiven Vermögenswerte (Aktiva), auf der rechten Seite – der Passivseite – die Schulden und sonstigen Belastungen (Passiva) aufgeführt. Die Differenz zwischen Aktiv- und Passivposten bildet das Kapital als reine Saldogröße. Das Kapital ist der rechnerische Ausgleichsposten, der das „Gleichgewicht“ beider Bilanzseiten herstellt. Es erscheint im Regelfall, wenn die positiven Vermögenswerte die negativen übersteigen, auf der Passivseite. Übersteigen ausnahmsweise die Schulden und Belastungen den Wert der Aktivposten (bilanzielle Überschuldung), so ist der Differenzbetrag auf der Aktivseite (negatives Kapitalkonto) auszuweisen. Auf diese Weise wird erreicht, dass die Bilanz stets ausgeglichen ist. Die Summe der Aktiva muss per definitionem der Summe der Passiva entsprechen (sog. Bilanzgleichung). Die Passivseite zeigt die Herkunft der finanziellen Mittel (Eigen- oder Fremdkapital), die Aktivseite die Verwendung der Mittel (Anlage- und Umlaufvermögen). Gerade für die EB ist frag-

lich, ob sie neben der in § 266 für Kapitalgesellschaften vorgeschriebenen **Kontoform** auch in **Staffelform** aufgestellt werden kann und ob Kapitalgesellschaften auch insoweit zwingend die Gliederungsvorschriften des § 266 zu beachten haben. Zwar gilt § 266 ausdrücklich nur für den JA; dies ergibt sich aus seiner Stellung im Zweiten Abschnitt, Erster Unterabschnitt des HGB. Trotzdem kann für die EB (von Kapitalgesellschaften) aus dem Sachzusammenhang als Ausgangspunkt für die folgenden JA nur eine Gliederung in Kontoform nach § 266 gelten. Für Nicht-Kapitalgesellschaften dagegen ist eine bestimmte Mindestgliederung der Bilanz nicht vorgeschrieben, so dass, sofern die Rechnungslegungsvorschriften für Kapitalgesellschaften nicht sinngemäß anzuwenden sind (wie zB nach § 5 Abs. 1 Satz 2 PublG), auch die Staffelform zulässig ist (*Ballwieser* in MünchKomm. HGB⁴, § 242 Rz. 16; *Drüen* in KKD¹⁰, § 242 HGB Rz. 1a), die allerdings in der Bilanzierungspraxis nicht verbreitet ist.

2. Inhalt der Eröffnungsbilanz

a) Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen des Kaufmanns

- 30 Der Kaufmann hat nach § 242 Abs. 1 Satz 1 „sein Vermögen“ und „seine Schulden“ in der Bilanz auszuweisen. Bei der Aufstellung ist darum bereits die personale Vermögenszuordnung zu beurteilen, die sich aus den Regelungen zur subjektiven Zurechnung von Vermögensgegenständen und Schulden in § 246 Abs. 1 Sätze 2 und 3 ergibt (*Henrichs* in MünchKomm. BilR, § 247 HGB Rz. 1, 6). Die **subjektive Zurechnung** zum Vermögen des Kaufmanns ist eine Frage der konkreten Bilanzierungsfähigkeit (*Dicken/Hensler*, Bilanzrecht², Rz. 339 ff.). Die Vermögenszuordnung im Sinne einer „Vermögenszugehörigkeit“ (*Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht⁹, 68) setzt die bestehende Vermögenseigenschaft voraus. Erst wenn feststeht, dass ein Vermögensgegenstand iSd. § 246 Abs. 1 Satz 1 existiert, kann über seine persönliche Zurechnung entschieden werden (vgl. *Braun* in Kölner Komm. RLR, § 246 HGB Rz. 8, 10). Erst nachdem das Was der Aktivierung feststeht, ist über die Frage des *bei wem* zu befinden. Insoweit ist die persönliche Zurechnung eine nachgeordnete Aktivierungsvoraussetzung. Dabei hat der Kaufmann in seiner Bilanz nach hM nur das **Betriebsvermögen**, nicht dagegen auch das **Privatvermögen** auszuweisen (*Ballwieser* in MünchKomm. HGB⁴, § 246 Rz. 11; *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch⁵, Kap. A Rz. 80). Diese Auffassung kann sich ua. auf den Wortlaut der Vorschrift in Abs. 1 Satz 1 stützen, der in Bezug auf den Kaufmann von „seinem“ Vermögen und „seinen“ Schulden spricht (*Drüen* in KKD¹⁰, § 242 HGB Rz. 1b; *Merkt* in Hopt⁴¹, § 246 HGB Rz. 24). Gemeint sind damit das Vermögen und die Schulden des Kaufmanns gerade in seiner Eigenschaft als Kaufmann, und nicht als Privatperson. Auf den möglichen Haftungszugriff der Gläubiger auf das Privatvermögen des Kaufmanns und ihre Befriedigung wegen Geschäftsschulden daraus kommt es für den Bilanzausweis nicht an.

b) Abgrenzung zum Privatvermögen

- 31 Aus diesem Grund ist idR eine Abgrenzung des Betriebsvermögens vom Privatvermögen vorzunehmen, die unter Zugrundelegung der wirtschaftlichen Betrachtung zu erfolgen hat. Einer solchen Abgrenzung bedarf es nur dann nicht, wenn der Kaufmann aus Gründen der **Rechtsform** – zB bei Kapitalgesellschaften – kein handelsrechtlich relevantes Privatvermögen haben kann (*Böcking/Gros/Wirth* in EBJSt⁴, § 246 HGB Rz. 9; *Merkt* in Hopt⁴¹, § 246 HGB Rz. 24). Im Übrigen ist die Abgrenzung zwischen Betriebs- und Privatvermögen in den Fällen unproblematisch, in denen Vermögensgegenstände ihrer Art nach eindeutig der betrieblichen oder privaten Sphäre zuzurechnen sind. Das gilt bspw. bei einer nur betrieblich nutzbaren (und auch genutzten) Maschine eines Einzelkaufmanns (*Merkt* in Hopt⁴¹, § 246 HGB Rz. 24). Problematisch ist eine Abgrenzung zwischen Betriebs- und Privatvermögen immer dann, wenn Vermögensgegenstände oder Schulden aufgrund einer bewussten Entscheidung des Kaufmanns, dh. eines **Widmungsaktes**, einer der beiden Sphären zugeordnet werden müssen (*Böcking/Gros* in EBJSt⁴, § 242 HGB Rz. 4). Dem (subjektiven) Widmungsakt ist zu folgen, wenn nicht ausnahmsweise besondere (objektive) Umstände eine andere Beurteilung erfordern. Dies kann zB dann geboten sein, wenn der Kaufmann einen Vermögensgegenstand in die EB (oder eine Schlussbilanz) einstellen will, der aber seiner Art nach tatsächlich nicht unternehmerisch genutzt werden kann (*Ballwieser* in MünchKomm. HGB⁴, § 242 Rz. 10). Beim Einzelunternehmer liefern insoweit die von Finanzverwaltung und Steuerrechtsprechung entwickelten Grundsätze für einheitlich und ge-

mischt genutzte Wirtschaftsgüter praktikable Anhaltspunkte (vgl. R 4.2 EStR 2012); grds. kommt es jedoch für die handelsrechtliche Bilanzierungsfähigkeit auf den entsprechenden Widmungsakt an.

c) Vermögenausweis bei Personengesellschaften

Auch der Steuerbilanz (s. Rz. 42 ff.) liegt die Abgrenzung des auszuweisenden Betriebsvermögens vom Privatvermögen zugrunde, wobei die Trennlinie nicht immer gleich verläuft. **Bei Personengesellschaften** sind zwei wesentliche Abweichungen von der steuerrechtlichen Behandlung zu beachten: Zunächst ist das steuerliche **Sonderbetriebsvermögen** handelsrechtlich nicht bilanzierungsfähig (*Böcking/Gros/Oser* in EBS⁴, § 264c HGB Rz. 24; *G. Roth* in Heidel/Schall³, § 242 HGB Rz. 9). Anders als die Steuerbilanz erstreckt sich die Handelsbilanz daher nur auf das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft (*Böcking/Gros/Wirth* in EBS⁴, § 246 HGB Rz. 9; *Krumm* in Brandis/Heuermann, § 5 EStG Rz. 94, 143 [12/2021]; *Stöber* in BeckOGK HGB, § 247 Rz. 69 [12/2021]). Handelsrechtlich trifft die Personengesellschaft keine Bilanzierungspflicht für im Eigentum eines oder mehrerer Gesellschafter stehende Vermögensgegenstände, auch wenn sie von der Personengesellschaft genutzt werden. Im Steuerrecht soll die Buchführungspflicht für Sonderbetriebsvermögen dagegen nicht dem einzelnen Gesellschafter, sondern der Personenhandelsgesellschaft obliegen (BFH v. 23.10.1990 – VIII R 142/85, BStBl. II 1991, 401; R 4.2 Abs. 2 EStR 2012; dagegen *Drüen* in TK, § 141 AO Rz. 3a [9/2020] mwN). Ferner kommt es für die Handelsbilanz bei Gesamthandsvermögen – im Gegensatz zur steuerrechtlichen Bilanzierung (zB BFH v. 30.6.1987 – VIII R 353/82, BStBl. II 1988, 418, 420) – nicht darauf an, ob Vermögensgegenstände (tatsächlich) betrieblich genutzt werden (*Stöber* in BeckOGK HGB, § 247 Rz. 69 [12/2021]). Entscheidend ist die Zugehörigkeit zum Gesamthandsvermögen und damit die Haftungswirkung für die Gesamthandsgläubiger (so auch IDW, Zur Bilanzierung von Personenhandels-gesellschaften, St/HFA 2/1993, WPg 1994, 22). Die Abschaffung des Gesamthandsprinzips im Zivilrecht durch das am 1.1.2024 in Kraft tretende Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschafts-rechts (MoPeG) v. 10.8.2021 mag zwar trotz nicht beabsichtigter Auswirkungen auf die transparente Mitunternehmerbesteuerung (vgl. BT-Drucks. 19/27635, 107; BT-Drucks. 19/31105, 6) steuerrechtliche Folgefragen aufwerfen (*Wichmann*, Stbg. 2022, 81, 86 ff., 88; *Heize*, DStR 2020, 2107, 2110; *Prinz*, DB 2021, 914, 918; aA *Möhlenbrock/Haubner*, FR 2022, 53, 54 f.; *Stöber*, GmbHR 2022, 967), bekräftigt aber nur die Bilanzierungszuständigkeit der Personengesellschaft für ihr Vermögen.

3. Maßgebender Zeitpunkt

a) Relativer „Beginn“ des Handelsgewerbes

Die EB ist „zu Beginn“ des Handelsgewerbes aufzustellen (§ 242 Abs. 1 Satz 1). Dieser Zeitpunkt lässt sich nicht generell festlegen, vielmehr gelten für verschiedene Fallgruppen spezifische, in ihrer jeweiligen Natur begründete Zeitpunkte für die Aufstellung einer EB. Der „Beginn“ des Handelsgewerbes ist relativ, so dass nach **Kaufmannsart** (Ist-, Kann- oder Formkaufmann) und nach gewählter **Rechtsform** zu differenzieren ist (*Drüen* in KKD¹⁰, § 242 HGB Rz. 1a).

b) Fallgruppen

Bei **Ist-Kaufleuten** (§ 1 Abs. 1) beginnt das Handelsgewerbe zu dem Zeitpunkt, zu dem sie ihren Geschäftsbetrieb aufnehmen (*Drüen* in KKD¹⁰, § 242 HGB Rz. 1a; *Kleindiek* in BeckOGK HGB, § 242 Rz. 22 [6/2022]). Dieser Zeitpunkt muss sich immer mit dem Zeitpunkt des Beginns der vollkaufmännischen Tätigkeit decken, weil letzterer bereits mit den ersten nach außen gerichteten Vorbereitungshandlungen angenommen wird. Zum Teil wird dem Kaufmann ein Ermessensspielraum bei der Festlegung des Zeitpunkts zwischen dem Abschluss der Vorbereitungsphase und der Erfüllung der Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 zugebilligt (*Noodt* in Haufe BilKomm.¹³, § 242 HGB Rz. 3). In der Praxis kann es – zB bei umfangreichen **Vorbereitungshandlungen** – durchaus sinnvoll erscheinen, die EB erst zu dem Zeitpunkt aufzustellen, zu dem die Vorbereitungshandlungen im Wesentlichen abgeschlossen sind. Allerdings können auch durch Vorbereitungshandlungen buchungspflichtige Geschäftsvorfälle anfallen (*Hoffmann/Lüdenbach*, NWB Komm. Bilanzierung¹⁴, § 242 HGB Rz. 5 f.). Der Beginn wird zum Teil als der Zeitpunkt verstanden, an dem der erste (nach außen gerichtete) Geschäftsvorfall zu verzeichnen war (*Kirsch* in *Kirsch*, Rechnungslegung, § 242 HGB Rz. 36 [3/2020]). Insgesamt ist die EB

spätestens dann aufzustellen, wenn der erste Geschäftsvorfall, der sich auf die GuV auswirkt, anfällt, weil anderenfalls die Vollständigkeit der Erfassung der ergebniswirksamen Geschäftsvorfälle gefährdet wäre. Bei **Kann-Kaufleuten** (§§ 2, 3) beginnt das Handelsgewerbe hingegen erst zum Zeitpunkt der Eintragung ins Handelsregister (*Drüen* in KKD¹⁰, § 242 HGB Rz. 1a; *Kirsch/Harms/Siegel* in BKT, § 242 HGB Rz. 32 [7/2020]; *G. Roth* in *Heidel/Schall*³, § 242 HGB Rz. 4), weil die Eintragung bei ihnen konstitutive Wirkung entfaltet (*Kleindiek* in *BeckOGK HGB*, § 242 Rz. 22 [6/2022]).

- 35 Im Falle des Entstehens einer Personenhandelsgesellschaft durch **Eintritt** einer weiteren Person in das Unternehmen eines Einzelunternehmers ist auf diesen Zeitpunkt eine EB aufzustellen. Ein Gesellschafterwechsel bei Personenhandelsgesellschaften begründet handelsbilanzrechtlich jedoch keine Verpflichtung zur Aufstellung einer EB (*Ballwieser* in *MünchKomm. HGB*⁴, § 242 Rz. 2; *Böcking/Gros* in *EBJS*⁴, § 242 HGB Rz. 5; *Noodt* in *Haufe BilKomm.*¹³, § 242 HGB Rz. 5; *Störk/Lewe* in *Beck BilKomm.*¹³, § 242 HGB Rz. 4; *G. Roth* in *Heidel/Schall*³, § 242 HGB Rz. 5).
- 36 Bei **Formkaufleuten** (§ 6), insbes. Kapitalgesellschaften, ist der Aufstellungszeitpunkt der EB umstritten. Grund hierfür ist, dass die Kapitalgesellschaft verschiedene Gründungsstadien durchlebt, bis sie erst mit ihrer Eintragung ins Handelsregister (ohne Rücksicht auf die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2) allein kraft ihrer Rechtsform zum Kaufmann wird (zB § 13 Abs. 3 GmbHG; § 3 Abs. 1 AktG). Da die Kapitalgesellschaft erst mit ihrer Eintragung ins Handelsregister entsteht (zB § 11 Abs. 1 GmbHG; § 41 Abs. 1 AktG) wird in der Literatur teilweise vertreten, dass die EB erst auf den Stichtag der Eintragung durch die eingetragene Kapitalgesellschaft zu erstellen ist (*Kleindiek* in *MünchKomm. BilR*, § 242 HGB Rz. 23; *Kahle/Wildermuth* in *HKMS*³, § 242 HGB Rz. 26). Es erscheint allerdings wenig sachgerecht, auf den zufälligen und nicht im Einflussbereich der Gesellschafter liegenden Zeitpunkt der Handelsregister-Eintragung abzustellen (*Drüen* in *KKD*¹⁰, § 242 HGB Rz. 1a; vgl. *Hachenburg*⁷, § 41 GmbHG Rz. 14; *Rodewald*, BB 1993, 1693, 1694 f.). Zudem sprechen pragmatische Gründe gegen ein Abstellen auf die Handelsregister-Eintragung, weil dieser Zeitpunkt aus der Sicht der eröffnungsbilanzpflichtigen Kapitalgesellschaft nur schwierig vorhersehbar ist. Richtig erscheint es daher, auf den Zeitpunkt abzustellen, ab dem die **Vorgesellschaft** ihre Geschäftstätigkeit aufnimmt (*Drüen* in *KKD*¹⁰, § 242 HGB Rz. 1a). Wird die im Entstehen befindliche Kapitalgesellschaft bereits vor Abschluss ihres notariell beurkundungspflichtigen Gesellschaftsvertrags tätig (zB § 2 Abs. 1 Satz 1 GmbHG), handelt es sich um eine sog. Vorgründungsgesellschaft. Diese ist, sofern sie ein Handelsgewerbe iSd. § 1 Abs. 2 betreibt, OHG, und hat als solche auf den Stichtag des Beginns ihres Handelsgewerbes eine EB aufzustellen (*Kleindiek* in *BeckOGK HGB*, § 242 Rz. 24 [6/2022]). Aufgrund der Rspr. des BGH zur Vorbelastungshaftung der Gesellschafter einer Vor-GmbH (dh. einer werdenden GmbH vom Beurkundungszeitpunkt des Gesellschaftsvertrags bis zur Eintragung ins Handelsregister) ist auf den Zeitpunkt der Eintragung ein im Schrifttum als „**Vorbelastungsbilanz**“ bezeichnetes Informationsinstrument aufzustellen (BGH v. 9.3.1981 – II Rz 54/80, *GmbHR* 1981, 114). Diese stellt indessen keine EB iSd. § 242 dar, sondern ist vielmehr als Zwischenbilanz eigener Art zu charakterisieren (zutreffend *Schulze-Osterloh* in *FS Goerdeler*, 531, 538; *Rodewald*, BB 1993, 1693, 1695; *Pöschke* in *Großkomm. HGB*⁶, § 242 Rz. 40).
- 37 Ein weiterer Anlass für die Erstellung einer EB kann eine **Umwandlung** sein. Dabei ist jedoch zu unterscheiden, ob im Rahmen der Umwandlung ein neues Rechtssubjekt gegründet wird (zB bei einer Verschmelzung durch Neugründung oder einer Aufspaltung) oder ob in die Umwandlung ausschließlich bereits vorhandene Rechtssubjekte involviert sind (zB bei einer Verschmelzung durch Aufnahme oder einem Formwechsel). Während bei der zweiten Fallgruppe die Erstellung einer EB nicht in Betracht kommt, hat bei der ersten Fallgruppe der neu entstehende Rechtsträger zu Beginn seines Handelsgewerbes eine EB nach den allgemeinen Grundsätzen aufzustellen (*Kleindiek* in *BeckOGK HGB*, § 242 Rz. 21 [6/2022]).

4. Entsprechende Anwendung der für den Jahresabschluss geltenden Vorschriften (Abs. 1 Satz 2)

- 38 § 242 Abs. 1 Satz 2 verlangt, dass auf die EB die für den JA geltenden Vorschriften entsprechend anzuwenden sind, soweit sie sich auf die Bilanz beziehen. Daher sind insbes. die folgenden Vorschriften des HGB (zur Erläuterung wird auf die jeweilige Kommentierung verwiesen) **bereits bei der Eröffnungsbilanz zu beachten** (vgl. *Biener/Berneke*, *BiRiLiG*, Erl. zu § 242 HGB, 56):

- a) Allgemeine Vorschriften:
 - § 243: Aufstellungsgrundsatz;
 - § 244: Sprache. Währungseinheit;
 - § 245: Unterzeichnung.
- b) Ansatz- und Bewertungsvorschriften:
 - § 246: Vollständigkeit. Verrechnungsverbot;
 - § 247: Inhalt der Bilanz;
 - § 248: Bilanzierungsverbote;
 - § 249: Rückstellungen;
 - § 250: Rechnungsabgrenzungsposten;
 - § 251: Haftungsverhältnisse;
 - §§ 252 bis 256a: Bewertungsvorschriften.
- c) Sonstige Vorschriften:
 - §§ 257 bis 261: Aufbewahrung und Vorlage.

Kapitalgesellschaften und die ihnen nach § 264a gleichgestellten Personenhandelsgesellschaften müssen ferner die Vorschriften der §§ 264 ff. beachten. Dazu zählen insbes.:

- § 264 Abs. 1 Satz 1 über den Anhang;
- § 264 Abs. 2: Generalnorm für die handelsrechtliche Rechnungslegung;
- § 265: Allgemeine Grundsätze für die Gliederung;
- §§ 266 bis 274: Vorschriften über die Bilanz.

Die **Aufstellungsfrist** für die EB ergibt sich durch den Verweis in Abs. 1 Satz 2 auf §§ 243 Abs. 3 und 264 Abs. 1 Satz 3 und 4 (*Ballwieser* in MünchKomm. HGB³, § 242 Rz. 15; *Kahle/Wildermuth* in HKMS³, § 242 HGB Rz. 28). **Kapitalgesellschaften und ihnen gleichgestellte Personenhandelsgesellschaften iSd. § 264a** haben die EB danach innerhalb von drei Monaten des (Eröffnungs-)GJ aufzustellen (§ 264 Abs. 1 Satz 3). Erleichterungen bestehen für kleine Kapitalgesellschaften iSd. § 267 Abs. 1. Diese haben nach § 264 Abs. 1 Satz 4 Halbs. 2 als äußerste Frist sechs Monate zur Aufstellung der EB (*Kahle/Wildermuth* in HKMS³, § 242 HGB Rz. 31). **Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften, die nicht unter § 264a** zu fassen sind, müssen die EB hingegen innerhalb der einem ordnungsgemäßen Geschäftsgang entsprechenden Zeit aufstellen (§ 243 Abs. 3). Eine pauschale Übertragung der Sechs-Monats-Frist aus § 264 Abs. 1 Satz 4 Halbs. 2 ist nicht angezeigt (*Drüen* in KKD¹⁰, § 243 HGB Rz. 5). Die Auslegung dieses unbestimmten Rechtsbegriffs ist vielmehr einzelfallabhängig (s. § 243 Rz. 55 ff.).

II. Jahresbilanz

1. Rechtsnatur und rechtliche Bedeutung der Bilanz

a) Allgemeine Bedeutung

Ebenso wie eine EB zu Beginn des Handelsgewerbes (s. Rz. 4 ff.) haben alle Kaufleute für den Schluss eines jeden GJ eine **Jahresbilanz** aufzustellen. Der persönliche Anwendungsbereich der Aufstellungspflicht ist gleich (s. Rz. 3). Die Frist, innerhalb welcher der Aufstellungspflicht genügt werden muss, ergibt sich aus Spezialregelungen und allgemein aus § 243 Abs. 3 (s. § 243 Rz. 54). Der Inhalt der Bilanz ergibt sich aus nachfolgenden Bilanzierungsvorschriften, wie aus § 247 mit der Pflicht zur Differenzierung von Anlage- und Umlaufvermögens des Kaufmanns. Die Jahresbilanzen der jeweiligen GJ knüpfen in Bilanzansätzen und Wertansätzen (§ 252 Abs. 1 Nr. 1) aneinander an und bauen aufeinander auf (Grundsatz der Bilanzidentität), so dass sich die jährlichen Aufstellungspflichten intertemporal trotz Zäsur in einzelne Zeitabschnitte (GJ) zu einer dauerhaften Rechnungslegung verbinden. Die Anfangsbilanz eines GJ muss mit der Schlussbilanz des Vorjahres übereinstimmen. Das Endvermögen des laufenden GJ muss stets identisch sein mit dem Anfangsvermögen des folgenden GJ (Bilanzenzusammenhang oder Bilanzenidentität). Diese Maßgeblichkeit jeder Jahresbilanz sowohl für die Gewinnermitt-

lung der Vergangenheit als auch der Zukunft wird als Zweischneidigkeit der Bilanz bezeichnet (*Störk/Büssow* in Beck BilKomm.¹³, § 252 HGB Rz. 6; *Schumann*, EstB 2022, 182, 183 auch zur „Fehlertransportfunktion“). Dadurch wird die Jahresbilanz als Vermögensübersicht für einen Zeitabschnitt zum Ausschnitt der Darstellung der überperiodischen Vermögensentwicklung des Unternehmens.

- 41 Rechtsnatur und **rechtliche Bedeutung** der Jahresbilanz sind vielschichtig. Rechtliche Bedeutung entfaltet die Bilanz zunächst insoweit, als mit ihrer Aufstellung der öffentlich-rechtlichen Pflicht aus § 242 genügt wird (s. Rz. 1). Ferner können mit der Bilanzaufstellung auch zivil- oder gesellschaftsrechtliche Wirkungen zB bei der Bemessung von Zahlungen an die Gesellschafter (Ausschüttungen, Entnahmen) oder an die Geschäftsführung (zB laut Anstellungsvertrag) verbunden sein. Auch entfaltet die Bilanz des Kaufmanns zB im Hinblick auf die KWG-bedingte (§ 18 KWG) Offenlegungspflicht gegenüber dem kreditgewährenden Kreditinstitut sowie mannigfaltige weitere Gründe (dazu *Hinz* in Beck HdB, B 100 Rz. 9 ff. [7/2016]) eine umfassende rechtliche Bedeutung, deren Umfang sich aus der gesamten Rechtsordnung erschließt. Aufgrund der öffentlich-rechtlichen Verpflichtung kann die Aufstellung der Bilanz von den jeweils dazu gesetzlich verpflichteten Personen (s. § 245 Rz. 25 ff.) nicht an andere mit befreiender Wirkung delegiert werden. Dies schließt jedoch nicht aus, dass sich die Verpflichteten interner und/oder externer Hilfspersonen bedienen dürfen (zur Buchführungspflicht *Drüen* in KKD¹⁰, § 238 HGB Rz. 1a; *Merk* in BeckOK HGB³⁸, § 238 Rz. 12). Gleichwohl hat der bilanzierungspflichtige Kaufmann für die inhaltlich zutreffende und zeitgerechte Erfüllung der Aufstellung einzustehen und ihn treffen Sanktionen im Falle der Pflichtverletzung (s. Rz. 54 f.).

b) Handelsbilanz und Steuerbilanz (Maßgeblichkeitsgrundsatz)

- 42 Von wesentlicher theoretischer wie praktischer Bedeutung ist die (Handels-)Bilanz auch aus steuerrechtlichen Gründen (§ 5 Abs. 1 EStG; § 140 AO). Nach der letztgenannten Bestimmung wird die handelsrechtliche Buchführungs- und Bilanzierungspflicht zur steuerrechtlichen Pflicht erhoben (sog. derivative Buchführungspflicht). Dies hat zur Folge, dass das gesamte **steuerrechtliche Sanktionensystem** (§§ 328 ff. AO, § 379 AO bzw. §§ 370, 378 AO) für die Aufstellung der Bilanz gilt. In der Praxis sind die steuerrechtlichen Folgen der Verletzung der Buchführungspflicht wirksamer als die handelsrechtlichen (*K. Schmidt*, Handelsrecht⁶, § 15 Rz. 33). Steuerrechtlich ist nach § 5b Abs. 1 Satz 1 EStG iVm. § 8 Abs. 1, § 31 Abs. 1 Satz 1 KStG der Inhalt der Bilanz sowie der GuV nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln (sog. E-Bilanz; zur allg. Verfassungsmäßigkeit BFH v. 21.4.2021 – XI R 29/20, BStBl. II 2022, 52), wodurch nicht nur der digitale Übertragungsweg, sondern aufgrund der sog. Steuer-Taxonomie auch der Inhalt für Steuerbilanz und -GuV besonders – und zT abweichend von den GoB – festgelegt wird (zu Einzelheiten *Hoffmann/Lüdenbach*, NWB Komm. Bilanzierung¹⁴, § 243 Rz. 25 ff.).
- 43 Von der Handelsbilanz rechtlich zu unterscheiden ist die **Steuerbilanz**, die die Grundlage der steuerlichen Gewinnermittlung bildet (zu den unterschiedlichen Zielsetzungen *Hiller* in HKMS³, Anh. zu § 243 HGB Rz. 17 ff.; *Kirchhof*, DStR 2021, 2761, 2768). Für sie gelten die Regelungen in den §§ 4 bis 7 EStG und § 60 EStDV. Der auch nach dem BilMoG geltende **Maßgeblichkeitsgrundsatz** des § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 EStG schlägt indes eine Brücke zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz. Dabei ist die verbreitete Rede von der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz (zB *Justenhoven/Usinger* in Beck BilKomm.¹³, § 243 HGB Rz. 105; *Merk* in Hopt⁴¹, § 242 HGB Rz. 4; *Pöschke* in Großkomm. HGB⁶, § 242 Rz. 14) juristisch nicht präzise, denn nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG ist beim steuerrechtlichen Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG das Betriebsvermögen „anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen GoB auszuweisen ist“. **Maßgeblich** ist darum nicht die Handelsbilanz, sondern die **GoB** (näher *Kahle* in HdJ, Abt. VII/1 Rz. 41 ff. [4/2022]). Ungeachtet der Vielzahl von Durchbrechungen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes in den §§ 5 ff. EStG (Übersicht zur „durchlöcherten Maßgeblichkeit“ bei *Zimmermann/Dorn*, NWB 2020, 2462, 2464, 2473 ff.; zur „Erosion des Maßgeblichkeitsprinzips“ *Euler* in FS Böcking, 483, 498 ff.) und durch die Auslegung der Steuerrechtssprechung (dazu *Drüen*, FR 2001, 992; zur Beschneidung handelsrechtlicher Wahlrechte in der Steuerbilanz zuletzt *Kahle* in HdJ, Abt. VII/1 Rz. 232 ff., 237 ff. [4/2022] mwN) bildet die nach den handelsrechtlichen GoB aufgestellte Jahresbilanz die Basis für Gewinnbesteuerung (*G. Roth* in Heidel/Schall³, § 242 HGB Rz. 11; eingehende Darstellung des Maßgeblichkeitsprinzips *Hiller* in HKMS³, Anhang zu § 243 HGB Rz. 1–140; *Kahle* in HdJ, Abt. VII/1 Rz. 210 ff. [4/2022]). Die **umgekehrte Maßgeblichkeit**, wonach steuerrechtliche Wahlrechte bei der Gewinnermittlung in Übereinstimmung mit der handels-

rechtlichen Jahresbilanz auszuüben waren (§ 5 Abs. 1 Satz 2 EStG aF), ist hingegen mit Wegfall der §§ 247 Abs. 3, 254, 273, 279 Abs. 2, 281 durch das BilMoG **entfallen** (*Theile/Hartmann*, DStR 2008, 2031, 2032; *Drüen* in KKD¹⁰, § 242 HGB Rz. 2; *Hiller* in HKMS³, Anh. zu § 243 Rz. 2; *Zimmermann/Dorn*, NWB 2020, 2462, 2465). Mit der Aufhebung der umgekehrten Maßgeblichkeit 2009 sollte die Verknüpfung der Handelsbilanz mit der Steuerbilanz aufgehoben werden (umgekehrt *Baetge/Fey/Fey/Klönne* in HdR-E, § 243 HGB Rz. 6 [2/2022]). Der Reformgesetzgeber wollte die vielkritisierte „Deformation der Handelsbilanz“ durch subventive, rein steuerlich motivierte Verfälschungen des Gewinns beenden und mit dem BilMoG die Aussagekraft und das Informationsniveau des handelsrechtlichen JA verbessern (BT-Drucks. 16/10067, 34, 99). **In der Praxis** war es jedenfalls bis zur Geltung des BilMoG aus Gründen der Vereinfachung Gang und Gäbe, dass der JA lediglich nach steuerbilanzrechtlichen Vorschriften erstellt wurde. Auf die Aufstellung einer eigenständigen Handelsbilanz wurde hingegen verzichtet (*Krumm* in Brandis/Heuermann, § 5 EStG Rz. 93 [12/2021]). Es wird insoweit von einer **Einheitsbilanz** gesprochen (*Lauth*, DStR 2000, 1365; dafür werbend *Streim*, BFuP 1990, 527). Jedenfalls in größeren Unternehmen werden grds. allein aufgrund der zahlreichen Durchbrechungen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes gesonderte Bilanzen aufgestellt (*Drüen* in KKD¹⁰, § 242 HGB Rz. 2; *Prinz*, DStR 2020, 842, 853; *Sangen-Emden* in MünchHdb. GesR⁵, Bd. 4, § 21 Rz. 10). Anders stellt sich dies noch bei Kleinst-Kapitalgesellschaften dar (Überblick über den Anteil von Einheitsbilanzen nach Größenklassen bei *Ertel/Rosnitschek/Schanz*, DStR 2017, 2068, 2071 ff.). Früher war es lange Zeit Praxis, in die Gesellschaftsverträge von GmbH Klauseln zur Rechnungslegung etwa folgenden Inhalts aufzunehmen: „Buchführung und Bilanzierung müssen nach steuerlichen Vorschriften erfolgen“. Spätestens seit dem Beschluss des BayObLG (BayObLG v. 5.11.1987 – 3 Z 41/87, NJW 1988, 916) dürfte diese Praxis nicht mehr zulässig sein. Danach kann der Gesellschaftsvertrag einer GmbH (bzw. die Satzung einer AG) den/die Geschäftsführer (bzw. den Vorstand) nicht generell im Voraus für alle Fälle verpflichten, die (handelsrechtliche) Bilanz allein unter Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften zu erstellen. Vielmehr sind zwingende handelsrechtliche Normen zu beachten (*Ruppelt* in Häublein/Hoffmann-Theinert, § 242 HGB Rz. 4, 24), weil die Nichtbeachtung uU Haftungsfragen, die Nichtigkeit der Handelsbilanz, eine unzulässige Ausschüttung und die Verletzung von Ordnungswidrigkeits-, Konkurs- ua. Strafvorschriften nach sich zieht (*Lauth*, DStR 1992, 1447, 1447). GoB und zwingende handelsrechtliche Normen für die Bilanzierung können weder durch Gesellschaftsvertrag/Satzungsbestimmung noch durch Gesellschafterbeschluss abbedungen oder eingeschränkt werden.

Die Maßgeblichkeit hat in Deutschland Tradition (*Euler* in FS Böcking, 483; zuletzt *Kahle* in HdJ, Abt. VII/1 Rz. 301 ff. [4/2022] mwN). Ihr Sinn (dazu positiv *Döllerer*, BB 1987 Beilage 12, 2 ff.; *Krieger* in FS Döllerer, 327, 337 ff.; *Kahle* in HdJ, Abt. VII/1 Rz. 256 ff. [4/2022]; ablehnend *Weber-Grellet*, DB 1994, 288; *Weber-Grellet* in Schmidt⁴¹, § 5 EStG Rz. 26 ff.) und ihre Zukunft (*Krumm*, FS Bundesfinanzhof, Bd. II 1457, 1472 ff.; zu Reformalternativen *Hiller* in HKMS³, Anhang zu § 243 HGB Rz. 132 ff.; für eine gesetzgeberische Stärkung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes *Kahle* in FS Böcking, 571, 574 ff.; *Kahle* in HdJ, Abt. VII/1 Rz. 345 ff., 360 ff. [4/2022] sowie nach österreichischem Vorbild *Rapp/Bongers/Vinzent*, StuW 2022, 14) werden breit diskutiert (vgl. bereits *Drüen*, FR 2001, 992). Diese Fragen füllen Bibliotheken. Das BVerfG sieht den Maßgeblichkeitsgrundsatz nicht als systembildende Grundentscheidung, sondern vielmehr als „entwicklungsoffene Leitlinie“ an (BVerfG v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111, Rz. 33 ff.; zur Kritik *Hey*, DStR 2009, 2561; *Henrichs* in FS J. Lang, 237; *Hüttemann* in FS Spindler, 627). Danach sind die GoB kein verfassungsrechtlich bewehrtes Bollwerk gegenüber fiskalisch motivierten Durchbrechungen der Maßgeblichkeit. Nach Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit (s. Rz. 43) und der Eröffnung einer autonomen Steuerbilanzierung durch (auch steueroptimierte) Wahlrechtsausübung durch die Finanzverwaltung durch das BMF-Schreiben v. 12.3.2010 (BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001 2010/0188935, BStBl. I 2010, 239) sind diese Fragen aus Sicht des Handelsbilanzrechts nur ein Exkurs (die handelsrechtliche Bedeutung relativierend auch *Justenhoven/Usinger* in Beck BilKomm.¹³, § 243 HGB Rz. 106) und es lohnt an dieser Stelle keine weitere Diskussion. Die handelsrechtlichen GoB bleiben nur der erste Schritt für die steuerrechtliche Gewinnberechnung, aber nicht mehr. Zu den zahllosen vom BVerfG tolerierten und nicht als Verstoß gegen den Gleichheitssatz angesehenen Durchbrechungen der Maßgeblichkeit beim Bilanzansatz kommen auf der zweiten Stufe der steuerrechtlichen Gewinnberechnung zahlreiche außerbilanzielle Hinzurechnungen wie insbes. die Abzugsverbote nach § 4 Abs. 5 EStG (dazu *Krumm*, FS Bundesfinanzhof, Bd. II 1457, 1461 ff.; *Loschelder* in Schmidt⁴¹, § 4 EStG Rz. 536 ff.). Ein Gleichklang vom Ergebnis nach Handelsbilanz und dem steuerrechtlichen Gewinn besteht insgesamt kaum und vermag

darum auch keine handelsrechtlichen Auslegungsargumente zu liefern. Dem Pragmatismus einer Einheitsbilanzierung (s. Rz. 43) setzen divergierende Normen und Auslegungspraktiken (dazu *Drüen*, FR 2001, 992) Grenzen. Die handelsrechtliche Aufstellung des JA wird immer die Steuerfolgen bedenken, kann sie indes nur sehr eingeschränkt beeinflussen.

2. Besonderheiten bei Einzelunternehmen

- 45 Einzelkaufleute dürfen in mehreren Handelsgeschäften mehrere verschiedene Firmen führen (*Merkt* in *Hopt*⁴¹, § 17 HGB Rz. 8 mwN), jedoch nicht für jede dieser Firmen getrennt einen JA aufstellen. Nicht die Firmen oder der Gewerbebetrieb sind zur Rechnungslegung verpflichtet (*Förschle/Kropp/Roland* in *Deubert/Förschle/Störk*, Sonderbilanzen⁶, B Rz. 19), sondern der Kaufmann als Rechtssubjekt: die Aufstellungspflicht des § 242 wendet sich nämlich an den „Kaufmann“ und erfasst ihn insgesamt – auch mit mehreren Firmen. Die Pflicht zur Aufstellung von EB und JA umfasst die gesamte unternehmerische Tätigkeit mit Ausnahme des notwendigen Privatvermögens (*Förschle/Kropp/Roland* in *Deubert/Förschle/Störk*, Sonderbilanzen⁶, B Rz. 20; ebenso zur Buchführungspflicht *Merkt* in *Hopt*⁴¹, § 238 HGB Rz. 8). Dies ergibt sich darüber hinaus aus § 1 Abs. 5 PublG, wonach mehrere Handelsgeschäfte eines Einzelkaufmanns, auch wenn sie nicht unter der gleichen Firma betrieben werden, nur ein Unternehmen iSd. PublG darstellen. Insbesondere erfüllen mehrere Handelsgeschäfte eines Einzelkaufmanns nicht den Konzernatbestand des § 18 AktG (*Förschle/Kropp/Roland* in *Deubert/Förschle/Störk*, Sonderbilanzen⁶, B Rz. 21).

3. Berichtigungen und Änderungen der Bilanz

- 46 Das HGB enthält – anders als das Steuerrecht – keine besonderen gesetzlichen Regelungen für nachträgliche Modifikationen der Bilanz. Begriffsprägend ist auch für die Handelsbilanz die steuerrechtliche Unterscheidung von Bilanzberichtigung und Bilanzänderung (*Merkt* in *Hopt*⁴¹, § 245 HGB Rz. 4 f.; *Hoffmann/Lüdenbach*, NWB Komm. Bilanzierung¹⁴, § 252 HGB Rz. 244 ff.; zu Einzelheiten der Änderung von JA und Konzernabschlüssen IDW RS HFA 6, WPg Supplement 2/2007, 77 ff.).
- 47 Das Steuerrecht unterscheidet in § 4 Abs. 2 EStG die Bilanzberichtigung einer fehlerhaften Bilanz von der Bilanzänderung (*Schumann*, EStB 2022, 182). Die Korrektur einer falschen Bilanzposition durch eine richtige heißt **Bilanzberichtigung**, weil Ansatz oder Wert den GoB unter Beachtung der Vorschriften des EStG nicht entspricht (§ 4 Abs. 2 Satz 1 EStG). Eine Bilanzberichtigung bereitet keine Schwierigkeiten, wenn der Fehler erkannt wird, bevor der Steuerbescheid, auf den er sich auswirkt, bestandskräftig geworden ist. Nicht selten wird aber der unrichtige Bilanzansatz erst nach Jahren – etwa im Rahmen einer Außenprüfung – entdeckt. In derartigen Fällen kann der fehlerhafte Bilanzansatz bis zur Fehlerquelle zurück berichtigt werden, solange die betroffenen Steuerbescheide nicht bestandskräftig sind. Danach ist eine Bilanzberichtigung nur noch möglich, soweit die Änderungsvorschriften der AO (§§ 164 Abs. 2, 172 ff. AO) eine Änderung der bestandskräftigen Bescheide zulassen. Kommt eine Änderung der bestandskräftigen Steuerbescheide nicht mehr in Betracht, so ist der Bilanzierungsfehler in der Schlussbilanz des ersten Jahres, für das eine Korrektur verfahrensrechtlich noch möglich ist (sog. erste „offene“ Bilanz), zu korrigieren (näher und krit. zur Kasuistik der Rspr. *Stapperfend* in HHR, § 4 EStG Rz. 414 ff. [10/2022]; *Loschelder* in *Schmidt*⁴¹, § 4 EStG Rz. 280 mwN). Will der Kaufmann dagegen einen zulässigen Bilanzansatz durch einen anderen zulässigen Bilanzansatz ersetzen, ist von der **Bilanzänderung** die Rede. Sie kommt in den Fällen in Betracht, in denen das Gesetz dem Kaufmann Bilanzierungs- oder Bewertungswahlrechte einräumt (zB bei der Bildung von Rücklagen nach § 6b EStG oder der Bewertungsfreiheit für GWG nach § 6 Abs. 2 und 2a EStG). Eine Änderung der Steuerbilanz iSd ist jedoch nur möglich, wenn die Änderung in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG steht und soweit die Auswirkung der Bilanzberichtigung auf den Gewinn reicht. Der sachliche Zusammenhang ist gewahrt, wenn sich Bilanzberichtigung und Bilanzänderung auf dieselbe Bilanz beziehen. Nicht erforderlich ist dagegen, dass sich beide auf denselben Bilanzposten oder dasselbe Wirtschaftsgut beziehen. Der zeitliche Zusammenhang ist gewahrt, wenn die Bilanz unverzüglich nach der Bilanzberichtigung geändert wird. Die Rechtsfolge der Bilanzänderung ist betragsmäßig begrenzt („soweit die Auswirkung der Bilanzberichtigung auf den Gewinn reicht“; zu Einzelheiten *Stapperfend* in HHR, § 4 EStG Rz. 460 ff. [10/2022]; *Loschelder* in *Schmidt*⁴¹, § 4 Rz. 350 mwN).

§ 249 Rückstellungen

(1) ¹Rückstellungen sind für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden. ²Ferner sind Rückstellungen zu bilden für

1. im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten, oder für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden,
2. Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden.

(2) ¹Für andere als die in Absatz 1 bezeichneten Zwecke dürfen Rückstellungen nicht gebildet werden. ²Rückstellungen dürfen nur aufgelöst werden, soweit der Grund hierfür entfallen ist.

Autor:

Prof. Dr. Susanne Tiedchen, Vors. Richterin am Finanzgericht Berlin-Brandenburg, Cottbus (Rz. 1–40, 60–356)

A. Allgemeine Erläuterungen			
I. Regelungsgegenstand	1		
II. Bedeutung und Zweck	4		
III. Verhältnis zu anderen Bilanzposten			
1. Abgrenzung von Verbindlichkeiten	11		
2. Abgrenzung von passiven Rechnungsabgrenzungsposten	12		
3. Abgrenzung von Rücklagen	13		
4. Verhältnis zu Abschreibungen			
a) Planmäßige Abschreibungen	16		
b) Außerplanmäßige Abschreibungen	17		
IV. Rechtsentwicklung			
1. Entwicklung bis zur Aktienrechtsnovelle von 1931	24		
2. Aktienrechtsnovelle von 1931	26		
3. AktG 1937	28		
4. AktG 1965	30		
5. 4. EG-Bilanzrichtlinie	33		
6. EU-Bilanzrichtlinie	36		
V. Blick nach Österreich	41		
B. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (Abs. 1 Satz 1 Alt. 1)			
I. Passivierungsvoraussetzungen			
1. Leistungsverpflichtung			
a) Außenverpflichtung	60		
b) Betriebliche Veranlassung der Leistungsverpflichtung	65		
c) Umfang der Leistungsverpflichtung	67		
d) Art der Leistungsverpflichtung	69		
e) Rechtsnatur und Rechtsgrundlage der Leistungsverpflichtung			
aa) Rechtsnatur	70		
bb) Rechtsgrundlage	71		
2. Ungewissheit der Verbindlichkeit dem Grunde oder der Höhe nach und Wahrscheinlichkeit des Be- bzw. Entstehens			
a) Ungewissheit des Bestehens der Verbindlichkeit	76		
b) Ungewissheit des Entstehens der Verbindlichkeit	78		
c) Ungewissheit hinsichtlich der Höhe der Verbindlichkeit	82		
3. Wirtschaftliche Verursachung oder rechtliche Entstehung vor dem Bilanzstichtag			
a) Wirtschaftliche Verursachung vor dem Bilanzstichtag			
aa) Anwendungsbereich des Kriteriums	84		
bb) Beurteilung der wirtschaftlichen Verursachung vor dem Bilanzstichtag			
(1) Zusammenhang mit der betrieblichen Betätigung vor dem Bilanzstichtag	85		
(2) Keine rückstellungsbegrenzende Wirkung des Realisationsprinzips			
(3) Kein Rückgriff auf den Teilwertgedanken	91		
b) Rechtliche Entstehung vor dem Bilanzstichtag			
aa) Rechtliche Entstehung	92		
bb) Rechtliche Entstehung und wirtschaftliche Verursachung vor dem Bilanzstichtag	93		
cc) Rechtliche Entstehung ohne wirtschaftliche Verursachung vor dem Bilanzstichtag	94		
4. Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme			
a) Ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal			97
b) Doppelte Wahrscheinlichkeitsprognose			98
c) Beurteilung der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme			
aa) Grad der Wahrscheinlichkeit	99		
bb) Kenntnis des Gläubigers	100		
d) Stichtagsbezogene Betrachtung	105		
5. Keine Überlagerung der Verpflichtung durch eigenbetriebliches Interesse	106		
6. Besondere Passivierungsvoraussetzungen für Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen			
a) Öffentlich-rechtliche Verpflichtung	111		
b) Konkretisierung	114		
c) Sanktionsbewehrung	119		
d) Kenntnis und Tätigwerden der Behörde	121		
II. Bilanzierung der Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten			
1. Grundsatz: Passivierungspflicht	131		
2. Ausnahmen von der Passivierungspflicht			
a) Künftige Anschaffungs- oder Herstellungskosten			

aa) Ungeschriebener Grundsatz	133	g) Beispiele	219
bb) Wertlose Vermögensgegenstände	134	2. Ähnliche Verpflichtungen	220
cc) Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens	135	3. Unmittelbare und mittelbare Pensions- zusagen	222
dd) Anschaffungskosten bereits an- geschaffter Vermögensgegenstände	137	II. Bilanzierung nach Handelsrecht	
b) Gewinnabhängige Verbindlichkeiten	138	1. Rechtslage bis 1985	231
c) Verpflichtungen aus schwebenden Geschäften		2. Rechtslage seit Inkrafttreten des BiRiLiG	
aa) Grundsatz	140	a) Überblick über Art. 28 EGHGB	233
bb) Ausnahme: Erfüllungsrückstand	143	b) Bilanzierung bei Direktzusagen	
(1) Begriff	143	aa) Neuzusagen	236
(2) Einzelfälle	145	bb) Altzusagen	238
cc) Ausnahme: Rückstellungen für drohende Verluste aus schweben- den Geschäften	156	c) Bilanzierung bei mittelbaren Zusagen	240
3. Nachholung der Passivierung	157	d) Bilanzierung bei ähnlichen mittelbaren oder unmittelbaren Verpflichtungen	242
4. Anpassung und Auflösung der Rück- stellung		e) Auflösung	243
a) Zwang zur Anpassung oder Auflösung	161	III. Steuerliche Gewinnermittlung	
b) Fallgruppen		1. Unmittelbare Pensionszusagen	
aa) Inanspruchnahme nicht mehr oder in geringerem Umfang zu erwarten	162	a) Neuzusagen	
bb) Rückstellungsbildung war oder wird unzulässig	164	aa) Anwendungsbereich	246
cc) Ungewissheit beseitigt	165	bb) Grundsatz: Passivierungspflicht	247
III. Besonderheiten der steuerlichen Gewinn- ermittlung		cc) Besondere Passivierungsvoraus- setzungen des § 6a EStG	
1. Rückstellungen für Verpflichtungen, die durch künftige Einnahmen oder Gewinne zu erfüllen sind (§ 5 Abs. 2a EStG)	171	(1) Sachliche Voraussetzungen (§ 6a Abs. 1 EStG)	
2. Rückstellungen für Verpflichtungen auf- grund der Verletzung von Leistungs- schutzrechten (§ 5 Abs. 3 EStG)		(a) Überblick	248
a) Überblick	178	(b) Rechtsanspruch (§ 6a Abs. 1 Nr. 1 EStG)	250
b) Wahrscheinlichkeit der Inanspruch- nahme gem. § 5 Abs. 3 Satz 1 EStG	181	(c) Widerrufsvorbehalt (§ 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG)	252
c) Auflösungsgebot gem. § 5 Abs. 3 Satz 2 EStG	186	(d) Schriftform (§ 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG)	256
3. Rückstellungen für Verpflichtungen auf- grund von Zuwendungen anlässlich eines Dienstjubiläums gem. § 5 Abs. 4 EStG		(e) Benennung der Voraussetzungen der Pensionszusage (§ 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG)	259
a) Dienstjubiläumszusage	196	(2) Zeitliche Voraussetzungen (§ 6a Abs. 2 EStG)	265
b) Einschränkung der Rückstellungs- passivierung durch § 5 Abs. 4 EStG	198	b) Altzusagen	267
c) Verfassungsmäßigkeit	201	c) Nachholverbot (§ 6a Abs. 4 Satz 1 EStG)	268
4. Rückstellungen für Anschaffungs- oder Herstellungskosten gem. § 5 Abs. 4b Satz 1 EStG	206	2. Mittelbare Verpflichtungen	270
5. Rückstellungen für die Verwertung radioaktiver Abfälle gem. § 5 Abs. 4b Satz 2 EStG	207	3. Ähnliche Verpflichtungen	272
IV. ABC	210	D. Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (Abs. 1 Satz 1 Alt. 2)	
C. Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen		I. Rechtsnatur	281
I. Pensionen und ähnliche Verpflichtungen		II. Passivierungsvoraussetzungen	
1. Pensionen		1. Schwebendes Geschäft	
a) Begriff	211	a) Zulässigkeit der Passivierung	282
b) Entstehung	212	b) Begriff des schwebenden Geschäfts	283
c) Zusageempfänger	213	c) Dauer des Schwebezustands	285
d) Zweck	214	2. Drohender Verlust aus dem schwebenden Geschäft	
e) Art der Leistung	215	a) Verpflichtungsüberschuss	288
f) Anwartschaft	218	b) Fallgestaltungen	290
g) Beispiele	219	III. Bilanzierung der Rückstellungen für dro- hende Verluste aus schwebenden Geschäften	
2. Ähnliche Verpflichtungen	220	1. Grundsatz: Passivierungspflicht	296
3. Unmittelbare und mittelbare Pensions- zusagen	222	2. Saldierung	297
II. Bilanzierung nach Handelsrecht		3. Anpassung und Auflösung der Rückstellung	304
1. Rechtslage bis 1985	231	IV. Verbot der Passivierung von Rückstellun- gen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften in der steuerlichen Gewinn- ermittlung	311
2. Rechtslage seit Inkrafttreten des BiRiLiG			
a) Überblick über Art. 28 EGHGB	233		
b) Bilanzierung bei Direktzusagen			
aa) Neuzusagen	236		
bb) Altzusagen	238		
c) Bilanzierung bei mittelbaren Zusagen	240		
d) Bilanzierung bei ähnlichen mittelbaren oder unmittelbaren Verpflichtungen	242		
e) Auflösung	243		

E. Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung und unterlassene Abraumbeseitigung (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1)	
I. Rechtsnatur	316
III. Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung	
1. Passivierungsvoraussetzungen	321
2. Bilanzierung der Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung	326
III. Rückstellungen für unterlassene Abraumbeseitigung	
1. Passivierungsvoraussetzungen	331
2. Bilanzierung der Rückstellungen für unterlassene Abraumbeseitigung	336
F. Rückstellungen für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2)	
I. Rechtsnatur	341
II. Passivierungsvoraussetzungen	342
III. Bilanzierung der Rückstellungen für Gewährleistungen ohne rechtliche Verpflichtung	345
G. Abschließende Aufzählung der Rückstellungsfälle	351
H. Auflösung von Rückstellungen (Abs. 2)	
I. Auflösungsgebot	352
II. Fallgestaltungen	353
J. Rechtsvergleichende Bezüge im österreichischen Recht	357
I. Allgemeine Erläuterungen	
1. Regelungsgegenstand	357a
2. Bedeutung und Zweck	361
3. Verhältnis zu anderen Bilanzposten	363
4. Rechtsentwicklung	368
II. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten	
1. Passivierungsvoraussetzungen	
a) Leistungsverpflichtung	371
b) Ungewissheit dem Grunde bzw. der Höhe nach	374
c) Wirtschaftliche Verursachung vor dem Bilanzstichtag	376
d) Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme	378
2. Rückstellungen für Gewährleistungen ohne rechtliche Verpflichtung	380
3. Einzelfälle	381
III. Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen	
1. Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen	382
2. Rückstellungen für Abfertigungen	384
3. Jubiläumsgeldrückstellungen	386
4. Sonstige Personalarückstellungen	387
IV. Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften	388
V. Aufwandsrückstellungen	394
VI. Auflösung von Rückstellungen	398
VII. Steuerrecht	
1. Allgemeine Grundsätze der steuerlichen Rückstellungsbildung und Abgrenzung zu sonstigen Regelungen	399
2. Steuerliche Rückstellungsbildung und Maßgeblichkeit	406
3. Bilanzberichtigung bei unterlassener oder zu Unrecht erfolgter Rückstellungsbildung	411
4. Steuerlich zulässige Rückstellungsarten	
a) Bildung von Drohverlustrückstellungen steuerlich anerkannt	
aa) Allgemeine Voraussetzungen	412
bb) Aktuelle Rechtsprechung: Drohverlustrückstellung für sog. Verlust-Filialen	414
cc) Aktuelle Rechtsprechung: Bildung von Bewertungseinheiten bei Drohverlustrückstellungen	415
b) Bildung von pauschalen (Verbindlichkeits-)Rückstellungen steuerlich anerkannt	416
c) Bildung von Aufwandsrückstellungen steuerlich unzulässig	421
5. Steuerliche Sonderregelung für die Bildung von Abfertigungs-, Pensions- und Jubiläumsgeldrückstellungen	423
6. Steuerliche Sonderregelung für die Bildung versicherungstechnischer Rückstellungen ..	427

Schrifttum: *Goldschmit*, Das neue Aktienrecht, 1932; *Neufeld*, Die Aktienrechtsnovelle vom 19.9.1931, 1932; *Klausning*, Reform des Aktienrechts, 1933; *Streit*, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Rückstellungen, 1934; *Schlegelberger/Quassowski/Herbig/Gefßler/Hefermehl*, AktG, 3. Aufl. 1939; *Adler/Forster*, Die Verneinung der Passivierungspflicht für Pensionsrückstellungen durch den Bundesgerichtshof, AG 1961, 301; *Havermann*, Zur Passivierung von Pensionsverpflichtungen, DB 1961, 985; *Mutze*, Passivierungspflicht oder Passivierungswahlrecht bei Pensionsverbindlichkeiten, FR 1961, 406; *Richter*, Zur Frage der Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen, AG 1963, 533; *Sieben*, Zur Passivierungspflicht von Pensionsrückstellungen, WPg. 1963, 30; *Heubeck*, Betriebliche Versorgungsverpflichtungen nach dem neuen Bilanzrecht (Teil I), WPg. 1986, 317; *Herzig*, Rückstellungen wegen öffentlich-rechtlicher Verpflichtungen, insbesondere Umweltschutz, DB 1990, 1341; *Naumann*, Die Bewertung von Rückstellungen, 2. Aufl. 1993; *Karrenbrock*, Zum Saldierungsbereich und zur Abzinsung von Drohverlustrückstellungen, WPg. 1994, 97; *Kessler*, Die Drohverlustrückstellung auf dem höchstrichterlichen Prüfstand – Stellungnahme zum Vorlagebeschluß des X. Senats des BFH vom 26.5.1993, X R 72/90, DStR 1994, 568; *Kessler*, Erneute Kehrtwende des BFH bei der Interpretation der wirtschaftlichen Verursachung? – Weicht das Wesentlichkeitskriterium der Alimentationsthese?, DStR 1996, 1430; *Kapps*, Die materielle rechtlichen und verfahrensrechtlichen Voraussetzung der Bildung von Aufwandsrückstellungen nach § 249 Abs. 2 HGB, 1998; *Küting/Kessler*, Zur geplanten Reform des bilanzsteuerlichen Rückstellungsrechts nach dem Entwurf eines Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, DStR 1998, 1937; *Günkel/Fenzl*, Ausgewählte Fragen zum Steuerentlastungsgesetz: Bilanzierung und Verlustverrechnung,

DStR 1999, 649; *Hahne/Sievert*, Abgrenzung von Drohverlustrückstellungen und Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, DStR 2003, 1992; *Osterloh-Konrad*, Rückstellungen für Prozessrisiken in Handels- und Steuerbilanz – Kriterien der Risikokonkretisierung und ihre Anwendung auf die Prozesssituation, Teil I, DStR 2003, 1631; *Ross/Drögemüller*, Rückstellungspflicht aufgrund gesetzlicher Aufbewahrungsfristen?, WPg. 2003, 219; *Wendt*, Passivierungsaufschub nach § 5 Abs. 2a EStG, StbJb. 2003/04, 247; *Hommel/Wich*, Die Bilanzierung von Entfernungsverpflichtungen gemäß HGB und SFAS 143 in der kritischen Betrachtung, KoR 2004, 16; *Lüdeke/Skala*, Bildung von Rückstellungen für EU-Geldbußen, BB 2004, 1436; *Mayr*, Rückstellungen in der Handels- und Steuerbilanz, 2004; *Moxter*, Neue Ansatzkriterien für Verbindlichkeitsrückstellungen? (Teil II), DStR 2004, 1057; *Fatouros*, Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten – Beginn einer Kehrtwende in der Rechtsprechung?, DB 2005, 117; *Tiedchen*, Rückstellungsfähigkeit der Verpflichtung zur Abfallentsorgung, NZG 2005, 801; *Zühlsdorff/Geißler*, Abfallrechtliche Rückstellungen im Fokus des BFH, BB 2005, 1099; *Euler/Binger*, Rückstellungen für Altersteilzeit – Erfüllungsrückstand versus Verpflichtungsüberhang? – Zu einem BFH-Urteil vom 30.11.2005, DStR 2007, 177; *Schubert*, Der Ansatz von gewissen und ungewissen Verbindlichkeiten in der HGB-Bilanz, Diss. 2007; *Sielaff*, Das Objektivierungserfordernis bei der Bilanzierung von Rückstellungen, DStR 2008, 369; *Christiansen*, Realisationsprinzip beim Ausweis von Verbindlichkeiten – eine „unendliche“ Geschichte, DStR 2009, 2213; *Döring/Heger*, Der Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit nach BilMoG mit besonderem Blick auf die Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen in Handels- und Steuerbilanz, DStR 2009, 2064; *Fey/Ries/Lewe*, Ansatzstetigkeit nach BilMoG für Pensionsverpflichtungen i. S. d. Art. 28 EGHGB, BB 2010, 1011; *Karrenbrock*, Zur Ausweis- und Saldierungsproblematik latenter Steuern im Einzelabschluss nach dem BilMoG, in: Baumhoff/Dücker/Köhler (Hrsg.), Besteuerung, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, FS Norbert Krawitz, 2010, 631; *Köster*, Objektivierung von Rückstellungen für öffentlich-rechtliche begründete Umweltschutzverpflichtungen, in: Kessler/Förster/Watrin (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung, FS Norbert Herzig, 2010, 695; *Wehrheim/Rupp*, Die Passivierung von Rückstellungen für Innenverpflichtungen nach Inkrafttreten des BilMoG, DStR 2010, 821; *Ender*, Branchenspezifische Rückstellungen von Versicherungsmaklern und Anlageberatern, DB 2011, 2164; *Haberland*, Rückstellungen für fristgebundene Anpassungsverpflichtungen aus öffentlichem Recht, DStZ 2011, 790; *Henrichs*, Leistungsfähigkeit – objektives Nettoprinzip – Rückstellung, Tipke/Seer/Hey/Englich (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, FS Joachim Lang, 2011, 237; *Höfer*, Pensionsrückstellungen in der Steuerbilanz, DB 2011, 140; *U. Prinz*, Rückstellungen in der Steuerbilanz: Ein Gebot sachgerechter Leistungsfähigkeitsbesteuerung, DB 2011, 492; *Schulze-Osterloh*, Das Bundesverfassungsgericht und die Unternehmensbesteuerung, in: Tipke/Seer/Hey/Englich (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, FS Joachim Lang, 2011, 255; *Sigler*, Zum Zeitpunkt der Passivierung von Rückstellungen, DStR 2011, 1478; *Baumhoff/Liebchen/Kluge*, Die Bildung von Rückstellungen für die steuerliche Verrechnungspreisdokumentation, ISfR 2012, 821; *Derbort/Herrmann/Mehlinger/Seeger*, Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen, 2012; *Dziadkowski*, Zum umstrittenen Rückstellungskriterium der wirtschaftlichen Verursachung, BB 2012, 2167; *Engel-Ciric/Moxter*, Das umstrittene Rückstellungskriterium der wirtschaftlichen Verursachung in der jüngeren Rechtsprechung, BB 2012, 1143; *Fey/Lewe/Ries*, Handelsrechtliche Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen – Erfahrungen mit der BilMoG-Umstellung, BB 2012, 823; *Förster/Beer*, Passive latente Steuern und Verbindlichkeitsrückstellungen, StuW 2012, 85; *Karrenbrock*, Passive latente Steuern als Verbindlichkeitsrückstellungen – Diskussion der BStBK-Verlautbarung zum Ausweis passiver latenter Steuern in der Handelsbilanz, BB 2013, 235; *Marx*, Irrungen und Wirrungen bei der Bilanzierung öffentlich-rechtlicher Anpassungsverpflichtungen, FR 2013, 969; *Arbeitskreis Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, Überlegungen zur Umsetzung der EU-Bilanzrichtlinie RL 2013/34/EU vom 26.6.2013 in deutsches Recht, NZG 2014, 892; *Rogall/Dreßler*, Zur Entstehung der rechtlichen Verpflichtung bei Verbindlichkeitsrückstellungen, Ubg. 2014, 759; *Schönfeld/Haus/Bergmann*, Die steuerliche Abzugsfähigkeit von Kartellbußen – einige Überlegungen aus kartell- und steuerrechtlicher Sicht, DStR 2014, 2323; *Zwirner*, Neue Rechnungslegungsvorschriften ab 2016 – EU-Rechnungslegungsrichtlinie: Zusammenfassung und Überarbeitung der Bilanz- und Konzernbilanzrichtlinie, DStR 2014, 439; *Behrens/Renner*, Rückstellungen für Stilllegungs- und Nachsorgemaßnahmen, BB 2015, 2411; *Günkel*, Rechtsprechungsmodifizierung bei der Wahrscheinlichkeit der Verbindlichkeit als Voraussetzung für die Rückstellungsbildung, BB 2015, 2091; *U. Prinz*, Leitlinien steuerbilanzzieller Rückstellungsbildung: Eine steuerungspraktische Bestandsaufnahme, DB 2015, 147; *U. Prinz*, Kursorische Anmerkungen zu BFH v. 16.12.2014, FR 2015, 754: Keine zwingende Rückstellung für einen belastungsbegründenden Passivprozess, FR 2015, 750; *Riedel*, Wie sind eigenbetriebliche Aufwendungen von Außenverpflichtungen i.S.d. § 249 Abs. 1 HGB abzugrenzen?, FR 2015, 371; *Roser*, Verbindlichkeitsrückstellungen dem Grunde und der Höhe nach – Auswirkungen der aktuellen Rechtsprechung?, WPg. 2015, 693; *Henrichs*, Rückstellungen in der Steuerbilanz, StbJb. 2015/16, 255; *Drüen*, Über Rückstellungen wegen Kartellbußen, in: Lüdicke/Mellinghoff/Rödter (Hrsg.), Nationale und internationale Unternehmensbesteuerung in der Rechtsordnung, FS Dietmar Gosch, 2016, 57; *Hageböke*, Rückstellungen für Betreiberpflichten nach §§ 11 ff., 49 EnWG (Teil II), FR 2017, 412; *Kahle*, Ausgewählte Fragen der Bilanzierung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, DStZ 2017, 904; *Tiedchen*, Was ist und zu welchem Zweck bilanziert man einen Erfüllungsrückstand?, NZG 2017, 1007; *Weimer*, Die Hebung stiller Lasten in der Steuerbilanz, Diss. 2017; *Fischer/Schmid*, Sind steuerliche Rückstellungen für Stock Appreciation Rights während der Wartezeit dem Grunde nach zulässig?, DStR 2018, 1629; *Kahle*, Aktuelle Entwicklungen der Bilanzierung von Rückstellungen, DStR 2018, 976; *Petersen*, Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen, WPg. 2019, 1079; *U. Prinz*, Neujustierung der Passivierungsgrundsätze für Filmförderdarlehen, StuB 2019,

881; *Siebenlist*, Der Ansatz von Pensionsrückstellungen für mittelbare Pensionsverpflichtungen in Handels- und Steuerbilanz, FR 2019, 1123; *Meyering/Gröne*, Rückstellungen für die Kosten der Aufbewahrung von Mandantendaten und Handakten bei WP oder StB, FR 2020, 158; *Michling*, Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen in der Steuerbilanz, Diss. 2020; *von Wolfersdorff*, Rückstellungen für Umweltschutzmaßnahmen: Was ist nur aus dem ehrbaren Kaufmann geworden?!, FR 2020, 610; *Atilgan*, Drohverlust- und Ansammlungsrückstellungen bei vorzeitiger Filialschließung bedingt durch die Corona-Pandemie, DB 2021, 693; *Bonnecke*, Rückstellungen für Restrukturierungsmaßnahmen, StuB 2021, 185; *Brüggemann/Polster*, Die Bilanzierung von Emissions- und Grünstromzertifikaten und deren Bedeutung in der nichtfinanziellen Berichterstattung, DB 2021, 1077; *Kühnberger/Wohlgemuth*, Altersversorgungsverpflichtungen in der Rechnungslegung und Bilanzanalyse nach HGB, DStR 2021, 1182; *Hennrichs/Pöschke*, Rückstellungen für kartellrechtliche Risiken nach HGB und IFRS, ZWeR 2022, 284; *Hommel/Schall*, Rückstellungen für künftige Betriebsprüfungen – neue Streitfragen zwischen wirtschaftlicher Betrachtungsweise und Objektivierung, BB 2022, 2410; *Marx*, Die Passivierung von Erfüllungsrückständen in der Steuerbilanz, StuB 2022, 401; *Siebenlist*, Pensionsrückstellungen im Zuge eines europäischen Bilanzrechts, DStR 2022, 1448; *Haas/Ritter*, Bildung einer Rückstellung für im Tarifvertrag der Metall- und Elektroindustrie vereinbarte Inflationsausgleichsprämien im handelsrechtlichen Jahresabschluss, DStR 2023, 594; *Mujkanovic*, Handelsbilanzielle Folgen von Verlustübernahmeverpflichtungen, StuB 2023, 233; *U. Prinz*, Verbindlichkeitsrückstellung aus Kundenkartenprogrammen, StuB 2023, 7; *Scholz/Ollinger*, Bilanzierung von Inflationsausgleichsprämien im handelsrechtlichen Jahresabschluss, StuB 2023, 1.

A. Allgemeine Erläuterungen

I. Regelungsgegenstand

§ 249 regelt die **Bildung und die Auflösung von Rückstellungen**. Erfasst werden Verbindlichkeitsrückstellungen einschließlich der Kulanzrückstellungen, Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften und bestimmte Aufwandsrückstellungen. Gem. Abs. 2 der Vorschrift ist die Regelung abschließend (vgl. Rz. 351). Gleichwohl ist anerkannt, dass Rückstellungen aufgrund anderer gesetzlicher Regelungen zulässig – und idR dann auch geboten – sind (*Ballwieser* in MünchKomm. HGB⁴, § 249 Rz. 2; *Schubert*, Der Ansatz von gewissen und ungewissen Verbindlichkeiten in der HGB-Bilanz, 29). So finden sich in §§ 341e ff. und § 56a VAG Vorschriften über die Passivierung bestimmter versicherungstechnischer Rückstellungen für Versicherungsunternehmen. Die Notwendigkeit der Passivierung latenter Steuern gem. § 274 Abs. 1 wird hingegen überwiegend nicht als ein Fall der Rückstellungsbildung gem. § 249 angesehen (*Förster/Beer*, StuW 2012, 85, 88; *Merkt* in Hopt⁴², § 274 HGB Rz. 1b; *Reiner* in MünchKomm. HGB⁴, § 274 Rz. 35; **aA** *Karrenbrock* in FS Krawitz, 630, 636; *Karrenbrock*, BB 2013, 235, 239). Für Unternehmen, für die die Vorschrift nicht anwendbar ist, wird aber im Falle passiver Steuerlatenzen die Passivierung einer Rückstellung gem. § 249 gefordert, soweit die Tatbestandsvoraussetzungen der Vorschrift erfüllt sind (*Förster/Beer*, StuW 2012, 85, 88; *Hennrichs* in BeckOGK HGB, § 249 Rz. 163 [3/2023]). Nach allgemeiner Ansicht nicht zulässig ist die Passivierung von Rückstellungen für das allgemeine Unternehmensrisiko (*Ballwieser* in MünchKomm. HGB⁴, § 249 Rz. 16; *Meyering/Gröne* in HKMS³, § 249 HGB Rz. 84; *Schubert* in Beck BilKomm.¹³, § 249 HGB Rz. 14, vgl. auch Rz. 351).

Die Vorschrift betrifft nur den **Ansatz der Rückstellungen**. Regelungen zur Bewertung finden sich in § 253 Abs. 1 Sätze 2 und 3.

§ 249 stellt eine Ausprägung der GoB dar (dazu Rz. 5) und beansprucht damit aufgrund des in § 5 Abs. 1 EStG statuierten Maßgeblichkeitsprinzips grds. auch **Geltung für die steuerliche Gewinnermittlung** (BFH v. 9.3.2023 – IV R 24/19, DStR 2023, 988 Rz. 19; v. 29.9.2022 – IV R 20/19, BStBl. II 2023, 435 Rz. 41; v. 22.5.2019 – XI R 40/17, BStBl. II 2019, 663 Rz. 21; v. 22.1.2020 – XI R 2/19, BStBl. II 2020, 493 Rz. 18; *Hennrichs* in BeckOGK HGB, § 249 Rz. 16 [3/2023]; *Tiedchen* in HHR, § 5 EStG Rz. 680 [12/2021]). Teilweise werden Rückstellungen als „notwendiger Bestandteil eines sachgerechten Steuerbilanzrechts“ bezeichnet (*U. Prinz*, DB 2015, 147, 148). Das EStG enthält gleichwohl eine Reihe von Sondervorschriften, durch die die Bildung von Rückstellungen eingeschränkt wird (vgl. dazu Rz. 171 ff.), so dass andererseits statuiert wird, der Gesetzgeber habe im Bereich der steuerbilanziellen Rückstellungen das Maßgeblichkeitsprinzip weitgehend beseitigt (*Schubert* in Beck BilKomm.¹³, § 249 HGB Rz. 17).

II. Bedeutung und Zweck

- 4 Rückstellungen gehören zu den Schulden im bilanzrechtlichen Sinne (*Kleindiek* in Großkomm. HGB⁶, § 249 Rz. 9; *Kirsch*, Rechnungslegung, § 249 Rz. 1 [10/2020]; *Meyering/Gröne* in HKMS³, § 249 HGB Rz. 3; *Michling*, Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen in der Steuerbilanz, 55); ebenfalls zu den Schulden gehören die Verbindlichkeiten (zur Abgrenzung vgl. Rz. 11). Es handelt sich um **Schulden im engeren Sinne**. Darunter versteht man Schulden, die in der Bilanz selbst erscheinen, während Schulden iW.S. solche sind, die nur im Anhang oder in Form von sog. Unterstrichvermerken auftreten, zB die Haftungsverhältnisse („Eventualverbindlichkeiten“) gem. § 251 (*Schubert*, Der Ansatz von gewissen und ungewissen Verbindlichkeiten in der HGB-Bilanz, 28, 80 ff.). Die Zuordnung der Aufwandsrückstellungen gem. § 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 zu den Schulden ist allerdings umstritten, da ihnen keine Außenverpflichtung zugrunde liegt (dazu Rz. 316). Teilweise werden auch diese Posten den Schulden und damit dem Fremdkapital zugerechnet (*Hennrichs* in BeckOGK HGB, § 249 Rz. 12 [3/2023]; **aA** *Hommel* in BKT, Bilanzrecht, § 249 HGB Rz. 4 [7/2011]), teilweise werden sie demgegenüber als „unechte Schulden“ bezeichnet (*Schubert* in Beck BilKomm.¹³, § 249 HGB Rz. 4) oder zumindest wird konstatiert, dass eine Zuordnung dieser Posten zu den Schulden schwerfällt (*Kleindiek* in Großkomm. HGB⁶, § 249 Rz. 10).
- 5 Rückstellungen bilden eine wirtschaftliche Belastung des bilanzierenden Unternehmens ab, die der laufenden Abrechnungsperiode zuzuordnen ist (*Hennrichs* in BeckOGK HGB, § 249 Rz. 9 [3/2023]; *Michling*, Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen in der Steuerbilanz, 57), aber noch nicht zu einer Auszahlung geführt hat (*Hennrichs/Pöschke*, ZWeR 2022, 284, 289). Im **System der GoB** lässt sich die Bilanzierung von Rückstellungen daher auf das **Periodisierungsprinzip** (§ 252 Abs. 1 Nr. 5) stützen (*Drüen* in FS Gosch, 57, 59; *Hennrichs* in BeckOGK HGB, § 249 Rz. 9 [3/2023]; *Bonnecke*, StuB 2021, 185, 187; *Hennrichs/Pöschke*, ZWeR 2022, 284, 289). Zudem wird vielfach das **Vorsichtsprinzip** herangezogen (BFH v. 29.11.2000 – I R 87/99, BStBl. II 2002, 655, 657; *Hennrichs* in BeckOGK HGB, § 249 Rz. 10 [10/2020]; *Bonnecke*, StuB 2021, 185, 187). Ebenso verlangt das **Vollständigkeitsprinzip** die Bilanzierung ua. sämtlicher Vermögensgegenstände und Schulden und damit auch der Rückstellungen (*Hennrichs*, StJb. 2015/16, 255, 260; *Hennrichs* in BeckOGK HGB, § 249 Rz. 9 [3/2023]; *Bonnecke*, StuB 2021, 185, 187).
- 6 Unter betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten lassen Rückstellungen sich sowohl mit der statischen als auch mit der dynamischen Bilanzauffassung einordnen. Nach der **statischen Bilanzauffassung** stellt die Bilanz eine Gegenüberstellung von Vermögensgegenständen und Schulden zum Zwecke der Ermittlung des Reinvermögens dar (BKT, Bilanzen¹⁶, 15). Die Passivierung der Rückstellungen dient insoweit dem vollständigen Ausweis der Schulden (*Schubert*, Der Ansatz von gewissen und ungewissen Verbindlichkeiten in der HGB-Bilanz, 30; *Kirsch*, Rechnungslegung, § 249 Rz. 2 [10/2020]; *Meyering/Gröne* in HKMS³, § 249 HGB Rz. 15; *Michling*, Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen in der Steuerbilanz, 64). Damit lassen sich allerdings nur die Rückstellungen, denen eine Außenverpflichtung zugrunde liegt, in die Sichtweise der statischen Bilanzierung einfügen (*Wehrheim/Rupp*, DStR 2010, 821; *Hennrichs* in BeckOGK HGB, § 249 Rz. 14 [3/2023]; *Kleindiek* in Großkomm. HGB⁶, § 249 Rz. 8), nicht hingegen die Aufwandsrückstellungen (*Michling*, Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen in der Steuerbilanz, 64), deren Schuldencharakter jedenfalls umstritten ist (dazu Rz. 4). Die **dynamische Bilanzauffassung** versteht die Bilanz nicht als Vermögens-, sondern als Erfolgsbilanz (vgl. BKT, Bilanzen¹⁶, 19; *Scheffler* in Beck HdR, B 233 Rz. 3 [1/2021]). Erträge werden als periodisierte betriebliche Einnahmen und Aufwendungen als periodisierte betriebliche Ausgaben verstanden (BKT, Bilanzen¹⁶, 20). Nach diesem Verständnis werden Rückstellungen passiviert zum Zwecke des Ausweises von Aufwand, der noch nicht zu Ausgaben geführt hat, aber in der abgelaufenen Abrechnungsperiode verursacht worden ist (*Schubert*, Der Ansatz von gewissen und ungewissen Verbindlichkeiten in der HGB-Bilanz, 31; *Michling*, Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen in der Steuerbilanz, 65; *Hennrichs* in BeckOGK HGB, § 249 Rz. 14 [3/2023]). Diese Sichtweise ermöglicht auch die Passivierung von Aufwandsrückstellungen, da das Bestehen einer Außenverpflichtung nicht Voraussetzung für das Entstehen künftiger Ausgaben ist (*Michling*, Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen in der Steuerbilanz, 65; *Wehrheim/Rupp*, DStR 2010, 821; *Meyering/Gröne* in HKMS³, § 249 HGB Rz. 15). § 249 folgt somit nicht streng einer der beiden Bilanzauffassungen, sondern enthält Elemente sowohl der statischen als auch der dynamischen Bilanztheorie

(Schubert, Der Ansatz von gewissen und ungewissen Verbindlichkeiten in der HGB-Bilanz, 31, nennt dies plastisch ein „kompromissfreudiges Konglomerat aus statischen und dynamischen Elementen“).

Einstweilen frei.

7–10

III. Verhältnis zu anderen Bilanzposten

1. Abgrenzung von Verbindlichkeiten

Rückstellungen und Verbindlichkeiten sind **Unterkategorien der Schulden** (Rz. 4); sie unterscheiden sich dadurch voneinander, dass Verbindlichkeiten dem Grunde und der Höhe nach feststehen, während bei Rückstellungen der Grund und/oder die Höhe der Verbindlichkeit noch ungewiss ist (Hennrichs in BeckOGK HGB, § 249 Rz. 15 [3/2023]; Bonnecke, StuB 2021, 185, 187; Scheffler in Beck HdR, B 233 Rz. 18 [1/2021]; Meyering/Gröne in HKMS³, § 249 HGB Rz. 30).

2. Abgrenzung von passiven Rechnungsabgrenzungsposten

Rückstellungen dienen wie passive RAP auch der **zutreffenden Periodenabgrenzung** (für Rückstellungen vgl. Rz. 5, für RAP Tiedchen in HdJ, Abt. III/8 Rz. 8 mwN, 19 [7/2021]). **Passive RAP** sind **transitorische Posten im engeren Sinne**, also Einnahmen, die dem Bilanzierenden vor dem Bilanzstichtag zufließen, die aber Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag darstellen (Tiedchen in HdJ, Abt. III/8 Rz. 2 [7/2021]; Scheffler in Beck HdR, B 233 Rz. 20 [1/2021]). Rückstellungen bilden hingegen nicht eine Zahlung vor dem Erfolgsbeitrag ab, sondern antizipieren umgekehrt einen Erfolgsbeitrag (Aufwand) vor der Zahlung (Kirsch, Rechnungslegung, § 249 Rz. 16 [10/2020]). Es handelt sich um **antizipative Posten** (Tiedchen in HdJ, Abt. III/8 Rz. 2 [7/2021]).

3. Abgrenzung von Rücklagen

Rücklagen gehören anders als die Rückstellungen nicht zu den Schulden des Bilanzierenden (vgl. Rz. 4, 11), sondern sind **Teil des Eigenkapitals** (Kirsch, Rechnungslegung, § 249 Rz. 16 [10/2020]; Scheffler in Beck HdR, B 233 Rz. 15 [1/2021]). Sie stammen aus nicht ausgeschütteten Gewinnen oder aus Leistungen der Gesellschafter in das Eigenkapital einer Gesellschaft. Ihre Dotierung ist erfolgsneutral, während die Passivierung von Rückstellungen Aufwand darstellt und zu einer Gewinnminderung führt (Scheffler in Beck HdR, B 233 Rz. 16 [1/2021]). Rückstellungen dienen der Vorsorge für eine bestimmte Vermögensbelastung; das Eigenkapital der allgemeinen Risikovorsorge (Scheffler in Beck HdR, B 233 Rz. 16 [1/2021]; Schubert in Beck BilKomm.¹³, § 249 HGB Rz. 6).

Handelsrechtlich sind im Bereich der Rücklagen die **Kapitalrücklage** gem. § 272 Abs. 2, **Gewinnrücklagen** gem. § 272 Abs. 3 und **Rücklagen für Anteile an bestimmten anderen Unternehmen** gem. § 272 Abs. 4 zu unterscheiden.

In der steuerlichen Gewinnermittlung finden sich zudem verschiedentlich sog. **steuerfreie Rücklagen**, die ebenfalls dem Eigenkapital zuzurechnen sind, aber den Gewinn mindern, so zB die Rücklagen gem. § 6b EStG und die Rücklage für Ersatzbeschaffung nach EStR 6.6.

4. Verhältnis zu Abschreibungen

a) Planmäßige Abschreibungen

Rückstellungen werden passiviert, um Aufwand des laufenden GJ abzubilden, dem eine Auszahlung noch nicht gegenübersteht (antizipativer Posten, vgl. Rz. 12). **Planmäßige Abschreibungen** hingegen verteilen eine Auszahlung – die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Vermögensgegenstands – auf dessen Nutzungsdauer und **verschieben die Erfolgswirksamkeit der Auszahlung** somit teilweise in zukünftige GJ. Abschreibungen werden als Wertberichtigungen einem bestimmten Vermögensgegenstand zugeordnet, während Rückstellungen keinen Bezug zu einem bestimmten Vermögensgegenstand haben (Scheffler in Beck HdR, B 233 Rz. 17 [1/2021]; vgl. auch Rz. 34).

b) Außerplanmäßige Abschreibungen

- 17 Insbesondere bei **drohenden Verlusten aus schwebenden Absatzgeschäften** stellt sich das Problem der Abgrenzung zu außerplanmäßigen Abschreibungen. Hat das bilanzierende Unternehmen einen Kaufvertrag über einen noch zu liefernden Gegenstand abgeschlossen und zeichnet sich daraus ein Verlust ab, so ist zunächst eine außerplanmäßige Abschreibung auf den zu liefernden Gegenstand vorzunehmen (Scheffler in Beck HdR, B 233 Rz. 335 [1/2021]; Schubert in Beck BilKomm.¹³, § 249 HGB Rz. 108). Diese umfasst den erwarteten Verlust einschließlich zukünftiger Preis- oder Kostensteigerungen (Scheffler in Beck HdR, B 233 Rz. 335 [1/2021]; Schubert in Beck BilKomm.¹³, § 249 HGB Rz. 108). Ergibt sich ein darüber hinausgehender Verlust, ist insoweit eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu passivieren (Scheffler in Beck HdR, B 236 Rz. 322 [1/2021]; Schubert in Beck BilKomm.¹³, § 249 HGB Rz. 108).
- 18 Auch die finanzgerichtliche Rspr. lässt in derartigen Fällen eine **Teilwertabschreibung** hinsichtlich des gesamten Verlustes zu (BFH v. 7.9.2005 – VIII R 1/03, BStBl. II 2006, 298; anders noch die Vorentscheidung FG Rheinland-Pfalz v. 18.11.2002 – 5 K 1468/01, EFG 2003, 289; krit. dazu Schubert in Beck BilKomm.¹³, § 249 HGB Rz. 108).
- 19–23 Einstweilen frei.

IV. Rechtsentwicklung

1. Entwicklung bis zur Aktienrechtsnovelle von 1931

- 24 Bis zur Aktienrechtsnovelle von 1931 wurden **Rückstellungen weder im allgemeinen Handelsrecht noch in den speziell für die AG geltenden Bilanzierungsvorschriften** erwähnt. Im HGB von 1897 kam der Begriff nicht vor. § 261 Nr. 5 HGB 1897, der für die Bilanzen von AG galt, sah vor, dass unter den Passiva das Grundkapital und der Betrag eines jeden „Reservefonds“ auszuweisen sei. Grundkapital und Reservefonds zusammen bildeten das Reinvermögen der AG (Naumann, Die Bewertung von Rückstellungen², 50). Was der Inhalt des Reservefonds sein sollte, sagte das Gesetz nicht. Es gab einen gesetzlichen Reservefonds gem. § 262 HGB 1897 und daneben „Reserven für schwebende Garantien“, „Prämienreserven“ und „Schadensreserven“ (Naumann, Die Bewertung von Rückstellungen², 50; Mayr, Rückstellungen in der Handels- und Steuerbilanz, 2). Der Reservefonds nahm Rückstellungen und Rücklagen, teilweise sogar Verbindlichkeiten auf und bestand somit teilweise aus Eigen- und teilweise aus Fremdkapital, ohne dass ersichtlich gewesen wäre, wie sich die Teile zusammensetzten (Mayr, Rückstellungen in der Handels- und Steuerbilanz, 2). Eine klare Trennung zwischen Gewinnermittlung und Gewinnverwendung fand nicht statt (Naumann, Die Bewertung von Rückstellungen², 50 f.; Mayr, Rückstellungen in der Handels- und Steuerbilanz, 2). Eine Beschreibung der Rückstellungen findet sich in einem Beitrag von Schmalenbach (Grundlagen dynamischer Bilanzlehre, ZfH 1919, 1, zitiert nach Mayr, Rückstellungen in der Handels- und Steuerbilanz, 3). Danach wurde der Begriff „Rückstellungen“ sowohl bei nicht gezahltem Aufwand als auch bei Gewinnanteilen, die nicht zur Auszahlung gelangten und nicht den Hauptkapitalkonten gutgeschrieben wurden, gebraucht. Schmalenbach erkannte, dass es sich dabei „um zwei ganz verschiedene Dinge“ handelte: „Die Rückstellung nicht verteilen oder nicht dem Hauptkapitalkonto gutgeschriebenen Gewinns erzeugt ein Kapitalkonto, welchen Namen es auch tragen möge. Die Rückstellung von nicht gezahltem Aufwand dagegen erzeugt regelmäßig ein Passivum, das Schulden nahe verwandt ist.“
- 25 Im Jahr 1929 definierte der **RFH** Rückstellungen als „Bewertungen einer am Bilanzstichtag bereits bestehenden, nur ihrem Betrag nach noch nicht feststehenden Schuld bzw. eines bereits bestehenden, nur seinem Betrage nach noch nicht feststehenden Verlustes“ (RFH v. 17.12.1929 – I Aa 643/29, RStBl. I 1930, 95).

2. Aktienrechtsnovelle von 1931

- 26 Der 1930 veröffentlichte **Entwurf eines AktG** führte die Rückstellungen zwar nicht in dem vorgesehenen Bilanzschema gesondert auf, enthielt jedoch die Bestimmung, dass **Rückstellungen nicht unter den Verbindlichkeiten auszuweisen** seien (§ 113 Abs. 3 Satz 3 des Entwurfs).

Mit der sog. kleinen Aktienrechtsreform, der **Aktienrechtsnovelle 1931** (VO über das Aktienrecht vom 19.9.1931, RGBl. I 1931, 493), gelangte der Begriff der Rückstellungen in das HGB. Die **Bilanzgliederungsvorschrift § 261a** sah vor, dass auf der Passivseite der Bilanz der AG Reservefonds, Rückstellungen, Wertberichtigungsposten, Verbindlichkeiten und RAP getrennt auszuweisen waren. Der Begriff der Rückstellung wurde im Gesetz nicht definiert oder beschrieben. Im Schrifttum wurde konstatiert, dass nunmehr „entsprechend den Ergebnissen der Betriebswirtschaftslehre zwischen Reservefonds, Rückstellungen und Wertberichtigungsposten, die in der Praxis oft nicht getrennt gehalten werden“, unterschieden werde (*Neufeld*, Komm. zur Aktienrechtsnovelle, 96). Es bestand aber keine Klarheit über den Begriff der Rückstellung. Insbesondere war umstritten, ob für Rückstellungen eine Passivierungspflicht bestand oder ob sie aus dem Reingewinn zu bilden waren. So wurde die Auffassung vertreten, Rückstellung sei alles, was nicht verteilt werde, sondern ohne bestimmte Zweckbindung zur Verfügung der Gesellschaft bleibe, also auch der Gewinnvortrag (*Goldschmit*, Das neue Aktienrecht, § 261a Rz. 9). Auch Rückstellungen, die Verpflichtungen der Gesellschaft gegenüber sich selbst darstellten, also Innenverpflichtungen, wurden als zulässig angesehen (so von *Klausing*, Reform des Aktienrechts, 105, für vorgesehene Umbauten). Im Schrifttum fand sich schließlich folgende, von der Rspr. des RFH (dazu Rz. 25) inspirierte Definition: „Die Rückstellungen dienen zur Erfassung jener Aufwendungen bzw. Verbindlichkeiten und Verluste, die sich nach Betrag und Fälligkeit nicht genau bestimmen lassen, also geschätzt werden müssen, die aber deshalb erfasst werden müssen, weil sie wirtschaftlich in der abzuschließenden Bilanzperiode begründet sind“ (*Streit*, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Rückstellungen, 1934, 15 ff., zitiert nach *Naumann*, Die Bewertung von Rückstellungen², 52).

3. AktG 1937

Mit der Einführung des **AktG 1937** (Gesetz über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien v. 30.1.1937, RGBl. I 1937, 107) wanderten die Rechnungslegungsvorschriften für AG und KGaA vom HGB in das AktG. Die Bilanzgliederungsvorschrift § 131 Abs. 1 AktG 1937 führte unter B. IV den Posten „**Rückstellungen für ungewisse Schulden**“ auf, der sich zwischen den Wertberichtigungen und den Verbindlichkeiten befand. Gesondert davon gab es Rücklagen, und zwar zum einen die „Gesetzliche Rücklage“ gem. § 130 AktG 1937 und zum anderen freie Rücklagen (*Naumann*, Die Bewertung von Rückstellungen², 53). Durch die Bezeichnung und Positionierung im Bilanzschema wurde der Schuldcharakter der Rückstellungen stärker betont. Gleichwohl war umstritten, ob der Begriff der Rückstellungen durch die Neuregelung eingeschränkt wurde. Vereinzelt wurde die Ansicht vertreten, dass nur noch Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, die von den feststehenden Schulden zu unterscheiden seien, zulässig seien (*Schlegelberger/Quassowski/Herbig/Geßler/Hefermehl*, AktG³, § 131 Rz. 35), überwiegend wurde aber weiterhin die Passivierung von Rückstellungen für Verbindlichkeiten, Aufwendungen und Verlustrisiken für möglich gehalten (vgl. *Mayr*, Rückstellungen in der Handels- und Steuerbilanz, 6 mwN). So wurden Rückstellungen definiert als „Belastungen der Erfolgsrechnung und damit in die Vermögens- und Kapitaldarstellung als Passivposten einzusetzende Beträge für im abzuschließenden Zeitabschnitt (bzw. auch in früheren Zeitabschnitten) wirtschaftlich verursachte und damit im Interesse einer genauen Ergebnisrechnung zu belastende Aufwendungen, die hinsichtlich der später zu erwartenden Ausgaben oder sonstigen Leistungen der Unternehmung noch ungewiß sind“ (*Auler/Seidel*, Rückstellungen, 12, zitiert nach *Naumann*, Die Bewertung von Rückstellungen², 54).

§ 131 Abs. 2 AktG bestimmte, dass **Rückstellungen** – ebenso wie Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rücklagen –, die für das GJ gemacht werden, bereits **in der Jahresbilanz vorzunehmen** sind. Gleichwohl wurde die Ansicht vertreten, das Gesetz treffe keine Bestimmung darüber, ob Rückstellungen, „falls sie zulässig sind, vorgenommen werden sollen“. Insoweit seien die GoB heranzuziehen (*Schlegelberger/Quassowski/Herbig/Geßler/Hefermehl*, AktG³, § 131 Rz. 35).

4. AktG 1965

§ 152 Abs. 7 AktG 1965 bestimmte, dass als Rückstellungen nur solche für ungewisse Verbindlichkeiten, für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (§ 152 Abs. 7 Satz 1 AktG 1937), für im GJ unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung oder Abraumbeseitigung, die im folgenden Jahr nach-

geholt werden (§ 152 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 AktG 1937) und für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden (§ 152 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 AktG 1937), gebildet werden durften. Die Rückstellungen für die Instandhaltung und Abraumbeseitigung einerseits und für Gewährleistungen andererseits waren unter näherer Bezeichnung ihres Zwecks gesondert auszuweisen (§ 152 Abs. 7 Satz 2 Halbs. 2 AktG 1937). Zudem waren gem. § 152 Abs. 7 Satz 4 AktG 1937 unter dem Posten „Pensionsrückstellungen“ die Rückstellungen für laufende Pensionen und für Anwartschaften auf Pensionen auszuweisen. Die Bildung von Aufwandsrückstellungen war damit auf die in § 152 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 AktG 1937 genannten Fälle beschränkt. Damit wurde der Charakter der Rückstellungen als Schuldposten wieder stärker in den Vordergrund gerückt.

- 31 Gemäß § 39 Abs. 1 HGB 1897 iVm. § 149 Abs. 2 AktG 1937 bestand für **Verbindlichkeitsrückstellungen** grds. **Passivierungspflicht, nicht jedoch für Pensionsrückstellungen** (*Baumbach/Hueck*, AktG¹³, § 152 AktG Rz. 42; *Naumann*, Die Bewertung von Rückstellungen², 55 f.). Für Pensionsanwartschaften hatten der BFH im Jahr 1953 (BFH v. 10.2.1953 – I 113/52 U, BStBl. III 1953, 102) und der BGH im Jahr 1961 eine Passivierungspflicht verneint (BGH v. 27.2.1961 – II ZR 292/59, NJW 1961, 1063). Das AktG 1965 sah eine Passivierungspflicht für Pensionsrückstellungen nicht vor, obwohl die Entscheidung des BGH im Schrifttum kritisch aufgenommen worden war (*Adler/Forster*, AG 1961, 301; *Havermann*, DB 1961, 985; *Mutze*, FR 1961, 406; *Richter*, AG 1963, 533; *Sieben*, WPg. 1963, 30) und sich diese Stimmen im Schrifttum (*Adler/Forster*, AG 1961, 301; *Richter*, AG 1963, 533, 537) sowie die meisten im Gesetzgebungsverfahren angehörten Sachverständigen für eine Passivierungspflicht ausgesprochen hatten (vgl. *Kropff*, Aktiengesetz, 1965, 255). Vgl. dazu auch Rz. 232.
- 32 Erstmals fand sich im Gesetz eine **Bewertungsvorschrift** für Rückstellungen. § 156 Abs. 4 AktG 1965 bestimmte, dass der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendige Betrag anzusetzen sei.

5. 4. EG-Bilanzrichtlinie

- 33 Vorschriften über Rückstellungen finden sich in Art. 20 der **4. EG-Richtlinie** (Vierte Richtlinie 78/660/EWG v. 25.7.1978, ABl. EG 1978 Nr. L 222, 11). Dort ist geregelt, dass als **Rückstellungen ihrem Wesen nach genau umschriebene Verbindlichkeiten** ausgewiesen werden, die am Bilanzstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts unbestimmt sind. Den Mitgliedstaaten wird ein **Wahlrecht** gewährt, die **Bildung von Rückstellungen für ihrer Eigenart nach genau umschriebene, dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnende Aufwendungen** zuzulassen, die am Bilanzstichtag als wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder dem Zeitpunkt ihres Eintritts unbestimmt sind.
- 34 Rückstellungen dürfen außerdem gem. Art. 20 Abs. 3 der Richtlinie **keine Wertberichtigung zu Aktivposten** darstellen (vgl. auch Rz. 351). Wertberichtigungen auf Aktiva beziehen sich in Gestalt von Abschreibungen auf individuelle Aktivposten (vgl. Rz. 16); Rückstellungen vermindern als Teil der Schulden (dazu Rz. 4) global gesehen das Vermögen, also die Summe aller Aktiva, des Bilanzierenden.
- 35 Hinsichtlich der **Bewertung** bestimmt die Richtlinie in Art. 42 Abs. 1, dass Rückstellungen nur in Höhe des notwendigen Betrags anzusetzen sind. Nach Art. 42 Abs. 2 sind Rückstellungen, die in der Bilanz unter dem Posten „Sonstige Rückstellungen“ ausgewiesen sind, im **Anhang** zu erläutern, sofern sie einen gewissen Umfang haben.

6. EU-Bilanzrichtlinie

- 36 Die **EU-Bilanzrichtlinie** (RL 2013/34/EU v. 26.6.2013, ABl. EU 2013 Nr. L 192, 19) übernimmt in **Art. 12 Abs. 12** weitgehend die Regelung des Art. 20 der 4. EG-Richtlinie. Hinsichtlich der **Bewertung** heißt es nun allerdings, dass Rückstellungen am Bilanzstichtag den besten Schätzwert von Aufwendungen darstellen, die wahrscheinlich eintreten werden. Es wurde vermutet, dass diese Formulierung, die als „eigenartig“ empfunden wird, in Anlehnung an IAS 37.36, 37 gewählt wurde (*Arbeitskreis Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, NZG 2014, 892, 895). Auch wurde in der geänderten Formulierung eine Abkehr vom Vorsichtsgedanken hin zu einer stärkeren Betonung von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen und die Eröffnung neuer Ermessensspielräume gesehen (*Zwirner*, DStR 2014, 439, 441 f.).

37–40 Einstweilen frei.

V. Blick nach Österreich

In Österreich sind die Rückstellungen in § 198 Abs. 8 öUGB geregelt; die Parallelbestimmung in Deutschland findet sich in § 249 HGB. Es bestehen Gemeinsamkeiten, aber auch wesentliche Unterschiede. In Österreich und Deutschland sind Rückstellungen für **ungewisse Verbindlichkeiten** und **drohende Verluste aus schwebenden Geschäften** zu bilden (**Passivierungspflicht**, §§ 198 Abs. 1 Z 1 öUGB; § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB, vgl. Rz. 131). § 198 Abs. 1 Z 1 öUGB stellt klar, dass sie nur dann zu bilden sind, wenn sie am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts unbestimmt sind. § 249 HGB enthält keinen derartigen Hinweis. Ein inhaltlicher Unterschied leitet sich daraus nicht ab. Nur soweit es sich um „nicht wesentliche Beträge“ handelt, kann in **Österreich** von einer Passivierung abgesehen werden (198 Abs. 8 Z 3 öUGB). In **Deutschland** bestimmt § 249 HGB keine derartige Ausnahme. Nach hM ist auch für unwesentliche Verbindlichkeiten eine Rückstellung zu passivieren (vgl. Rz. 132).

In Österreich besteht eine **Pflicht zur Bildung von Rückstellungen für laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen**, wenn eine rechtliche oder faktische Verpflichtung gegenüber dem Berechtigten vorliegt (§ 198 Abs. 8 Z 4 lit. b öUGB). In **Deutschland** besteht eine **Passivierungspflicht** nur für **Direktzusagen**, soweit der **Rechtsanspruch** darauf **ab dem 1.1.1987 erworben** wurde (vgl. Rz. 236, für Zeiträume davor besteht ein Passivierungswahlrecht), für **mittelbare Pensionszusagen** und ähnliche Verpflichtungen besteht anders als in Österreich ein **Passivierungswahlrecht** (vgl. Rz. 240 und Rz. 242).

§ 198 Abs. 8 Z 2 öUGB normiert für **Aufwandsrückstellungen** ein **Ansatzwahlrecht**. Soweit es die GoB erfordern, besteht jedoch eine Passivierungspflicht (vgl. Rz. 394). Demgegenüber wurde in **Deutschland** das Wahlrecht zur Passivierung von Aufwandsrückstellungen im Zuge des Bilanzrechtmodernisierungsgesetzes (BilMoG 2009, BGBl. I 2009, 1102) ersatzlos aufgehoben. Einzig die Passivierungspflicht für unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung und Abraumbeseitigung blieb erhalten (§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB).

Steuerrechtlich wird die Bildung (und Abzinsung, dazu § 253 Rz. 1015 ff.) von **Rückstellungen in § 9 öESTG** geregelt. Die Aufzählung der **steuerlich zulässigen Rückstellungen** in § 9 Abs. 1 öESTG ist taxativ und ermöglicht – bezogen auf die davon erfassten Rückstellungsarten – die Bildung von **Verbindlichkeitsrückstellungen** und **Drohverlustrückstellungen**. Anders als in Deutschland ist somit in Österreich die Bildung von Drohverlustrückstellungen sowohl unternehmens- als auch steuerrechtlich zulässig (aufgrund der Maßgeblichkeit sogar geboten; dazu Rz. 405 ff.), wodurch es bezogen auf diese Rückstellungen zu keiner Durchbrechung der Maßgeblichkeit kommt.

Für Verbindlichkeitsrückstellungen, die **Pensionen, Abfertigungen und Jubiläumsgelder** betreffen, besteht **mit § 14 öESTG eine ergänzende Sonderregelung** (dazu näher Rz. 422 ff.). Ausdrücklich ausgeschlossen von der Rückstellungsbildung sind Zuwendungen anlässlich eines Firmenjubiläums (§ 9 Abs. 3 öESTG). Über die Sonderregelung für Sozialkapitalrückstellungen hinaus besteht auch für die Bildung von Rückstellungen von Versicherungsunternehmen mit § 15 öKStG eine gesonderte Bestimmung (s. dazu näher Rz. 426).

Rückstellungen können dem Grunde nach gebildet werden, wenn mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit (oder eines Verlusts) **ernsthaft zu rechnen** ist (s. dazu näher Rz. 400 ff.). Die Rückstellungsbildung setzt – in Übereinstimmung mit der deutschen hA – einen in künftigen Perioden zu erwartenden Aufwand voraus, der wirtschaftlich jedoch bereits die abgelaufene Periode betrifft. Eine Verpflichtung (oder ein Verlust) droht ernstlich, wenn mit ihrem (seinem) Bestehen (bzw. Entstehen) mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit zu rechnen sein wird. Steuerlich wird dabei auf eine **„überwiegende Wahrscheinlichkeit“** abgestellt (dh. über 50 %). Dadurch können sich Abweichungen zum Unternehmensrecht ergeben, weil unternehmensrechtlich eine Rückstellungsbildung nach hA auch dann geboten ist, wenn die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme unter 50 % liegt (s. dazu näher Rz. 402).

Die Bildung einer **Verbindlichkeitsrückstellung** setzt des Weiteren das Bestehen einer Verpflichtung gegenüber einem Dritten, einer **Außenverpflichtung**, voraus. Die Bildung von Rückstellungen für rein innerbetriebliche Aufwendungen ohne Außenverpflichtung, **„Aufwandsrückstellungen“**, ist für steuerliche Zwecke in Österreich – anders als in Deutschland – generell **unzulässig**. Unternehmensrecht-

lich besteht nach geltender Rechtslage hingegen ein Wahlrecht zur Bildung von Aufwandsrückstellungen, so dass es im Falle der Ausübung dieses Wahlrechts zu einer Durchbrechung der Maßgeblichkeit kommt. Im Hinblick auf künftige Reformüberlegungen in Österreich zur Annäherung von öUGB und öESTG bei Aufwandsrückstellungen könnte die deutsche Rechtslage Vorbild sein (dazu näher Rz. 403, Rz. 420 f.).

- 48 Der **VwGH** geht von einem **eigenen steuerlichen Rückstellungsbegriff** aus, der jedoch ohnedies nicht grundlegend vom öUGB abweicht. Die Maßgeblichkeit der unternehmensrechtlichen GoB gem. § 5 Abs. 1 öESTG entfaltet bei der Rückstellungsbildung dem Grunde nach dahingehend ihre Wirkung, als für steuerlich nach § 9 Abs. 1 öESTG zulässige Rückstellungen (Rückstellungen „können“ nur gebildet werden für ...) eine **Pflicht zur Bildung** besteht, **wenn** diese bereits **unternehmensrechtlich** gebildet werden (s. dazu Rz. 407). Der Kreis der dem Grunde nach zulässigen Rückstellungsarten ist jedoch – mit Ausnahme der steuerlich unzulässigen Aufwandsrückstellungen und Rückstellungen für ein Firmenjubiläum – im öUGB und öESTG ohnedies deckungsgleich. Eine ausdrückliche, gesonderte Bezugnahme auf die Maßgeblichkeit der unternehmensrechtlichen GoB für Zwecke der steuerlichen Rückstellungsbildung erfolgt jedoch im Hinblick auf **Pauschalrückstellungen**, deren Bildung „unter den Voraussetzungen des § 201 Abs. 2 Z 7 öUGB“ auch steuerlich zulässig ist (dazu näher Rz. 415 ff.). Im Rahmen der Gewinnermittlung gem. § 5 Abs. 1 öESTG ergibt sich daraus – ungeachtet des allgemeinen Maßgeblichkeitsverständnisses – eine „spezielle“ Sonderform der Maßgeblichkeit, die sich abstrakt auch auf die allgemeine steuerliche Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 1 öESTG erstreckt (s. dazu näher Rz. 416).
- 49 Die in Deutschland zu Sachleistungsverpflichtungen kontrovers geführte Diskussion zu der von der deutschen Finanzverwaltung vertretenen Maßgeblichkeit eines allenfalls niedrigeren handelsrechtlichen Rückstellungsansatzes vor dem Hintergrund des Wortlautes von § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG ist nicht auf Österreich übertragbar: Rückstellungen sind in der sich unter Berücksichtigung von § 9 öESTG ergebenden Höhe anzusetzen, ungeachtet dessen, ob sich unternehmensrechtlich ein niedrigerer oder höherer Rückstellungsansatz ergeben sollte (keine „Deckelung“ der Höhe nach; s. näher Rz. 409).
- 50 Die Bildung von **Pauschalrückstellungen** war bis vor Kurzem in Österreich steuerlich generell unzulässig, wurde jedoch mit dem öCOVID-19-Steuermaßnahmengesetz (**COVID-19-StMG**) für Verbindlichkeitsrückstellungen nach Maßgabe der unternehmensrechtlichen Voraussetzungen für deren Bildung auch steuerlich anerkannt. Pauschalrückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften sind hingegen nach wie vor unzulässig; die Bildung von Drohverlustrückstellungen setzt daher unverändert voraus, dass anhand von konkreten Umständen nachgewiesen wird, dass mit dem Entstehen eines Verlusts im konkreten Einzelfall ernsthaft zu rechnen ist (s. Rz. 415).
- 51–59 Einstweilen frei.

B. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (Abs. 1 Satz 1 Alt. 1)

I. Passivierungsvoraussetzungen

1. Leistungsverpflichtung

a) Außenverpflichtung

- 60 Einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten muss eine **Außenverpflichtung** zugrunde liegen, also eine **Verpflichtung gegenüber einem Dritten** (BFH v. 5.4.2017 – X R 30/15, BStBl. II 2017, 900 Rz. 17; *Schubert*, Der Ansatz von gewissen und ungewissen Verbindlichkeiten in der HGB-Bilanz, 34; *Michling*, Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen in der Steuerbilanz, 79; *Scheffler* in Beck HdR, B 233 Rz. 23, 101 [1/2021]; *Meyering/Gröne* in HKMS³, § 249 HGB Rz. 39; *Henrichs/Pöschke*, ZWeR 2022, 284, 291). Dritter ist dabei eine Person, die den Bilanzierenden auf ein Tun oder Unterlassen in Anspruch nehmen kann, der also künftig ein subjektives Gläubigerrecht gegenüber dem Bilanzierenden zustehen kann (*Riedel*, FR 2015, 371; *Henrichs* in BeckOGK HGB, § 249 Rz. 26 [3/2023]). Dritter idS kann zB auch eine Tochterkapitalgesellschaft des Bilanzierenden sein (*Roser*, WPg. 2015, 693, 698; *Kraft/Hohage*, DB 2017, 327, 328). Zu der umstrittenen Frage, ob und inwieweit Gesellschafter gegenüber einer bilanzierenden Gesellschaft Dritte sein können, vgl. Rz. 210 „Jahres-

§ 250 Rechnungsabgrenzungsposten

(1) Als Rechnungsabgrenzungsposten sind auf der Aktivseite Ausgaben vor dem Abschlussstichtag auszuweisen, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen.

(2) Auf der Passivseite sind als Rechnungsabgrenzungsposten Einnahmen vor dem Abschlussstichtag auszuweisen, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen.

(3) ¹Ist der Erfüllungsbetrag einer Verbindlichkeit höher als der Ausgabebetrag, so darf der Unterschiedsbetrag in den Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite aufgenommen werden. ²Der Unterschiedsbetrag ist durch planmäßige jährliche Abschreibungen zu tilgen, die auf die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit verteilt werden können.

Autor:

Prof. Dr. Guido Förster, Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf (Rz. 1–36, 51–181)

A. Allgemeine Erläuterungen			
I. Regelungsgegenstand	1	1. Allgemeines	115
II. Bedeutung und Zweck	3	2. Voraussetzungen	120
III. Geltungsbereich	7	3. Rechtsfolgen	
IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften		a) Bilanzierung	124
1. Abgrenzung zu anderen Bilanzposten	9	b) Ausweis	128
2. Annexregelungen	15	c) Abschreibung und Auflösung	
3. Europarecht	21	aa) Planmäßige Abschreibungen	132
4. IFRS	22	bb) Außerplanmäßige Abschreibungen	137
V. Rechtsentwicklung		C. Passive Rechnungsabgrenzungsposten	
1. Handelsrecht	23	(Abs. 2)	
2. Steuerrecht	32	I. Voraussetzungen	
VI. Blick nach Österreich	37	1. Allgemeines	150
B. Aktive Rechnungsabgrenzungsposten		2. Einnahme vor dem Abschlussstichtag	155
(Abs. 1)		3. Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag	
I. Voraussetzungen		a) Ertrag	159
1. Allgemeines	51	b) Nach diesem Tag	160
2. Ausgabe vor dem Abschlussstichtag	53	c) Bestimmte Zeit	162
3. Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag		II. Rechtsfolgen	
a) Aufwand	57	1. Passivierungspflicht	173
b) Nach diesem Tag	58	2. Ausweis	174
c) Bestimmte Zeit	60	3. Saldierungsverbot	175
II. Rechtsfolgen		4. Wesentlichkeit	176
1. Aktivierungspflicht	80	5. Höhe und Auflösung	178
2. Ausweis	81	D. Rechtsvergleichende Bezüge im österreichischen Recht	182
3. Saldierungsverbot	82	I. Allgemeine Erläuterungen	
4. Wesentlichkeit	83	1. Regelungsgegenstand	182a
5. Höhe und Auflösung	86	2. Bedeutung und Zweck	183
III. Sonderfälle aktiver Rechnungsabgrenzung		3. Verhältnis zu anderen Vorschriften	185
1. Allgemeines	95	II. Rechnungsabgrenzungsposten	
2. Als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern gem. § 5 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG		1. Voraussetzungen	
a) Tatbestandsvoraussetzungen	97	a) Allgemeines	188
b) Rechtsfolgen	103	b) Ausgabe oder Einnahme vor dem Abschlussstichtag	190
3. Als Aufwand berücksichtigte Umsatzsteuer auf Anzahlungen gem. § 5 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG		c) Aufwand oder Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag	
a) Tatbestandsvoraussetzungen	105	aa) Nach diesem Tag	192
b) Rechtsfolgen	110	bb) Bestimmte Zeit	193
IV. Unterschiedsbetrag zwischen Ausgabe- und Rückzahlungsbetrag bei Verbindlichkeiten		2. Rechtsfolgen	197
(Abs. 3)		3. Sonderfälle	
		a) Unterschiedsbetrag zwischen Ausgabe- und Rückzahlungsbetrag bei Verbindlichkeiten	
		aa) Allgemeines	201

bb) Voraussetzungen	203	4. Steuerrecht	
b) Passive Rechnungsabgrenzung für nachgeholte Zuschreibungen	208	a) Rechnungsabgrenzungsposten	209
		b) Disagio und Geldbeschaffungskosten . .	214

Schrifttum: *Herzig/Söffing*, Rechnungsabgrenzungsposten und die Lehre vom Mindestzeitraum, BB 1993, 465; *Beisse*, Wandlungen der Rechnungsabgrenzung, in Förtschle/Kaiser/Moxter (Hrsg.), Rechenschaftslegung im Wandel, FS Dieter Budde, 1995, 67; *Stobbe*, Das Kriterium der „bestimmten Zeit“ bei den Rechnungsabgrenzungsposten, FR 1995, 399; *Berndt*, Grundsätze ordnungsmäßiger passiver Rechnungsabgrenzung, 1998; *Crezelius*, Bestimmte Zeit und passive Rechnungsabgrenzung, DB 1998, 633; *Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker*, Gesetzeskonforme Definition des RAP – Eine Analyse vor dem Hintergrund des true and fair view, DStR 1999, 2135; *Hahne*, Behandlung des Emissionsdisagios in der Handels- und Steuerbilanz des Emittenten, DB 2003, 1397; *Herzig/Joisten*, Bilanzierung von Abschlussgebühren für Darlehensverträge als Rechnungsabgrenzungsposten, DB 2011, 1014; *Marx/Löffler*, Die „bestimmte Zeit“ als Voraussetzung für handels- und steuerrechtliche Rechnungsabgrenzungen, DB 2015, 2765; *Priester*, Passive Rechnungsabgrenzung – Kriterien der Ansatzpflicht, DB 2016, 1025; *Hommel/Kunkell/Zick*, Passive Rechnungsabgrenzungsposten – Statische Interpretation durch die neuere Rechtsprechung?, BB 2019, 1259.

A. Allgemeine Erläuterungen

I. Regelungsgegenstand

- 1 Die Vorschrift des § 250 begründet – vorbehaltlich des Abs. 3 – eine Ansatzpflicht für transitorische Rechnungsabgrenzungsposten (RAP) iES. Gemäß Abs. 1 sind Ausgaben vor dem Abschlussstichtag als aktive RAP auszuweisen, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen. Abweichend davon besteht handelsrechtlich gem. Abs. 3 ein Aktivierungswahlrecht für ein Disagio, gekoppelt mit einem Gebot zur planmäßigen Abschreibung. Nach Abs. 2 sind Einnahmen vor dem Abschlussstichtag als passive RAP auszuweisen, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen. Andere als die transitorischen Posten iES dürfen vor dem Hintergrund der abschließenden Legaldefinition nicht als RAP ausgewiesen werden (BT-Drucks. IV/171, 174; BFH v. 16.3.2021 – X R 34/19, BStBl. II 2021, 844 Rz. 14). Dies betrifft zum einen transitorische Posten iwS, also Ausgaben oder Einnahmen vor dem Abschlussstichtag, die sich nicht auf eine bestimmte Zeit nach diesem Tag beziehen, zB Reklame- oder Forschungsausgaben, zum anderen antizipative Posten, bei denen die Aufwands- bzw. Ertragsrealisation vor der zugehörigen Ausgabe oder Einnahme liegt. Letztere werden ggf. als Verbindlichkeiten, Rückstellungen (§ 249 Rz. 12) oder Forderungen ausgewiesen.
- 2 **Steuerrechtlich** enthält § 5 Abs. 5 Satz 1 EStG eine eigene, den Abs. 1 und 2 entsprechende Regelung, welche die handelsrechtliche Bestimmung des § 250 zwar verdrängt, andererseits aber den Zweck verfolgt, deren Beachtung auch steuerrechtlich sicherzustellen (BT-Drucks. V/3187, 4; *Tiedchen* in HHR, § 5 EStG Rz. 2150 [12/2021]). Der abschließende Charakter der Norm kommt hier deutlicher zum Ausdruck („nur“) als in § 250 (*Marx/Löffler*, DB 2015, 2765, 2767). Im Unterschied zum Handelsrecht ist mangels eines Wahlrechts für ein Disagio in der Steuerbilanz zwingend ein aktiver RAP zu bilden. Ferner sind gem. § 5 Abs. 5 Satz 3 EStG unter den aktiven RAP als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern anzusetzen, soweit sie auf am Abschlussstichtag auszuweisende Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens entfallen, und als Aufwand berücksichtigte USt. auf am Abschlussstichtag auszuweisende Anzahlungen. Beide Fälle sind keine transitorischen RAP iES. In der Handelsbilanz besteht daher ein Aktivierungsverbot.

II. Bedeutung und Zweck

- 3 Der Ansatz von RAP betrifft typischerweise gegenseitige Verträge iSv. §§ 320 ff. BGB, bei denen **Leistung und Gegenleistung ihrer Natur nach zeitbezogen sind, zeitlich aber auseinanderfallen**. Geleistete bzw. empfangene Vorleistungen werden als aktiver bzw. passiver RAP angesetzt, soweit die zeit(-raum-)bezogene Gegenleistung am Abschlussstichtag noch aussteht (BFH v. 31.5.1967 – I 208/63, BStBl. III 1967, 607; v. 6.4.1993 – VIII R 86/91, BStBl. II 1993, 709; v. 19.6.1997 – IV R 16/95, BStBl. II 1997, 808, 810; v. 15.2.2017 – VI R 96/13, BStBl. II 2017, 884 Rz. 19; v. 16.3.2021 – X R 34/19, BStBl. II

2021, 844 Rz. 13; *Döllerer*, BB 1965, 1405, 1408; *Schubert/Waubke* in Beck BilKomm.¹³, § 250 HGB Rz. 6). Die Rechnungsabgrenzung ist jedoch nicht auf synallagmatische schuldrechtliche Leistungen beschränkt. Sie kommt auch für Vorleistungen in Betracht, die ihre Grundlage in dinglichen Rechten oder dem öffentlichen Recht haben (Rz. 62, 164).

Zweck der Rechnungsabgrenzung ist es, die mit der Vorleistung verbundene Ausgabe oder Einnahme dem GJ zuzuordnen, als dessen Aufwand oder Ertrag sie anzusehen ist. Es geht somit um die Frage, in welchem GJ ein Geschäftsvorfall ergebniswirksam werden soll. RAP dienen der **zutreffenden Periodenabgrenzung** gem. § 252 Abs. 1 Nr. 5. Die Ausgabe bzw. Einnahme soll dem GJ zugeordnet werden, zu dem sie wirtschaftlich gehört. Maßgebend für die Zurechnung einer Ausgabe als Aufwand eines GJ bzw. einer Einnahme als Ertrag eines GJ ist handels- und steuerrechtlich das **Realisationsprinzip** (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 2; BFH v. 9.12.1993 – IV R 130/91, BStBl. II 1995, 202, 203; v. 23.2.2005 – I R 9/04, BStBl. II 2005, 481, 482; v. 15.2.2017 – VI R 96/13, BStBl. II 2017, 884 Rz. 18; *Moxter*, StuW 1989, 232, 238; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 9, 10 [7/2021]; *Henrichs* in BeckOGK HGB, § 250 Rz. 8 [10/2020]). Danach sind Gewinne als Unterschiedsbetrag zwischen Ertrag und Aufwand nur zu berücksichtigen, wenn sie realisiert sind. Eine Einnahme ist daher erst in dem GJ als Ertrag zu berücksichtigen, in dem der Kaufmann seine zeit(-raum-)bezogene Gegenleistung erbracht hat (BFH v. 23.2.2005 – I R 9/04, BStBl. II 2005, 481, 482). Bis dahin ist ihre Ergebniswirksamkeit durch einen passiven RAP zu neutralisieren, der mit Erbringung der zeit(-raum-)bezogenen Gegenleistung ertragswirksam aufzulösen ist. Eine Ausgabe ist in dem GJ als Aufwand zu berücksichtigen, in dem die zugehörigen Erträge realisiert werden. Dieser Zusammenhang wird bei zeit(-raum-)bezogenen Gegenleistungen regelmäßig durch den Grundsatz der Abgrenzung nach der Zeit konkretisiert. Die Ausgabe des Kaufmanns ist daher in dem GJ als Aufwand zu berücksichtigen, in dem die zeit(-raum-)bezogene Gegenleistung erbracht wird. Bis dahin ist die Ergebniswirksamkeit der Ausgabe durch einen aktiven RAP zu neutralisieren, der mit dem Empfang der zeit(-raum-)bezogenen Gegenleistung aufwandswirksam aufgelöst wird (vgl. BFH v. 16.3.2021 – X R 34/19, BStBl. II 2021, 844 Rz. 23).

Auf der anderen Seite gibt es keinen allgemeinen Grundsatz, der es geböte oder zumindest zuließe, ganz allgemein Ausgaben im Wege der aktiven Rechnungsabgrenzung erst in dem Jahr aufwandswirksam werden zu lassen, in dem in nicht nachprüfbarer Weise „zugehörige“ Erträge realisiert werden (vgl. BFH v. 23.9.1969 – I R 22/66, BStBl. II 1970, 104, 106). Gleiches gilt auch für die Verlagerung von Einnahmen als Ertrag in ein anderes Jahr im Wege der passiven Rechnungsabgrenzung. Um eine willkürliche Beeinflussung des Gewinns durch nicht nachprüfbare Angaben zu verhindern, kommt die Bildung eines RAP daher nur für Ausgaben bzw. Einnahmen in Betracht, die Aufwand bzw. Ertrag für eine „**bestimmte Zeit**“ nach dem Abschlussstichtag darstellen (BFH v. 9.12.1993 – IV R 130/91, BStBl. II 1995, 202, 203 f.). Der Ansatz von RAP wird deshalb aus Gründen der Objektivierung durch das Merkmal der „bestimmten Zeit“ auf transitorische RAP ieS beschränkt (*Kleindiek* in Großkomm. HGB⁶, § 250 Rz. 2; *Henrichs* in BeckOGK HGB, § 250 Rz. 9, 10 [10/2020]).

Das Gebot zum Ansatz von RAP gem. § 250 Abs. 1 und 2 HGB und § 5 Abs. 5 Satz 1 EStG ist ein kodifizierter **GoB**. Es ist daher steuerrechtlich auch zu beachten, sofern Stpfl. ihren Gewinn nicht nach § 5 EStG, sondern nach § 4 Abs. 1 EStG ermitteln (BFH v. 9.12.1993 – IV R 130/91, BStBl. II 1995, 202; v. 15.2.2017 – VI R 96/13, BStBl. II 2017, 884 Rz. 18).

III. Geltungsbereich

§ 250 gehört zu den für alle Kaufleute geltenden Vorschriften des 1. Abschnitts des Dritten Buchs des HGB und ist daher rechtsform- und größenunabhängig bei der Aufstellung des JA anzuwenden (*Richter* in HKMS³, § 250 HGB Rz. 7). Eine Ausnahme gilt für Einzelkaufleute, soweit sie auf der Grundlage der §§ 241a, 242 Abs. 4 keinen JA aufstellen. Über § 298 Abs. 1 findet die Vorschrift auch bei der Aufstellung des Konzernabschlusses Anwendung.

Die steuerrechtliche Parallelvorschrift in § 5 Abs. 5 Satz 1 EStG findet als GoB nicht nur auf gewerbetreibende Anwendung, die ihren Gewinn nach § 5 EStG ermitteln, sondern ist auch auf Stpfl. anzuwenden, die den Gewinn durch Vermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG ermitteln (BT-Drucks. V/3187, 4; BFH v. 9.12.1993 – IV R 130/91, BStBl. II 1995, 202; v. 15.2.2017 – VI R 96/13, BStBl. II 2017, 884 Rz. 18; Rz. 6). Dies ist im Rahmen jeder Gewinneinkunftsart denkbar. Für Land- und Forstwirte,

die nach § 141 Abs. 1 AO zur Führung von Büchern und zur regelmäßigen Abschlusserstellung verpflichtet sind, ist § 250 entsprechend anzuwenden (§ 141 Abs. 1 Satz 2 AO). Keine Anwendung findet § 5 Abs. 5 Satz 1 EStG bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG.

IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften

1. Abgrenzung zu anderen Bilanzposten

- 9 Gemäß § 246 Abs. 1 Satz 1 hat der JA sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden und RAP zu enthalten (**Vollständigkeitsgebot**). Nach § 247 Abs. 1 sind Anlage- und Umlaufvermögen, Eigenkapital, Schulden sowie RAP gesondert auszuweisen. Aus dem Gesetzswortlaut wird überwiegend der Schluss gezogen, dass das Gesetz RAP nicht als Vermögensgegenstände bzw. Schulden qualifiziert, da sie anderenfalls nicht gesondert genannt werden müssten (*Schubert/Waubke* in Beck BilKomm.¹³, § 250 HGB Rz. 15; *Kleindiek* in Großkomm. HGB⁶, § 250 Rz. 6; *Hennrichs* in BeckOGK HGB, § 250 HGB Rz. 8 [10/2020]; im Ergebnis auch *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 42, Abt. III/8 Rz. 16 [7/2021]). Zwingend ist dies nicht, wie sich an der Vorschrift des § 242 Abs. 1 zeigt (vgl. auch *Hommel/Kunkel/Zick*, BB 2019, 1259, 1260).
- 10 Der BFH hat in verschiedenen Entscheidungen RAP nicht als Wirtschaftsgüter eingeordnet (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348, 352; v. 25.4.2018 – VI R 51/16, BStBl. II 2018, 778 Rz. 25, Zinszuschuss). Dem folgt auch der überwiegende Teil der Kommentarliteratur (*Weber-Grellet* in Schmidt⁴², § 5 EStG Rz. 241; *Bauer* in KSM, § 5 EStG Rz. F 28 [11/2015]; *Tiedchen* in HHR, § 5 EStG Rz. 2172 [12/2021]; *Fuhrmann* in Korn, § 5 EStG Rz. 622 [8/2018]). Zur österreichischen Rechtslage, Rz. 210.
- 11 Offen ist jedoch, ob die Tatbestandsvoraussetzungen eines RAP und eines bilanzierungsfähigen Vermögensgegenstands oder einer bilanzierungsfähigen Schuld bzw. eines bilanzierungsfähigen Wirtschaftsguts im Einzelfall zugleich erfüllt sein können und was in diesem Fall zu geschehen hat.
- 12 Ein solcher Fall liegt nicht vor, **soweit die Voraussetzungen eines RAP nicht erfüllt** sind, sondern nur die eines bilanzierungsfähigen Vermögensgegenstands oder einer bilanzierungsfähigen Schuld bzw. eines bilanzierungsfähigen positiven oder negativen Wirtschaftsguts. Dies gilt etwa für bilanzierungsfähige **Immaterielle Vermögensgegenstände, Sachanlagen, Finanzanlagen, Vorräte und Wertpapiere des Umlaufvermögens**. Sie beruhen zwar regelmäßig auf Ausgaben vor dem Abschlussstichtag, jedoch steht ihnen keine zeit(-raum-)bezogene Gegenleistung gegenüber. Bei erfolgswirksam begründeten **sonstigen Vermögensgegenständen, Forderungen, Verbindlichkeiten und Rückstellungen** handelt es sich um antizipative Posten: Ertrag oder Aufwand liegen in der (den) Periode(n) vor der Einnahme oder der Ausgabe. Auch hier kommt ein RAP nicht in Betracht. Vermögensgegenständen oder Schulden, deren Entstehung und Auflösung sich erfolgsneutral vollzieht (zB Aufnahme und Tilgung eines Bankdarlehens), fehlt es generell an der erforderlichen Erfolgswirkung. Soweit geleistete oder erhaltene **Anzahlungen** nicht für eine zeit(-raum-)bezogene Gegenleistung erbracht werden (§ 266 Abs. 2 A.I.4, A.II.4, B.I.4, Abs. 3 C.3), können sie ebenfalls kein RAP sein (*Döllerer*, BB 1965, 1405, 1408; *Kleindiek* in Großkomm. HGB⁶, § 250 Rz. 7; *Hömberg/König/Weber* in BKT, Bilanzrecht, § 250 HGB Rz. 7 [3/2020]; *Fuhrmann* in Korn, § 5 EStG Rz. 627–630 [8/2018]; *Bauer* in KSM, § 5 EStG Rz. F 25 [11/2015]).
- 13 Gleiches gilt, wenn **nur die Tatbestandsvoraussetzungen eines RAP erfüllt** sind, nicht aber die eines bilanzierungsfähigen Vermögensgegenstands oder einer bilanzierungsfähigen Schuld bzw. eines bilanzierungsfähigen Wirtschaftsguts. Dies gilt etwa für die typischen **Vorleistungen im Rahmen eines schwebenden Geschäfts**, wie vorausgezahlte oder -empfangene Mieten und Pachten, Darlehenszinsen oder Versicherungsprämien. Nach dem Grundsatz der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte unterliegen die Forderungen und Verpflichtungen aus dem schwebenden Geschäft einem konkreten Bilanzierungsverbot, so dass nur der Ansatz eines RAP bleibt. Dies gilt auch für durch Einmalzahlung eingeräumte **zeitraumbezogene Nutzungsrechte** (*Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 43, 44 [7/2021], Abt. III/8 Rz. 17, 18 [7/2021]; *Krumm* in Brandis/Heuermann, § 5 EStG Rz. 695 [12/2021]; kritisch *Hennrichs* in BeckOGK HGB, § 250 Rz. 11.1 [10/2020]; aA *Bauer* in KSM, § 5 EStG Rz. F 30 [11/2015]; *Fuhrmann* in Korn, § 5 EStG Rz. 629 [8/2018]; *Babel* in FS Mellwig, 1, 24; *Kußmaul/Ollinger*, StuW 2011, 282, 290 f.). Hierzu können auch sog. Utility-Token gehören, sofern sie etwa Zugang zu

einer IT-Plattform für einen bestimmten Zeitraum gewähren (*Sixt*, DStR 2019, 1766, 1771 f.; *Sixt*, DStR 2020, 1871, 1877). Etwas anderes gilt, wenn das Entgelt nicht nur für die laufenden Nutzungen geleistet wird, sondern für die Zuweisung des Rechts als solches. Dies ist dann der Fall, wenn die Vorausleistung auch bei vorzeitiger Beendigung der Nutzungsmöglichkeit nicht zurückgefordert werden kann. In diesem Fall handelt es sich nicht um ein schwebendes Geschäft, sondern um den entgeltlichen Erwerb eines immateriellen Vermögensgegenstands (**Rechtserwerb**; Rz. 12; *Ebber*, Die Abbildung von Nutzungsrechten in Handels- und Steuerbilanz, 170 ff.; *Kußmaul/Ollinger*, StuW 2011, 282, 289; *Krumm* in Brandis/Heuermann, § 5 EStG Rz. 590, 695 [12/2021]; *C. Kraft/Hohage*, DStR 2017, 62, 64). Der Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums an einem Recht ist auch gegeben, wenn das Nutzungsrecht dem durch den Vertrag Berechtigten mit Gewissheit endgültig verbleibt (BFH v. 27.2.1976 – III R 64/74, 77, BStBl. II 1976, 529; BMF v. 2.8.2022 – IV B 8 – S2303/19/10004, BStBl. I 2022, 1253 Tz. 3.1), oder ein Rückfall kraft Vertrags nicht in Betracht kommt (BFH v. 1.12.1982 – I B 11/82, BStBl. II 1983, 367; BMF v. 2.8.2022 – IV B 8 – S2303/19/10004, BStBl. I 2022, 1253 Tz. 3.1). Zur Abgrenzung bei Nutzungsrechten an Software vgl. BMF v. 2.8.2022 – IV B 8 – S2303/19/10004, BStBl. I 2022, 1253 Tz. 3. – Mangels Forderung auf eine konkrete Gegenleistung kommt für vorausgezahlte Beiträge zu Berufungensenschaften oder Kfz-Steuer nur ein aktiver RAP in Betracht (*Hennrichs* in BeckOGK HGB, § 250 Rz. 11 [10/2020]).

Denkbar ist die gleichzeitige Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen von RAP und von **Anzahlun-** 14
gen auf eine zeitraumbezogene Gegenleistung für eine bestimmte Zeit. In beiden Fällen geht es um die Aktivierung bzw. Passivierung von geleisteten bzw. empfangenen Vorleistungen aus gegenseitigen Verträgen, für welche die Gegenleistung ganz oder teilweise noch aussteht. Vorzugswürdig erscheint in diesen Fällen handels- und steuerrechtlich der Ansatz von RAP, da es sich insoweit um die speziellere Norm handelt. Anzahlen setzen weder eine zeitraumbezogene Gegenleistung noch deren zeitliche Konkretisierung voraus (*Kütting/Trützschler* in HdR-E, § 250 HGB Rz. 61 [2/2016]; *Schubert/Huber* in Beck BilKomm.¹³, § 247 HGB Rz. 356; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 54, 55 [7/2021], Abt. III/8 Rz. 25 [7/2021]; *Hommel/Kunkel/Zick*, BB 2019, 1259, 1260; *Hennrichs* in BeckOGK HGB, § 250 Rz. 11.1 [10/2020]; *Gschwendtner*, DStZ 1995, 417, 422; *Bauer* in KSM, § 5 EStG Rz. F 25 f. [11/2015]; *Krumm* in Brandis/Heuermann, § 5 EStG Rz. 695a [12/2021]; *Fuhrmann* in Korn, § 5 EStG Rz. 628 [8/2018]; im Ergebnis auch BFH v. 25.10.1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312, 315; FG Bremen v. 27.8.2020 – 1 K 104/17 (3), EFG 2020, 443 (rkr.); aA BFH v. 14.10.1999 – IV R 12/99, BStBl. II 2000, 25, 28; wohl auch *Hömberg/König/Weber* in BKT, Bilanzrecht, § 250 HGB Rz. 7, 7.1 [3/2020]; *Kleindiek* in Großkomm. HGB⁶, § 250 Rz. 7).

2. Annexregelungen

Gemäß § 246 Abs. 2 Satz 1 gilt auch für aktive und passive RAP das **Saldierungsverbot** (*Schubert/Waubke* in Beck BilKomm.¹³, § 250 HGB Rz. 18). Als Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung ist es über den Maßgeblichkeitsgrundsatz gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG auch in der Steuerbilanz zu beachten. Es gilt zudem im Konzernabschluss (§ 298 Abs. 1).

Gemäß § 247 Abs. 1 sind RAP **gesondert auszuweisen**. Kapitalgesellschaften und Personenhandels- 16
 gesellschaften iSv. § 264a haben hierbei das (ggf. größenabhängig verkürzte) Bilanzschema des § 266 zu verwenden. Dies gilt auch im Konzernabschluss (§ 298 Abs. 1).

Ein als RAP nach § 250 Abs. 3 Satz 1 **aktiviertes Disagio** ist gem. § 268 Abs. 6 von mittelgroßen und 17
 großen Kapitalgesellschaften und Personenhandelsgesellschaften iSv. § 264a sowie von Unternehmen, die unter das PubLG fallen (§ 5 Abs. 1 Satz 2 PubLG), innerhalb des aktiven RAP gesondert auszuweisen oder im Anhang anzugeben. Kleine Kapitalgesellschaften und Kleinstkapitalgesellschaften sowie entsprechende Personenhandelsgesellschaften iSv. § 264a sind gem. § 274a Nr. 3 von dieser Verpflichtung befreit. Ein gesonderter Ausweis oder eine Anhangangabe ist auch im Konzernabschluss erforderlich (§ 298 Abs. 1).

RAP sind nach der Regelung in § 267 Abs. 4a, § 267a Abs. 1 Satz 2 Bestandteil der **Bilanzsumme**, die 18
 für die Bestimmung der Größenklasse von Kapitalgesellschaften und Personenhandelsgesellschaften iSv. § 264a bedeutsam ist.

RAP sind nach § 298 Abs. 1, § 250 auch im **Konzernabschluss** anzusetzen. Zu Besonderheiten im 19
 Rahmen der Erstkonsolidierung vgl. *Lüdenbach/Freiberg*, DB 2021, 2573.

- 20 Sonderregelungen für RAP aufgrund eines Disagios oder eines Agios in Zusammenhang mit Hypothekendarlehen und anderen Forderungen bei **Kreditinstituten** finden sich in § 340e Abs. 2 Satz 2 und 3. Eine vergleichbare Regelung für Namensschuldverschreibungen bei **Versicherungsunternehmen** enthält § 341c Abs. 2.

3. Europarecht

- 21 Aktive RAP sind nach Art. 9 Abs. 2 Satz 1 iVm. Anlage III Aktiva E. der Bilanzrichtlinie 2013/34/EU (ABL. EU 2013 Nr. L 182, 19) zulässig, passive RAP nach Art. 9 Abs. 2 Satz 1 iVm. Anlage III Passiva D. der Bilanzrichtlinie (*Richter* in HKMS³, § 250 HGB Rz. 9).

Das Wahlrecht für den Ansatz und die nachfolgende Abschreibung eines Disagios gem. § 250 Abs. 3 entspricht Art. 12 Abs. 10 Satz 1 und 3 der Bilanzrichtlinie. Der hiermit verbundene gesonderte Ausweis in der Bilanz oder im Anhang gem. § 268 Abs. 6 (Rz. 17) ist in Art. 12 Abs. 10 Satz 2 der Bilanzrichtlinie vorgeschrieben.

4. IFRS

- 22 Das Konzept der Periodenabgrenzung („accrual basis“) gem. IAS 1.27 erfordert auch in einem IFRS-Abschluss die Berücksichtigung von Abgrenzungsposten. Allerdings bilden sie hier abweichend vom HGB keine eigene Kategorie, sondern werden als Vermögenswerte („assets“) und Schulden („liabilities“) angesetzt, soweit sie deren Definitionskriterien erfüllen (IAS 1.28, Rahmenkonzept 89, 91; *Pellens/Füllbier/Gassen/Sellhorn*, Internationale Rechnungslegung¹⁰, 185; *Heuser/Theile*, IFRS-Handbuch⁶, Rz. 7.34, 7.49). Ausgaben, die erst in einer nachfolgenden Periode einen wirtschaftlichen Nutzen durch Empfang einer Gegenleistung zur Folge haben, sind daher als „prepaid expenses“ zu aktivieren, Einnahmen, denen Gegenleistungsverpflichtungen in einer Folgeperiode gegenüberstehen, als „deferred revenues“ zu passivieren (*Pellens/Füllbier/Gassen/Sellhorn*, Internationale Rechnungslegung¹⁰, 185).

V. Rechtsentwicklung

1. Handelsrecht

- 23 Bereits **vor einer gesetzlichen Regelung** ist mit dem Übergang von einer Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung hin zu einer bilanziellen Ermittlung der Periodenerfolge im 19. Jahrhundert die Notwendigkeit der Abgrenzung von Einnahmen und Ausgaben gesehen worden, die als Ertrag oder Aufwand eines anderen GJ anzusehen sind, um einen zutreffenden Vermögens- und Gewinnausweis sicherzustellen (*Simon*, Die Bilanzen der Aktiengesellschaften und der Kommanditgesellschaften auf Aktien, 147-149; *Rehm*, Die Bilanzen der Aktiengesellschaften, 233-257; *Passow*, Die Bilanzen der privaten und öffentlichen Unternehmen, Bd. I, 75-77; *Lion*, Das Bilanzsteuerrecht², 168 f.; *Schmalenbach*, Dynamische Bilanz³, 107; *Haar*, Das Wesen der transitorischen Posten und Antizipationen und ihre Behandlung in der Buchhaltung und Bilanz, 40; *Berndt*, Grundsätze ordnungsmäßiger passiver Rechnungsabgrenzung, 67-100; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 12 [7/2021]). Geschäftsmodellbedingt betraf dies vor allem Bank- und Versicherungsbilanzen (*Berndt*, Grundsätze ordnungsmäßiger passiver Rechnungsabgrenzung, 70 f.).
- 24 „Posten, die der Rechnungsabgrenzung dienen“ finden sich erstmals in dem für AG und KgaA verbindlichen Bilanzgliederungsschema des § 261a HGB idF der **Aktienrechtsnovelle 1931** (RGBl. I 1931, 493) und nachfolgend dem Bilanzgliederungsschema des **§ 131 AktG 1937** (RGBl. I 1937, 107). Sie waren neben Vermögensgegenständen und Schulden auszuweisen. Eine Legaldefinition enthielten die Gesetze nicht. Auch die Entwurfsbegründung enthält keine näheren Ausführungen (*Barth*, Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts, Bd. I, 87). Allerdings entstand die Notwendigkeit der Abgrenzung zu den anderen Bilanzposten (*Berndt*, Grundsätze ordnungsmäßiger passiver Rechnungsabgrenzung, 145 f.). Dabei setzte sich die Auffassung durch, dass als RAP nur transitorische, nicht aber antizipative Posten in Betracht kämen. Letztere seien ggf. als Forderungen oder Schulden zu bilanzieren (ADS⁵, § 131 AktG Rz. 103, 106; WP-Jahrbuch 1954, 449; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 14-21 mwN [7/2021]).

Darüber hinaus enthielt § 133 Nr. 6 Satz 2 AktG 1937 ein Wahlrecht zur Bildung eines aktiven RAP für ein Disagio in Zusammenhang mit Anleihen. Der aktivierte Betrag war durch jährliche Abschreibungen oder Wertberichtigungen zu tilgen, die auf die gesamte Laufzeit der Anleihen verteilt werden durften. 25

Eine erste Legaldefinition der RAP enthielten §§ 27, 34 DM-Bilanzgesetz (WiGBL. 1949, 279). Sie umfasste transitorische und antizipative Posten. Allerdings handelte es sich bei der DM-Eröffnungsbilanz um eine Sonderbilanz, deren Inhalte nicht ohne Weiteres auf Jahresbilanzen übertragen werden können. Für letztere blieben die Regelungen des AktG 1937 verbindlich. 26

Eine Legaldefinition für Jahresbilanzen findet sich erstmals in § 152 Abs. 9 AktG 1965 (BGBl. I 1965, 1089). Danach „dürfen“ als RAP „nur angesetzt werden (1.) auf der Aktivseite Ausgaben vor dem Abschlussstichtag, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen; (2.) auf der Passivseite Einnahmen vor dem Abschlussstichtag, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen.“ Zudem dehnte § 156 Abs. 3 AktG 1965 das Wahlrecht zur Aktivierung eines Disagios als aktiver RAP auf alle Verbindlichkeiten aus (BT-Drucks. IV/3296, 32). Die Bestimmungen entsprechen weitgehend der heutigen Vorschrift des § 250. Trotz des missverständlichen Wortlauts „dürfen“ wurde die Regelung nach hM als GoB verstanden und – vorbehaltlich des Disagios – als Ansatzgebot interpretiert (ADS⁴, § 152 AktG Rz. 184; *Kropff* in *Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff*, § 152 AktG Rz. 106). 27

Durch die ausdrückliche Begrenzung auf transitorische Posten ieS sollte der Gefahr begegnet werden, dass wegen der fehlenden Legaldefinition im AktG 1937 „Beträge, die in der Jahresbilanz anders nicht unterzubringen sind, auf dem Umweg über die Rechnungsabgrenzung Eingang in die Jahresbilanz verschafft wird“ (BT-Drucks. IV/171, 174). Daher wurde der Ansatz transitorischer Posten durch das Erfordernis der „bestimmten Zeit“ begrenzt und antizipative Posten waren nur auszuweisen, wenn sie eine Forderung oder Schuld verkörperten (BT-Drucks. IV/171, 174; *Döllerer*, BB 1965, 1405, 1408 f.). 28

§ 250 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 und 3 HGB idF des BiRiLiG (BGBl. I 1985, 2355) ist nahezu wörtlich aus der deutschen Fassung der Art. 18 Satz 1 Alt. 1, Art. 21 Satz 1 Alt. 1 und Art. 41 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 der 4. EG-Richtlinie (78/660/EWG, Abl.EG 1978 Nr. L 222, 11) übernommen. Er stimmt weitgehend mit der heutigen Gesetzesfassung und der Regelung in § 152 Abs. 9, § 156 Abs. 3 AktG 1965 überein. Durch den Wortlaut „sind ... auszuweisen“ wurde das Ansatzgebot für RAP gesetzlich klargestellt. Die Regelung galt nun auch ausdrücklich für alle Kaufleute. Allerdings wurde die Vorgängerregelung als GoB ebenfalls rechtsformunabhängig angewendet. 29

Das Mitgliedstaatenwahlrecht, auch antizipative Posten zuzulassen (Art. 18 Satz 1 Alt. 2, Satz 2, Art. 21 Satz 1 Alt. 2, Satz 2 4. EG-Richtlinie), wurde von Deutschland nicht genutzt. Die damit verbundenen Angabepflichten finden sich in § 268 Abs. 4 Satz 2, Abs. 5 Satz 3.

Darüber hinaus enthielt § 250 Abs. 1 Satz 2 ein Aktivierungswahlrecht für als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern, soweit sie auf am Abschlussstichtag auszuweisende Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens entfallen, und USt. auf am Abschlussstichtag auszuweisende oder von den Vorräten offen abgesetzte Anzahlungen. Damit sollte die Möglichkeit einer einheitlichen Handels- und Steuerbilanz eröffnet werden (BT-Drucks. 10/317, 82). 30

Durch das BilMoG (BGBl. I 2009, 1102) wurde die heutige Regelung des § 250 geschaffen. § 250 Abs. 1 Satz 2 idF des BiRiLiG wurde gestrichen, weil er mit internationalen Rechnungslegungsgewohnheiten nicht vereinbar war (BT-Drucks. 16/10067, 51). Als Folgeänderung zur allgemeinen Bewertungsvorschrift in § 253 Abs. 1 Satz 2 wurde in § 250 Abs. 3 Satz 1 das Wort „Rückzahlungsbetrag“ durch „Erfüllungsbetrag“ ersetzt (*Richter* in *HKMS*³, § 250 HGB Rz. 9). Die aktuelle Gesetzesfassung steht in Einklang mit der Bilanzrichtlinie 2013/34/EU (ABl.EU 2013 Nr. L 182, 19), welche die 4. EG-Richtlinie ersetzt hat (Rz. 21). Die Bilanzrichtlinie enthält allerdings keine Definition der RAP mehr; die in Art. 18 und 21 der 4. EG-Richtlinie enthaltenen Bestimmungen sind entfallen. Art. 41 4. EG-Richtlinie findet sich nun in Art. 12 Abs. 10 der Bilanzrichtlinie. 31

2. Steuerrecht

Auch im Bilanzsteuerrecht wurden bereits vor einer gesetzlichen Regelung Abgrenzungsposten zum Zweck des zutreffenden Vermögens- und Gewinnausweises gebildet (*Lion*, Das Bilanzsteuerrecht², 32

168 f., 171). Hierzu gehörten auch transitorische RAP iWs, die als immaterielle Wirtschaftsgüter angesehen wurden (*Döllner*, BB 1965, 1405, 1408; *Bauer* in KSM, § 5 EStG Rz. F 10 [11/2015]).

- 33 Durch das **EStÄndG 1969** (BGBl. I 1969, 421) wurde als § 5 Abs. 3 EStG die heutige Regelung des § 5 Abs. 5 Satz 1 EStG in das Gesetz eingefügt. Sie stimmte mit § 152 Abs. 9 AktG 1965 überein, dessen Beachtung auch steuerrechtlich sichergestellt werden sollte (BT-Drucks. V/3187, 4). Die Vorschrift betonte allerdings das Bilanzierungsgebot für RAP deutlicher als das Handelsrecht („sind ... anzusetzen“) (*Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 196 [7/2021]).
- 34 Um Steuerausfälle und Haushaltsrisiken zu vermeiden, wurde mit dem **EGAO 1977** (BGBl. I 1977, 3341) die heutige Vorschrift des § 5 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG und mit dem **Gesetz zur Änderung des EStG, des KStG und anderer Gesetze v. 20.8.1980** (BGBl. I 1980, 1545) die heutige Regelung des § 5 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG eingefügt. Es handelte sich um Nichtanwendungsgesetze zu den BFH-Urteilen v. 26.2.1975 – I R 72/73, BStBl. II 1976, 13 und v. 26.6.1979 – VIII R 145/78, BStBl. II 1979, 625) (BT-Drucks. 7/5458, 8 f.; BT-Drucks. 8/4157, 4).
- 35 Durch das **HBeglG 1983** (BGBl. I 1982, 1857) wurde der bisherige § 5 Abs. 3 EStG zu Abs. 4 und durch das **StRefG 1990** (BGBl. I 1988, 1093) zu Abs. 5.
- 36 Durch das **JStG 2022** (BGBl. I 2022, 2294) wurde die heutige Vorschrift des § 5 Abs. 5 Satz 2 EStG eingefügt. Es handelt sich um ein Nichtanwendungsgesetz zum BFH-Urteil v. 16.3.2021 – X R 34/19, BStBl. II 2021, 844 (BT-Drucks. 20/4729, 130 f.). Die Regelung eröffnet ein Wahlrecht, auf den Ansatz eines RAP in der Steuerbilanz zu verzichten, wenn die zugrunde liegende Ausgabe oder Einnahme die Grenze für geringwertige Wirtschaftsgüter des § 6 Abs. 2 Satz 1 EStG nicht übersteigt. Es handelt sich um einen dynamischen Verweis. Verschiebt sich die Betragsgrenze für GWG, gilt dies auch für das Ansatzwahlrecht bei aktiven und passiven RAP. Gemäß § 5 Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 EStG ist das Wahlrecht einheitlich für alle Ausgaben und Einnahmen im Gewinnermittlungszeitraum (idR Wirtschaftsjahr) auszuüben. Die Vorschrift findet erstmals auf Wirtschaftsjahre Anwendung, die nach dem 31.12.2021 enden (§ 52 Abs. 9 Satz 1 EStG; BT-Drucks. 20/4729, 134).

VI. Blick nach Österreich

- 37 § 198 Abs. 5 und 6 öUGB sind deckungsgleich mit § 250 Abs. 1 und 2 HGB (s. Rz. 188 ff.), nur § 198 Abs. 7 – die Behandlung des Disagios – weist geringfügige Unterschiede zur deutschen Bestimmung auf. Zum einen ist in § 198 Abs. 7 öUGB noch vom „Rückzahlungsbetrag“ (statt vom „Erfüllungsbetrag“, vgl. Rz. 203) die Rede, was aber auf ein Redaktionsversehen zurückzuführen sein dürfte, denn in § 211 Abs. 1 öUGB (Wertansätze von Passivposten) wurde mit dem Rechnungslegungsänderungsgesetz 2014 (RÄG 2014, BGBl. I 2015/22) analog zu § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB der Erfüllungsbetrag als maßgeblicher Wertmaßstab für Verbindlichkeiten eingeführt. Zum Zweiten ist seit dem RÄG 2014 der Ausweis des Disagios verpflichtend, um sich diesbezüglich an das Steuerrecht anzunähern (vgl. Rz. 201). Und schließlich ordnet § 198 Abs. 7 öUGB an, dass das Disagio unter den aktiven RAP gesondert auszuweisen ist. Dass das Disagio über die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit abgeschrieben werden kann, ist hingegen nicht explizit angeordnet.

38–50 Einstweilen frei.

B. Aktive Rechnungsabgrenzungsposten (Abs. 1)

I. Voraussetzungen

1. Allgemeines

- 51 Ein aktiver RAP ist gem. § 250 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG in der Handels- und der Steuerbilanz anzusetzen, wenn folgende Voraussetzungen **kumulativ** vorliegen:

- **Ausgaben** vor dem Abschlussstichtag,
- soweit sie **Aufwand** für eine **bestimmte Zeit** nach diesem Tag darstellen.

Liegen die Voraussetzungen nicht vor, scheidet eine Aktivierung als RAP aus.

Die Tatbestandsvoraussetzungen sind im Handels- und Steuerrecht in gleicher Weise auszulegen. Dies ergibt sich aus dem nahezu identischen Wortlaut der beiden Vorschriften, ihrem Charakter als GoB und der Gesetzesgeschichte, wonach die steuerrechtliche Regelung die Beachtung der handelsrechtlichen Regelung auch steuerrechtlich sicherstellen sollte (BT-Drucks. V/3187, 4). Ausnahmen bestehen nur im Detail (Rz. 67).

Nicht erforderlich ist, dass bei aktiven RAP ein greifbarer Vermögenswert vorliegt. Gleichwohl liegt 52
der Vorausleistung stets ein wirtschaftlicher Wert zugrunde (arg. § 242 Abs. 1).

2. Ausgabe vor dem Abschlussstichtag

Ausgaben iSd. Vorschrift sind handels- und steuerrechtlich alle Geschäftsvorfälle, die bei zutreffender 53
Buchung zu einer Verminderung des Betriebsvermögens führen (BFH v. 7.4.2010 – I R 77/08, BStBl. II 2010, 739 Rz. 11–13; v. 15.5.2013 – I R 77/08, BStBl. II 2013, 730 Rz. 10; *Döllerer*, BB 1974, 1541; *Bauer* in KSM, § 5 EStG Rz. F 48 f. [11/2015]; *Krumm* in Brandis/Heuermann, § 5 EStG Rz. 670 [12/2021]; aA (nur Zahlungsvorgänge) *Weber-Grellet* in Schmidt⁴², § 5 EStG Rz. 247; *Hennrichs* in BeckOGK HGB, § 250 Rz. 20, 21 [10/2020]). Insbesondere fallen hierunter bare (Kasse) und unbare (Bank) **Zahlungsvorgänge** sowie die Hergabe eines Wechsels, eines Schecks, einer Anweisung oder die Stellung eines Akkreditivs. Zu den Ausgaben gehört auch die Vermögensminderung des Gläubigers aus einem Agio bei Ausreichung des Darlehens (vgl. auch § 340e Abs. 2 Satz 3, § 341c Abs. 2 Satz 2). Ausgaben iSd. Vorschrift sind auch betriebsvermögensmindernde **Forderungsabgänge** und **Verbindlichkeitszugänge**, sofern sie in Übereinstimmung mit den GoB und dem Grundsatz der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte erfolgen (arg. § 250 Abs. 3; BFH v. 31.5.1967 – I 208/63, BStBl. III 1967, 607; v. 15.2.2017 – VI R 96/13, BStBl. II 2017, 884 Rz. 22; WP Handbuch¹⁸, Kap. F Rz. 439; *Ballwieser* in MünchKomm. HGB⁴, § 250 Rz. 5; *Schubert/Waubke* in Beck BilKomm.¹³, § 250 HGB Rz. 20; *Kütting/Trützscher* in Hdr-E, § 250 HGB Rz. 63 [2/2016]; *Hayn/Weigert* in Beck Hdr, B 218 HGB Rz. 17 [12/2019]; *Bauer* in KSM, § 5 EStG Rz. F 49 [11/2015]); *Krumm* in Brandis/Heuermann, § 5 EStG Rz. 670 [12/2021]), sowie betriebsvermögensmindernde **geldwerte Sachleistungen**, zB durch Abgabe von Vermögensgegenständen zu einem Entgelt unterhalb der AK/HK (BFH v. 7.4.2010 – I R 77/08, BStBl. II 2010, 739 Rz. 11–13; BMF v. 20.6.2005 – IV B-2 – S 21–4 – 17/05, BStBl. I 2005, 801 Rz. 5, 6; *Rose*, StbJb. 1983/84, 141, 152; *Kirsch* in eKomm, § 250 HGB Rz. 60 f. [6/2022]; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 69 [7/2021]; *Bauer* in KSM, § 5 EStG Rz. F 48 [11/2015]); *Krumm* in Brandis/Heuermann, § 5 EStG Rz. 670 [12/2021]). Für dieses Verständnis des Ausgabenbegriffs spricht der Zweck der Rechnungsabgrenzung, die Erfolgswirkung des Geschäftsvorfalles dem GJ bzw. den GJen der wirtschaftlichen Zugehörigkeit zuzuordnen. Dieser Zweck erfasst grds. jede zeit(-raum-)bezogene Betriebsvermögensminderung. Unerheblich ist im Übrigen, ob die Ausgabe regelmäßig oder einmalig erfolgt und ob sie verpflichtend oder freiwillig ist.

Eine Betriebsvermögensminderung setzt voraus, dass die (Vor-)Leistung bei Nichtgeltung der § 250 54
Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG sofort als Aufwand bzw. als Betriebsausgabe zu qualifizieren wäre. Daher liegt keine Ausgabe iSd. Vorschrift vor, soweit Aufwendungen als Vermögensgegenstand zu aktivieren sind oder zur Verminderung eines Passivpostens führen (BFH v. 16.3.2021 – X R 34/19, BStBl. II 2021, 844 Rz. 12; *Ballwieser* in MünchKomm. HGB⁴, § 250 Rz. 2; *Weber-Grellet* in Schmidt⁴², § 5 EStG Rz. 243). Ohne Bedeutung ist, ob die Ausgabe **steuerrechtlich** eine nicht abziehbare Betriebsausgabe ist. Auch diese muss in der Handels- und der Steuerbilanz abgegrenzt werden. Die steuerrechtliche Hinzurechnung vollzieht sich außerbilanziell im Zeitpunkt der ergebniswirksamen Auflösung des RAP (*Tiedchen* in HHR, § 5 EStG Rz. 2187 [12/2021]).

Ob eine Ausgabe vorliegt, kann auch von der Bilanzierungsmethode abhängen. 55

Wird ein Vermögensgegenstand angeschafft und der **Kaufpreis langfristig formal unverzinslich oder unterverzinslich gestundet**, sind AK nur iHd. Barwerts der Kaufpreisverbindlichkeit anzusetzen (§ 255 Rz. 189; EuGH v. 23.4.2020 C-640/18, Wagram Invest SA, DStRE 2020, 577; *Kahle* in BKT, Bilanzrecht, § 255 HGB Rz. 90 [12/2021]). Entsprechendes gilt beim **Ratenkauf** mit formal unverzinslichen oder unterverzinslichen Raten (§ 255 Rz. 192). Wird dabei die Kaufpreisverbindlichkeit gem. der **Bruttomethode** mit dem Nennwert bzw. dem Nennwert der noch zu zahlenden Raten angesetzt (§ 253 Rz. 128 f.; *Marx* in HKMS³, § 253 HGB Rz. 22), entsteht iHd. Unterschiedsbetrags eine Betriebsvermögensminderung und damit eine Ausgabe. Diese wird handelsrechtlich vom Abgrenzungs-

wahlrecht gem. § 250 Abs. 3 erfasst (Rz. 122) und ist steuerrechtlich als RAP gem. § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG zu aktivieren. Wird die Kaufpreisverbindlichkeit gem. der **Nettomethode** nur mit dem Barwert bzw. dem Barwert der noch zu zahlenden Raten angesetzt (§ 253 Rz. 128 f.; *Schubert* in Beck BilKomm.¹³, § 253 HGB Rz. 53, 66 f.; *Marx* in HKMS³, § 253 HGB Rz. 22), fehlt es an einer Betriebsvermögensminderung. Eine abgrenzungspflichtige Ausgabe liegt dann nicht vor. In der Steuerbilanz war wegen der Pflicht zur Abzinsung langfristig unverzinslicher Verbindlichkeiten gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG aF im Ergebnis die Nettomethode vorgeschrieben (*Prinz*, StbJb 2020/2021, 408 f.; *Kahle/Kopp*, DStR 2020, 1569, 1575 f.). Diese Abzinsungspflicht ist aber durch das Vierte Corona-Steuerhilfegesetz (BGBl. I 2022, 911) mit Wirkung für Wirtschaftsjahre entfallen, die nach dem 31.12.2022 enden. Auf Antrag des Stpfl. gilt sie einheitlich auch für frühere Wirtschaftsjahre nicht (§ 52 Abs. 12 Satz 2 und 3 EStG; BT-Drucks. 20/1906, 45 [elektron. Vorabfassung]). Mithin ist seit Abschaffung der Abzinsungspflicht auch die Bruttomethode in der Steuerbilanz zulässig.

Eine Ausgabe entsteht beim Gläubiger auch bei der Ausreichung eines Darlehens mit einem (Auszahlungs-) **Agio** (Ausgabebetrag höher als der Rückzahlungsbetrag) sowie beim Sekundärerwerb von Forderungen oder Wertpapieren mit einem Agio gegenüber dem Rückzahlungsbetrag, sofern die Forderung nach Maßgabe der Bruttomethode mit dem Nennwert des Rückzahlungsbetrags bewertet wird (*Hachmeister/Glaser* in HdJ, Abt. II/4 Rz. 197 [6/2022]; *Amann/Schaber/Wulff*, WPg 2021, 1326, 1327). Eine Anwendung des § 250 Abs. 3 scheidet hier aus, da keine Verbindlichkeit vorliegt. Eine Ausgabe entsteht auch beim Schuldner einer Verbindlichkeit, die mit einem (Auszahlungs-) **Disagio** begeben wird und die beim Schuldner gem. der Bruttomethode angesetzt wird; der Unterschiedsbetrag wird handelsrechtlich vom Abgrenzungswahlrecht gem. § 250 Abs. 3 erfasst (Rz. 115). Wird die Forderung bzw. Verbindlichkeit dagegen netto mit dem Ausgabebetrag bzw. im Falle eines Sekundärerwerbs mit dem Erwerbspreis angesetzt, der in den Folgejahren nach Maßgabe der Effektivzinsmethode fortgeschrieben wird (*Amann/Schaber/Wulff*, WPg 2021, 1326, 1328-1330), liegt eine Ausgabe nicht vor. Zur GoB-Konformität beider Methoden vgl. auch BT-Drucks. 17/1720, 51.

Keine Ausgabe begründet beim Emittenten eines **Zero-Bonds** die Differenz zwischen Ausgabe- und Erfüllungsbetrag. Vielmehr ist im Ausgabejahr eine Rückzahlungsverbindlichkeit des Emittenten nur iHd. Ausgabebetrags zu passivieren. In den Folgejahren erhöht sich die Verbindlichkeit pro-rata temporis um die im Erfüllungsbetrag enthaltenen rechnerischen Zinsen, welche nach Maßgabe der Effektivzinsmethode ermittelt werden (Nettomethode). Die Anwendung der Bruttomethode ist handels- und steuerrechtlich unzulässig (HFA 1/1986, WPg 1986, 248; *Beckmann*, BB 1991, 938, 942; *Schubert* in Beck BilKomm.¹³, § 253 HGB Rz. 65; BMF v. 5.3.1987 – IV B 2 - S 2133 – 1/87, BStBl. I 1987, 394; *Kulosa* in Schmidt⁴², § 6 EStG Rz. 448) (Rz. 122, 157, 206).

- 56 Das Gesetz verlangt eine Ausgabe vor dem Abschlussstichtag. Gemeint ist das Ende des Tages. Die Ausgabe muss vor dem Ende der Abschlussperiode liegen, mithin spätestens am Abschlussstichtag bis einschließlich 24.00 Uhr erfolgen (*Schubert/Waubke* in Beck BilKomm.¹³, § 250 HGB Rz. 21; *Kütting/Trützscher* in HdR-E, § 250 HGB Rz. 64 [2/2016]; *Ballwieser* in MünchKomm. HGB⁴, § 250 Rz. 2).

3. Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag

a) Aufwand

- 57 Unter **Aufwand** ist die nach Maßgabe des **Realisationsprinzips** periodengerecht zugeordnete Ausgabe zu verstehen (arg. § 252 Abs. 1 Nr. 4 und 5 analog; *Ballwieser* in MünchKomm. HGB⁴, § 250 Rz. 6; *Hömbel/König/Weber* in BKT, Bilanzrecht, § 250 HGB Rz. 24 [3/2020]). Der Aufwand ist in dem GJ zu berücksichtigen, in welchem dem Kaufmann die Gegenleistung zufließt.

b) Nach diesem Tag

- 58 Die Ausgabe muss Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag, also dem Abschlussstichtag, darstellen. Dies ist nicht der Fall, wenn die mit der Ausgabe korrespondierende Gegenleistung vor dem Ende der Abschlussperiode erbracht wurde, die Ausgabe also keine Vorleistung begründet. Dies ist nach der steuerlichen Rspr. zB bei Darlehensvermittlungsprovisionen (BFH v. 4.3.1976 – IV R 78/72, BStBl. II 1977, 380) oder beim Mobilienleasing mit degressiven Leasingraten (BFH v. 28.2.2001 – I R 51/00, BStBl. II 2001, 645) der Fall.

Stichwortverzeichnis

Verfasser: Juliane Hennings und Lukas Schmidt-Hennings

Fette Zahlen verweisen auf die Paragraphen, die mageren Zahlen auf die Randziffern.

Abführungssperre

- bei Bestehen einer ertragssteuerlichen Organshaft **248** 264 f.; **253** 840

Abschreibung *siehe auch Teilwertabschreibung*

- außerplanmäßige **253** 459, 607 ff.
 - Abschreibungspflicht **253** 632 ff.
 - Anlagen im Bau **253** 664
 - Anlaufverluste **253** 654
- auf einen niedrigeren beizulegenden Wert **253** 607
 - auf geleistete Anzahlungen **253** 664
 - bei fehlender Rentabilität **253** 654 ff.
 - bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens **253** 607 ff.
 - beizulegender Wert als Abschreibungskorrekturwert **253** 631
 - beizulegender Wert als Einzelveräußerungswert **253** 624 ff.
 - beizulegender Wert als Ertragswert **253** 628 ff.
 - beizulegender Wert als Wiederbeschaffungswert **253** 620 ff.
 - beizulegender Wert, Bestimmung **253** 615 ff.
 - des Geschäfts- oder Firmenwertes **253** 660 ff.
 - gemildertes Niederstwertprinzip **253** 608
 - Imparitätsprinzip **253** 613 f.
 - wg. Altlasten **253** 649 ff.
 - wg. vorübergehender Wertminderung im Finanzanlagevermögen **253** 665 ff.
 - Annahme eines informationseffizienten Kapitalmarkts **253** 679
 - Anteile an Investmentfonds **253** 701
 - Ausfallrisiken **253** 722 ff.
 - Ausschüttung erworbener Gewinnrücklagen **253** 695
 - barwertorientierte Unternehmensbewertungsverfahren **253** 688 ff.
 - begrenzt subjektiver Unternehmenswert **253** 691
 - beizulegender Zeitwert **253** 666
 - Börsenkurs **253** 669 ff.
 - Einzahlungsüberschüsse, Barwert der **253** 689
 - Fehlen eines verlässlichen Marktpreises **253** 703
 - fehlende Börsenkurse **253** 685 ff.
 - Finanzanlagevermögen **253** 665
 - handelsrechtlich GoB-konform **253** 681 ff.
 - niedrigerer beizulegender Wert von Ausleihungen **253** 706 ff.
 - niedrigerer beizulegender Wert von Unternehmensanteilen **253** 669 ff.
 - Notierung **253** 702
 - Pauschalwertberichtigungen **253** 732 ff.
 - Stetigkeitsgebot **253** 665
 - Un- oder Unterverzinslichkeit **253** 708 ff.
 - Wahlrecht **253** 666
 - Wertaufhellungsprinzip **253** 724
- bei Forderungen im Umlaufvermögen **253** 794 ff.
- bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens **253** 451 ff.
 - abschließende Regelungen **253** 455 ff.
 - dynamische Interpretation **253** 452
 - Grundsatz der Bestimmtheit des Wertansatzes **253** 456
 - statische Interpretation **253** 451
- bei Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens **253** 749 ff.
 - Absatzmarkt **253** 770 ff.
 - beizulegender Wert **253** 768 f.
 - Beschaffungsmarkt **253** 770 ff.
 - Börsenkurse **253** 758 ff.
 - Börsenpreise **253** 759
 - Marktpreis **253** 763
 - Stichtagspreis **253** 765
 - Verkaufswert **253** 770
 - Vorratsvermögen **253** 773 ff.
 - Wiederbeschaffungs- oder Reproduktionskostenwert **253** 770
 - Zufallskurse **253** 761
- des Anlagevermögens
 - Ausstellung einer Kapitalflussrechnung **253** 461
 - Ausweis Anhang **253** 460
 - Ausweis Bilanz **253** 460
 - Ausweis GuV **253** 460

- direkte Form 253 463 ff.
- Grundsatz der Planmäßigkeit 253 475 f.
- indirekte Form 253 463 ff.
- planmäßige 253 458
 - Abschreibungseinheit 253 481 ff.
 - Abschreibungsplan 253 477 f.
 - Anlagegegenstände, Nutzungsdauer der 253 497 ff.
 - Anschaffungs- und Herstellungskosten 253 471 ff.
 - auf stillgelegte Anlagen 253 593 ff.
 - Aussetzen 253 473
 - Beginn 253 527 ff.
 - differenzierte Folgebewertung 253 487
 - Ende 253 534 ff.
 - erworbener Geschäfts- oder Firmenwerte 253 603 ff.
 - Festbewertung von Sachanlagen 253 597
 - Geschäfts- oder Firmenwerte, Nutzungsdauerschätzung erworbener 253 516 ff.
 - Grundsatz der Verteilung auf die Nutzungsdauer 253 471
 - im Abgangsjahr 253 534 ff.
 - im Zugangsjahr 253 532 f.
 - Komponentenansatz 253 485 ff.
 - Periodisierung 253 471 f.
 - Restwert 253 493 ff.
 - Sammelpostenabschreibung geringwertiger Vermögensgegenstände 253 602
 - Sofortabschreibung geringwertiger Vermögensgegenstände 253 598 ff.
 - typisierte Nutzungsdauer für entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwerte 253 540 ff.
 - typisierte Nutzungsdauer für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände 253 537 ff.
 - Unsicherheitsfaktoren bei Nutzungsdauerschätzung 253 522 ff.
 - Vermögensgegenstände, Kreis der 253 466 ff.
- steuerliche
 - Absetzung für Abnutzungen, Arten 253 740
 - bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens 253 735 ff.
 - bei Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens 253 805 ff.
 - erhöhte Absetzungen 253 741 ff.
 - Sonderabschreibungen 253 743 f.
 - Teilwert 253 745 ff., 805
 - Teilwertermittlung 253 746
 - Teilwertvermutungen 253 747 f.
- Abschreibung (Österreich)** *siehe auch Sofortabschreibung (Österreich)*
 - außerplanmäßige 253 952 ff.
 - bei Anlaufverlusten 253 957
 - bei fehlender Rentabilität 253 956 ff.
 - erworbener Geschäfts- und Firmenwerte 253 959
 - niedriger beizulegender Wert bei Eigenkapitaltiteln 253 964 ff.
 - Restbuchwert zum Abschlussstichtag 253 954 f.
 - Sachanlagen 253 958
 - voraussichtlich dauernde Wertminderung 253 966 ff.
 - vorübergehende Konjunkturschwankungen 253 957
 - vorübergehende Wertminderung im Finanzanlagevermögen 253 969 ff.
 - bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens 253 915 ff.
 - Anschaffungs- und Herstellungskosten 253 915
 - Ermessensspielraum 253 917
 - für Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens
 - Aktivierung von Verwaltungs- und Vertriebskosten 253 996
 - beizulegender Wert 253 983
 - Beschaffungs- oder Absatzmarkt 253 984 f.
 - Börsenkurse 253 980 ff.
 - Forderungen 253 989 ff.
 - langfristige Auftragsfertigung 253 994 ff.
 - liquide Mittel 253 993
 - Marktpreis 253 981 f.
 - Vorratsvermögen 253 986 ff.
 - Wertpapiere 253 992
 - planmäßige
 - Abschreibungsbasis 253 930
 - Abschreibungseinheit 253 923 ff.
 - Abschreibungsmethoden 253 938 f.
 - Abschreibungsplan 253 921
 - Abschreibungsplan, Änderungen des 253 940 ff.
 - auf stillgelegte Anlagen 253 946
 - Beginn 253 935 f.
 - Determinanten 253 921
 - Ermittlung des periodengerechten und vergleichbaren Erfolges 253 920
 - erworbener Geschäfts- und Firmenwerte 253 951

- Festwert 253 947
- Komponentenansatz 253 926 ff.
- Nutzungsdauer 253 931 ff.
- Nutzungsdauer, Verteilung der 253 920
- Restwert 253 930
- unselbständige Vermögensgegenstände 253 925
- Vermögensgegenstände, Kreis der 253 918 f.
- zeitanteilig im Zu- und Abgangsjahr 253 937
- Vermögen des Umlaufvermögens 253 975 ff.
- Abschreibungsmethoden**
- Anschaffungs- oder Herstellungskosten, Anknüpfung an 253 543 ff.
- arithmetisch-degressive Abschreibung
 - digitale Abschreibung 253 560
- Buchwertabschreibung 253 557 ff.
- degressive Abschreibung 253 555 ff.
 - Vorteile 253 562 ff.
- degressive Abschreibung mit planmäßigem Übergang auf die lineare Abschreibung 253 561
- geometrisch-degressive Abschreibung 253 557 ff.
- GoB 253 543 ff.
- leistungsbedingte Abschreibung 253 567 f.
- lineare Abschreibung 253 552 ff.
 - vorsichtige Schätzung der Nutzungsdauer 253 553
- progressive Abschreibung 253 565 f.
- Abschreibungsmethoden (Österreich)** 253 938 f.
- Abschreibungspflicht**
- voraussichtlich dauernde Wertminderung 253 632 ff.
 - besonderer Anlass 253 644
 - Gebäude im Anlagevermögen 253 645 ff.
 - geschätzte Höhe der Wertminderung 253 638
 - Verhältnis am Abschlussstichtag 253 638
- Abschreibungsplan**
- Abschreibungsmethode, Wechsel der 253 582 ff.
- Änderungen des 253 569 ff.
- Aufstellung des JA 253 569
- Nutzungsdauerschätzung, Korrektur der 253 576 ff.
- Abzinsung** 253 400 ff.
- bei Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften 253 409
- erwartete Veränderungen des Zinsniveaus 253 412
- und Rückstellungsbewertung 253 405 ff.
- von Altersversorgungsverpflichtungen 253 417 ff.
 - Abzinsungssatz 253 417 f.
 - fremde Währung 253 423
 - Vereinfachungsregel 253 420 ff.
 - zeitliche Bewertungsstetigkeit 253 422
- von Rentenverpflichtungen ohne Erwartung einer Gegenleistung 253 424 f.
- von Rückstellungen 253 400 ff.
 - Steuerbilanz 253 433 ff.
 - typisierende Vorstellung 253 435
- Währungskongruenz 253 415
- Zinsänderung 253 413 f.
- Abzinsung (Österreich)**
- Ansammlungsrückstellungen 253 1033 f.
- Einschätzung des Erfüllungszeitpunktes 253 1030 ff.
- für Rückstellungen
 - verfassungsrechtliche Aspekte 253 1038 f.
- laufzeitabhängige
 - des voraussichtlichen Erfüllungsbetrags 253 1030
- Pauschalrückstellungen 253 1035
- Personalrückstellungen 253 1036
- sonstiger langfristiger Rückstellungen 253 1025 ff.
- versicherungstechnische Rückstellungen 253 1037
- von Rückstellungen 253 910 ff.
 - Drohverlustrückstellung 253 913
 - marktüblicher Zinssatz 253 912
 - Restlaufzeit, Ermittlung der 253 911
 - Veränderung des Zinsniveaus 253 914
 - wertbegründendes Ereignis 253 914
- von Verbindlichkeiten 253 1029
- Abzinsungssatz**
- Ermittlung durch die Deutsche Bundesbank 253 426 ff.
- Null-Kupon-Euro-Zinsswapkurve 253 427
- Swapzinssätze 253 428 ff.
- Veröffentlichung 253 431
- Abzinsungszeitraum** 253 410 ff.
- Aktivierungspflicht**
- immaterieller Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens 248 170 ff.
 - andere Risikolage 248 171
 - Drittauftrag 248 172
 - Veräußerungszweck 248 172

Aktivierungspflicht (Österreich)

- immaterieller Vermögensgegenstände im Umlaufvermögen 248 252 ff.

Aktivierungsverbot 248 1 ff.

- Abschlusskosten von Versicherungsverträgen 248 64 ff.
- Abschlusskosten von Versicherungsverträgen, unmittelbare, mittelbare Aufwendungen 248 65
- Abschlusskosten von Versicherungsverträgen, Zillmer-Verfahren 248 68
- Ansatzverbote für Drucktitel 248 160
- Ansatzverbote für immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens 248 163 ff.
- Ansatzverbote für Kundenlisten 248 162
- Ansatzverbote für Marken 248 159
- Ansatzverbote für Marken, Drucktitel, Verlagsrechte und Kundenlisten 248 157 ff.
- Ansatzverbote für Verlagsrechte 248 161
- Bilanzklarheit 248 3
- Eigenkapitalbeschaffung 248 59 ff., 62
- Geltungsbereich 248 9
- Grundsatz der Pagatorik 248 2
- Gründungsaufwendungen 248 51 ff.
 - Aktivseite 248 55
 - Anschaffungsnebenkosten 248 57
 - Ingangsetzen des Geschäftsbetriebs 248 52
 - Passivseite 248 55
 - Stichtag 248 56
- Objektivierung 248 3
- Rechtsentwicklung 248 24 ff.
- Rechtsfolgen bei Verletzung 248 278 ff.
- selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens 248 150, 150 ff.
 - Anwendungsbereich 248 153 ff.
 - Durchbrechung des Vollständigkeitsgrundsatzes 248 150
- Steuerrecht, Verhältnis 248 15 ff.
- Vorsichtsprinzip 248 3
- Zweck 248 3

Aktivierungsverbot (Österreich) 248 30 ff., 216 ff.

- Abschlusskosten von Versicherungsverträgen 248 227
- Eigenkapitalbeschaffung 248 225 f.
- Grundsatz der Vollständigkeit, Durchbrechung 248 218
- Gründungsaufwendungen 248 220 ff.

- nicht entgeltlich erworbener immaterieller Gegenstände des Anlagevermögens 248 228 ff.
 - entgeltlicher Erwerb 248 241 ff.
 - Grundsatz der Vollständigkeit 248 228
 - immaterieller Vermögensgegenstand 248 231 ff.
 - unentgeltlicher Erwerb 248 250 f.
 - Vorsichtsprinzip 248 228
- steuerliche Aspekte 248 255 ff.
 - Gründungsaufwendungen und Aufwendungen zur Eigenkapitalbeschaffung 248 255 f.
 - selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens 248 257 ff.

Aktivierungswahlrecht 248 1 ff.

- Abführungssperre 248 5
- Ausschüttungssperre 248 5
- bilanzpolitisches Mittel 248 5
- DRS 24, Verhältnis 248 18 ff.
- Geltungsbereich 248 9
- Handelsrecht, Verhältnis 248 10 ff.
- IFRS, Verhältnis 248 17
- Informationsfunktion 248 4
- Maßgeblichkeitsprinzip 248 15
- Rechtsentwicklung 248 24 ff.
- Rückausnahme 248 1
- selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens 248 70 ff.
 - Abgrenzung bei zusammengesetzten Vermögensgegenständen 248 84 ff.
 - Aktivierungsentscheidung 248 100
 - Aktivierungszeitpunkt 248 93 ff.
 - angeschaffte Forschung 248 129
 - Anlagevermögen 248 137 ff.
 - Beauftragung unternehmensexterner Dritter mit der Entwicklung 248 117
 - betriebliche Zweckbestimmung 248 138 ff.
 - Diensterfindung 248 122 ff.
 - echte Auftragsherstellung 248 118
 - Einschränkung des Vollständigkeitsgrundsatzes 248 142 ff.
 - entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände, Abgrenzung 248 108 ff.
 - erfolgswirksame Ausbuchung 248 102
 - Geschäfts- oder Firmenwert 248 75
 - Geschäftsbesorgungsverträge 248 120
 - Gewährung von Gesellschaftsanteilen 248 113

- Grundsatz der Ansatzmethodenstetigkeit **248** 145 ff.
- Immaterialität **248** 78 ff.
- Nachaktivierung **248** 97 ff.
- Prüfung der Vermögensgegenstandseigenschaft **248** 101
- Sachgesamtheit **248** 114
- Schenkung **248** 112
- selbst geschaffen **248** 105 ff.
- Übergang des wirtschaftlichen Eigentums **248** 102
- Übernahme von Schulden **248** 112
- übertragende Umwandlung **248** 115
- unechte Auftragsherstellung **248** 119
- unentgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände, Abgrenzung **248** 134 ff.
- Vermögensgegenstand, Begriff **248** 70 ff.
- Versetzung in einen betriebsbereiten Zustand **248** 126 f.
- Werklieferung **248** 112
- Steuerrecht, Verhältnis **248** 15 ff.
- Zweck **248** 4 ff.
- Aktivierungswahlrecht (Österreich)** **248** 30 ff.
- Allgemeine Abzinsungspflicht**
- Ausnahmen **253** 401 f.
- verzinsliche Verpflichtungen **253** 403
- Angabe**
- künftiger Risiken **251** 125 ff.
- Angabepflicht**
- Sonstige finanzielle Verpflichtungen **251** 6
- Anhangangaben**
- selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens **248** 274 ff.
- Anlagevermögen**
- Abgrenzung
 - Ausleihungen **247** 116
 - Finanzanlagen **247** 116
 - Handelsbilanzrecht, Bedeutung **247** 140 f.
 - Leasingobjekte **247** 115
 - nach der Zweckbestimmung **247** 114 ff.
 - objektive Kriterien **247** 114
 - Steuerliche Gewinnermittlung **247** 142 f.
 - Stichtagsprinzip **247** 136 ff.
 - subjektive Kriterien **247** 114
 - tatsächliche Verwendung **247** 117
 - Umgliederung **247** 136 ff.
 - Umlaufvermögen **247** 111 ff.
 - Veräußerungsmöglichkeiten **247** 119
 - vermietete oder verpachtete Vermögensgegenstände **247** 115
- Auslegung des Begriffs „dauernd“ **247** 113
- Begriff **247** 111 ff.
- Gliederung **247** 120 ff.
- Anlagevermögen (Österreich)**
- Abgrenzung
 - Änderung der Zweckbestimmung **247** 180 f.
 - Umlaufvermögen **247** 173 ff.
- Begriff **247** 173
- gemildertes Niederstwertprinzip **253** 844a
- Anschaffungskosten** **255** 35 ff.
- als Wertobergrenze **253** 54
- Anschaffungspreis **255** 63 f.
- Anschaffungspreiserhöhungen, nachträgliche **255** 93 f.
- Aufwendungen, Einzelzurechenbarkeit **255** 59
- Aufwendungen, nachträgliche **255** 89 f.
- Begriff **253** 72 ff.
- bei Beteiligung an verbundenen Unternehmen **255** 231 ff.
- bei gestundetem Kaufpreis **255** 189 ff.
- bei Umwandlungen **255** 220 ff.
- bei unaufgeteiltem Gesamtkaufpreis **255** 240 f.
- Bestimmung nach wirtschaftlichen Grundsätzen **255** 41
- echter Mietkauf **255** 179 f.
- einheitlicher Anschaffungskostenbegriff **255** 36
- Ersatzbeschaffungen **255** 141 ff.
- fiktive **255** 196 ff.
- formal unverzinsliche Ratenzahlungen **255** 192
- für einen immateriellen Anlagegegenstand **255** 184
- Gesamtanschaffungspreis, Aufteilung **255** 236 ff.
- im engeren Sinne **253** 80
- im weiteren Sinne **253** 80
- in ausländischer Währung **255** 129 ff.
- Komponenten der **255** 61
- Leasing **255** 163 ff.
- Maßgeblichkeit der Gegenleistung, Prinzip der **255** 63
- nachträgliche **253** 82; **255** 88 ff.
- Rentenverpflichtung, Barwert der **255** 133 ff.
- Sacheinlagen **255** 213 ff.
- Sachübernahmen **255** 213 ff.
- Tauschgeschäfte **255** 204 ff.
- überhöhte **255** 62
- Übernahme von Verpflichtungen **255** 138 f.

- Umfang 255 61 ff.
- unechter Mietkauf 255 181
- unentgeltlich erworbene Vermögensgegenstände 255 197 ff.
- unterverzinsliche Darlehensforderungen 255 194
- vorweggenommene 253 81
- Wechselkursänderungen 255 130
- Wertsicherungsklauseln 255 136
- Anschaffungskosten (Österreich) 255 427**
- Anschaffungspreis 255 442
- Aufteilung eines Gesamtanschaffungspreises auf mehrere Vermögensgegenstände 255 475 f.
- Begriff 255 431 ff.
- bei gestundetem Kaufpreis 255 466 f.
- bei unterverzinslichen Darlehensforderungen 255 468 f.
- Einzelzurechenbarkeit der Aufwendungen 255 440
- erfolgsneutrale Vermögensumschichtung 255 432
- Ersatzbeschaffungen 255 460
- Erwerb durch Zwangsversteigerung 255 465
- Erwerb von Beteiligungen 255 474
- in Fremdwährung 255 457
- Kauf auf Rentenbasis 255 458
- Kaufoption 255 464
- Leasing 255 461 f.
- Mietkauf 255 463
- nachträgliche 255 448 f.
- steuerliche Aspekte 255 477 ff.
- Übernahme von Verpflichtungen 255 459
- Umfang 255 441 ff.
- Anschaffungskostenprinzip (Österreich) 253 844a, 858**
- Anschaffungsnebenkosten 253 83; 255 65 ff.**
- Eigenkapitalzinsen 255 83
- Fremdkapitalzinsen 255 84 f.
- Pauschalisierung 255 79 ff.
- unternehmensextern anfallende 255 66 ff.
- unternehmensintern anfallende 255 75 ff.
- Anschaffungsnebenkosten (Österreich) 255 443 ff.**
- Anschaffungspreisminderungen 253 84; 255 105 ff.**
- bedingt rückzahlbare Zuschüsse 255 119
- Boni 255 106
- nicht rückzahlbare Zuwendungen 255 115 ff.
- Rabatte 255 107
- Skonti 255 108
- zurückgewährte Entgelte 255 110
- Anschaffungspreisminderungen (Österreich)**
- Boni 255 452
- Kürzung der Anschaffungskosten 255 450 ff.
- Preisnachlass 255 451
- Rabatte 255 451
- Skonti 255 453
- Anschaffungsvorgang 255 40 ff.**
- anschaffungsnahe Aufwendungen 255 52
- Betriebsbereitschaft 255 51
- erstmalige Inbetriebnahme 255 50
- erstmalige Versetzung 255 53
- Erwerb 255 41 ff.
 - Erwerb, Beginn 255 42
- Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens 255 55
- Anschaffungsvorgang (Österreich) 255 433 ff.**
- Anschaffungswertprinzip 253 2**
- in der Steuerbilanz 253 77 ff.
- Anschaffungszeitpunkt 255 43 f.**
- Anschaffungszeitpunkt (Österreich)**
- Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht 255 434
- Aufbewahrung siehe auch Aufbewahrungspflicht**
- Aufbewahrungsfrist 257 70 ff.
 - Beginn 257 70 ff.
 - Ende 257 73
 - Vernichtung nach Fristablauf 257 74 f.
- Aufbewahrungszweck 257 2
- Form 257 61 ff.
 - Bild- oder Datenträger 257 64 ff.
 - im Original 257 61 ff.
- Ort 257 59 f.
- Rechtsentwicklung 257 8 ff.
- Rückstellung für zukünftige Kosten 257 81 ff.
- Steuerrecht, Unterschiede zum 257 86 ff.
- Unterlagen 257 1
- Verhältnis zu anderen Vorschriften 257 5 f.
- Zumutbarkeit für den Kaufmann 257 2
- Aufbewahrung (Österreich) 257 11 ff., 95 ff.**
- Aufbewahrungsfrist 257 114 ff.
 - Beginn 257 115 ff.
 - Ende 257 119
 - Hemmung 257 118
- deutsche Regelungen, Unterscheidung 257 96
- Form 257 113
- Ort 257 112
- rechnungspflichtige Unternehmer 257 95a
- Rückstellung für zukünftige Kosten 257 121

Aufbewahrungsfrist

- Aufbewahrung 257 70 ff.

Aufbewahrungspflicht *siehe auch Aufbewahrung*

- Abwicklungsphase einer Handelsgesellschaft 257 35
- Adressatenkreis
 - bei Kapitalgesellschaften 257 33
 - inländische Unternehmen mit ausländischer Betriebsstätte 257 32
 - Kaufmann 257 31 ff.
 - KG 257 33
 - KGaA 257 33
- Bedeutung für den Abschlussprüfer 257 79 f.
- Ende, Auflösung und Veräußerung des Handelsgewerbes 257 34
- Ende, Tod des Kaufmanns 257 34
- Erbe 257 34
- Gegenstand 257 36 ff.
 - Arbeitsanweisungen 257 53 f.
 - Buchungsbelege 257 58
 - Einzelabschluss 257 44 ff.
 - Eröffnungsbilanz 257 42 f.
 - Handelsbriefe 257 55 ff.
 - Handelsbücher 257 38 f.
 - Inventar 257 40 f.
 - JA 257 44 ff.
 - Konzernabschluss 257 44 ff.
 - Lagebericht 257 46
 - Organisationsunterlagen 257 53 f.
- in der Insolvenz 257 34
- Rechtsfolgen bei Verletzung der 257 76 ff.
- Testamentvollstrecker 257 34
- Treuhänder 257 34

Aufbewahrungspflicht (Österreich)

- Adressatenkreis 257 98 f.
- Gegenstand 257 100 ff.
 - Bücher 257 101 f.
 - Buchungsbelege 257 109
 - Eröffnungsbilanz 257 104
 - Geschäftsbriefe 257 107 f.
 - Inventar 257 103
 - JA 257 105 f.
- sonstige aufbewahrungspflichtige Unterlagen 257 110 f.
- Sanktionen bei Verletzung der 257 120
- steuerliche Aspekte 257 122 ff.

Aufbewahrungspflichtige Unterlagen 261 26

- Ergänzungspflichten 261 26 f.
- Wiedergabe auf Bild- oder anderen Datenträgern 261 27

Aufstellungsgrundsatz

- GoB 243 1 ff.
 - Rechtsentwicklung 243 5
 - Verhältnis zu anderen Vorschriften 243 4
- Aufstellungsgrundsatz (Österreich)**
- 243 6 ff.
- GoB 243 65 ff.
 - Maßgeblichkeitsprinzip 243 8 ff.
- Aufstellungspflicht**
- Aufzeichnungspflicht, Ausnahme 242 52 f.
 - Aufzeichnungspflicht, Verletzung
 - Folgen 242 54 f.
 - des JA 242 1 ff.
 - Eröffnungsbilanz
 - entsprechende Anwendung der für den JA geltenden Vorschriften 242 38 f.
 - Form 242 29
 - Inhalt 242 30 ff.
 - Zeitpunkt 242 33 ff.
 - Eröffnungsbilanz, Bedeutung 242 28
 - Stetigkeitsgebot 242 28
 - Eröffnungsbilanz, Begriff 242 26 f.
 - Geltungsbereich 242 3
 - GuV 242 48 ff.
 - Inhalt 242 49
 - JA 242 50 f.
 - Jahresbilanz 242 40 ff.
 - Bedeutung 242 40 f.
 - Berichtigungen und Änderungen 242 46 f.
 - Einzelunternehmen, Besonderheiten 242 45
 - Maßgeblichkeitsgrundsatz 242 42 ff.
 - Steuerbilanz 242 42 f.
 - Rechtsentwicklung 242 4
 - Regelungsgegenstand 242 1
 - Verhältnis zu anderen Vorschriften 242 3
 - Zweck 242 2

Aufstellungspflicht (Österreich) 242 5 ff., 56 ff.

- Anwendungsbereich 242 57
- Aufstellungspflicht, Verletzung
 - Folgen 242 76
- Bilanz, Berichtigungen und Änderungen 242 72
- Eröffnungsbilanz 242 58 ff.
 - Inhalt 242 60 ff.
 - Zeitpunkt 242 63 ff.
- GJ 242 73
- GuV 242 69 ff.
- JA 242 75
- Jahresbilanz 242 69 ff.
- Schlussbilanz 242 74

- Steuerliche Aspekte 242 77 ff.
- Stichtag 242 70 f.

Auseinandersetzungen

- Vorlegung *siehe Vermögensauseinandersetzungen*

Ausschüttungssperre

- Altersversorgungsverpflichtungen 253 835 ff.
- beim Ansatz selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens 246 44; 248 262 f.
- Organschaft **Anh. zu §§ 238–263** 59 f.

Ausweis

- selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens 248 267 ff.

Befreiung

- Bedeutung 241a 2 f.
- buchführungspflichtige Einzelkaufleute 241a 1 ff.
- elektronische Deklaration 241a 29 f.
- Erstellung eines Inventars 241a 1 ff.
- Geltungsbereich 241a 4
- Harmonisierung der Schwellenwerte in HGB und AO 241a 3
- Kaufmannsrecht, Einbettung 241a 27 f.
- Neugründung 241a 24 ff.
- Rechtsentwicklung 241a 6
- Schwellenwerte
 - Schwellengrößen, Definition 241a 8 f.
 - Schwellengrößen, inhaltliche Divergenzen 241a 9
 - temporäre Divergenzen 241a 10
- Verhältnis zu anderen Vorschriften 241a 4
- von der handelsrechtlichen Buchführungspflicht 241a 1 ff., 8 ff.
 - Beginn 241a 16 ff.
 - Ende 241a 20 ff.
- Wahlrecht 241a 1
- Wahlrechtsausübung
 - Rechtsfolgen 241a 13 ff.
 - verfahrensrechtliche Divergenzen 241a 11 f.
 - Voraussetzungen 241a 8 ff.
- zeitlicher Anwendungsbereich 241a 5
- Zweck 241a 2 f.

Befreiung (Österreich) 241a 7, 31

Beizulegender Wert (Österreich)

- Ansatz 255 500 ff.
- Bewertung 255 494 ff.

Beizulegender Zeitwert

- Bewertungsmaßstäbe 255 390 ff.
- bilanzsteuerlicher Anwendungsbereich 255 395 f.
- Durchbrechung des Anschaffungskostenprinzips 255 391
- Durchbrechung des Realisationsprinzips 255 391
- Ermittlung
 - DCF-Verfahren 255 415
 - Ertragswertverfahren 255 415
 - Marktpreis 255 402 ff.
 - Vergleichsverfahren 255 412 f.
- Fortführung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten 255 417 f.
- handelsrechtlicher Anwendungsbereich 255 393
- marktnahe und objektive Wertermittlung 255 402
- öffentlich notierte Marktpreise 255 406
- sachlicher Anwendungsbereich 255 398 ff.
- Wertermittlung mittels Preisbildungsmethoden 255 405

Beizulegender Zeitwert (Österreich)

- Börsenkurs 255 552 ff.
- Ermittlung 255 554 ff.
- Fortführung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten 255 559
- Marktpreis 255 552 ff.

Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen (Österreich)

- in deutscher Sprache 244 34a

Bewertung 252 1

- allgemeine
 - der im JA ausgewiesenen Vermögensgegenstände 253 52 ff.
- der Rückstellungen 253 9
- des Umlaufvermögens 253 749 ff.
- für Vermögensgegenstände des Anlage- und Umlaufvermögens 253 50 f.
- für Vermögensgegenstände des Anlagevermögens
 - Anschaffungs- und Herstellungskosten 253 55 ff.
- für Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens
 - Abschreibungen 253 60
 - Anschaffungs- und Herstellungskosten 253 60 ff.
 - Anschaffungswertprinzip 253 61
 - strenges Niederstwertprinzip 253 61

- mittelbarer Pensionsverpflichtungen 253 352 ff.
 - Passivierungswahlrecht 253 352 f.
- Rückstellung für passive latente Steuern 253 1042
- Schulen 253 3
- selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände 248 174 ff.
 - Abschreibungsbeginn 248 184
 - Aktivierungszeitraum 248 175
 - Folgebewertung 248 181 ff.
 - Forschungskosten 248 176 f.
 - nachträgliche Herstellungskosten 248 175
 - Nutzungsdauer 248 183
 - Zugangsbewertung 248 174 ff.
 - Zuschüsse 248 178
- steuerliche
 - Rückstellungen 253 313 ff.
 - Verbindlichkeiten 253 183 ff.
- Stiftungen 253 1043
- verlustfreie 253 6
- Vermögensgegenstände 253 1 f.
- versicherungsgebundene Versorgungszusagen 253 350
- von Pensionsrückstellungen
 - Anwartschaften 253 328
 - Anwartschaftsbarwertverfahren 253 327, 334
 - Anwartschaftstrend 253 345
 - biometrische Wahrscheinlichkeiten 253 338 ff.
 - Durchbrechung der zeitlichen Stetigkeit 253 337
 - Eintritt biometrischer Ereignisse 253 338
 - Fluktuation 253 341 f.
 - Gebot der Ansatzstetigkeit 253 331
 - Gebot der Bewertungsstetigkeit 253 331
 - Grundsatz der Einzelbewertung 253 329
 - Grundsatz der sachlichen Stetigkeit 253 337
 - notwendiger Erfüllungsbetrag nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung 253 326 f.
 - Regeln der Versicherungsmathematik 253 333
 - Rententrend 253 344
 - Rückdeckungsversicherungen 253 349 ff.
 - Teilwertverfahren 253 327, 335
 - Verfahren 253 333 ff.
 - Verfahren eines externen Versorgungsträgers 253 336
 - wertpapiergebundene Versorgungszusagen 253 346 ff.
- von Pensionsverpflichtungen
 - nach der entgeltlichen Übernahme 253 357
- von Rückstellungen 253 197 ff.
 - ABC 253 312
 - Ansammlungsrückstellungen 253 238 ff.
 - Bemessung nach dem wahrscheinlichsten Betrag 253 220 ff.
 - Beurteilungsrahmen 253 197
 - Dauerschuldverhältnisse 253 284 ff.
 - derivative Finanzinstrumente 253 296
 - Einzelrückstellungen 253 226
 - Erfüllungsbetrag 253 204 ff.
 - für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften 253 264 ff.
 - für Pensionen 253 244
 - für Personalanpassungsmaßnahmen 253 259 ff.
 - für Sozialplanverpflichtungen 253 262
 - für unterlassene Aufwendungen für Abraumbeseitigung 253 311 ff.
 - für unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung 253 303 ff.
 - Garantieverpflichtungen 253 251 ff.
 - Grundsatz der Einzelbewertung 253 226
 - Kombination von Einzel- und Sammelrückstellungen 253 230
 - kompensatorische Berücksichtigung 253 233
 - Maßstab 253 207
 - notwendiger Erfüllungsbetrag nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung 253 205 ff.
 - Notwendigkeit des Erfüllungsbetrags 253 206
 - Optionsgeschäfte 253 297
 - periodengerechte Abgrenzung 253 302
 - Sammelrückstellung 253 227 ff.
 - Schätzung von Preis- und Kostenänderungen 253 210
 - schwebende Absatzgeschäfte 253 281 ff.
 - schwebende Beschaffungsgeschäfte 253 274 ff.
 - steuerliche Außenprüfungen 253 249
 - steuerliche Nebenleistungen 253 248
 - Steuerrückstellungen 253 245 ff.
 - Stichtagsprinzip 253 208
 - strukturierte Finanzinstrumente 253 295
 - ungewisse Verbindlichkeiten 253 231 ff.

- vernünftig kaufmännische Beurteilung 253 216 ff.
- Vorsichtsprinzip 253 220
- Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme 253 223
- von Verbindlichkeiten 253 112 ff.
 - Anleihen 253 164 ff.
 - aus Lieferung und Leistung 253 175
 - Berücksichtigung eines Agios oder Disagios 253 120 ff.
 - Bruttomethode 253 121
 - Darlehen 253 171
 - Dienstleistungsverpflichtungen 253 136 ff.
 - Erfüllungsbetrag 253 113 ff.
 - erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen 253 172 ff.
 - fehlende Nutzungs- oder Vewertungsmöglichkeit 253 125
 - Gebot des vollständigen Schuldenausweises 253 112
 - Geldsummenschuld 253 136 ff.
 - gesamtschuldnerische Haftung 253 163
 - gesunkenes Marktzinsniveau 253 124
 - Indexklausel 253 148
 - Leistungsvorbehalte 253 157 ff.
 - Nettomethode 253 122
 - Sachleistungsverpflichtungen 253 136 ff.
 - Sachwert- oder Leistungswertklauseln 253 154
 - Spannungs-klauseln 253 155
 - steigende Verzinsung 253 135
 - Überverzinslichkeit 253 123 ff.
 - Unterverzinslichkeit 253 127 ff.
 - Valutawertschulden 253 153
 - Verrechnungsverbot 253 112
 - Wechselverbindlichkeiten 253 176
 - Wertsicherungsklauseln 253 146 ff.
 - Zero-Bonds 253 131 ff.
- von Vermögensgegenständen
 - zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten 253 65 ff.
 - zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten
 - abweichende Regelungen steuerlicher Wertansätze 253 94 ff.
 - Anschaffungswertprinzip 253 65 ff.
 - Bewertungsobergrenze 253 68 ff.
- Berücksichtigung der Zinskonditionen 253 872 ff.
- Berücksichtigung eines Agios oder Disagios 253 871
- Erfüllungsbetrag 253 866 ff.
- Erfüllungsübernahme 253 879
- Fremdwährungsverbindlichkeiten 253 876
- mit Wertsicherungsklauseln 253 875
- private Schuldübernahme 253 877
- Wandelschuldverschreibungen 253 881
- für Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens 253 975 ff.
- GoB 252 314 ff.; 253 847
- Grundsatz der Abgrenzung der Sache 252 387
- Grundsatz der Ansatz- und Bewertungsstetigkeit 252 391 ff.
 - Ausnahme 252 400 ff.
 - Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden 252 393 f.
 - Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte 252 395 f.
 - Stetigkeit, Reichweite 252 397 ff.
 - steuerliche Aspekte 252 403 f.
- Grundsatz der Bilanzidentität 252 320 ff.
 - Bilanzergebnis, Verwendung 252 323
 - Durchbrechung 252 329
 - JA, Korrektur 252 325 ff.
 - steuerliche Aspekte 252 330 ff.
 - Vermögensübertragungen um den Stichtag 252 324
 - Zweck 252 321
- Grundsatz der Einzelbewertung 252 347 ff.
 - Ausnahme 252 350 ff.
 - Bewertungsobjekte, Abgrenzung 252 348 f.
 - steuerliche Aspekte 252 354 f.
- Grundsatz der Pagatorik 252 385 f.
- Grundsatz der Periodisierung 252 384
 - Steuerrecht 252 390
- Grundsatz der Unternehmensfortführung 252 334 ff.
 - entgegenstehende Gegebenheiten 252 340
 - Fortführungsannahme 252 336 ff.
 - steuerrechtliche Aspekte 252 344 f.
- Grundsatz der verlässlichen Schätzung 252 405 ff.
- Imparitätsprinzip 252 370 f.
- Realisationsprinzip 252 372 ff.
 - Gewinn, Begriff 252 373
 - Realisation, Zeitpunkt 252 374 ff.
 - steuerliche Aspekte 252 382 f.

- Stichtagsprinzip 252 356 ff.
 - Ausnahme 252 361
 - steuerliche Aspekte 252 362 ff.
- von Altersversorgungsverpflichtungen 253 900 ff.
- von Pensionsrückstellungen
 - Berechnung 253 904 ff.
 - Deckungsvermögen 253 906
 - versicherungsmathematische Grundsätze 253 900
- von Rückstellungen 253 883 ff.
 - ABC 253 899
 - Aufwandsrückstellung 253 898
 - Bildung von Einzel- und Sammelrückstellungen 253 887
 - Erfüllungsbetrag 253 883, 885
 - für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften 253 897
 - für Gewährleistungen und ähnliche Verpflichtungen 253 895
 - für ungewisse Verbindlichkeiten 253 888 ff.
 - Grundsatz der Einzelbewertung 253 887
 - Restrukturierungsrückstellung 253 896
 - steuerliche Aspekte 253 1015 f.
 - Steuerrückstellung 253 892 f.
 - umsichtige Beurteilung 253 883
 - Verteilungsrückstellung 253 891
- von Schulden 253 844a ff., 846
- von Vermögensgegenständen 253 844a ff.
 - Anschaffungs- und Herstellungskosten 253 844a
 - Wertobergrenze 253 844a
- Vorsichtsprinzip 252 367 ff.
- Zweck 252 313 ff.
- Bewertungseinheiten** 254 1 ff.
 - absicherbare Risiken 254 62 ff.
 - hinreichende Risikokompensation 254 62
 - Macro-Hedge 254 66
 - ökonomischer Kausalzusammenhang 254 65
 - Portfolio-Hedge 254 66
 - Vergleichbarkeit 254 63
 - Absicherung 254 1 f.
 - Absicherung von Zahlungsstromrisiken
 - antizipative Hedges 254 114 ff.
 - bilanzierungsfähige oder schwebende Geschäfte 254 123
 - synthetischer Festzinskredit 254 124
- Arten 254 38 ff.
 - Macro-Hedge 254 38 ff.
 - Micro-Hedge 254 38 ff.
 - Portfolio-Hedge 254 38 ff.
 - Bedeutung 254 5
 - bilanzielle Behandlung 254 103 ff.
 - Bildung 254 38 ff.
 - echtes Wahlrecht 254 93
 - Maßstab der GoB-Konformität 254 96
 - Pflicht 254 93 ff., 95
 - Pflicht, faktische 254 97
 - Risikomanagement, Verbindung 254 42 f.
 - Voraussetzungen 254 42 f.
 - Wahlrecht 254 93 ff.
 - Wahlrecht, faktisches 254 94
 - Cash-flow-hedges 254 14
 - Durchbuchungsmethode (DBM) 254 103 ff.
 - Absicherung von Wertänderungsrisiken 254 109 ff.
 - Einfrierungsmethode (EFM) 254 103 ff.
 - Absicherung von Wertänderungsrisiken 254 109 ff.
 - Fair-value-hedges 254 14
 - finanzwirtschaftliche Bewertungseinheiten 254 12
 - Fremdwährung 254 13
 - Geltungsbereich 254 6 ff.
 - geschlossene Positionen 254 1
 - IFRS 254 14 f.
 - imperfect hedges 254 5
 - kompensatorische Bewertung 254 1
 - perfect hedges 254 5
 - Rechtsentwicklung 254 16 f.
 - Risikoarten
 - Marktpreis- oder Kreditrisiken 254 68
 - Risikomanagementsystem, Zielsetzung 254 77 ff.
 - Sicherungsbeziehung 254 1
 - Beendigung 254 127 ff.
 - Bilanzierung 254 102 ff.
 - Sicherungszusammenhang 254 62 ff.
 - Basis-point-value-Methode 254 85
 - Critical-term-match-Methode 254 74
 - Dollar-offset-Methoden 254 84
 - Duration-Methode 254 85
 - Effektivität 254 69 ff.
 - Effektivitätsgrad 254 76
 - formelle Voraussetzungen 254 88 ff.
 - prospektive Effektivität 254 75
 - Regressionsmethode 254 86
 - retrospektive Effektivität 254 73
 - Sensitivitätsanalysen 254 85
 - Value-at-risk-Ansatz 254 85
 - Varianzreduktionsmethode 254 86
 - Volatilitätsreduktionsmethode 254 86

- Steuerbilanz, Maßgeblichkeit 254 7
- steuerlicher Bewertungsvorbehalt 254 10
- True-and-fair-view-Grundsatz 254 5
- Umwidmung 254 13
- Verhältnis zu anderen Vorschriften 254 8 ff.
- Verlustverrechnungsbeschränkungen 254 11
- Wertänderungsrisiken 254 2
- Zahlungsstromrisiken 254 2
- zulässige Grundgeschäfte 254 44 ff.
 - antizipative Bewertungseinheiten 254 48 ff.
 - antizipative Hedges 254 48 ff.
 - kategorialer Umfang 254 44
 - partielle Absicherung 254 47
 - RAP 254 46
 - Stillhalterverpflichtungen 254 44
 - Werthaltigkeit 254 45
- zulässige Sicherungsinstrumente 254 53 ff.
 - eigene Anteile 254 56
 - Erweiterung 254 57
 - Finanz- und Werthaltigkeitsgarantien 254 55
 - Finanzinstrumente 254 53 ff.
 - Ober- oder Untergrenze, Absicherung 254 60
 - partielle Designation 254 59
 - Versicherungsverträge 254 55
 - Werthaltigkeit 254 58
 - Zeitwertkomponente 254 61
- Zweck 254 5
- Bewertungseinheiten (Österreich) 254 18 ff., 133 ff.**
- Absicherung von Zahlungsstromrisiken 254 144 ff.
- Bildung 254 136 ff.
 - Absicherungsbedarf 254 138
 - Absicherungsstrategie 254 139
 - in formeller Sicht 254 136 ff.
 - in materielle Sicht 254 136 ff.
 - Portfolio-Hedge 254 142
- Sicherungsbeziehung
 - Beendigung 254 150 f.
 - Bilanzierung 254 147 ff.
 - Pflicht zur Bilanzierung 254 142
 - Wahlrecht 254 143
- steuerliche Aspekte 254 152 ff.
- Bewertungsgrundsätze 252 1 ff.**
- Abweichungen 252 5, 291 ff.
 - EU-Bilanzrichtlinie 252 292
- Ansatz von Bilanzposten 252 6
- Bedeutung 252 7 ff.
- Bewertungsvorschriften, Hierarchie 252 11
- Geltungsbereich 252 14 ff.
- Grundsatz der Bewertungsstetigkeit 252 269 ff.
 - Ausnahme 252 285 ff.
 - Bewertungsmethode, Begriff 252 275 ff.
 - Stetigkeit, Reichweite 252 279 ff.
- Grundsatz der Bilanzidentität 252 51 ff.
 - Bilanzansatz, Identität 252 60
 - Bilanzergebnis, Verwendung 252 61 f.
 - Eröffnungsbilanz 252 55 ff.
 - früherer JA, Korrektur 252 66 ff.
 - Saldenvorträge, Gesamtheit 252 56
 - Vermögensübertragungen um den Stichtag 252 63 ff.
 - Wertansätze, Identität 252 59
 - zulässige Abweichungen 252 69 ff.
- Grundsatz der Einzelbewertung 252 114 ff.
 - Ausnahmen 252 119, 135 ff.
 - Bewertungsobjekte, Abgrenzung 252 115, 128 ff.
 - Bildung von Bewertungseinheiten 252 135
 - kompensatorische Bewertung 252 118
 - pauschalierende Bewertungsmethoden 252 120
 - Rückgriffsansprüche für Verbindlichkeitsrückstellungen 252 136
 - Sammelbewertungsverfahren 252 138
 - steuerliche Gewinnermittlung 252 121
 - Verrechnung von Altersvorsorgeverpflichtungen 252 137
- Grundsatz der Pagatorik 252 250 ff.
- Grundsatz der Periodisierung 252 254 ff.
 - Abgrenzung der Sache nach, Grundsatz 252 258 ff.
 - Abgrenzung der Zeit nach, Grundsatz 252 264 ff.
 - Zurechnungskriterium 252 254 f.
- Grundsatz der Unternehmensfortführung 252 71 ff.
 - Beurteilungszeitraum 252 85 ff.
 - entgegenstehende Gegebenheiten 252 93 ff.
 - Fortführungsprämisse, Bilanzierung bei Abkehr 252 101 ff.
 - Fortführungsprognose 252 75, 80 ff.
 - Fortführungsprognose, Vornahme 252 89 ff.
 - planmäßige Verwertung 252 74
 - steuerliche Gewinnermittlung 252 78
- handelsrechtliche GoB, Bestandteile der 252 2

Die Neuauflage des Großkommentars zur handelsrechtlichen Rechnungslegung, bisher als »ADS« bekannt, wurde unter Beibehaltung des hohen Niveaus grundlegend neu bearbeitet und erweitert.

Der Kommentar bietet eine sichere Orientierung, zeigt belastbare Lösungsansätze auf und setzt sich zugleich mit Alternativlösungen kritisch auseinander. Dabei bleibt er meinungsstark und stärkt anknüpfend an die Voraufgabe eine klare Positionierung in allen relevanten Einzelfragen.

Besonderes Merkmal des ersten Teilbands des Kommentars ist, dass er rechtsvergleichend konzipiert ist. So werden die österreichischen Vorschriften, die wie das HGB auf den gemeinsamen EU-Richtlinien fußen, sowohl aus handels- als auch aus steuerrechtlicher Perspektive beleuchtet. Damit kann dieser Teilband rechtsordnungsübergreifend mit Gewinn genutzt werden und weitet aus der jeweiligen Länderperspektive auch mit Nutzen für die inländische Praxis das Spektrum zulässiger Lösungsansätze.

Weitere ausführliche Themenfelder der Neuauflage sind die Rechnungslegung der öffentlichen Hand, die Nachhaltigkeitsberichterstattung und der Ertragsteuerinformationsbericht, das Bilanzstrafrecht, das wirtschaftliche Eigentum aus handels- und steuerrechtlicher Sicht sowie die Bilanzierung immaterieller Vermögensgegenstände, digitale Geschäftsmodelle und die Bilanzierung von Finanzinstrumenten.

Das interdisziplinäre Herausgeber- und Autorenteam bringt unterschiedliche Perspektiven aus Beratungs- und Unternehmenspraxis, Wissenschaft, Rechtsprechung und aus der Verwaltungspraxis ein. Es garantiert damit eine umfassende und vielschichtige Betrachtung der sich stellenden Fragen und bietet hilfreiche Lösungswege an.



ISBN 978-3-7910-5861-0 (Gesamtwerk)
Bestell-Nr. 20871-0501 (Gesamtwerk)
Band-Nr. 20871-0011 (Band 1)
Band 1 des Gesamtwerks (5 Bände)
Bände nicht einzeln erhältlich
www.schaeffer-poeschel.de
service@schaeffer-poeschel.de

**SCHÄFFER
POESCHEL**

ottoschmidt