

Großkommentare der Praxis

STAUB

Handelsgesetzbuch

Großkommentar

Begründet von Hermann Staub

5., neu bearbeitete Auflage

herausgegeben von

Claus-Wilhelm Canaris

Mathias Habersack

Carsten Schäfer

Fünfter Band

§§ 238–289a

Bearbeiter:

§§ 238–245; 257–263: Moritz Pöschke

§§ 246–253: Detlef Kleindiek

§§ 254–256a: Klaus-Dieter Drüen

§§ 264–288: Rainer Hüttemann/André Meyer

§§ 289–289a: Peter Hommelhoff/Daniela Mattheus

Sachregister: Thomas Vetter

De Gruyter

Bearbeitungsstand: 30. Oktober 2013

Zitiervorschlag: *Hüttemann/Meyer* in Großkomm. HGB, 5A, § 264 Rn 6

Bandherausgeber: Professor Dr. *Carsten Schäfer*, Mannheim

Sachregister: Rechtsanwalt *Thomas Vetter*, Berlin

ISBN 978-3-89949-411-2
eISBN 978-3-89949-855-4

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

© 2014 Walter de Gruyter GmbH, Berlin/Boston
Satz/Konvertierung: Werksatz Schmidt & Schulz GmbH, Gräfenhainichen
Druck: Strauss GmbH, Mörlenbach

∞ Gedruckt auf säurefreiem Papier

Printed in Germany

www.degruyter.com

Verzeichnis der Bearbeiter der 5. Auflage

Professor Dr. **Jochen Axer**, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater,
axis Rechtsanwälte, Köln

Dr. **Peter Balzer**, Rechtsanwalt, Sernetz Schäfer Rechtsanwälte, Düsseldorf

Professor Dr. **Benjamin B. von Bodungen**, LL.M. (Auckland), GGS, Heilbronn

Professor Dr. **Ulrich Burgard**, Otto-von-Guericke-Universität Magdeburg

Professor Dr. Dr. h.c. mult. **Claus-Wilhelm Canaris**, Ludwig-Maximilians-Universität
München

Professor Dr. **Matthias Casper**, Westfälische Wilhelms-Universität Münster

Dipl.-Kfm. **Andrej Cepuran**, axis Beratungsgruppe, Köln

Professor Dr. **Gerhard Dannecker**, Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg

Professor Dr. **Klaus-Dieter Drüen**, Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf

Dr. **Raimond Emde**, Rechtsanwalt, Graf von Westphalen, Hamburg

Professor Dr. **Florian Faust**, LL.M. (Univ. of Michigan), Bucerius Law School, Hamburg

Professor Dr. **Stefan Grundmann**, Humboldt-Universität Berlin

Professor Dr. **Mathias Habersack**, Ludwig-Maximilians-Universität München

Dr. **Stephan Harbarth**, LL.M. (Yale), Rechtsanwalt, SZA Schilling, Zutt & Anschütz,
Mannheim

Professor Dr. h.c. mult. **Peter Hommelhoff**, Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg

Professor Dr. **Rainer Hüttemann**, Dipl.-Volksw., Rheinische Friedrich-Wilhelms-Universität
Bonn

Professor Dr. **Detlev Joost**, Universität Hamburg

Professor Dr. **Christian Kersting**, LL.M. (Yale), Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf

Professor Dr. **Peter Kindler**, Ludwig-Maximilians-Universität München

Professor Dr. **Detlef Kleindiek**, Universität Bielefeld

Professor Dr. **Jens Koch**, Rheinische Friedrich-Wilhelms-Universität Bonn

Professor Dr. **Ingo Koller**, Universität Regensburg

Dr. **Ernst-Thomas Kraft**, Rechtsanwalt, Hengeler Mueller, Frankfurt am Main

Dr. **Stefan Kröll**, LL.M. (London), Rechtsanwalt, Köln

Daniela Mattheus, Ernst & Young Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Berlin

Privatdozent Dr. **André Meyer**, LL.M., Rheinische Friedrich-Wilhelms-Universität Bonn

Professor Dr. **Hartmut Oetker**, Universität zu Kiel

Professor Dr. **Karsten Otte**, M.J.C. (Austin), Direktor bei der Bundesnetzagentur, Bonn

Dr. **Moritz Pöschke**, LL.M. (Harvard), Rechtsanwalt, Mülheim an der Ruhr

Dr. **Moritz Renner**, Humboldt-Universität zu Berlin

Professor Dr. **Carsten Schäfer**, Universität Mannheim

Professor Dr. **Patrick Schmidt**, Universität Mannheim

Professor Dr. **Jan Schürnbrand**, Eberhard-Karls-Universität Tübingen

Professor Dr. **Martin Schwab**, Freie Universität Berlin

Professor Dr. **Jan Thiessen**, Eberhard-Karls-Universität Tübingen
Professor Dr. **Christoph Weber**, Julius-Maximilians-Universität Würzburg
Professor Dr. **Jens Wüstemann**, Universität Mannheim

Vorwort zur 5. Auflage

Die fünfte Auflage des von Hermann Staub begründeten Großkommentars zum HGB fällt in eine Epoche, die das Handelsrecht – und mit ihm seine Kommentatoren – vor große Herausforderungen stellt. Sah sich das HGB, vom Bilanzrichtliniengesetz abgesehen, über Jahrzehnte nur punktuellen und überwiegend marginalen Änderungen ausgesetzt, so haben Tempo und Intensität der Reformen während der vergangenen fünfzehn Jahre ganz erheblich zugenommen. Das Handelsrechtsreformgesetz 1998, die Schuldrechtsreform, das Bilanzkontroll- und das Bilanzrechtsreformgesetz, das EHUG und zuletzt das MoMiG und das BilMoG – all diese und weitere Änderungsgesetze haben, vielfach gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben Rechnung tragend, tiefgreifende Änderungen des Textes und der Systematik des HGB bewirkt, die es in der Neuauflage aufzubereiten und in ihren praktischen Folgen zu würdigen gilt.

Anspruch und inhaltliche Konzeption des Kommentars haben gegenüber der Voraufgabe keine Änderungen erfahren: Nach wie vor soll der Kommentar in einer sowohl wissenschaftlichen Ansprüchen genügenden als auch die Belange und Gepflogenheiten der Praxis berücksichtigenden Art und Weise über den Stand der Diskussion informieren und Entwicklungslinien aufzeigen. Im Unterschied zur Voraufgabe erscheint die Neuauflage freilich nicht mehr in Einzellieferungen, sondern in Bänden. Fünfzehn Bände sind vorgesehen, und damit liegt die Gesamtzahl über derjenigen der Voraufgabe, was aber vor allem auf eine neue Bandenteilung zurückzuführen ist. Diese wiederum soll es ermöglichen, einzelne Bände je nach Bedarf und unabhängig von andern Bänden in neuer Bearbeitung vorzulegen, ohne dass damit eine Neuauflage des Gesamtwerkes verbunden sein müsste. Mit der Neuauflage des Staub soll also eingeführt werden, was für die dreizehnte Auflage des Staudinger längst bewährte Realität ist. Der Abschluss der fünften Auflage ist für das Jahr 2015 vorgesehen.

Unter den Autoren sind *Claus-Wilhelm Canaris*, der bereits – zusammen mit *Wolfgang Schilling* und *Peter Ulmer* – Mitherausgeber der vierten Auflage war, *Mathias Habersack* und *Carsten Schäfer* mit der Herausgeberaufgabe betraut worden. Die wissenschaftliche Verantwortung der Bearbeiter für den von ihnen jeweils übernommenen Teil der Kommentierung bleibt unberührt.

Der jetzt vorgelegte Band 5 umfasst die Kommentierung der §§ 238 bis 288 sowie eine Erläuterung zu den §§ 289 und 289a. Die Kommentierung der – in der Voraufgabe von *Uwe Hüffer* besorgten – §§ 238 bis 245 sowie der §§ 257 bis 263 hat *Moritz Pöschke* übernommen. Die §§ 246 bis 253 liegen erneut in den Händen von *Detlef Kleindiek*; für die §§ 254 bis 256a ist jetzt *Klaus-Dieter Drißen* verantwortlich. Die §§ 264 bis 288 werden von *Rainer Hüttemann* und *André Meyer* kommentiert. Bei den §§ 289 und 289a zeichnen sich seit 2012 erhebliche Veränderungen auf europäischer Ebene ab, deren Niederschlag im deutschen Recht gegenwärtig noch nicht abzusehen ist. Daher erscheint in diesem Band lediglich eine knappe Erläuterung; eine ausführliche Kommentierung des neuen Rechts wird *Peter Hommelhoff* in einem Nachtragsband zu Band 5 vorlegen.

Inhaltsübersicht

DRITTES BUCH

Handelsbücher

§§

Erster Abschnitt. Vorschriften für alle Kaufleute

Erster Unterabschnitt. Buchführung, Inventar 238–241a

Zweiter Unterabschnitt. Eröffnungsbilanz, Jahresabschluß

Erster Titel. Allgemeine Vorschriften 242–245

Zweiter Titel. Ansatzvorschriften 246–251

Dritter Titel. Bewertungsvorschriften 252–256a

Dritter Unterabschnitt. Aufbewahrung und Vorlage 257–261

Vierter Unterabschnitt. Landesrecht 262–263

Zweiter Abschnitt. Ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften

(Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien und Gesellschaften mit beschränkter Haftung) sowie bestimmte Personenhandelsgesellschaften

Erster Unterabschnitt. Jahresabschluß der Kapitalgesellschaft und Lagebericht

Erster Titel. Allgemeine Vorschriften 264–265

Zweiter Titel. Bilanz 266–274a

Dritter Titel. Gewinn- und Verlustrechnung 275–278

Vierter Titel. Bewertungsvorschriften 279–283

(aufgehoben)

Fünfter Titel. Anhang 284–288

Sechster Titel. Lagebericht 289–289a

Abkürzungsverzeichnis

aA	anderer Ansicht
aaO	am angegebenen Ort
abl.	ablehnend
ablehn.	ablehnend
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
abw.	abweichend
AcP	Archiv für civilistische Praxis
ADAC	Allgemeiner Deutscher Automobil-Club
ADHGB	Allgemeines Deutsches Handelsgesetzbuch v. 1861
aE	am Ende
a.F.	alte Fassung
AG	1. Amtsgericht 2. Aktiengesellschaft
AGB	Allgemeine Geschäftsbedingungen
AGG	Allgemeines Gleichbehandlungsgesetz
AiB	Arbeitsrecht im Betrieb
AktG	Aktiengesetz
Aktz.	Aktenzeichen
allg.	allgemein
allgM	allgemeine Meinung
a.M.	andere(r) Meinung
amtl. Begr.	Amtliche Begründung
AnfG	Anfechtungsgesetz
Anh.	Anhang
Anl.	Anleitung
Anm.	Anmerkung(en)
AO	1. Amtsordnung (Schleswig Holstein) 2. Abgabenordnung
AöR	Archiv des öffentlichen Rechts
AP	Arbeitsrechtliche Praxis
ApothekenBetrO	Apothekenbetriebsordnung
ApothekenG	Apothekengesetz
ArbG	Arbeitsgericht
ArbGG	Arbeitsgerichtsgesetz
AR-Blattei	Arbeitsrecht-Blattei
ArbR	Arbeitsrecht
ArbstättVO	Arbeitsstättenverordnung
ArbZG	Arbeitszeitgesetz
ArchBürgR	Archiv für Bürgerliches Recht
Art.	Artikel
AÜG	Arbeitnehmerüberlassungsgesetz
Aufl.	Auflage
AV	Ausführungsverordnung
AWD	Allgemeiner Wirtschaftsdienst
AZR	Gesetz über das Ausländerzentralregister

Abkürzungsverzeichnis

Baden-Württ.	Baden-Württemberg
BaFin	Bundesfinanzaufsicht
BAnz	Bundesanzeiger
BauspG	Gesetz über Bausparkassen
BayERVV	Bayerische Verordnung über den elektronischen Rechtsverkehr und elektronische Verfahren (E-Rechtsverkehrsverordnung – ERVV)
BaWüNotZ	Baden-Württembergische Notarzeitung
BayObLG	Bayerisches Oberlandesgericht
BayZ	Bayerische Zeitung
BAG	Bundesarbeitsgericht
BAO	Bundesabgabenordnung
BÄO	Bundesärzteordnung
BB	Der Betriebs-Berater
BBiG	Berufsbildungsgesetz
BC	Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling
Bd.	Band
Bek. v.	Bekanntmachung vom
Begr.	Begründung
Beschl.	Beschluss
BetrAVG	Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung (Betriebsrentengesetz)
BetrVG	Betriebsverfassungsgesetz
BeurkG	Beurkundungsgesetz
BfA	Bundesversicherungsanstalt für Angestellte
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Entscheidungen des Bundesfinanzhofes
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch vom 18.8.1896
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHR	BGH-Rechtsprechung, hrsg. von den Richtern des Bundesgerichtshofes
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Zivilsachen
BKartA	Bundeskartellamt
BKR	Zeitschrift für Bank- und Kapitalmarktrecht
Bl.	Blatt
BMJ	Bundesministeriums der Justiz
BNotO	Bundesnotarordnung
BoHdR	Bonner Handbuch der Rechnungslegung
BörsG	Börsengesetz
BörsZulV	Börsenzulassungsverordnung
BPatG	Bundespatentgericht
BPatGE	Entscheidungen des Bundespatentgerichts
BR-Drucks.	Bundesratsdrucksache
BRAGO	Bundesgebührenordnung für Rechtsanwälte
BRAK-Mitt	Mitteilungen der Bundesrechtsanwaltskammer
BStBl	Bundessteuerblatt
BT	Bundestag
BT-Drucks.	Bundestagsdrucksache
BUrlG	Bundesurlaubsgesetz vom 8.1.1963
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVK	Bayerische Versicherungskammer
BWNotZ	Zeitschrift für das Notariat in Baden-Württemberg
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise

Abkürzungsverzeichnis

CDH	Centralvereinigung Deutscher Wirtschaftsverbände für Handelsvermittlung und Vertrieb e.V.
cic	culpa in contrahendo
CISG	United Nations Convention on Contracts for the International Sale of Goods, UN-Kaufrecht
DAR	Deutsches Autorecht
DAV	Deutscher Anwaltsverein
ders.	derselbe
DB	Der Betrieb
DCGK	Deutscher Corporate Governance Kodex
d.h.	das heißt
dies.	dieselbe(n)
DIHT	Deutscher Industrie- und Handelstag
Dipl.	Diplom
Diss	Dissertation
DJT	Deutscher Juristentag
DNotZ	Deutsche Notarzeitung
DR	Deutsches Recht
DStR	1. Deutsche Steuerrundschau 2. Deutsches Strafrecht
DV	1. Durchführungsverordnung 2. Deutsche Verwaltung
DZWIR	Deutsche Zeitschrift für Wirtschafts- und Insolvenzrecht
E	Entscheidung
EBE/BGH	Eildienst Bundesgerichtliche Entscheidungen
EBJS	Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn
EDV	elektronische Datenverarbeitung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EFZG	Entgeltfortzahlungsgesetz
EG	Europäische Gemeinschaft
EGBG	Einführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuch
EGHGB	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch
EGInsO	Einführungsgesetz zur Insolvenzordnung
EGVP	Elektronisches Gerichts- und Verwaltungspostfach
EGVVG	Einführungsgesetz zum Versicherungsvertragsgesetz
ehem.	ehemalige
EHUG	Gesetz über elektronische Handelsregister und Genossenschaftsregister sowie das Unternehmensregister
ein.	Einheitlich
Einl.	Einleitung
e.K.	Eingetragener Kaufmann/Eingetragene Kauffrau
Entsch.	Entscheidung
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
E-Register	elektronisches Register
ERJuKoG	Gesetz über elektronische Register und Justizkosten für Telekommunikation
Erl.	Erläuterung
EStG	Einkommenssteuergesetz
etc.	et cetera
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EuGHE	Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs
EuG	Europäisches Gericht Erster Instanz
EuGVVO	Verfahrensverordnung des Europäischen Gerichts Erster Instanz vom 1.3.2002

Abkürzungsverzeichnis

EuGVÜ	Übereinkommen über die gerichtliche Zuständigkeit und die Vollstreckung von Entscheidungen in Zivil- und Handelssachen, vom 27.9.1968, seit dem 1.3.2002 weitgehend durch die EuGVVO ersetzt
EuInsVO	Europäische Insolvenzverordnung
EuLF	European Law Forum
EuZVO	Europäische Zustellungsverordnung
EuZW	Europäische Zeitung für Wirtschaftsrecht
EuroEG	Euro- Einführungsgesetz
EWiR	Entscheidungen zum Wirtschaftsrecht
EWIV	Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung
EWK	Europäischer Wirtschaftsraum
EWS	1. Europäisches Währungssystem 2. Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht
EV	1. Eigentumsvorbehalt 2. Einführungsverordnung
EzA	Entscheidungssammlung zum Arbeitsrecht
f	folgende
FamFG	Familienverfahrensgesetz
FAZ	Frankfurter Allgemeine Zeitung
FeiertagslohnzahlungsG	Feiertagslohnzahlungsgesetz
ff	fortfolgende
FG	Finanzgericht
FGG	Gesetz über die Freiwillige Gerichtsbarkeit
FGPrax	Praxis der freiwilligen Gerichtsbarkeit
Fn	Fußnote
FS	Festschrift
GBO	Grundbuchordnung
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
gem.	gemäß
GenG	Genossenschaftsgesetz
GewO	Gewerbeordnung
GesRZ	Der Gesellschafter
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GK	Großkommentar
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau
GenG	Genossenschaftsgesetz
GewO	Gewerbeordnung
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GoA	Geschäftsführung ohne Auftrag
GOÄ	Gebührenordnung für Ärzte
GOZ	Gebührenordnung für Zahnärzte
GREStG	Grunderwerbsteuergesetz
GRUR	Gewerblicher Rechtsschutz und Urheberrecht
GRUR-RR	Gewerblicher Rechtsschutz und Urheberrecht/Rechtsprechungsreport
GSG	Gerätesicherheitsgesetz
GV	Gebührenverzeichnis
GVG	Gerichtsverfassungsgesetz
GVO	Gerichtsvollzieherordnung
GWB	Gesetz gegen Wettbewerbsbeschränkungen

Abkürzungsverzeichnis

hA	herrschende Ansicht
HAG	1. Heimarbeitsgesetz 2. Hessisches Ausführungsgesetz
Halbbd.	Halbband
HansGZ	Hanseatische Gerichtszeitschrift
HandelsR	Handelsrecht
Hdb.	Handbuch
HdJ	Handbuch des Jahresabschlusses
HdR-EA	Handbuch der Rechnungslegung – Einzelabschluss
HGB	Handelsgesetzbuch
HK	Handelskammer
HKO	Haager Landkriegsordnung
hL	herrschende Lehre
hM	herrschende Meinung
HOAI	Honorarordnung für Architekten und Ingenieure in der Bekanntmachung vom 4.3.1991
HRefG	Handelsrechtsreformgesetz vom 22.6.1998
HRegGebV	Verordnung über Gebühren in Handels, Partnerschafts- und Genossenschaftsregistersachen (Handelsregistergebührenverordnung)
HRegGebNeuOG	Handelsregistergebühren-Neuordnungsgesetz
HRR	Höchststrichterliche Rechtsprechung
Hrsg.	Herausgeber
HRV	Verordnung über die Einrichtung und Führung des Handelsregisters
Hs./Hs	Halbsatz
HSG	Hochschulgesetz
HuRB	Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB
HV	Handelsvertreter
HVR	Humanitäres Völkerrecht
HVuHM	Der Handelsvertreter und Handelsmarker
HWK	Handwerkskammer
ICC	1. Intergovernmental Copyright Committee 2. International Chamber of Commerce
i.d.F.	in der Fassung
i.d.R.	in der Regel
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
i.E.	im Ergebnis
i.e.S.	im engeren Sinne
IFSt	Institut Finanzen und Steuern
IHR	Internationales Handelsrecht
insbes.	insbesondere
Ind.- u. Handelsk.	Industrie- und Handelskammer
InsO	Insolvenzordnung
InsoBekV	Verordnung zu öffentlichen Bekanntmachungen in Insolvenzverfahren im Internet
InvG	Investmentgesetz
InvStG	Investmentsteuergesetz
IPRax	Praxis des Internationalen Privat- und Verfahrensrechts
IPRsp.	Die Deutsche Rechtsprechung auf dem Gebiet des internationalen Privatrechts
i.S.d.	im Sinne des
i.S.v.	im Sinne von
i.V.m.	in Verbindung mit
i.w.S.	im weiteren Sinne

Abkürzungsverzeichnis

IZPR	Das Internationale Zivilprozess
JA	Juristische Arbeitsblätter
JbFSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
jew.	jeweils
JMBL	Justizministerialblatt
JR	Juristische Rundschau
JRPV	Juristische Rundschau für Privatversicherung
JURA	Juristische Ausbildung
JuS	Juristische Schulung
JVKostO	Justizverwaltungskostengesetz
JW	Juristische Wochenschrift
JZ	Juristenzeitung
Kart	Kartell
Kfm.	Kaufmann
KFR	Kommentierte Finanzrechtsprechung
Kfz	Kraftfahrzeug
KG	1. Kammergericht 2. Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KGJ	Jahrbuch für Entscheidungen des Kammergerichts in Sachen der freiwilligen Gerichtsbarkeit und Kosten-, Stempel- und Strafsachen
KO	1. Kassenordnung 2. Konkursordnung
KOM	Kommissionsdokumente
Königl.	Königlich
KÖSDI	Kölner Steuerdialog
KostG	Kostengesetz
KostO	Kostenordnung
krit.	kritisch
KSchG	Kündigungsschutzgesetz in der Bekanntmachung vom 25.8.1969
KTS	Konkurs-, Treuhand- und Schiedsgerichtswesen
KWG	1. Kommunalwahlgesetz 2. Kreditwesengesetz
LAG	Landesarbeitsgericht
LG	Landgericht
lit.	litera
LM	Nachschlagewerk des Bundesgerichtshofes, hrsg. v. Lindemaier
LS	1. Landessatzung 2. Leitsatz
Ltd.	Private Company Limited by Shares
LVA	Landesversicherungsanstalt
LZ	Leipziger Zeitschrift für Deutsches Recht
m.	mit
M.	Meinung
MarkenG	Markengesetz
m.a.W.	mit anderen Worten
m. Bespr.	mit Besprechung
mglw.	möglicherweise
MitbestG	Mitbestimmungsgesetz
MittRhNotK	Mitteilungen Rheinische Notar-Kammer
MittBayNot	Mitteilungen der Bayerischen Notarkammer

Abkürzungsverzeichnis

MiZi	Mitteilungen in Zivilsachen
mN	mit Nachweisen
MoMiG	Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen
MuW	Markenschutz und Wettbewerb
mwN	mit weiteren Nachweisen
m. W.v.	mit Wirkung vom
Nachw.	Nachweise
NaStraG	Gesetz zur Namensaktie und zur Erleichterung der Stimmrechtsausübung
NdsRpfl.	Niedersächsische Rechtspflege
n.F.	neue Fassung
NJOZ	Neue Juristische Online Zeitschrift
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
NJW-RR	Neue Juristische Wochenschrift, Rechtssprechungsreport
NotBZ	Zeitschrift für die notarielle Beurkundungspraxis
Nr.	Nummer
NRW	Nordrhein-Westfalen
n.v.	nicht veröffentlicht
NWB	NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht (bis 2008: Neue Wirtschafts-Briefe für Steuer- und Wirtschaftsrecht)
NZA	Neue Zeitschrift für Arbeits- und Sozialrecht
NZA-RR	Neue Zeitschrift für Arbeits- und Sozialrecht, Rechtssprechungsreport
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht
NZI	Neue Zeitschrift für das Recht der Insolvenz und Sanierung
NZM	Neue Zeitschrift für Miet- und Wohnungsrecht
o.	oben
o.ä.	oder ähnliches
OFD	Oberfinanzdirektion
österr.	Österreichisches
(ö)OGH	Oberster Gerichtshof (Österreich)
OGHZ	Entscheidungen des Obersten Gerichtshofs für die Britische Zone in Zivilsachen
OHG	Offene Handelsgesellschaft
OLG	Oberlandesgericht
OLGR	OLG-Report: Zivilrechtsprechung der Oberlandesgerichte
OWiG	Ordnungswidrigkeitengesetz
PartGG	Partnerschaftsgesellschaftsgesetz
PflegeVG	Pflege-Versicherungsgesetz
PiR	NWB Internationale Rechnungslegung
ppa.	per procura (in Vollmacht)
ProdHaftG	Produkthaftungsgesetz
PublG	Publizitätsgesetz
PucheltsZ	Zeitschrift für französisches Zivilrecht
RabelsZ	Zeitschrift für ausländisches und internationales Privatrecht
RAG	Reichsarbeitsgericht
RAG ARS	Reichsarbeitsgericht, Arbeitsrechts-Sammlung (Entscheidungen des Reichsarbeitsgerichts und des Reichsehrengerichts, der Landesarbeitsgerichte, Arbeitsgerichte und Ehrengerichte, 1928 ff)
RBerG	Rechtsberatungsgesetz
RdA	Recht der Arbeit

Abkürzungsverzeichnis

Rdn	Randnummer
Rdsch.	Rundschau
RdW	Das Recht der Wirtschaft
RegBegr	Regierungsbegründung
RegE	Regierungsentwurf
RG	1. Reichsgericht 2. Reichsgesetz
RGSt	Entscheidungen des Reichsgerichts in Strafsachen
RGZ	Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen
RIW	Recht der Internationalen Wirtschaft
RJA	Entscheidungen in Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit und des Grundbuchrechts, zusammengestellt im Reichsjustizamt
RKS	Rechtsprechung kaufmännischer Schiedsgerichte
RL	Richtlinie
RNotZ	Rheinische Notar-Zeitschrift
Rn	Randnummer
ROHG	Reichsoberhandelsgericht
ROHGE	Entscheidungen des Reichsoberhandelsgerichts
Rpfleger	Rechtspfleger
RPfLG	Rechtspflegergesetz
Rs.	Rechtssache
Rspr.	Rechtsprechung
RuS	Recht und Schaden
Rz	Randziffer
s.	siehe
S.	1. Seite 2. Satz
s.a.	siehe auch
SAE	Sammlung arbeitsgerichtlicher Entscheidungen
Sächs.	Sächsisch
ScheckG	Scheckgesetz vom 14.8.1933
SE	Societas Europaea – Europäische Gesellschaft
SEAG	Gesetz zur Ausführung der Verordnung des Rates über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE)
Sg	Sozialgericht
SGB	Sozialgesetzbuch
SigG	Signaturgesetz
Slg.	Sammlung
sog.	Sogenannte
SpruchG	Gesetz über das gesellschaftsrechtliche Spruchverfahren – Spruchverfahrensgesetz
st.	ständige
Stgb	Die Steuerberatung
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung
std. Rspr.	ständige Rechtsprechung
StGB	Strafgesetzbuch
str.	strittig
StuB	Zeitschrift für das Steuerrecht und die Rechnungslegung der Unternehmen
StuW	Steuer und Wirtschaft
s.u.	siehe unten
TB-Merkmale	Tatbestandsmerkmale
TDG	Gesetz über die Nutzung von Telediensten – Teledienstegesetz

Abkürzungsverzeichnis

teilw.	teilweise
TranspR	Transportrecht
TUG	Transparenzrichtlinie-Umsetzungsgesetz
TVG	Tarifvertragsgesetz
Tz	Teilziffer
TzBfG	Teilzeit- und Befristungsgesetz
u.a.	unter anderem
u.ä.	und ähnliches
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung
UG	Unternehmergesellschaft
umf.	umfassend
UmwG	Umwandlungsgesetz
unstr.	unstrittig
Unterabs.	Unterabsatz
UrhG	Urheberrechtsgesetz
Urt.	Urteil
URV	Verordnung über das Unternehmensregister
usf.	und so fort
UWG	Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb
u.U.	unter Umständen
v.	von/vom
VAG	Versicherungsaufsichtsgesetz
VerBAV	Veröffentlichungen des Bundesaufsichtsamtes für das Versicherungs- wesen
VerkprospG	Verkaufsprospektgesetz
VersVerm	Versicherungsvermittlung
Vertikal-GVO	Die Gruppenfreistellungsverordnung für vertikale Vereinbarungen
VertriebsR	Vertriebsrecht
VGA	Bundesverband der Geschäftsstellenleiter und Assekuranz
Vgl.	Vergleiche
v.H.	von Hundert
VO	Verordnung
Vorauf.	Vorauslage
Vorb.	Vorbemerkung
VRS	Verkehrsrechts-Sammlung
VvaG	Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit
VVG	Gesetz über den Versicherungsvertrag
VW	Versicherungswirtschaft
VwVfG	Verwaltungsverfahrensgesetz
WarnRprs	1. Rechtsprechung des Reichsgerichts auf dem Gebiete des Zivil- rechts, soweit sie nicht in der amtlichen Sammlung der Entschei- dungen des RG abgedruckt ist, hrsg. v. Warnmeyer 2. Sammlung zivilrechtlicher Entscheidungen des Reichsgerichts hrsg. von Buchwald (Begründet von Warnmeyer)
WechselG	Wechselgesetz
weit.	weitere(n)
WG	1. Wassergesetz 2. Wechselgesetz 3. Wohnwirtschaftliche Gesetzgebung
WM	1. Wertpapier Mitteilungen, Zeitschrift für Wirtschafts- und Bankrecht 2. Wohnwirtschaft und Mietrecht
wN	weitere Nachweise

Abkürzungsverzeichnis

WpAIV	Wertpapierhandelsanzeige- und Insiderverzeichnisverordnung
WPg	Die Wirtschaftsprüfung
WpHG	Wertpapierhandelsgesetz
WPO	Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer. (Wirtschaftsprüferordnung)
WpÜG	Wertpapiererwerbs- und Übernahmegesetz
WRP	Wettbewerb in Recht und Praxis
WuW	Wirtschaft und Wettbewerb
WuW-E	Wirtschaft und Wettbewerb, Entscheidungen zum Kartellrecht
WVK	Wiener Vertragsrechtskonvention
Z	(in Zusammenhängen) Zeitschrift, Zeitung, Zentralblatt
z.B.	zum Beispiel
ZBH	Zentralblatt für Handelsrecht
ZBR	Zeitschrift für Beamtenrecht
ZErb	Zeitschrift für die Steuer- und Erbrechtspraxis
ZEuP	Zeitschrift für Europäisches Privatrecht
ZEV	Zeitschrift für Erbrechts- und Vermögensnachfolge
ZfA	Zeitschrift für Arbeitsrecht
ZfLR	Zeitschrift für Immobilienrecht
ZfV	1. Zeitschrift für Versicherungswesen 2. Zeitschrift für Verwaltung
ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht
ZHR	Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
ZInsO	Zeitschrift für das gesamte Insolvenzrecht
ZPO	Zivilprozessordnung
ZR	Zivilrecht
ZRP	Zeitschrift für Rechtspolitik
ZS	Zivilsenat
ZSR	1. Zeitschrift für Schweizerisches Recht 2. Zeitschrift für Sozialrecht
z.T.	zum Teil
zust.	zustimmend
ZustErgG	Zuständigkeitsergänzungsgesetz
zutr.	zutreffend
ZVersWiss	Zeitschrift für Versicherungswissenschaft
ZVglRWi(ss)	Zeitschrift für vergleichende Rechtswissenschaft
zwh.	zweifelhaft

Verzeichnis der abgekürzt zitierten Literatur

zu

Staub, Handelsgesetzbuch
Großkommentar

Abkürzungen der 5. Aufl.

Soweit andere als im nachfolgenden Verzeichnis angegebene Auflagen zitiert werden, sind diese mit einer hochgestellten Ziffer gekennzeichnet.

Adler	Das Handelsregister, seine Öffentlichkeit und sein öffentlicher Glaube, 1908
ADS	Adler/Düring/Schmaltz (Hrsg.), Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, Stuttgart, 6. Aufl. 1995–2000
ADS International	Adler/Düring/Schmaltz (Hrsg.), Rechnungslegung nach Internationalen Standards, Stuttgart, 7. Ergänzungslieferung August 2011 (Loseblatt)
AnwKommBGB	Dauner-Lieb/Heidel/Ring (Hrsg.), Anwaltkommentar BGB, 6 Bd., Bonn, 2. Aufl. 2012
Assmann/Schütze/Bearbeiter	Assmann/Schütze (Hrsg.), Handbuch des Kapitalanlagerechts, München, 3. Aufl. 2007
Baetge et al./Bearbeiter	Baetge/Wollmert/Kirsch/Oser/Bischof (Hrsg.), Rechnungslegung nach IFRS, Stuttgart, 2. Aufl. 2011 (Loseblatt)
Baetge/Kirsch/Thiele/Bearbeiter	Baetge/Kirsch/Thiele (Hrsg.), Bilanzrecht, Bonn/Berlin, 49. Ergänzungslieferung Mai 2013 (Loseblatt)
Ballwieser et al./Bearbeiter	Ballwieser/Beine/Hayn/Peemöller/Schruff/Weber (Hrsg.), Wiley IFRS-Handbuch 2010, Weinheim, 7. Aufl. 2011
Bamberger/Roth	Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 3 Bd., München, 3. Aufl. 2012
Bassenge/Roth FamFG/RPflG	Bassenge/Roth, Gesetz über die Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit. Rechtspflegergesetz, Kommentar, Heidelberg, 12. Aufl. 2009
Bauer/Diller Wettbewerbsverbote	Bauer/Diller, Wettbewerbsverbote, München, 6. Aufl. 2012
Baumbach/Hefermehl/Casper	Baumbach/Hefermehl/Casper, Wechselgesetz, Scheckgesetz, Recht der kartengestützten Zahlungen: WG,
WechselG u. ScheckG	ScheckG, Kartengestützte Zahlungen, München, 23. Aufl. 2008
Baumbach/Hueck/Bearbeiter GmbHG	Baumbach/Hueck, GmbH-Gesetz, München, 20. Aufl. 2013
Baumbach/Hopt/Bearbeiter	Baumbach/Hopt, Handelsgesetzbuch, München, 35. Aufl. 2012
Baumbach/Lauterbach/Albers/Bearbeiter	Baumbach/Lauterbach/Albers/Hartmann, Zivilprozessordnung: ZPO, München, 70. Aufl. 2012
Baums	Eintragung und Löschung von Gesellschafterbeschlüssen, 1981

Verzeichnis der abgekürzt zitierten Literatur

Beck-HdR-Bearbeiter	Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, Castan/Böcking/Heymann/Pfitzer/Scheffler (Hrsg.), München 40. Aufl. 2013 (Loseblatt)
Beck IFRS-Hdb-Bearbeiter	Beck'sches IFRS-Handbuch, Bohl/Riese/Schlüter (Hrsg.), München, 4. Aufl. 2013
BeckRS	Beck Rechtsprechung
Beck BilKomm-Bearbeiter	Ellrott/Förschle/Hoyos/Winkeljohann (Hrsg.), Beck'scher Bilanz-Kommentar, München, 8. Aufl. 2012
BoHdR-Bearbeiter	Hofbauer/Kupsch, Bonner Handbuch der Rechnungslegung, Loseblatt, Stand 2012
Bohl/Riese/Schlüter/Bearbeiter	Bohl/Riese/Schlüter (Hrsg.), Beck'sches IFRS-Handbuch, München, 4. Aufl. 2013
Bohnert OWiG	Bohnert, OWiG, Kommentar zum Ordnungswidrigkeitenrecht, München, 3. Aufl. 2010
Bokelmann Firmenrecht	Das Recht der Firmen- und Geschäftsbezeichnungen, Freiburg, 5. Aufl. 2000
Boos/Fischer/Schulte-Mattler/Bearbeiter KWG	Boos/Fischer/Schulte-Mattler (Hrsg.), Kreditwesengesetz: KWG, München, 4. Aufl. 2012
Bork	Bork, Der Vergleich, Berlin 1988
Braun, InsO	Braun (Hrsg.), Insolvenzordnung: InsO, München, 5. Aufl. 2012 zitiert: <i>Bearbeiter</i> in: Braun, InsO
Brox/Henssler	Brox/Henssler, Handelsrecht mit Grundzügen des Wertpapierrechts, München, 21. Aufl. 2011
Brox/Walker	Brox/Walker, Allgemeiner Teil des BGB, Berlin, 37. Aufl. 2013
Bruck/Möller	Baumann, Horst/Beckmann, Roland Michael/Johannsen, Katharina/Johannsen, Ralf (Hrsg.), Großkommentar zum Versicherungsvertragsgesetz, Berlin, 9. Aufl. 2008 ff
Bürgers/Körber/Bearbeiter AktG	Bürgers/Körber (Hrsg.), Heidelberger Kommentar zum Aktiengesetz, Heidelberg, 2. Aufl. 2011
Bumiller/Harders FamFG	Kommentar zum Gesetz über das Verfahren in Familiensachen und in den Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit, München, 10. Aufl. 2011
Busse von Colbe/Ordelheide Konzernabschlüsse	Busse von Colbe, Walther/Ordelheide, Dieter, Konzernabschlüsse, 9. Aufl. 2009
Canaris Handelsrecht	Canaris, Claus-Wilhelm, Handelsrecht, München, 24. Aufl. 2006
Canaris Vertrauenshaftung	Canaris, Claus-Wilhelm, Die Vertrauenshaftung im deutschen Privatrecht, München 1971
Christ/Müller-Helle	Veröffentlichungspflichten nach dem neuen EHUG, Freiburg 2007
Deloitte iGAAP 2011	Deloitte (Hrsg.), iGAAP 2011, London, 4. Aufl. 2010
Düringer/Hachenburg	Düringer, Adelbert/Hachenburg, Max, Das Handelsgesetzbuch vom 10. Mai 1897 (unter Ausschluss d. Seerechts) auf d. Grundlage d. Bürgerl. Gesetzbuchs, Mannheim 1935
Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn/ Bearbeiter; EBJs	Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn (Hrsg.), Handelsgesetzbuch: HGB, Band 1 §§ 1–342e, München, 2. Aufl. 2008, Band 2 §§ 343–475h, München, 2. Aufl. 2009
Ehrenbergs Hdb	Ehrenbergs Handbuch des gesamten Handelsrechts, 5. Band, I. Abteilung, 1. Hälfte, 1. Lieferung, 1926
Eidenmüller	Ausländische Kapitalgesellschaften im deutschen Recht, München 2004

Verzeichnis der abgekürzt zitierten Literatur

Emmerich/Habersack KonzernR Ensthaler	Konzernrecht, München, 9. Aufl. 2008 Ensthaler (Hrsg.), Gemeinschaftskommentar zum Handelsgesetzbuch: HGB, Neuwied, 7. Aufl. 2007, zitiert: <i>Bearbeiter</i> in: Ensthaler
Erman/ <i>Bearbeiter</i>	Erman, Bürgerliches Gesetzbuch, Kommentar, Köln, 13. Aufl. 2011
Ernst & Young International GAAP 2011	Ernst & Young (Hrsg.), International GAAP 2011, Chichester 2011
Fezer MarkenG FK-InsO/ <i>Bearbeiter</i>	Markenrecht, Kommentar, München, 4. Aufl. 2009 Wimmer (Hrsg.), Frankfurter Kommentar zur Insolvenzordnung, München, 7. Aufl. 2013
Fleischhauer/Preuß	Handelsregisterrecht – Verfahren – Anmeldemuster – Erläuterungen, Berlin, 2. Aufl. 2010
Frankfurter Kommentar zum Kartellrecht/ <i>Bearbeiter</i>	Jaeger, u.a. (Hrsg.), Frankfurter Kommentar zum Kartellrecht, 77. Lieferung Dezember 2012 (Loseblatt)
Gesetzgebungsmaterialien zum ADHGB Geßler/Hefermehl v. Gierke/Sandrock Handels- und Wirtschaftsrecht Goldmann	Lutz, Protokolle der Kommission zur Berathung eines allgemeinen deutschen Handelsgesetzbuches 1858 ff Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff, Aktiengesetz, 1973 ff v. Gierke/Sandrock, Handels- und Wirtschaftsrecht, Berlin, 9. Aufl. 1975 Der Schutz des Unternehmenskennzeichens, Berlin, 2. Aufl. 2005
Großkommentar AktG/ <i>Bearbeiter</i>	Hopt/Wiedemann (Hrsg.), Aktiengesetz Großkommentar, Berlin, 4. Aufl. 1992 ff
Großkomm/ <i>Bearbeiter</i>	Staub, Hermann, Handelsgesetzbuch: Großkommentar, Berlin, 5. Aufl. 2008 ff
Großkomm GmbHG/ <i>Bearbeiter</i>	Ulmer/Habersack/Winter (Hrsg.), Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG): Großkommentar, Tübingen, 2005 ff
GroßkommUWG/ <i>Bearbeiter</i>	Jacobs/Lindacher/Teplitzky (Hrsg.), Großkommentar zum UWG, Berlin, 1991 ff
Grüll/Janert Die Konkurrenzklausel	Grüll/Janert, Die Konkurrenzklausel, Heidelberg, 5. Aufl. 1993
Habersack	Habersack, Europäisches Gesellschaftsrecht, München, 4. Aufl. 2011
Hachenburg/ <i>Bearbeiter</i> GmbHG	Ulmer (Hrsg.), Hachenburg, GmbHG – Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Kommentar, 3 Bd., Berlin, 8. Aufl. 1992/1997
Hahn ADHGB	von Hahn, Friedrich, Das Handelsgesetzbuch vom 10. Mai 1897 (mit Ausschluss des Seerechts) auf der Grundlage des Bürgerlichen Gesetzbuchs, Braunschweig, 4. Aufl. 1894
Handbuch des Außendienstrechts I	Küstner/Thume, Handbuch des gesamten Außendienstrechts, Band I: Das Recht des Handelsvertreters. Ohne Ausgleichsrecht, Heidelberg, 4. Aufl. 2012
HdJ- <i>Bearbeiter</i>	von Wysocki/Schulze-Osterloh/Hennrichs/Kuhner (Hrsg.), Handbuch des Jahresabschlusses (HdJ) Rechnungslegung nach HGB und internationalen Standards, Köln, 56. Ergänzungslieferung Mai 2013 (Loseblatt)
Heidel/ <i>Bearbeiter</i> AktienR	Heidel (Hrsg.), Aktienrecht und Kapitalmarktrecht, Kommentar, Baden-Baden, 4. Aufl. 2013
Herrmann/Heuer/Raupach/ <i>Bearbeiter</i>	Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz mit Nebengesetzen, Köln (256. Ergänzungslieferung) 2013 (Loseblatt)

Verzeichnis der abgekürzt zitierten Literatur

Hess/Binz/Wienberg Gesamtvollstreckungsordnung	Hess/Binz/Wienberg, Gesamtvollstreckungsordnung, Neuwied, 4. Aufl. 1998
Hess/Weis/Wienberg InsO	Hess/Weis/Wienberg (Hrsg.), Insolvenzordnung, Heidelberg, 2. Aufl. 2001, zitiert: <i>Bearbeiter</i> in: Hess/Weis/Wienberg InsO
Heuser/Theile/ <i>Bearbeiter</i>	Heuser/Theile (Hrsg.), IFRS-Handbuch, Köln, 5. Aufl. 2012
Heymann/ <i>Bearbeiter</i> HGB	Horn (Hrsg.), Heymann, Handelsgesetzbuch (ohne Seerecht), Kommentar, 4 Bd., Berlin, 2. Aufl. 1995 ff
HuRB	Leffson/Rückle/Großfeld (Hrsg.), Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB, Köln 1986
Hirte/Bücker	Grenzüberschreitende Gesellschaften, Berlin, 2. Aufl. 2006
HK-HGB	Glanegger/Kirnberger/Kusterer u.a., Heidelberger Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Heidelberg, 7. Aufl. 2007, zitiert: <i>Bearbeiter</i> HK-HGB
Hoeren/Sieber/ <i>Bearbeiter</i>	Handbuch Multimediarecht – Rechtsfragen des elektronischen Geschäftsverkehrs, Loseblatt, München 2009 ff 33. Aufl. 2013, 34. Erg.Lief. April 2013
Hopt/Mössle/ <i>Bearbeiter</i> Handelsrecht	Hopt/Mössle, Handels- und Gesellschaftsrecht, Band I: Handelsrecht, München, 2. Aufl. 1999
Hueck/Canaris Recht der Wertpapiere	Hueck/Canaris, Recht der Wertpapiere, München, 12. Aufl. 1986
Hueck/Nipperdey Arbeitsrecht	Hueck, Alfred, Lehrbuch des Arbeitsrechts, Band 2: Kollektives Arbeitsrecht, Berlin, 7. Aufl. 1967/1970
A. Hueck OHG	Alfred Hueck, Das Recht der offenen Handelsgesellschaft, Berlin, 4. Aufl. 1971
Hüffer AktG	Hüffer, Aktiengesetz, München, 10. Auflage 2012
Ingerl/Rohnke	Markengesetz, Kommentar, München, 3. Aufl. 2010
Jansen/ <i>Bearbeiter</i>	von Schuckmann/Sonnenfeld (Hrsg.), Großkommentar zum FGG, 3. Aufl., 3 Bd., Berlin 2005/2006
Kallmeyer/ <i>Bearbeiter</i>	Kallmeyer u.a., Umwandlungsgesetz, Köln, 5. Aufl. 2013
Keidel/Krafka/ <i>Bearbeiter</i> RegisterR	Keidel/Krafka (Hrsg.), Registerrecht, München, 9. Aufl. 2013
Keidel/ <i>Bearbeiter</i> FamFG	FamFG, Kommentar, München, 17. Aufl. 2011
Köhler BGB, Allgemeiner Teil	Köhler, Helmut, BGB Allgemeiner Teil, München, 38. Aufl. 2013
Köhler/Bornkamm/ <i>Bearbeiter</i>	Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb: UWG – PAngV – UKlaG, München, 31. Aufl. 2013
Koller/Roth/Morck/ <i>Bearbeiter</i>	Koller/Roth/Morck, Handelsgesetzbuch: HGB, München, 7. Aufl. 2011
KölnKomm-AktG/ <i>Bearbeiter</i>	Claussen/Zöllner (Hrsg.), Kölner Kommentar zum Aktiengesetz, Köln, 2. Aufl. 1988 ff; 3. Aufl. 2004 ff
KK- <i>Bearbeiter</i>	Claussen/Scherrer (Hrsg.), Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, Köln, 2011
KK-OWiG/ <i>Bearbeiter</i>	Senge (Hrsg.), Karlsruher Kommentar zum Gesetz über Ordnungswidrigkeiten: OWiG, München, 3. Aufl. 2006
KPMG Insights into IFRS	KPMG (Hrsg.), Insights into IFRS, London, 9. Aufl. 2012/2013
Küstner/Thume	Küstner/Thume, Handelsvertreterverträge, Frankfurt am Main, 2. Aufl. 2011
Küstner/Thume I	Küstner, Thume (Hrsg.), Handbuch des gesamten Außendienstrechts, Band 1: Das Recht des Handelsvertreters. Ohne Ausgleichsrecht, Heidelberg, 3. Aufl. 2000

Verzeichnis der abgekürzt zitierten Literatur

Küstner/Thume II	Küstner, Thume (Hrsg.), Handbuch des gesamten Außendienstrechts, Band 2: Der Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters. Warenvertreter, Versicherungs- und Bausparkassenvertreter, Heidelberg, 8. Aufl. 2008
Küstner/Thume III	Küstner/Thume, Handbuch des gesamten Außendienstrechts, Band 3: Vertriebsrecht. Reisende, Vertragshändler, Kommissionsagenten, Versicherungsmakler, Franchising und Direktvertrieb, Heidelberg, 3. Aufl. 2009
HdR-EA/Bearbeiter/ HdR-Bearbeiter	Küting/Weber (Hrsg.), Handbuch der Rechnungslegung – Einzelabschluss, Stuttgart, 5. Aufl. 2011 (Loseblatt)
Küting/Weber/Bearbeiter	Küting/Weber (Hrsg.), Handbuch der Konzernrechnungslegung, Stuttgart, 2. Aufl. 1998
Lettl	Handelsrecht, München, 2. Aufl. 2011
Loewenheim/Meessen/Riesenkampff/ Bearbeiter	Loewenheim/Meessen/Riesenkampff (Hrsg.), Kartellrecht, München, 2. Aufl. 2009
Lohmüller/Beustien/Josten	Lohmüller u.a., Handels- und Versicherungsvertreterrecht, 2. Aufl. 1970/71, Loseblatt
Lüdenbach/Hoffmann/Bearbeiter	Lüdenbach/Hoffmann (Hrsg.), Haufe IFRS-Kommentar, Freiburg, 9. Aufl. 2011
Lutter/Bearbeiter UmwG	Lutter/Winter (Hrsg.), Umwandlungsgesetz, 2 Bd., Köln, 4. Aufl. 2009
Lutter/Hommelhoff/Bearbeiter GmbHG	Lutter/Hommelhoff u.a., GmbH-Gesetz, Köln, 18. Aufl. 2012
Manigk	Manigk, Alfred, Willenserklärung und Willensgeschäft, Berlin 1907
Martinek Franchising	Martinek, Michael, Franchising, Heidelberg 1987
Martinek/Bearbeiter	Martinek, Michael (Hrsg.), Handbuch des Vertriebsrechts, München, 3. Aufl. 2010
Medicus AT	Allgemeiner Teil des BGB, Heidelberg, 10. Aufl. 2010
Meilicke/von Westphalen PartGG	Meilicke/Graf von Westphalen/Hoffmann/Lenz/Wolff, Kommentar, Partnerschaftsgesellschaftsgesetz: PartGG, Gesetz über Partnerschaftsgesellschaften Angehöriger Freier Berufe, München, 2. Aufl. 2006
Michalski/Bearbeiter GmbHG	Michalski (Hrsg.), Kommentar zum Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH-Gesetz), 2 Bd., München, 2. Aufl. 2010
MünchHdbGesR/Bearbeiter	Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, 6 Bd., München, 3. Aufl. 2007 ff
MünchKommAktG/Bearbeiter	Goette/Habersack (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Aktiengesetz, 3. Aufl., München 2008 ff
MünchKommBGB/Bearbeiter	Rebmann/Säcker/Rixecker (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, München, 5. Aufl. 2006 ff, 6. Aufl. 2012 ff
MünchKommBilR/Bearbeiter	Hennrichs/Kleindiek/Watrin (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, Band 1 IFRS, München 2011
MünchKommHGB/Bearbeiter	Schmidt, Karsten (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch: HGB, München, 2. Aufl. 2005 ff, 3. Aufl. 2010 ff
MünchKommInsO/Bearbeiter	Kirchhof/Lwowski/Stürner (Hrsg.), Münchener Kommentar zur Insolvenzordnung, 3 Bd., München, 3. Aufl. 2013
MünchKommZPO/Bearbeiter	Rauscher/Wax/Wenzel (Hrsg.), Münchener Kommentar zur Zivilprozessordnung, 4 Bd., München, 3. Aufl. 2007 ff, 4. Aufl. 2012 ff

Verzeichnis der abgekürzt zitierten Literatur

Musielak/ <i>Bearbeiter</i> ZPO	Musielak (Hrsg.), Kommentar zur Zivilprozessordnung: ZPO, München, 10. Aufl. 2013
Noack/ <i>Bearbeiter</i>	Noack (Hrsg.), Das neue Gesetz über elektronische Handels- und Unternehmensregister – EHUG, 2007
Oetker Handelsrecht	Handelsrecht, Heidelberg, 6. Aufl. 2010
Oetker/ <i>Bearbeiter</i>	HGB, Kommentar, München, 3. Aufl. 2013
Oppenländer/ <i>Bearbeiter</i>	Praxishandbuch der GmbH-Geschäftsführung, München, 2. Aufl. 2011
Palandt/ <i>Bearbeiter</i>	Palandt, Bürgerliches Gesetzbuch: BGB, München, 72. Aufl. 2013
Prölss/Martin/ <i>Bearbeiter</i> VVG	Prölss/Martin, Versicherungsvertragsgesetz: VVG, München, 28. Aufl. 2010
PwC IFRS Manual of Accounting 2011	PricewaterhouseCoopers (Hrsg.), IFRS Manual of Accounting 2011, London 2010
PWW/ <i>Bearbeiter</i>	Prütting/Wegen/Weinrich (Hrsg.), BGB Kommentar, Köln, 8. Aufl. 2013
Raiser/Veil	Recht der Kapitalgesellschaften, München, 5. Aufl. 2010
Reithmann/Martiny/ <i>Bearbeiter</i>	Reithmann/Martiny (Hrsg.), Internationales Vertragsrecht Internationales Vertragsrecht, Köln, 7. Aufl. 2010
RGRK/ <i>Bearbeiter</i> BGB	Das Bürgerliche Gesetzbuch mit besonderer Berücksichtigung der Rechtsprechung des Reichsgerichts und des Bundesgerichtshofes, Berlin, 12. Aufl. 1975–1999
RGRK-HGB/ <i>Bearbeiter</i>	Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Berlin, 1. Aufl. 1939 ff
Richardi Wertpapierrecht	Richardi, Reinhard, Wertpapierrecht, Heidelberg 1987
Ritter HGB	Ritter, Kommentar zum HGB, 2. Aufl. 1932
Röhrich/v. Westphalen/ <i>Bearbeiter</i>	Röhrich/Westphalen (Hrsg.), Handelsgesetzbuch: HGB, Kommentar zu Handelsstand, Handelsgesellschaften, Handelsgeschäften und besonderen Handelsverträgen (ohne Bilanz-, Transport- und Seerecht), Köln, 3. Aufl. 2008
Roth/Altmeppen	GmbHG-Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Kommentar, München, 7. Aufl. 2012
Rowedder/Schmidt-Leithoff/ <i>Bearbeiter</i> GmbHG	Rowedder/Schmidt-Leithoff (Hrsg.), Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung: GmbHG, München, 5. Aufl. 2013
Schlegelberger/ <i>Bearbeiter</i>	Schlegelberger/Geßler, Handelsgesetzbuch Kommentar, München, 5. Aufl. 1973
K. Schmidt Gesellschaftsrecht	Schmidt, Karsten, Gesellschaftsrecht, Köln, 4. Aufl. 2002
K. Schmidt Handelsrecht	Schmidt, Karsten, Handelsrecht, Köln, 5. Aufl. 1999
K. Schmidt/Lutter AktG	Schmidt, Karsten/Lutter, Marcus, Kommentar zum Aktiengesetz, Köln, 2. Aufl. 2010
Scholz/ <i>Bearbeiter</i> GmbHG	Scholz (Hrsg.), Kommentar zum GmbHG, 3 Bd., Köln, 10. Aufl. 2010
Schönke/Schröder/ <i>Bearbeiter</i> StGB	Schönke/Schröder (Hrsg.), Strafgesetzbuch: StGB, Kommentar, München, 28. Aufl. 2010
Schubert/Schmiedel/Krampe	Schubert, Werner/Schmiedel, Burkhard/Krampe, Christoph (Hrsg.), Quellen zum Handelsgesetzbuch von 1897, Frankfurt am Main 1988, zitiert: <i>Schubert/Schmiedel/Krampe</i> Bd. / Seitenzahl
Schultze/Wauschkuhn/Spenner/Dau	Schultze/Wauschkuhn/Spenner/Dau, Der Vertragshändlervertrag, Frankfurt am Main, 4. Aufl. 2008, zitiert: <i>Bearbeiter</i> in: Schultze/Wauschkuhn/Spenner/Dau

Verzeichnis der abgekürzt zitierten Literatur

Schwark/Zimmer/ <i>Bearbeiter</i>	Schwark/Zimmer (Hrsg.), Kapitalmarktrechts-Kommentar, München, 4. Aufl. 2010
Soergel/ <i>Bearbeiter</i>	Soergel/Siebert (Hrsg.), Bürgerliches Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen, Stuttgart, 13. Aufl. 2001 ff
Spindler/Stilz/ <i>Bearbeiter</i> AktG	Spindler/Stilz (Hrsg.), Aktiengesetz, Kommentar, 2 Bd., München, 2. Aufl. 2010
Staub ADHGB	Staub, Hermann: Kommentar zum Allgemeinen Deutschen Handelsgesetzbuch, Berlin, 5. Aufl. 1897
Staudinger/ <i>Bearbeiter</i>	J. von Staudingers Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen, 13. Bearbeitung, Berlin 1993 ff
Stolterfoht	Stolterfoht, Joachim N., Handelsrecht, Berlin 1973
Straatmann/Ulmer	Straatmann/Ulmer, Handelsrechtliche Schiedsgerichts-Praxis (HSG), 1975 ff
Straube/ <i>Bearbeiter</i>	Straube (Hrsg.), Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Wien, 3. Aufl. 2003 ff
Ströbele/Hacker	Markengesetz, Kommentar, Köln, 10. Aufl. 2012
Stumpf/Jaletzke/ <i>Bearbeiter</i>	Stumpf/Jaletzke, Der Vertragshändlervertrag, Heidelberg, 3. Aufl. 1997
Stüsser	Stüsser, Rolf, Die Anfechtung der Vollmacht nach Bürgerlichem Recht und Handelsrecht, Berlin 1986
Thiele/von Keitz/Brücks/ <i>Bearbeiter</i>	Thiele/von Keitz/Brücks (Hrsg.), Internationales Bilanzrecht, Bonn/Berlin 2008 (Loseblatt)
Thomas/Putzo/ <i>Bearbeiter</i>	Thomas/Putzo, Zivilprozessordnung: ZPO, München, 34. Aufl. 2013
Uhlenbruck/ <i>Bearbeiter</i>	Uhlenbruck/Hirte/Vallender (Hrsg.), Insolvenzordnung: InsO, Kommentar, München, 13. Aufl. 2010
Ulmer/Brandner/Hensen/ <i>Bearbeiter</i> AGB-Recht	Ulmer/Brandner/Hensen, AGB-Recht Kommentar, Köln, 11. Aufl. 2011
Ulmer/Habersack	Ulmer/Habersack, Verbraucherkreditgesetz, München, 2. Aufl. 1995
Ulmer/Habersack/Winter/ <i>Bearbeiter</i> GmbHG	Ulmer/Habersack/Winter (Hrsg.), GmbH-Gesetz, Kommentar, 3 Bd., Tübingen, 2005 ff, 2. Aufl. 2013 ff
Ulmer/Schäfer	Ulmer/Schäfer, Gesellschaft bürgerlichen Rechts und Partnerschaftsgesellschaft, München, 5. Aufl. 2009
Vater et al./ <i>Bearbeiter</i> IFRS Änderungskommentar 2009 von Godin/Wilhelmi von Wysocki et al./ <i>Bearbeiter</i>	Vater/Ernst/Hayn/Knorr/Mißler (Hrsg.), IFRS Änderungskommentar 2009, Weinheim 2009 Aktiengesetz, Kommentar, Berlin, 4. Aufl. 1971 von Wysocki/Schulze-Osterloh/Hennrichs/Kuhner (Hrsg.), Handbuch des Jahresabschlusses, Köln 1984 (Loseblatt)
Wessel/Zwernemann/Kögel Firmengründung WP-Handbuch I	Wessel/Zwernemann/Kögel, Firmengründung, Heidelberg, 7. Aufl. 2001 IDW (Hrsg.), WP Handbuch 2012, Band I, Düsseldorf, 14. Aufl. 2012
Zöller/ <i>Bearbeiter</i> ZPO	Zöller, Richard, Zivilprozessordnung: ZPO, Kommentar, Köln, 30. Aufl. 2014
Zöllner Wertpapierrecht	Zöllner, Wolfgang, Wertpapierrecht, München, 14. Aufl. 1987

Erläuterungen

DRITTES BUCH

Handelsbücher

ERSTER ABSCHNITT

Vorschriften für alle Kaufleute

ERSTER UNTERABSCHNITT

Buchführung. Inventar

Vorbemerkungen

Vor § 238

Schrifttum

(Auswahl; nur Monographien und selbständig erschienene Arbeiten; soweit nicht anders angegeben, zitiert mit den Verfasseramen und, soweit üblich, mit Kurztitel). *Adler/Düring/Schmaltz* Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen⁶ (sieben Teilbände, Register- und Ergänzungsband seit 1995), zitiert: ADS; *Baetge/Kirsch/Thiele* Bilanzen¹² (2012); *Baetge/Kirsch/Thiele* (Hrsg.) Bilanzrecht (Loseblatt, seit 2002), zitiert: BilR; *Baetge/Kirsch/Thiele* Konzernbilanzen⁹ (2011); *Baumbach/Hueck* GmbHG¹⁸ (2006); *Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller* (Hrsg.) Haufe HGB Bilanzkommentar³ (2012); *Biener* AG, KGaA, GmbH, Konzerne – Rechnungslegung, Prüfung und Publizität nach den Richtlinien der EG (1979); *Biener* Die gesellschafts- und bilanzrechtlichen Gesetze nach Änderung durch das Bilanzrichtlinien-Gesetz (1986); *Bierich/Busse v. Colbel/Laßmann/Lutter* (Hrsg.) Rechnungslegung nach neuem Recht (ZGR-Sonderheft 2) (1980); *Böcking/Castan/Heymann/Pfitzer/Scheffler* (Hrsg.) Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung (Loseblatt, seit 1987); *Budde/Förschle/Winkeljohann* Sonderbilanzen⁴ (2008); *Chmielewicz/Schweitzer* Handwörterbuch des Rechnungswesens³ (1993), zitiert: HWR; *Claussen/Scherrer* (Hrsg.) Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht (2011); *Eisele/Knobloch* Technik des betrieblichen Rechnungswesens⁸ (2011); *Ellrott/Förschle/Grottel/Kozikowski/Schmidt/Winkeljohann* (Hrsg.) Beck'scher Bilanz-Kommentar⁸ (2012); *Federmann* Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IAS/IFRS¹² (2010); *Glade* Praxishandbuch der Rechnungslegung und Prüfung² (1995); *Großfeld* Bilanzrecht³ (1997); *Großfeld/Luttermann* Bilanzrecht⁴ (2005); *Helmrich* Bilanzrichtlinien-Gesetz – Texte, Stellungnahmen, Protokolle (1986); *Hennrichs* Wahlrechte im Bilanzrecht der Kapitalgesellschaften (1999); *Hennrichs/Kleindiek/Watrin* (Hrsg.) Münchener Kommentar zum Bilanzrecht (Loseblatt, seit 2009); *Herrmann/Heuer/Raupach* Kommentar zum EStG und KStG einschließlich Nebengesetzen²¹ (Loseblatt, seit 1996); *Hofbauer/Grewe/Albrecht/Kupsch/Scherrer/Kirsch* (Hrsg.) Rechnungslegung (vormals: Bonner Handbuch Rechnungslegung)² (Loseblatt, seit 1994), zitiert: BoHdR; *Hübschmann/Hepp/Spitaler* Kommentar zur AO und FGO¹⁰ (Loseblatt, seit 1995); *Icking* Die Rechtsnatur des Handelsbilanzrechts (2000); *IdW* (Hrsg.) Das neue Bilanzrecht – Jahresabschluss, Konzernabschluss

und Prüfung nach dem BilMoG (2009); *IdW* (Hrsg.) Wirtschaftsprüfer-Handbuch Bd. I¹³ (2006), Bd. II¹³ (2008); *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff* EStG Kommentar (Loseblatt, seit 1986); *Knobbe-Keuk* Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht⁹ (1993); *Kropff/Semler* (Hrsg.) Münchener Kommentar zum Aktiengesetz, Bd. 5/1² (2003), Bd. 5/2² (2004); *Küting/Pfitzer/Weber* (Hrsg.) Handbuch der Rechnungslegung – Einzelabschluss⁵ (Loseblatt, seit 2002); *Küting/Pfitzer/Weber* Das neue deutsche Bilanzrecht² (2009); *Leffson/Rückle/Großfeld* (Hrsg.) Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB (1986), zitiert: HuRB; *Lutter* Europäisches Unternehmensrecht (ZGR-Sonderheft 1)⁴ (1996); *Maul* Handelsrechtliche Rechnungslegung (1978); *Moxter* Bilanzlehre³ Bd. I (1984), Bd. II (1986); *Moxter* Bilanzrechtsprechung⁶ (2007); *Münzinger* Bilanzrechtsprechung der Zivil- und Strafgerichte (1987); *Petersen/Zwirner* Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz: BilMoG (2009); *L. Schmidt* Kommentar zum EStG³⁰ (2011); *Theile* Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz³ (2011); *Thiel/Lüdtker-Handjery* Bilanzrecht – Handelsbilanz/Steuerbilanz⁵ (2005); *Tipke/Lang* Steuerrecht²¹ (2013); *Tipke/Kruse* AO-FGO, Kommentar (Loseblatt, seit 1996); *Weber-Grellet* Steuerbilanzrecht (1996); *Winnefeld* Bilanz-Handbuch⁴ (2006); *v. Wysocki/Schulze-Osterloh/Henrichs/Kuhner* (Hrsg.) Handbuch des Jahresabschlusses in Einzeldarstellungen (Loseblatt, seit 1984), zitiert: HdJ.

Geschichte der Buchführung und Bilanzierung: *Barth* Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts, Bd. I (1953), Bd. II 1 (1955); *Diekmann* Die Geschichte des französischen Bilanzrechts (1991); *Leyerer* Historische Entwicklung der Buchführung seit der ersten Kenntnis bis zum 17. Jahrhundert, ZfhF 1922, 141; *Luttermann* Über Buchführung und Bilanzrecht – 502 Jahre nach Erscheinen von Paciucolos „Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita“, Festschrift Ludewig (1996) S. 595; *Schmidt-Busemann* Entstehung und Bedeutung der Vorschriften über Handelsbücher (1977); *D. Schneider* Geschichte der Buchhaltung und Bilanzierung, HWR³ Sp. 712 ff; *Wieland* Handelsrecht Bd. I (1921) S. 300 ff.

Übersicht

	Rn		Rn
I. Rechnungslegung und öffentliches Interesse; Rechtsnatur des Bilanzrechts		III. Ursprung und Entwicklung des HGB Bilanzrechts	
1. Begriff und Zweck der Rechnungslegung	1	1. Überblick	
2. Rechnungslegung und Publizität	2	a) Einfügung des Dritten Buchs durch das BiRiLiG	12
3. Rechtsnatur des Bilanzrechts	3	b) Erweiterungen des Dritten Buchs	13
II. Systematik des Dritten Buchs; Rechnungslegungsvorschriften außerhalb des HGB		c) Laufende Änderungen	14
1. Zum Aufbau des Dritten Buchs	5	2. BiRiLiG: Entstehungsgeschichte und Grundkonzeption	
2. Zu den Normadressaten		a) Gesetzgebungsverfahren	15
a) Jahresabschluss		b) Ursprüngliche und neue Konzeption des BiRiLiG	17
aa) Allgemeines	7	3. Reform des Handelsbilanzrechts durch das BilMoG	19
bb) Insbesondere: Kapitalgesellschaften & Co.	8	IV. Bedeutung der Richtlinien für die Auslegung des Handelsbilanzrechts	21
b) Konzernabschluss	9	V. Aktuelle Entwicklungen im europäischen Bilanzrecht	24
3. Rechnungslegungsvorschriften außerhalb des HGB			
a) Spezialgesetze	10		
b) Internationale Rechnungslegungsstandards (IFRS)	11		

I. Rechnungslegung und öffentliches Interesse; Rechtsnatur des Bilanzrechts

- 1 1. Begriff und Zweck der Rechnungslegung.** Zur Rechnungslegung gehören die Führung der Handelsbücher (§§ 238 f), die Aufstellung des Inventars und die Inventur (§§ 240 f), die Bilanzierung (§§ 242 ff, 264 ff) sowie die Aufbewahrung der Handelsbücher und sonstigen Aufzeichnungen (§§ 257 ff). Zwecke der Rechnungslegung sind

Dokumentation und Gläubigerschutz durch Selbstkontrolle des Kaufmanns¹ (§ 238 Rdn 2 f; § 240 Rdn 1; § 242 Rdn 2; § 257 Rdn 1). Dokumentation und Selbstkontrolle liegen zunächst im eigenen Interesse des Kaufmanns. Die Normierung gesetzlicher Pflichten ist gerechtfertigt, weil ein öffentliches Interesse an ordentlicher Geschäftsführung und der Wahrung der Gläubigerbelange besteht; dieses öffentliche Interesse rechtfertigt auch die Strafbarkeit von Buchführungs- und Bilanzdelikten nach §§ 283 ff StGB (vgl. § 238 Rdn 65 ff).

2. Rechnungslegung und Publizität. Unter Publizität versteht man die **Offenlegung** des Jahres- und Konzernabschlusses sowie zusätzlicher Unterlagen in den Grenzen und unter den Voraussetzungen der §§ 325 ff, §§ 1 ff PublG durch elektronische Einreichung beim Betreiber des Bundesanzeigers (mit anschließender Zugänglichmachung im Unternehmensregister, vgl. § 8b Abs. 2 Nr. 4, Abs. 3 S. 2 Nr. 1) und Bekanntmachung im Bundesanzeiger. Während die Rechnungslegung trotz ihrer öffentlich rechtlichen Funktion als Instrument ordnungsmäßiger Geschäftsführung (Rdn 1) zunächst zum **internen Organisationsrecht** jedes kaufmännischen Geschäftsbetriebs gehört,² betrifft die Publizität die **Außenbeziehungen** publizitätspflichtiger Unternehmen. Ein Zusammenhang zwischen Publizität und Rechnungslegung besteht nur mittelbar, indem die Ergebnisse der Rechnungslegung das gegenständliche Substrat der Offenlegung bilden. Publizität bezweckt die Transparenz der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens für außenstehende Dritte. Damit soll ein zusätzlicher, also über die interne Dokumentation und Selbstkontrolle (Rdn 1) hinausreichender Gläubigerschutz erreicht, aber auch den Informationsinteressen einer sachverständigen Öffentlichkeit sowie der von Unternehmensentscheidungen mittelbar Betroffenen Rechnung getragen und die allgemeine Vertrauensbasis gestärkt werden.³

3. Rechtsnatur der Bilanzrechts. Die Vorschriften des Dritten Buchs sind nach ganz hM Teil des **öffentlichen Rechts**.⁴ Dabei ist nur von terminologischem Interesse, auf welche der Theorien zur Abgrenzung von öffentlichem und privatem Recht⁵ zur Begründung abgestellt werden sollte.⁶ Fest steht in jedem Fall, dass Rechnungslegungsvorschriften prinzipiell **grundrechtsrelevante Pflichten** statuieren.⁷ Der Hinweis, dass Rechnungslegungsrecht heute nicht mehr ausschließlich Sache des Gesetzgebers, sondern auch der privatrechtlich organisierten „Standardsetter“ sei,⁸ ist zwar eine durchaus zutreffende

¹ Statt vieler HdJ – Schulze/Osterloh Abt. I/1 Rdn 34.

² Ebenso *Canaris HandelsR*²³ § 12 I 2; aA *K. Schmidt HandelsR* § 15 I 1.

³ Die genannten Gesichtspunkte stammen aus der Reg. Begr. zum PublG, vgl. BT-Drucks. V/3197, S. 13 f.

⁴ S. nur BGHZ 125, 366 (377); *Canaris HandelsR*²⁴ S. 3 f.; *Hennrichs/Pöschke* Fortentwicklung der GoB, in Bilanzpolitik und Bilanzanalyse nach neuem Handelsrecht (2010) S. 47 (49); HdJ – Schulze-Osterloh Abt. I/1 Rdn 28; ausf. *Icking* Rechtsnatur S. 409 ff; *W. Müller* FS Moxter (1994) S. 75 (81 f). AA (Teil des Privatrechts) *KölnKomm-RLR/Claussen* Einl. Rdn 67 ff mwN; Münch-

*KommAktG/Luttermann*² Einf BilanzR Rdn 48 ff.

⁵ Dazu etwa *Maurer* Allg. VerwR¹⁸ (2011) § 3 Rdn 10 ff.

⁶ Vgl. zur Diskussion m. zahlr. Nachw. *Köln-Komm-RLR/Claussen* Einl. Rdn 67 ff sowie HdJ – Schulze-Osterloh Abt. I/1 Rdn 28.

⁷ Im Einzelnen *Hennrichs/Schubert*, ZIP 2007, 563 (566 f); ebenso *Hennrichs* ZHR 170 (2006), 498 (512); *Hennrichs/Pöschke* Fortentwicklung der GoB, in Bilanzpolitik und Bilanzanalyse nach neuem Handelsrecht (2010) S. 47 (49); *Kirchhof* ZGR 2000, 681; *Pöschke* Eigenkapital mittelständischer Gesellschaften nach IAS/IFRS (2009) S. 197.

⁸ *KölnKomm-RLR/Claussen* Einl. Rdn 69.

Beschreibung der in den letzten Jahren entstandenen – verfassungsrechtlich bedenklichen⁹ – Praxis; hieraus Rückschlüsse auf die privatrechtliche Natur von Rechnungslegungsvorschriften zu ziehen,¹⁰ überzeugt jedoch nicht.

- 4 Im Übrigen ist klarzustellen, dass die Diskussion über die Rechtsnatur des Handelsbilanzrechts nicht mit der sich nach internationalem Privatrecht richtenden Frage vermischt werden darf, ob **ausländische Gesellschaften** mit Verwaltungssitz oder Zweigniederlassung in Deutschland nach den §§ 238 ff Rechnung legen müssen. Denn die bloße Einordnung der §§ 238 ff als öffentliches Recht beantwortet diese Frage nach richtigem Verständnis nicht (anders die hM, s. § 238 Rdn 26 und 9 aE); entscheidend ist vielmehr, ob die §§ 238 ff im Rahmen einer autonomen internationalprivatrechtlichen Betrachtung dem Bereich des Gesellschaftsstatuts zugeordnet werden können, was nach richtiger Auffassung zu bejahen ist (s. § 238 Rdn 26).¹¹

II. Systematik des Dritten Buchs; Rechnungslegungsvorschriften außerhalb des HGB

- 5 **1. Zum Aufbau des Dritten Buches.** Der systematische Aufbau des Dritten Buches basiert auf dem rechtsformbezogenen Ansatz des BiRiLiG¹² (dazu Rdn 15 ff), wobei die Abschnitte vier, fünf und sechs später ergänzend eingefügt wurden (dazu Rdn 13). Der erste Abschnitt enthält die für alle Kaufleute geltenden Regelungen (§§ 238–263); diese werden ergänzt durch die zwei folgenden Abschnitte, die den Kapitalgesellschaften und Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a (§§ 264–335b) sowie den Genossenschaften (§§ 336–339) gewidmet sind. Der vierte Abschnitt enthält ergänzende Vorschriften für Unternehmen bestimmter Geschäftszweige, namentlich der Kredit- und der Versicherungswirtschaft (§§ 340–341o), und ist Ausdruck des Grundgedankens, die Rechnungslegung als Gegenstand des Handelsrechts aufzufassen und die Vorschriften deshalb in das HGB zu integrieren. Der fünfte Abschnitt enthält Vorschriften über ein privates Rechnungslegungsgremium und einen Rechnungslegungsbeirat (§§ 342, 342a). Im sechsten Abschnitt (§§ 342b–342e) finden sich schließlich Vorschriften über die Prüfstelle für Rechnungslegung.
- 6 Hervorzuheben ist die **Doppelfunktion des ersten Abschnitts**: Er enthält die grundsätzlich abschließende Regelung für Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften und übernimmt zugleich die Aufgabe eines allgemeinen Teils, indem er die Vorschriften zusammenfasst, die grundsätzlich auch von Kapitalgesellschaften und diesen gleichgestellten Personenhandelsgesellschaften (§ 264a), von Genossenschaften sowie von Unternehmen bestimmter Geschäftszweige zu beachten sind. Diese vom Gesetzgeber des BiRiLiG bewusst gewählte Regelungstechnik soll insbesondere vermeiden, dass die für Kapitalgesellschaften geltenden Anforderungen des zweiten Abschnitts verallgemeinert werden.¹³ Der an Sachkomplexen orientierte Aufbau der Regierungsentwürfe zum BiRiLiG (vgl. Rdn 15 ff) ist erst auf der zweiten Gliederungsstufe bei den für Kapitalgesell-

⁹ S. bereits *Schulze-Osterloh* DK 2004, 173 (173 f); vgl. ferner *Hennrichs* GmbHHR 2011, 1065 (1068 f); *Staub/J. Wüstemann/S. Wüstemann* Anh. § 315a IFRS Rdn 2.

¹⁰ So KölnKomm-RLR/Claussen Einl. Rdn 69.

¹¹ Zutr. *Hennrichs* FS Horn, S. 387 (391).

¹² Gesetz zur Durchführung der Vierten,

Siebenten und Achten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts (Bilanzrichtlinien-Gesetz – BiRiLiG) vom 19.12.1985 (BGBl. I S. 2355).

¹³ Ausschussbericht, BT-Drucks. 10/4268, S. 90.

schaften geltenden Vorschriften umgesetzt worden. Dabei ist die in den Entwürfen noch nicht enthaltene Konzernrechnungslegung (§§ 290–315a) zwischen die Rechnungslegung der Kapitalgesellschaft (§§ 264–289a) und die Vorschriften über Prüfung, Publizität, Formblätter und Sanktionen (§§ 316–335b) eingeschoben worden.

2. Zu den Normadressaten

a) Jahresabschluss

aa) Allgemeines. Die jeweiligen Spitzenvorschriften des ersten Abschnitts (§§ 238, 242, 257) sprechen den Kaufmann als Träger des Unternehmens an und gelten über § 6 auch für Personenhandels- sowie Kapitalgesellschaften; wegen der Einzelheiten vgl. § 238 Rdn 7 ff. Die Neufassung des Kaufmannsbegriffs in den §§ 1 ff durch das HRefG¹⁴ hat daher auch für die Rechnungslegung Bedeutung.

bb) Insbesondere: Kapitalgesellschaften & Co. Besondere Vorschriften für Kapitalgesellschaften & Co. enthalten die §§ 264a–264c sowie § 335b. Diese Vorschriften sind 2000 durch das KapCoRiLiG¹⁵ eingefügt worden. Im Wesentlichen stellen sie Personenhandelsgesellschaften, bei denen eine natürliche Person weder unmittelbar noch als Mitglied einer anderen Personengesellschaft unbeschränkt persönlich haftet, den Kapitalgesellschaften gleich (§ 264a Abs. 1).¹⁶ Der praktisch bedeutsamste Anwendungsfall ist nach wie vor die **GmbH & Co. KG**, die der Gesetzgeber des BiRiLiG bewusst nicht der GmbH gleichgestellt hatte.¹⁷ Dies führte von Beginn an zu berechtigter rechtspolitischer Kritik,¹⁸ war gemeinschaftsrechtlich fragwürdig¹⁹ und führte schließlich zur sog. GmbH & Co.-Richtlinie von 1990.²⁰ Die Richtlinie wurde schließlich mit dem KapCoRiLiG umgesetzt,²¹ nachdem die Bundesrepublik Deutschland 1999 in einem Vertragsverletzungsverfahren unterlegen war.²² Die neue Regelung war gem. Art. 48 EGHGB erstmals für

¹⁴ Gesetz zur Neuregelung des Kaufmanns- und Firmenrechts und zur Änderung anderer handels- und gesellschaftsrechtlicher Vorschriften (Handelsrechtsreformgesetz – HRefG) vom 22.6.1998 (BGBl. I 1998, S. 1474).

¹⁵ Gesetz zur Durchführung der Richtlinie des Rates der Europäischen Union zur Änderung der Bilanz- und der Konzernbilanzrichtlinie hinsichtlich ihres Anwendungsbereichs (90/605/EWG), zur Verbesserung der Offenlegung von Jahresabschlüssen und zur Änderung anderer handelsrechtlicher Bestimmungen (Kapitalgesellschaften- und Co.-Richtlinie-Gesetz – KapCoRiLiG) vom 24.2.2000 (BGBl. I 2000, S. 154). Abdruck der Materialien *IdW* (Hrsg.) Kapitalgesellschaften- und Co.-Richtlinie-Gesetz (KapCoRiLiG) 2000; vgl. dazu auch HdJ/Schulze-Osterloh Abt. I/1 Rdn 60 ff.

¹⁶ Zu den Regelungen des KapCoRiLiG im Überblick *Eisolt/Verdenhalven* NZG 2000, 130; *Ernst* DStR 1999, 903; *Kusterer/Kirnbacher/Fleischmann* DStR 2000, 606; *Luttermann* ZIP 2000, 517; *Strobel* DB 1999, 1713

sowie DB 2000, 53; *Zimmer/Eckhold* NJW 2000, 1361.

¹⁷ Abg. *Dr. Schroeder* in der zweiten Gesetzesberatung des Deutschen Bundestages: Man wolle „das Scheunentor offenlassen“; vgl. Plenarprotokoll 10/181, S. 13733, 13747 B.

Vgl. auch Bericht des Rechtsausschusses BT-Drucks. 10/4268, S. 88; Begr. RegE, BT-Drucks. 10/317, S. 64 re. Sp. unten.

¹⁸ Vgl. namentlich *Canaris HandelsR*²³ § 13 III; *Lutter/Mertens/Ulmer* BB 1983, 1737 f.; *Schulze-Osterloh* ZHR 150 (1986) 403 (430f); *Ulmer* Richterrechtliche Entwicklungen im Gesellschaftsrecht 1971–1985 (1986) S. 21.

¹⁹ Vgl. *Biener* AG, KGaA, GmbH, Konzerne (1979) S. 23 f.; *Lutter/Mertens/Ulmer* BB 1983, 1737 (1739); *Marx/Delp* DB 1986, 289; *Schwierz* BB 1984, 703 f.

²⁰ Richtlinie 90/605/EWG vom 8.11.1990 (ABl. EG Nr. L 317 S. 60).

²¹ Ferner die Richtlinie 1999/60/EG vom 17.6.1999 (ABl. EG Nr. L 162 S. 65).

²² EuGH Slg. 1999 I, 2175; vgl. schon *Schulze-Osterloh* ZIP 1998, 2157.

die nach dem 31.12.1999 beginnenden Geschäftsjahre anzuwenden, bei Übereinstimmung von Kalender- und Geschäftsjahr also für das Jahr 2000.

- 9 b) Konzernabschluss.** Während das Gesetz beim Jahresabschluss einen rechtsformorientierten Ansatz verfolgt, verwendet es die Begriffe Mutter- und Tochterunternehmen, um den Anwendungsbereich der Vorschriften über die Konzernrechnungslegung zu bestimmen (§§ 290 ff). In großen Zügen (wegen der Einzelheiten s. die Erl. zu §§ 290 ff) bietet sich hinsichtlich der Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses folgendes Bild: (1.) Das **Mutterunternehmen** muss eine Kapitalgesellschaft sein (vgl. besonders § 290 Abs. 1 S. 1). Der sonst konzernrechtstypische rechtsformneutrale Ansatz bei der Bestimmung des herrschenden Unternehmens wird also bei der Konzernrechnungslegung nicht durchgehalten. Das entspricht weitgehend der früher in § 329 Abs. 1 S. 1 AktG a.F., § 28 Abs. 1 EGAktG a.F. enthaltenen Regelung. Nur für die GmbH als Mutterunternehmen kommt es, anders als nach § 28 Abs. 1 EGAktG a.F., nicht mehr darauf an, dass wenigstens ein anderes Konzernunternehmen die Rechtsform einer AG oder KGaA hat. Weil das Gesetz die Konsolidierungspflicht davon abhängig macht, dass die Funktion des Mutterunternehmens von einer Kapitalgesellschaft wahrgenommen wird, brauchen Personenhandelsgesellschaften grundsätzlich keinen Konzernabschluss nach den §§ 290 ff aufzustellen. Anders ist es seit dem KapCoRiLiG (Rdn 8) jedoch dann, wenn sie unter § 264a fallen. Eine andere Beurteilung kann auch nach § 11 Abs. 1 PublG geboten sein; denn für die Definition des auch dort verwendeten Begriffs des Mutterunternehmens stellt das Gesetz nur auf Größenmerkmale, nicht auf die Rechtsform ab. (2.) Die Kapitalgesellschaft muss ihren Sitz im Inland haben.²³ (3.) Zum Mutterunternehmen wird eine Kapitalgesellschaft durch die Existenz von **Tochterunternehmen**. Insoweit wird der Unternehmensbegriff rechtsformneutral gebraucht. Tochterunternehmen können also alle Unternehmensträger sein, die rechnungslegungspflichtig sind (vgl. ferner die Erweiterung in § 290 Abs. 2 Nr. 4 S. 2 i.d.F. des BilMoG); sie können ihren Sitz auch im Ausland haben. (4.) Für die Begründung des Mutter-Tochter-Verhältnisses verlangt das Gesetz seit dem BilMoG nur noch, dass **beherrschender Einfluss** ausgeübt werden kann (sog. Control-Konzept;²⁴ zur Rechtslage vor dem BilMoG Staub/Hüffer⁴ Rdn 16 aE). Dies wird gemäß § 290 Abs. 2 Nr. 1 unwiderleglich vermutet, wenn dem Mutterunternehmen die Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter zusteht; gemäß § 290 Abs. 2 S. 1 Nr. 2–4 kann beherrschender Einfluss aber auch ohne Stimmrechtsmehrheit bestehen.²⁵

3. Rechnungslegungsvorschriften außerhalb des HGB

- 10 a) Spezialgesetze.** Trotz des seit dem BiRiLiG herrschenden gesetzgeberischen Grundverständnisses, Rechnungslegung als Gegenstand des Handelsrechts aufzufassen und die Vorschriften deshalb in das HGB zu integrieren, bestehen nach wie vor verschiedene Sonderregeln, die die Vorschriften des Dritten Buchs ergänzen bzw. überlagern. Zu nennen sind hier neben dem PublG²⁶ insbesondere die §§ 26 ff KWG, §§ 55 ff VAG, §§ 150 ff AktG, §§ 41 ff GmbHG sowie verschiedene Vorschriften im KAGB. Darüber hinaus enthalten auch verschiedene Rechtsverordnungen Regelungen zur Rechnungslegung, die ggf. zu beachten sind.²⁷

²³ Vgl. dazu Roß BB 2012, 1783.

²⁴ Ausf. Staub/Kindler § 290 Rdn 19 ff; ferner etwa Baumbach/Hopt/Merkel § 290 Rdn 5 f; Beck BilKomm-Kozikowski/Kreher § 290 Rdn 20 ff.

²⁵ Ausf. Staub/Kindler § 290 Rdn 40 ff.

²⁶ Dazu etwa HdJ/Schulze-Osterloh Abt. I/1 Rdn 81 ff.

²⁷ Überblick bei HdJ/Schulze-Osterloh Abt. I/1 Rdn 12.

b) **Internationale Rechnungslegungsstandards (IFRS).** Mit der sog. IAS-Verordnung²⁸ hat der europäische Gesetzgeber die Einführung der IFRS²⁹ für Konzernabschlüsse kapitalmarktorientierter Unternehmen ab 2005 vorgeschrieben. Darüber hinaus wird den Mitgliedstaaten in Art. 5 der IAS-Verordnung ein Wahlrecht eingeräumt, die Anwendung der IFRS für Konzern- und/oder Jahresabschlüsse von Gesellschaften vorzuschreiben oder (nach Wahl der Gesellschaft) zuzulassen.³⁰ Die ursprünglich vom IASB – einer privatrechtlichen Organisation mit Sitz in London – erlassenen IFRS werden in einem bestimmten Verfahren³¹ in Form europäischer Verordnungen übernommen und gelten dann unmittelbar in allen Mitgliedstaaten (vgl. Art. 288 AEUV).³² Der deutsche Gesetzgeber hat die Vorgaben der IAS-Verordnung mit dem BilReG³³ umgesetzt, insbesondere durch Einfügung des § 315a.³⁴ Während § 315a Abs. 1 (nur) ergänzende Regelungen für Gesellschaften enthält, die ihren Konzernabschluss bereits gemäß Art. 4 IAS-Verordnung zwingend nach den IFRS aufstellen müssen, erweitert § 315a Abs. 2 die Pflicht zur Anwendung der IFRS auf Konzernabschlüsse bestimmter anderer Gesellschaften; § 315a Abs. 3 schließlich gewährt allen Gesellschaften, die ihren Konzernabschluss weder gemäß Art. 4 IAS-Verordnung noch gemäß § 315a Abs. 2 nach IFRS aufstellen müssen, ein Wahlrecht: sie können statt eines HGB-Konzernabschlusses einen IFRS-Konzernabschluss aufstellen.³⁵ Zu Einzelabschlüssen vgl. § 325 Abs. 2a; zur Frage, ob die europarechtlich übernommenen IFRS bei der **Auslegung der Vorschriften des Dritten Buchs** zu berücksichtigen sind, s. § 238 Rdn 44b.

²⁸ Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19.7.2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards (ABl. EG Nr. L 243 S. 1), zuletzt geändert durch Verordnung (EG) Nr. 297/2008 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 11.3.2008 zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards im Hinblick auf die der Kommission übertragenen Durchführungsbefugnisse (ABl. EG Nr. L 97 S. 62).

²⁹ Zur Terminologie: Die Vorschriften des internationalen Rechnungslegungssystems bestehen aus Standards (IAS und IFRS) sowie Interpretationen (SIC und IFRIC); IAS 1.7 bestimmt, dass alle diese Vorschriften von dem Oberbegriff IFRS umfasst sind. Vgl. dazu und zu den Verlautbarungen des IASB insgesamt Baumbach/Hopt/Merkt³⁴ Einl v § 238 Rdn 127 ff.

³⁰ Ein Überblick über die Ausübung der Wahlrechte durch die Mitgliedstaaten (Stand: 7.2.2012) findet sich in der Veröffentlichung „Implementation of the IAS Regulation

(1606/2002) in the EU and EEA“ der Europäischen Kommission, abrufbar unter: http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/ias/ias-use-of-options_en.pdf [letzter Zugriff: 6.9.2013].

³¹ Dazu ausf. Staub/J. Wüstemann/S. Wüstemann Anh. § 315a IFRS Rdn 2 ff, dort unter 7 ff auch zu den Übernahmevoraussetzungen; zu Recht krit. zur bisherigen Praxis im Rahmen des Übernahmeverfahrens („zahnloser Tiger“) Hennrichs GmbH 2011, 1065 (1069); Kleindiek Rechnungslegung in der EU (2005) S. 13 ff.

³² Zur Anwendung und Auslegung der europarechtlich übernommenen IFRS Staub/J. Wüstemann/S. Wüstemann Anh. § 315a IFRS Rdn 15 ff.

³³ Gesetz zur Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards und zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung (Bilanzrechtsreformgesetz – BilReG) vom 4.12.2004 (BGBl. I 2004, S. 3166).

³⁴ Zu den Regelungen des BilReG im Überblick Meyer DStR 2005, 41.

³⁵ Zum Ganzen ausf. Staub/J. Wüstemann/S. Wüstemann § 315a Rdn 3 ff.

III. Ursprung und Entwicklung des HGB Bilanzrechts

1. Überblick

- 12 a) Einfügung des Dritten Buchs durch das BiRiLiG.** Das Dritte Buch des HGB wurde mit Wirkung zum 1.1.1986 durch das BiRiLiG eingefügt. In der Fassung des BiRiLiG bestand das Dritte Buch nur aus den **ersten drei Abschnitten**, also aus den für alle Kaufleute geltenden Regelungen (§§ 238 ff) und den ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften und Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a (§§ 264 ff) sowie Genossenschaften (§§ 336 ff). Der aus dem rechtsformbezogenen Ansatz des BiRiLiG folgende systematische Aufbau des Dritten Buchs besteht bis heute fort. Entstehungsgeschichte und Grundkonzeption des BiRiLiG sind deshalb auch heute noch von grundlegender Bedeutung für das Handelsbilanzrecht und werden in Rdn 15 ff näher erläutert. Mit dem BiRiLiG sind, wie schon der volle Titel des Gesetzes zum Ausdruck bringt,³⁶ die 4., 7. und 8. Richtlinie zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts umgesetzt worden.³⁷ Die 4. Richtlinie vom 25.7.1978 ist die sog. Bilanzrichtlinie;³⁸ als Konzernbilanzrichtlinie bezeichnet man die 7. Richtlinie vom 13.6.1983;³⁹ die 8. Richtlinie vom 10.4.1984 ist die Bilanzprüferrichtlinie.⁴⁰ Die Richtlinien sind in der Folge mehrfach geändert worden.⁴¹ Die Bilanz- und die Konzernbilanzrichtlinie sind mit Wirkung vom 29.6.2013 aufgehoben und durch eine konsolidierte Richtlinie ersetzt worden, s. dazu Rdn 24.
- 13 b) Erweiterungen des Dritten Buchs.** Mit dem BankBiRiLiG⁴² vom 30.11.1990 hat der Gesetzgeber einen **vierten Abschnitt** in das Dritte Buch eingefügt (§§ 340 ff), der branchenbezogene Sondervorschriften für die Kreditwirtschaft, seit dem VersBiRiLiG⁴³ vom 24.6.1994 auch für die Versicherungswirtschaft enthält. Mit diesen Gesetzen wurden die Bankbilanzrichtlinie⁴⁴ vom 8.12.1986 und die Versicherungsbilanzrichtlinie⁴⁵ vom 19.12.1991 umgesetzt; der deutsche Gesetzgeber ist dabei dem Grundgedanken gefolgt, auch branchenspezifische Vorschriften zur Rechnungslegung grundsätzlich im HGB zu regeln (vgl. aber Rdn 10). Der **fünfte Abschnitt**, der Vorschriften über ein privates Rechnungslegungsgremium und einen Rechnungslegungsbeirat enthält (§§ 342,

³⁶ Gesetz zur Durchführung der Vierten, Siebenten und Achten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts (Bilanzrichtlinien-Gesetz – BiRiLiG) vom 19.12.1985 (BGBl. I 1985, S. 2355).

³⁷ Zu den Richtlinien im Überblick Köln-Komm-RLR/Claussen Einl. Rdn 6 ff; MünchKommAktG/Luttermann² Einf BilanzR Rdn 185 ff.

³⁸ Richtlinie 78/660/EWG des Rates (ABl. EG vom 25.7.1978 Nr. L 222 S. 11).

³⁹ Richtlinie 83/349/EWG des Rates (ABl. EG vom 18.7.1983 Nr. L 193 S. 1).

⁴⁰ Richtlinie 84/253/EWG des Rates (ABl. EG vom 12.5.1984 Nr. L 126 S. 20).

⁴¹ Überblick bei HdJ/Schulze-Osterloh Abt. I/1 Rdn 6.

⁴² Gesetz zur Angleichung von Vorschriften des dt. Rechts an die EG-Bankbilanzrichtlinie

(Bankbilanzrichtlinie-Gesetz – BankBiRiLiG) vom 30.11.1990 (BGBl. I 1990, S. 2570).

⁴³ Gesetz zur Durchführung der Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften über den Jahresabschluß und den konsolidierten Abschluß von Versicherungsunternehmen (Versicherungsbilanzrichtlinien-Gesetz – VersBiRiLiG) vom 24.6.1994 (BGBl. I 1994, S. 1377).

⁴⁴ Richtlinie 86/635/EWG des Rates (ABl. EG vom 31.12.1986 Nr. L 372 S. 1); zu den Regelungen der Richtlinie im Überblick MünchKommAktG/Luttermann² Einf BilanzR Rdn 199 ff.

⁴⁵ Richtlinie 91/674/EWG des Rates (ABl. EG vom 31.12.1991 Nr. L 374 S. 7); zu den Regelungen der Richtlinie im Überblick MünchKommAktG/Luttermann² Einf BilanzR Rdn 202 ff.

342a), wurde mit dem KonTraG⁴⁶ vom 27.4.1998 eingefügt. Durch das BilKoG⁴⁷ vom 15.12.2004 wurde schließlich der **sechste Abschnitt** mit den Vorschriften über die Prüfstelle für Rechnungslegung (§§ 342b–342e) eingefügt.

c) **Laufende Änderungen.** Über die in Rdn 13 genannten Ergänzungen hinaus ist das Dritte Buch durch zahlreiche Gesetze geändert worden, die zu großen Teilen ebenfalls der **Umsetzung verschiedener europäischer Richtlinien** dienen.⁴⁸ Insoweit wird auf die Erl. zu den einzelnen Vorschriften verwiesen; hervorzuheben sind an dieser Stelle nur das KapCoRiLiG⁴⁹ aus 2000 (s. bereits Rdn 8), das BilReG⁵⁰ aus 2004 (s. bereits Rdn 11), das EHUG⁵¹ aus 2006, mit dem das System der Rechnungslegungspublizität geändert wurde, sowie das TUG⁵² aus 2007, mit dem insbesondere der sog. Bilanzzeit (§ 264 Abs. 2 S. 5; § 289 Abs. 1 S. 5; § 297 Abs. 2 S. 4; § 315 Abs. 1 S. 6) eingeführt wurde. Von besonderer Bedeutung ist die seit dem BiRiLiG umfassendste Reform des HGB Bilanzrechts durch das BilMoG in 2009 (dazu Rdn 19 f). Mit dem am 28.12.2012 in Kraft getretenen MicroBilG⁵³ entfallen schließlich für sog. „**Kleinstkapitalgesellschaften**“ zahlreiche Vorgaben zu Aufstellung und Offenlegung des Jahresabschlusses.

2. BiRiLiG: Entstehungsgeschichte und Grundkonzeption

a) **Gesetzgebungsverfahren.** Das Gesetzgebungsverfahren vollzog sich in folgenden Schritten: Zunächst war allein die **Durchführung der Bilanzrichtlinie** von 1978 vorgesehen. Die entsprechenden Vorarbeiten fanden im Vorentwurf eines BiRiLiG vom 5.2.1980 ihr erstes greifbares Ergebnis.⁵⁴ Dessen überarbeitete Fassung bildete den Referentenentwurf vom 18.5.1981,⁵⁵ der seinerseits die Grundlage für den ersten Regierungs-

⁴⁶ Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG) vom 27.4.1998 (BGBl. I 1998, S. 786).

⁴⁷ Gesetz zur Kontrolle von Unternehmensabschlüssen (Bilanzkontrollgesetz – BilKoG) vom 15.12.2004 (BGBl. I 2004, S. 3408); zu den Regelungen im Überblick *Meyer DStR* 2005, 41.

⁴⁸ Überblick über die Bilanzrechtsentwicklung bei Baumbach/Hopt/*Merkt* Einl v § 238 Rdn 4 ff.

⁴⁹ S. bereits Fn. 15.

⁵⁰ S. bereits Fn. 32.

⁵¹ Gesetz über elektronische Handelsregister und Genossenschaftsregister sowie das Unternehmensregister (EHUG) vom 10.11.2006 (BGBl. I 2006, S. 2553); zu den Regelungen im Überblick *Liebscher/Scharff NJW* 2006, 3745.

⁵² Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie 2004/109/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 15. Dezember 2004 zur Harmonisierung der Transparenzanforderungen in Bezug auf Informationen über Emittenten, deren Wertpapiere zum Handel auf einem geregelten Markt zugelassen sind,

und zur Änderung der Richtlinie 2001/34/EG (Transparenzrichtlinie-Umsetzungsgesetz – TUG) vom 5.1.2007 (BGBl. I 2007, S. 10); zu den Regelungen im Überblick *Beiersdorf/Buchheim BB* 2006, 1674 i.V.m. *Beiersdorf/Rabe BB* 2007, 99.

⁵³ Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie 2012/6/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14.3.2012 zur Änderung der Richtlinie 78/660/EWG des Rates über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen hinsichtlich Kleinstbetrieben (Kleinstkapitalgesellschaften-Bilanzrechtsänderungsgesetz – MicroBilG), BGBl. I 2012, S. 2751; dazu *Fey/Deubert/Lewel/Roland BB* 2013, 107; *Müller/Kreipl DB* 2013, 73.

⁵⁴ Text und synoptische Darstellung: *Forster/Gelhausen* Der Jahresabschluß nach dem Vorentwurf eines Bilanzrichtlinie-Gesetzes (1980).

⁵⁵ Schrifttum zu den beiden Entwürfen (Auswahl): *Biener WPg* 1980, 689; *Chmielewicz DBW* 1980, 295; *Clemm WPg* 1981, 385; *Eisele BB* 1982, 1025; *Herber StBKongreß-Report* 1981, 91; *Knobbe-Keuk StuW* 1980,

entwurf vom 10.2.1982 war.⁵⁶ Das Ende der 9. Legislaturperiode verhinderte die weitere parlamentarische Behandlung. Deshalb wurde der Entwurf in der 10. Legislaturperiode unter dem 26.8.1983 neu vorgelegt.⁵⁷ Dieser zweite Regierungsentwurf unterschied sich von seinem Vorgänger allerdings in einem wesentlichen Punkt: Die Gleichstellung von GmbH und GmbH & Co. KG war nicht mehr vorgesehen. Nach der ersten Lesung im Deutschen Bundestag am 29.9.1983 wurde der Entwurf an die zuständigen Ausschüsse unter Federführung des Rechtsausschusses überwiesen. Dieser richtete seinerseits einen Unterausschuss ein, der eine eigene Gesetzgebungskonzeption entwickelte (vgl. noch Rdn 17 ff).⁵⁸ Der erste Teilentwurf vom 29.3.1985 war Gegenstand einer Anhörung in der 17. Sitzung des Unterausschusses vom 9.5.1985; zum zweiten (vollständigen) Entwurf vom 1.8.1985 fand nochmals eine Sachverständigenanhörung in der 18. und 19. Sitzung des Unterausschusses am 23. und 24.9.1985 statt. Die Stenographischen Protokolle der Anhörungen⁵⁹ enthalten für die Auslegung einzelner Bestimmungen wesentliches Material.⁶⁰

- 16** Zur Durchführung der Konzernbilanzrichtlinie von 1983 und der Bilanzprüferrichtlinie von 1984 wurde unter dem 3.6.1985 ein zusammenfassender Regierungsentwurf vorgelegt.⁶¹ Dieser Regierungsentwurf wurde in die Beratungen des Unterausschusses einbezogen und bereits in den Text des 2. Unterausschuss-Entwurfs vom 1.8.1985 (Rdn 15 aE) integriert. Nach den Anhörungen (Rdn 15 aE) und nochmaliger Überarbeitung wurde der Entwurf zur Durchführung der drei Richtlinien dem Deutschen Bundestag als Beschlussempfehlung und Bericht des Rechtsausschusses unter dem 18.11.1985 vorgelegt.⁶² Die Verabschiedung in zweiter und dritter Lesung erfolgte in der 181. Sitzung des Deutschen Bundestages am 5.12.1985.⁶³ Der Bundesrat beschloss seine Zustimmung in der 558. Sitzung vom 19.12.1985.⁶⁴

- 17** b) **Ursprüngliche und neue Konzeption des BiRiLiG.** Die Regierungsentwürfe von 1982 und 1983 (vgl. Rdn 15) enthielten, wenngleich in der äußeren Gestalt eines Artikelgesetzes, einen kompakten Bestand von Rechnungslegungs-, Prüfungs- und Publizitätsbestimmungen, die sich an die in § 236 Abs. 1 HGB-E 1983⁶⁵ aufgelisteten „Unternehmen“ richteten, also den Normadressaten im Prinzip rechtsformunabhängig definierten. Die auch nach den Entwürfen für erforderlich gehaltenen Differenzierungen knüpften an zusätzliche Merkmale an; die Normadressaten wurden danach in offenlegungspflichtige, prüfungspflichtige und große prüfungspflichtige Unternehmen eingeteilt (§ 236 Abs. 2 HGB-E 1983⁶⁶). Unterschiedlos für alle Unternehmen sollte die neue **Generalnorm**

172; *Schulze-Osterloh* (Hrsg.) Alternativen zum Bilanzrichtlinie-Gesetzesentwurf, 1981; *Schwark* BB 1982, 1149; *Strobel* DB 1980, 1225.

⁵⁶ BT-Drucks. 9/1878 = BR-Drucks. 61/82.

⁵⁷ BT-Drucks. 10/317 = BR-Drucks. 257/83. Schrifttum zu den Regierungsentwürfen (Auswahl): *Biener* GmbHHR 1982, 53 und 77; *ders.* GmbHHR 1983, 253; *Chmielewicz* DBW 1982, 285; *Herber* BB 1982, 959; v. *Wysocki* DB 1982, 1478; *ders.* DB 1983, 96.

⁵⁸ Zum Entwurf des Unterausschusses s. namentlich: *Biener* DB 1985 Beilage Nr. 10 zu Heft 18; *Forster* ZfbF 1985, 742; *Göllert/Ringling* BB 1985, 966; *Groh* DB 1985,

1849; *Helmrich* ZfbF 1985, 723; *Moxter* BB 1985, 1101; v. *Wysocki* ZfbF 1985, 735.

⁵⁹ 17. Sitzung: BT 925 S.85; der Entwurf vom 29.3.1985 ist als Anlage 2 nachgeheftet; 18. U. 19. Sitzung: BT 1075 S.85; dort als Anlage 2 der Entwurf vom 1.8.1985.

⁶⁰ Auszugsweiser Textabdruck auch bei *Helmrich* Bilanzrichtlinien-Gesetz (1986).

⁶¹ BT-Drucks. 10/3440 = BR-Drucks. 163/85.

⁶² BT-Drucks. 10/4268.

⁶³ Plenarprotokoll 10/181 S. 13733 ff.

⁶⁴ Plenarprotokoll 558 S. 16 D.

⁶⁵ BT-Drucks. 10/317, S. 4.

⁶⁶ BT-Drucks. 10/317, S. 4.

(„true and fair view“) des § 237 Abs. 2 HGB-E⁶⁷ gelten, also auch für Einzelkaufleute und für Handelsgesellschaften, die nach Rechtsform und Struktur den §§ 105 ff, 161 ff entsprechen. Zwar nicht in der Form, aber doch in der Sache kam dieser Entwurf den Vorstellungen der Betriebswirtschaftslehre weit entgegen, die ein Rechnungslegungs- und Prüfungsrecht mit Geltung für alle Unternehmen gefordert hatte.⁶⁸ Dagegen widersprach die Konzeption den Vorstellungen der Wirtschaft und ihrer Verbände.⁶⁹ Diese forderten, sich auf die Durchführung der Bilanzrichtlinie durch Änderung des Aktiengesetzes und des GmbH-Gesetzes zu beschränken (kein „Übersoll“), unnütze Belastungen der Wirtschaft zu vermeiden und das Gesetz lesbar und benutzerfreundlich zu gestalten.⁷⁰ Die Konzeption der Regierungsentwürfe litt unter dem inneren Widerspruch, einen unternehmensrechtlichen, also rechtsformunabhängigen, Regelungsansatz zu wählen und zugleich eine wesentlich nach Rechtsformen differenzierende Regelung zu wollen. Anzumerken bleibt ferner, dass der unternehmensbezogene, durch eine einheitlich geltende Bilanzzielbestimmung verstärkte Regelungsansatz trotz der vorgesehenen Differenzierungen die Tendenz begründete, unmittelbar nur für Kapitalgesellschaften geltende Anforderungen auch auf Einzelkaufleute und Personengesellschaften zu übertragen.

Der **Unterausschuss des Rechtsausschusses** hat es in seiner Überarbeitung bei einem kompakten Normenbestand in der äußeren Form eines Artikelgesetzes belassen und ist diesen Weg konsequent zu Ende gegangen, indem er die zuvor auf zwei Blöcke (§§ 38 ff HGB-E, §§ 236 ff HGB-E) verteilte Regelung im neuen Dritten Buch des HGB zusammengefasst hat. In der Sache ist eine neue Konzeption entwickelt worden, die darauf abzielt, bei der Reform nicht über den durch die Richtlinie vorgegebenen Angleichungsstandard hinauszugehen. Wesentliche Schritte waren die Rückkehr zu einer rechtsformorientierten Bestimmung der Normadressaten (Verabschiedung des Unternehmensbegriffs aus seiner zentralen Rolle), die klare Trennung des Regelungskomplexes in einen Grundlagenabschnitt, der die für alle Kaufleute geltenden Vorschriften zusammenfasst (§§ 238 ff), und in einen ergänzenden Abschnitt für Kapitalgesellschaften (§§ 264 ff) sowie die Zuordnung der den „true and fair view“ fordernden Generalnorm zum Kapitalgesellschaftsrecht (§ 264 Abs. 2). Die Mehrheit des Rechtsausschusses formulierte es schließlich als ihr besonderes Anliegen, „eine ähnliche Entwicklung wie nach der Verabschiedung des Aktiengesetzes im Jahre 1965“ zu verhindern, und „einer pauschalen Übertragung der für Kapitalgesellschaften vorgeschriebenen Regelungen auf andere Rechtsformen“ entgegenzuwirken.⁷¹ **18**

3. Reform des Handelsbilanzrechts durch das BilMoG. Das am 29.5.2009 in Kraft getretenen BilMoG⁷² enthält die umfassendste inhaltliche Überarbeitung des Handelsbilanzrechts seit dem BiRiLiG.⁷³ Das BilMoG diene einerseits der **Umsetzung** verschie- **19**

⁶⁷ BT-Drucks. 10/317, S. 5.

⁶⁸ Bierich/Busse v. Colbe/Laßmann/Lutter/*Chmielewicz* Rechnungslegung nach neuem Recht (ZGR-Sonderheft 2) S. 15; *Kommision* Rechnungswesen im Verband der Hochschullehrer für Betriebswirtschaft e.V., DBW 1979, 1.

⁶⁹ GEFIU DB 1980 Beilage Nr. 12; *Spitzenverbände der Wirtschaft* DB 1979, 1093; BB 1980 Beilage Nr. 9 zu Heft 28; BB 1981, 1864; DB 1981, 2447; DB 1984 Beilage Nr. 7 zu Heft 9.

⁷⁰ Weitere Stellungnahmen z.B.: BNotK GmbHR 1982, 45; *IdW* WPg 1984, 125; WPK u. *IdW* WPg 1980, 501; WPg 1981, 609; WPg 1985, 349 u. 537.

⁷¹ Ausschussbericht, BT-Drucks. 10/4268, S. 88 f.

⁷² Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG) vom 25.05.2009 (BGBl. I 2009, S. 1102).

⁷³ Vgl. zum BilMoG allgemein auch Köln-Komm-RLR/Claussen Einl. Rdn 42 ff.

dener europäischer **Richtlinien**;⁷⁴ andererseits nutzte der Gesetzgeber die Gelegenheit dazu, dass HGB Bilanzrecht insgesamt zu reformieren (nach dem bereits im Namen des Gesetzes zum Ausdruck kommenden Verständnis des Gesetzgebers: zu „modernisieren“⁷⁵) – und zwar durch „eine **maßvolle Annäherung der handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften an die IFRS**“.⁷⁶ Das so modernisierte HGB soll sowohl hinsichtlich des Jahres- als auch des Konzernabschlusses⁷⁷ „eine gleichwertige, aber einfachere und kostengünstigere Alternative“⁷⁸ zu den IFRS bieten. Eine grundsätzliche Änderung der Systematik des Dritten Buches oder der Grundkonzepte der handelsrechtlichen Rechnungslegung bezweckte der Gesetzgeber mit dem BilMoG nicht.

- 20** Das BilMoG enthält zwar zahlreiche Regelungen, die auf IFRS-Vorschriften basieren oder sich an diese anlehnen.⁷⁹ Die **Grundprinzipien der handelsrechtlichen Rechnungslegung**, wie z.B. das Realisations- und das Vorsichtsprinzip, behält das BilMoG aber bewusst bei; soweit Regelungen des BilMoG Grundprinzipien des HGB Bilanzrechts durchbrechen (wie z.B. § 246 Abs. 2 S. 2, 3 HGB das Verrechnungsverbot), bleibt dies auf eng umrissene Tatbestände beschränkt und die Grundprinzipien werden im Übrigen nicht in Frage gestellt.⁸⁰ Die mitunter getroffene Aussage, dass das BilMoG am „Fundament der handelsrechtlichen Rechnungslegung“ rüttele,⁸¹ trifft daher nicht zu. Auch die mit dem BiRiLiG geschaffene **Systematik des Dritten Buchs** mit einem allgemeinen ersten Abschnitt sowie der **rechtsformorientierte Ansatz** wurden durch das BilMoG nicht geändert.

⁷⁴ Vorrangig waren die Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17.5.2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates (ABl. EU Nr. L 157 S. 87) – sog. Abschlussprüferrichtlinie – und die Richtlinie 2006/46/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14.6.2006 zur Änderung der Richtlinien des Rates 78/660/EWG, 83/349/EWG, 86/635/EWG und 91/674/EWG (ABl. EU Nr. L 224 S. 1) – sog. Abänderungsrichtlinie – umzusetzen.

⁷⁵ RegE der Bundesregierung, BT-Drucks. 16/10067, S. 34: „im Wege einer moderaten Modernisierung“.

⁷⁶ RegE der Bundesregierung, BT-Drucks. 16/10067, S. 34 (Hervorhebung nur hier).

⁷⁷ Vgl. RegE der Bundesregierung, BT-Drucks. 16/10067, S. 34: „Nach Auffassung der Bundesregierung soll auch der handelsrechtliche Konzernabschluss als einfachere und kostengünstigere Alternative im Vergleich zum Konzernabschluss nach den IFRS, insbesondere für konzernrechnungslegungspflichtige, nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen, dauerhaft erhalten bleiben.“

⁷⁸ RegE der Bundesregierung, BT-Drucks. 16/10067, S. 32.

⁷⁹ Zu den Regelungen des BilMoG im Überblick Baumbach/Hopt/Merkel Einl. v § 238 Rdn 27 ff; Böcking/Gros DK 2009, 355; Haufe HGB BilKomm² S. 43 ff; Köln-Komm-RLR/Claussen Einl. Rdn 52 ff. Empirische Analysen der ersten nach dem BilMoG aufgestellten Abschlüsse finden sich bei Keitz/Wenk/Jagosch DB 2011, 2445 und 2503 sowie (zu Konzernabschlüssen) in der von BDI, Ernst & Young und DHBW Stuttgart herausgegebenen Studie „Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz in der Praxis mittelständischer Unternehmen“ (2011) (abrufbar unter: http://www.bdi.eu/download_content/Marketing/327-2011_BilMoG_web.pdf [letzter Zugriff: 6.9.2013]); zu ersten Erfahrungen mit dem BilMoG aus steuerlicher Sicht Herzig DB 2012, 1343.

⁸⁰ Hennrichs/Pöschke Fortentwicklung der GoB, in Bilanzpolitik und Bilanzanalyse nach neuem Handelsrecht (2010) S. 54.

⁸¹ So Fülhbier/Gassen DB 2007, 2605 (2612); dagegen bereits Hennrichs/Pöschke Fortentwicklung der GoB, in Bilanzpolitik und Bilanzanalyse nach neuem Handelsrecht (2010) S. 54.

IV. Bedeutung der Richtlinien für die Auslegung des Handelsbilanzrechts

Die europarechtliche Herkunft des Handelsbilanzrechts (Rdn 12 ff) ist auch nach der Umsetzung der Richtlinien durch den deutschen Gesetzgeber von fortdauernder Bedeutung; namentlich ist sie bei der Auslegung der Vorschriften des Dritten Buchs⁸² zu berücksichtigen. Die nationalen Auslegungsmethoden werden durch das Prinzip der unionsrechtskonformen Auslegung (hier in Form der **richtlinienkonformen Auslegung**) „europarechtlich überlagert“. ⁸³ Nach diesem inzwischen allgemein anerkannten Grundsatz⁸⁴ ist die Auslegung des deutschen Bilanzrechts **primär am Rechtsangleichungsprogramm** der Richtlinien **auszurichten**; bei Zweifeln über die Bedeutung der innerstaatlichen Regelung ist auf Wortlaut, Zweck, Systematik und Entstehungsgeschichte der jeweiligen Richtlinie zurückzugreifen.

Die Pflicht zur richtlinienkonformen Auslegung erfasst das **gesamte nationale Recht im Angleichungsbereich** einer Richtlinie, und zwar unabhängig davon, ob es vor oder nach der Richtlinie, um die es geht, erlassen wurde.⁸⁵ Ergeben sich Zweifel am Sinngehalt der Richtlinienregelung selbst, so ist die Rechtssache von letztinstanzlichen Gerichten gem. Art. 267 AEUV dem EuGH zur Vorabentscheidung über die Auslegung des Unionsrechts (nicht: der deutschen Regelung) vorzulegen.⁸⁶ Diese Vorlage ist in dem Sinne Gegenstand rechtlicher Verpflichtung, dass nur der EuGH gesetzlicher Richter i.S.d. Art. 101 Abs. 1 S. 2 GG ist.⁸⁷ Ein solches Vorgehen ist beispielsweise auch dann geboten, wenn es auf die Bedeutung der 4. Richtlinie für die Rechnungslegung von Einzelkaufleuten oder solchen Gesellschaften ankommt, die dem Geltungsanspruch der Richtlinie nicht unterliegen, ferner, soweit die handelsrechtlichen Grundsätze gem. § 5 Abs. 1 S. 1 EStG das Bilanzsteuerrecht beeinflussen.

Da die unionsrechtliche Pflicht nicht durch das methodische Verständnis der einzelnen Mitgliedstaaten beschränkt werden kann, folgt aus der Pflicht zur richtlinienkonformen Auslegung mehr als bloße Auslegung im engeren Sinn; erforderlich ist, das nationale Recht, wo dies nötig und möglich ist, richtlinienkonform fortzubilden.⁸⁸ Im Ergebnis müssen die nationalen Gerichte alles tun, um die volle Wirksamkeit und die einheitliche Anwendung der Richtlinien in den Mitgliedstaaten zu gewährleisten. Die Grenzen des richterlichen Handelns werden dabei durch die allgemein anerkannten Methoden der Gesetzesauslegung und der **Rechtsfortbildung** gezogen.⁸⁹

⁸² Allg. zur Auslegung der §§ 238 ff *Hennrichs/Pöschke* DK 2009, 532 ff.

⁸³ *Hennrichs* Wahlrechte im Bilanzrecht der Kapitalgesellschaften (1999) S. 84 (im Original kursiv); *Hennrichs/Pöschke* DK 2009, 532 (535).

⁸⁴ S. nur EuGH NJW 2006, 2465 (2467); BGH NJW 2009, 427 (428); *Auer* NJW 2007, 1106; *Hennrichs* Wahlrechte im Bilanzrecht der Kapitalgesellschaften (1999) S. 84 ff; *Hennrichs/Pöschke* DK 2009, 532 (535); *Palandt/Sprau* BGB⁷¹ Einl Rdn 43; *Ulmer* FS Goerdeler (1987) S. 623 (646).

⁸⁵ EuGH NJW 2006, 2465 (2467); *Palandt/Sprau* BGB⁷¹ Einl. Rdn 43.

⁸⁶ HdJ – *Schulze/Osterloh* Abt. I/1 Rdn 56; *Palandt/Sprau* BGB⁷¹ Einl Rdn 43.

⁸⁷ BVerfGE 73, 339 (366 ff); BVerfG BB 1987, 2111 f. Aus der Rechtsprechung des EuGH vgl. etwa EuGH NJW 1983, 1257.

⁸⁸ BGH NJW 2009, 427 (428 f); *Hennrichs/Pöschke* DK 2009, 532 (535); allg. auch EuGH EuZW 2010, 26 (33).

⁸⁹ BVerfG NJW 2012, 669 (670 ff); *Hennrichs* Wahlrechte im Bilanzrecht der Kapitalgesellschaften (1999) S. 89 f; *Palandt/Sprau* BGB⁷¹ Einl Rdn 43; zu den Grenzen richtlinienkonformer Auslegung EuGH NJW 2006, 2465 (2467); allg. auch BVerfG JZ 2009, 675 (676 ff).

V. Aktuelle Entwicklungen im europäischen Bilanzrecht

- 24** Nach langen politischen Diskussionen ist auf europäischer Ebene jüngst eine grundlegende Überarbeitung des Bilanzrechts zum vorläufigen Ende gekommen. Am 29.6.2013 ist eine **neue Rechnungslegungsrichtlinie** in Kraft getreten, die die Bilanz- und die Konzernbilanzrichtlinie aufhebt und ersetzt.⁹⁰ Der deutsche Gesetzgeber muss die Regelungen gemäß Artikel 52 der Richtlinie bis zum 20.7.2015 umsetzen; dabei kann er vorsehen, dass die neuen nationalen Regelungen erstmals auf Abschlüsse für die Geschäftsjahre angewandt werden, die am oder nach dem 1.1.2016 beginnen. Die neue Richtlinie soll nach dem Verständnis der Europäischen Kommission die bisherigen Bilanzrichtlinien modernisieren, die Bilanzierungsvorschriften für kleine Unternehmen vereinfachen sowie die Klarheit und Vergleichbarkeit von Abschlüssen in der Europäischen Union erhöhen.⁹¹ Konzeptionell ist ein Festhalten an einer (konsolidierten) Richtlinie als Rahmen des europäischen Bilanzrechts zu begrüßen;⁹² eine inhaltliche Reform der Bilanzrichtlinien war überfällig.⁹³
- 25** Die Europäische Kommission befasst sich daneben schon seit einiger Zeit vertieft mit der Rechnungslegung kleiner und mittlerer Unternehmen, sog. KMU (*small- and medium-sized entities, SMEs*);⁹⁴ im Juni 2011 wurde eine Studie zur Rechnungslegung von KMU veröffentlicht.⁹⁵ Bereits in 2009 hatte die Kommission Änderungen der Bilanzrichtlinie zur Erleichterung der Rechnungslegungsanforderungen für sog. Kleinstunternehmen (*micro entities*) vorgeschlagen;⁹⁶ dieser Vorschlag führte schließlich zu einer **Richtlinie zur Rechnungslegung von Kleinstunternehmen**, die am 14.3.2012 veröffentlicht wurde.⁹⁷ Der deutsche Gesetzgeber hat diese Richtlinie durch das MicroBilG bereits umgesetzt (s. Rdn 14 aE). Rege diskutiert wird daneben nach wie vor, ob und ggf. wie

⁹⁰ Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26.6.2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates (Abl. EU Nr. L 182 S. 19); zum Inhalt der Richtlinie und dem Umsetzungsbedarf im deutschen Bilanzrecht s. *Jessen/Haaker* DB 2013, 1617.

⁹¹ S. den Entwurf der Kommission KOM (2011) 684 endgültig; Stellungnahmen zum Inhalt des Kommissionsentwurfs bei *Arbeitskreis Fortentwicklung der Rechnungslegung für KMU* DB 2012, 991; *Lanfermann* BB 2011, 3051; *Scheffler* AG 2011, R425; *Zülch/Güth/Stamm* DB 2012, 413.

⁹² *Arbeitskreis Fortentwicklung der Rechnungslegung für KMU* DB 2012, 991; *Hennrichs* GmbHHR 2011, 1065 (1066 ff); *Kleindiek* GmbHHR 2010, 1333 (1339).

⁹³ Vgl. nur *Hennrichs* GmbHHR 2011, 1065 (1071 f); ebenso *Kleindiek* GmbHHR 2010,

1333 (1339); zum Inhalt der neuen Rechnungslegungsrichtlinie s. *Jessen/Haaker* DB 2013, 1617.

⁹⁴ Vgl. den aktuellen Bericht von *Bremer* NZG 2011, 1417.

⁹⁵ Abrufbar unter: http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/business-environment/files/study_on_accounting_requirements_for_smes_final_report_en.pdf [letzter Zugriff: 30.7.2013].

⁹⁶ Vorschlag für eine „Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinie 70/660/EWG des Rates über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen im Hinblick auf Kleinstunternehmen“ vom 26.2.2009. Dazu ausf. *Zwirner* BC 2009, 369; s.a. Köln-Komm-RLR/Claussen § 241a Rdn 14; *Philipp* EuZW 2010, 283.

⁹⁷ Richtlinie 2012/6/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14.3.2012 zur Änderung der Richtlinie 78/660/EWG des Rates über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen hinsichtlich Kleinstbetrieben (Abl. EU Nr. L 81 S. 3). Dazu etwa *Lanfermann* BB 2012, 1209.

die *IFRS for SMEs* in das europäische Bilanzrecht aufgenommen werden sollten.⁹⁸ Diese Fragen bleiben auch nach Inkrafttreten der neuen Rechnungslegungsrichtlinie (Rdn 24) offen; diese sieht keinen „Rückgriff“ auf die *IFRS for SMEs* vor.⁹⁹

§ 238

Buchführungspflicht

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

Schrifttum

(vgl. auch die Angaben vor § 238 und unten vor Rdn 35, 69). *Baetge/Zülch* Rechnungslegungsgrundsätze nach HGB und IFRS, HdJ Abt. I/2 (Loseblatt, Stand: September 2010); *Biener* Die Neufassung handelsrechtlicher Buchführungsvorschriften, DB 1977, 257; *Feuerbaum* EDV-Buchführung, GoB, AO 1977 und HGB, DB 1977, 549 und 597; *Hüttemann/Meinert* Zur handelsrechtlichen Buchführungspflicht des Kaufmanns kraft Eintragung, BB 2007, 1436; *Icking* Die Rechtsnatur des Handelsbilanzrechts – zugleich ein Beitrag zur Abgrenzung von öffentlichem und privatem Recht, Tübinger Schriften zum Staats- und Verwaltungsrecht Bd. 53 (2000); *Kruse* Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung³ (1979); *Leffson* Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung⁷ (1987); *Moxter* Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung (2003); *W. Müller* Der Jahresabschluß im Spannungsfeld zwischen öffentlichem Recht und Gesellschaftsrecht, Festschrift Moxter (1994) S. 75; *Offerhaus* Die neuen handelsrechtlichen Buchführungsvorschriften, BB 1976, 1622; *Peetz* Handelsrechtliche Rechnungslegung der aufgelösten GmbH, GmbHR 2007, 858; *Rönnau* Rechtsprechungsüberblick zum Insolvenzstrafrecht, NStZ 2003, 525; *Schuppenhauer* EDV-Buchführung im Ausland, WPg 1984, 514; *Schuppenhauer* GoDV-Handbuch – Grundsätze ordnungsmäßiger Datenverarbeitung und DV-Revision⁶ (2007); *Völker-Lehmkuhl/Mages* Erfüllung der Buchführungspflicht nach HGB durch IAS/IFRS?, NWB Fach 17, 1957 (34/2005); *Weyand* Buchführungs- und Bilanzdelikte, PStR 2004, 235; *Zepf* Die Realisierung der Belegfunktion bei Einsatz unterschiedlicher Informationstechnologie, WPg 1985, 621.

⁹⁸ Dazu ausf. *Kleindiek* GmbHR 2010, 1333; ferner *Hennrichs* GmbHR 2011, 1065 (1069 ff); Ergebnisse einer Befragung mittelständischer Unternehmen dazu bei *Grottkel/Späth/Haendel* DStR 2011, 2422; zur möglichen Vereinbarkeit der Änderung der Bilanzrichtlinien und der Einführung eines Mitgliedstaatenwahlrechts zur Anwendung

der IFRS for SMEs *Arbeitskreis Fortentwicklung der Rechnungslegung für KMU* DB 2012, 991, 993; eine systematische Untersuchung der IFRS for SMEs vor dem Hintergrund deutscher Besonderheiten in der Rechnungslegung findet sich bei *Janke* DB 2011, 2863.

⁹⁹ Vgl. *Jessen/Haaker* DB 2013, 1617 f.

Übersicht

	Rn		Rn
I. Einführung		2. GoB: Rechtsnatur und Ermittlung	
1. Entstehungsgeschichte und Regelungs-		a) Rechtsnatur: Meinungsstand	35
gegenstand	1	b) Herleitung: Meinungsstand	36
2. Regelungszweck; Rechtsnatur der		c) Ausgangspunkt: Die Bestimmung der	
Buchführungspflicht	2	GoB als Rechtsproblem	37
3. Zwingender Charakter; fehlende Durch-		d) Die Vorstellung des historischen	
setzbarkeit der Buchführungspflicht . . .	5	Gesetzgebers und ihre Grenzen . . .	38
4. Ursprünge	6	e) Geltendes Recht: GoB als unbe-	
		stimmter Rechtsbegriff	41
II. Voraussetzungen und zeitliche Grenzen der		f) Exkurs: Fachgutachten; Stellung-	
handelsrechtlichen Buchführungspflicht		nahmen	45
1. Kaufmannseigenschaft		3. GoB: Formelle und materielle GoB; GoI;	
a) Einzelkaufleute	7	GoBil; Buchführungsrichtlinien; Konten-	
b) Handelsgesellschaften	9	rahmen	
c) EWIV; Partnerschaft	10	a) Formelle und materielle GoB; GoI;	
d) Juristische Personen als Einzelkauf-		GoBil	46
leute; Versicherungsvereine	11	b) Buchführungsrichtlinien	47
2. Zeitliche Grenzen		c) Kontenrahmen	49
a) Grundsätze		4. Gegenstand der Buchführung: „Handels-	
aa) Beginn der Buchführungspflicht	12	geschäfte“ und Lage des Vermögens	
bb) Ende der Buchführungspflicht . .	14	a) Dokumentation (Buchung der	
b) Insbesondere: Vorgesellschaften . . .	17	„Handelsgeschäfte“)	50
III. Die Person des Buchführungsverantwort-		b) Lage des Vermögens	
lichen		aa) Allgemeines	51
1. Einzelkaufleute; Allgemeine Grundsätze		bb) Buchführungspflicht nur für das	
a) Allgemeines	18	Geschäftvermögen	52
b) Gesetzliche Vertretung	19	5. Mindestanforderungen an die Buch-	
c) Hilfspersonen; externe Dienstleister .	20	führung (§ 238 Abs. 1 S. 2 und 3)	
d) Zweigniederlassungen	21	a) Überschaubarkeit	56
2. OHG und KG; EWIV		b) Verfolgbarkeit	59
a) Beschränkung auf geschäftsführende		V. Zurückbehaltung von Briefwiedergaben	
Gesellschafter bzw. Geschäftsführer .	22	(§ 238 Abs. 2)	
b) Keine Buchführungsverantwortung		1. Zurückbehaltungspflicht	
der Kommanditisten	23	a) Zweck, Voraussetzungen, Schuldner	60
3. AG und GmbH; SE	24	b) Handelsbriefe	61
4. Zweigniederlassungen ausländischer		2. Übereinstimmende Wiedergabe	62
Unternehmen		VI. Rechtsfolgen bei Verletzung der handels-	
a) Pflicht zur Buchführung nach deut-		rechtlichen Buchführungspflicht	
schem Recht	26	1. Überblick	64
b) Besonderheiten in der Kredit- und		2. Strafrechtliche Sanktionen	65
Versicherungswirtschaft	27	3. Zivilrechtliche Sanktionen	67
5. Vermögensverwalter		VII. Zur Abgrenzung: Zivilrechtliche An-	
a) Testamentsvollstrecker	28	sprüche auf Buchführung	68
b) Insolvenzverwalter	30	VIII. Steuerrechtliche Buchführungspflichten	
IV. Die Führung der Handelsbücher nach		(Überblick)	
den GoB		1. Tatbestände und Ausgestaltung	69
1. Das sachliche Substrat der Buchführung		2. Rechtsfolgen	71
(„Handelsbücher“)			
a) Entwicklung und Begriff	31		
b) Rechtliche Behandlung außerhalb			
der §§ 238 ff	34		

I. Einführung

1. Entstehungsgeschichte und Regelungsgegenstand. Die Vorschrift wurde durch das BiRiLiG vom 19.12.1985¹ in das HGB eingefügt. Die zentrale Regelung enthält § 238 Abs. 1 S. 1, der die **handelsrechtliche Buchführungspflicht** begründet. Dieser Teil der Vorschrift entspricht § 38 Abs. 1 HGB i.d.F. vor dem BiRiLiG und wurde vom Gesetzgeber des BiRiLiG wortgleich in Abs. 1 S. 1 übernommen. Darüber hinaus normieren § 238 Abs. 1 S. 2 und 3 ohne Vorbild in § 38 a.F. die allgemeinen Anforderungen, denen die Buchführung genügen muss. Insoweit hat der Gesetzgeber des BiRiLiG die in § 145 Abs. 1 AO getroffene Regelung übernommen.² § 238 Abs. 2 schließlich verpflichtet den Kaufmann unter nur sprachlicher Änderung des § 38 Abs. 2 a.F. zur Zurückbehaltung von Briefkopien oder vergleichbaren Wiedergaben. Der in der Voraufgabe getroffenen Feststellung, dass der Regelungskern ausschließlich in § 238 Abs. 1 S. 1 liege und § 238 Abs. 1 S. 2 und 3 sowie Abs. 2 nur klarstellenden Charakter hätten,³ kann nur eingeschränkt zugestimmt werden. Zwar ist richtig, dass die in § 238 Abs. 1 S. 2 und 3 sowie Abs. 2 normierten Pflichten letztlich auch Teil der nach § 238 Abs. 1 zwingend zu beachtenden **Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung** (GoB) sind. Der Begriff der GoB in § 238 Abs. 1 S. 1 ist aber ein unbestimmter Rechtsbegriff, der erst durch weitere Vorschriften – und dazu zählen auch § 238 Abs. 1 S. 2 und 3 sowie Abs. 2 – konkretisiert wird (zu Rechtsnatur und Herleitung der GoB ausf. Rn 35 ff).

2. Regelungszweck; Rechtsnatur der Buchführungspflicht

Meinungsstand. Über den Zweck der handelsrechtlichen Buchführungspflicht besteht im Großen und Ganzen Einigkeit; einzelne Aspekte werden jedoch unterschiedlich beurteilt. Nach ganz hM liegt der zentrale, die gesetzliche Pflicht zur Buchführung (und Bilanzierung) rechtfertigende Gesichtspunkt im **Schutz der Gläubiger**, der durch den kontinuierlichen Überblick des Kaufmanns über seine wirtschaftliche Lage verwirklicht werden soll. Schlagwortartig wird vom Gläubigerschutz durch Selbstkontrolle des Kaufmanns gesprochen.⁴ Bezweckt ist ferner die **Dokumentation der Geschäftsvorfälle**.⁵ Sie ist nicht nur Instrument des Gläubigerschutzes, sondern hat wegen der in §§ 258 ff normierten Vorlagepflichten im Prozess auch selbständige Bedeutung. Vereinzelt wird die Dokumentation auch als primärer Zweck der Buchführungspflicht angesehen.⁶ Unübersichtlich ist der Meinungsstand in drei Bereichen: Erstens kann der Zweck der Buch-

¹ Gesetz zur Durchführung der Vierten, Siebenten und Achten Richtlinie des Rats der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts (Bilanzrichtlinien-Gesetz – BiRiLiG) vom 19.12.1985 (BGBl. I 1985, S. 2355); umfassende Dokumentation in *Biener Bilanzrichtlinien-Gesetz* (1986).

² Vgl. Begr. RegE, BT-Drucks. 10/317, S. 72; zur mit dem BiRiLiG erfolgten sprachlichen Anpassung des § 145 Abs. 1 S. 1 AO s. HdR-EA/Pfitzer/Oser Rdn 1.

³ Staub/Hüffer⁴ Rdn 1; ebenso – jedenfalls für § 238 Abs. 2 – Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn/Wiedmann Rn 4; MünchKommBilR/Graf Rdn 1.

⁴ BGH bei Holtz MDR 1981, 454; BGHZ 125, 366 (377 f); Begr. RegE 1. WiKG, BT-Drucks. 7/3441, S. 38; BoHdR-Streim Rdn 18; HdJ – Schulze/Osterloh Abt. I/1 Rdn 34; Köln-Komm-RLR/Drüen Rdn 7; Moxter Bilanzlehre, Bd. II S. 5 f; Staub/Hüffer⁴ Rdn 2; Tipke/Kruse/Drüen AO § 145 Rdn 13, 15 f.

⁵ Baetge/Kirsch/Thiele/Quick/Wolz BilR Rdn 2; HdJ – Schulze/Osterloh Abt. I/1 Rdn 34; Kruse GoB S. 199f; Leffson GoB S. 38 ff, 157 ff; Moxter Bilanzlehre, Bd. II S. 8 f; Münch-KommHGB/Ballwieser² Rdn 1; Tipke/Kruse/Drüen AO § 145 Rdn 13.

⁶ Kruse GoB S. 199 f.

führung nicht unabhängig vom Zweck der Bilanz gesehen werden. Die verschiedenen, in ihren Haupttrichtungen üblicherweise als statisch oder als dynamisch gekennzeichneten Bilanzauffassungen können sich deshalb schon bei der Beurteilung der Buchführungspflichten auswirken. In der rechtlichen Beurteilung dominiert nach wie vor die statische, im Kern auf die Ermittlung des Vermögensstandes abzielende Bilanzauffassung (vgl. § 242 Rdn 8 f). Zweitens stellt sich die Frage nach einem generellen Rechenschaftszweck der Buchführung; er wird im betriebswirtschaftlichen Schrifttum bejaht,⁷ im juristischen dagegen verneint.⁸ Schließlich werden unter den Buchführungszwecken vereinzelt auch die Belange des Fiskus genannt.⁹ **Rechtsnatur.** Nahezu einzig ist man sich heute jedenfalls bei der Einordnung der Buchführungspflicht als **öffentlich-rechtliche**, auf die Wahrung des Allgemeininteresses gerichtete Pflicht.¹⁰

- 3 Stellungnahme.** Mit der hM ist der Zweck der Buchführungspflicht im **Gläubigerschutz durch Selbstkontrolle** des Kaufmanns zu finden.¹¹ Dies zeigt sich insbesondere in der Bedeutung, die den Verstößen gegen die Pflicht zur Buchführung (Aufbewahrung; Bilanzierung) im Rahmen der Insolvenzstraftaten (§§ 283 ff StGB; dazu Rdn 65 f) zukommt. Daneben muss aber auch die **Dokumentation** der Geschäftsvorfälle als eigenständiger Zweck der Buchführungspflicht angesehen werden. Die Dokumentationspflicht bildet die Grundlage der gerichtlichen Befugnis, die Vorlegung der Handelsbücher von Amts wegen – also auch gegen den Willen des Kaufmanns – (§ 258 Abs. 1; vgl. dort Rdn 10 f) anzuordnen. Mit Blick auf die drei genannten Bereiche, in denen der Meinungsstand unübersichtlich ist (Rdn 2), gilt: Erstens muss es für das Handelsrecht bei der statischen Bilanzauffassung verbleiben, weil nur sie dem vom Gesetz bezweckten Gläubigerschutz entspricht. Zweitens: Ein genereller Rechenschaftszweck der Buchführung ist dem geltenden Recht fremd. Richtig ist zwar, dass das Gesetz ein Informationsinteresse der Öffentlichkeit anerkennt, dies aber nur hinsichtlich bestimmter Unterlagen und nur bei publizitätspflichtigen Gesellschaften (§§ 325 ff und § 1 ff PublG). Nicht zutr. ist es schließlich drittens, die Belange des Fiskus unter den Zwecken der handelsrechtlichen Buchführungspflicht aufzuführen. Vielmehr macht sich das Steuerrecht, soweit es nicht eine eigenständige Buchführungspflicht begründet (§ 141 AO), die handelsrechtliche Buchführungspflicht für seine Zwecke nur zunutze (§ 140 AO; vgl. Rdn 69 ff).¹² Hinsichtlich der **Rechtsnatur** der Buchführungspflicht als **öffentlich-rechtlich** ist der ganz hM zu folgen. In der Sache bedeutet dies einerseits, dass es sich um eine Pflicht gegenüber der Allgemeinheit handelt, die von Pflichten gegenüber Einzelpersonen (dazu Rdn 4, 68) sowie von Pflichten in der Innensphäre von Gesellschaften (namentlich bei der Feststellung des Jahresabschlusses, vgl. § 242 Rdn 20) zu unterscheiden ist. Andererseits begründen die Buchführungspflichten grundrechtsrelevante Lasten, die einen Eingriff in Grundrechte darstellen können und dann einer Rechtfertigung bedürfen.¹³

⁷ *Leffson* GoB S. 56 ff.

⁸ *Tipke/Kruse/Drüen* AO § 145 Rdn 16.

⁹ *Staub/Briiggemann*³ vor § 38 Rdn 4; dagegen bereits *Staub/Hüffer*⁴ Rdn 3. Vgl. ferner *BoHdR-Kirsch* § 242 Rdn 6 für die Aufstellung der Bilanz.

¹⁰ *Beck BilKomm-Winkeljohann/Klein* Rdn 56; *BoHdR-Streim* Rdn 16; *Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn/Wiedmann* Rn 1; *Icking* Rechtsnatur S. 166 ff (Ergebnis: S. 443 f); *W. Müller* FS Moxter (1994) S. 75, 79ff; s. auch *Hennrichs* ZHR 170 (2006), 498 (512); *Hennrichs/Schubert* ZIP 2007, 563 (566);

Kirchhof ZGR 2000, 681 (681); *Pöschke* Eigenkapital mittelständischer Gesellschaften nach IAS/IFRS (2009) S. 197; *aA Köln-Komm-RLR/Claussen* Einl. Rdn 67 ff; *MünchKommAktG/Luttermann*² Einf BilanzR Rdn 48 ff.

¹¹ Klar *Tipke/Kruse/Drüen* AO § 145 Rdn 16.

¹² Zutr. *Münch-KommHGB/Ballwieser*³ Rdn 1.

¹³ Vgl. dazu *Hennrichs/Schubert* ZIP 2007, 563 (566); *Pöschke* Eigenkapital mittelständischer Gesellschaften nach IAS/IFRS (2009) S. 197 ff.

An der Erfüllung der Buchführungspflicht haben vielfach auch **Einzelpersonen** ein **individuelles Interesse**, namentlich diejenigen, denen ein Recht auf Einsichtnahme und Kontrolle zusteht (vgl. etwa §§ 118, 166, § 51a GmbHG). Der Schutz dieser Individualinteressen ist jedoch nicht Zweck des § 238, sondern der jeweiligen Einzelnormen über Einsichtnahme und Kontrolle. Die in den §§ 238 ff enthaltenen Buchführungsvorschriften sind nach heute ganz hM **keine Schutzgesetze** i.S.d. § 823 Abs. 2 BGB.¹⁴ Das folgt zwar nicht allein aus ihrem überindividuellen Regelungszweck (Rdn 2 f), es fehlen aber Anhaltspunkte dafür, dass das Gesetz die Schaffung eines individuellen Schadensersatzanspruchs erstrebt. Ein solches Ergebnis würde sich auch nicht in das haftungsrechtliche Gesamtsystem einfügen, da der Gesetzgeber sich im Grundsatz gegen eine allgemeine deliktische Haftung für primäre Vermögensschäden entschieden hat.¹⁵

3. Zwingender Charakter; fehlende Durchsetzbarkeit der Buchführungspflicht. Die §§ 238 ff enthalten **zwingendes Recht**.¹⁶ Mithin genügt nur eine Buchführung, die mit den §§ 238 ff in Einklang steht, den gesetzlichen Anforderungen. Abweichende Vereinbarungen, z.B. mit Gläubigern des Buchführungspflichtigen oder in Gesellschaftsverträgen, können den Inhalt der öffentlich-rechtlichen Buchführungspflicht nicht verändern (u.U. aber ergänzen). Allerdings kann die Einhaltung der Buchführungspflicht, soweit es nur um die Buchführung selbst geht (hinsichtlich der von publizitätspflichtigen Unternehmen offen zu legenden Unterlagen vgl. § 335 HGB, § 21 PublG), nicht erzwungen werden. Es gibt **kein Zwangsgeldverfahren** in dem das Registergericht (oder eine andere behördliche Stelle) die unmittelbare Einhaltung der Buchführungsvorschriften oder der GoB durchsetzen könnte.¹⁷ Das Gesetz vertraut auf das Eigeninteresse der Buchführungspflichtigen und auf den Druck, der von einer möglichen Strafbarkeit nach den §§ 283 ff StGB, von den Nachteilen eines versagten oder mit Einschränkungen versehenen Bestätigungsvermerks sowie von den möglichen steuerrechtlichen Folgen, insbesondere dem Risiko einer Steuerschätzung (Rdn 71) ausgeht. Einzelheiten zu den Rechtsfolgen bei Verletzung der Buchführungspflicht in Rdn 64 ff.

4. Ursprünge. Die Buchführung der Kaufleute ist bereits im 16. und 17. Jahrhundert zum Gegenstand von Stadtrechten geworden.¹⁸ In Frankreich enthielt die Ordonnance pour le commerce von 1673 umfassende Bestimmungen,¹⁹ die in den Art. 28 ff ADHGB von 1861 nachwirkten. Die Vorschriften des ADHG dienten wiederum als Vorbild für die §§ 38 ff a.F. Leitendes Motiv der frühen Rechtsetzung war es, die **Beweiskraft der**

¹⁴ Überzeugend *Canaris HandelsR*²³ § 12 Rdn 12 sowie HdJ – *Schulze/Osterloh* Abt. I/1 Rdn 40 ff; RGZ 73, 30, 32 (zu § 240 KO a.F.); ferner BGH DB 1964, 1585; BGHZ 125, 366 (377); 165, 85 (92); Baetge/Kirsch/Thiele/*Quick/Wolz* BilR Rdn 61; Baumbach/Hopt/*Merkt* Rdn 19; Beck BilKomm-*Winkel-johann/Klein* Rdn 56; MünchKommAktG/*Graf*² Rdn 65 f; Palandt/*Sprau*⁷¹ § 823 BGB Rdn 65; eine aA wurde teilweise im älteren Schrifttum vertreten, vgl. die Nachw. bei Staub/*Hüffer*⁴ Rdn 4.

¹⁵ Vgl. BGH NJW 2008, 1734 (1736).

¹⁶ Vgl. z.B. *Icking* Rechtsnatur S. 446 ff; W. Müller FS Moxter (1994) S. 75, 85.

¹⁷ Missverständlich insoweit Baumbach/Hopt/*Merkt* Rdn 20.

¹⁸ Zur Geschichte der Buchführung und der Buchführungspflicht vgl. *Wieland HandelsR* Bd. I S. 300 ff mwN in Fn. 7; ferner *Icking* Rechtsnatur S. 58 ff; *Leyerer ZfH* 1922, 141 ff; MünchKommAktG/*Luttermann*² Einf BilanzR Rdn 56 ff, und (für die Rechnungslegung der AG) 67 ff; *Schmidt-Busemann* Entstehung und Bedeutung der Vorschriften über Handelsbücher, 1977.

¹⁹ Vgl. dazu MünchKommAktG/*Luttermann*² Einf BilanzR Rdn 58.

Handelsbücher als Voraussetzung der an sie anknüpfenden besonderen Beweisregeln sicherzustellen;²⁰ dieser enge Bezug zum Verfahrensrecht spiegelte sich noch in den zahlreichen prozessrechtlichen Bestimmungen der Art. 28 ff ADHGB wider. Wie schon in Art. 28 ADHGB verzichtete der Gesetzgeber auch bei der Revision des Handelsrechts 1897 darauf, detaillierte Vorgaben über Art und Zahl der Handelsbücher und ihre Führung zu machen. Er nahm stattdessen den in Art. 28 ADHGB noch nicht enthaltenen Hinweis auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (vgl. Rdn 35 ff) in das Gesetz auf.²¹

II. Voraussetzungen und zeitliche Grenzen der handelsrechtlichen Buchführungspflicht

1. Kaufmannseigenschaft

- 7 a) **Einzelkaufleute.** Nach § 238 Abs. 1 S. 1 trifft die handelsrechtliche Buchführungspflicht jeden Kaufmann (eine **Ausnahme** für bestimmte Einzelkaufleute enthält seit dem BilMoG²² § 241a, s. dort). Wer Kaufmann ist, bestimmt sich nach §§ 1 ff. Die Neufassung namentlich der §§ 1 und 2 sowie die Aufhebung des § 4 im Zuge der Handelsrechtsreform 1998²³ wirken sich daher auch auf den Anwendungsbereich der §§ 238 ff aus – und zwar tendenziell eher im Sinne einer Erweiterung des Kreises der Buchführungspflichtigen. Das folgt aus § 1 Abs. 2, der jeden einer kaufmännischen Betriebsorganisation bedürftigen Gewerbebetrieb ohne Rücksicht auf Art oder Gegenstand als Handelsgewerbe definiert und eine Regelvermutung dahin gehend enthält, dass eine **kaufmännische Betriebsorganisation** erforderlich ist. Wie bei den früheren Kaufleuten kraft Grundhandelsgewerbes hängt die Buchführungspflicht auch nicht von der Eintragung des Kaufmanns in das Handelsregister ab; die Eintragung hat insoweit nur deklaratorische Bedeutung. Anders liegt es in den Fällen des § 2, also bei **Kleingewerbetreibenden** (genauer: bei Entbehrlichkeit kaufmännischer Betriebsorganisation), die von ihrer Eintragungsoption Gebrauch machen. Ihre Buchführungspflicht entsteht erst, sobald sie ihre Kaufmannseigenschaft durch Registereintragung erworben haben; die Eintragung wirkt also konstitutiv. Folgerichtig wurde der frühere § 262 im Zuge der Handelsrechtsreform 1998 aufgehoben. Nach § 262 a.F. war bei den vormaligen Sollkaufleuten der Zeitpunkt, in dem die Pflicht zur Anmeldung entstand, auch für den Beginn der Buchführungspflicht entscheidend (so auch schon § 47b a.F.). Die Erweiterung der Handelsgewerbe durch § 1 und der Übergang zur bloßen Eintragungsoption in § 2 haben die Vorschrift obsolet werden lassen. Auch die früheren Minderkaufleute (§ 4 a.F.) wurden durch die Handelsrechtsreform 1998 als besondere rechtliche Kategorie beseitigt. Nach der neuen Konzeption können sie nur buchführungspflichtig werden, wenn sie von der Option des § 2 Gebrauch machen. Allerdings ist es nicht ausgeschlossen, dass die Vermutung des § 1 Abs. 2 nicht widerlegt werden kann und die Buchführungspflicht deshalb schon nach § 1 eintritt. **Land- und Forstwirte**²⁴ sind in keinem Fall Kaufleute kraft Gewerbebetriebs (§ 3

²⁰ Kruse GoB S. 199 f.

²¹ Vgl. Denkschrift 1896 S. 45.

²² Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG) vom 25.5.2009 (BGBl. I 2009, S. 1102).

²³ Gesetz zur Neuregelung des Kaufmanns- und Firmenrechts und zur Änderung anderer

handels- und gesellschaftsrechtlicher Vorschriften (Handelsrechtsreformgesetz – HRefG) vom 22.6.1998 (BGBl. I 1998, S. 1474); Begr RegE: BT-Drucks. 13/8444; vgl. dazu z.B. Ammon DStR 1998, 1476 ff; Henssler ZHR 161 (1997), 13 ff; K. Schmidt NJW 1998, 2161 ff.

²⁴ Zum Begriff Staub/Oetker § 3 Rdn 9 ff.

Abs. 1). Folglich sind sie nur dann buchführungspflichtig, wenn sie von dem auch ihnen zustehenden Recht auf Erwerb der Kaufmannseigenschaft Gebrauch gemacht haben (§ 3 Abs. 2 und 3) und ihre Eintragung im Handelsregister vollzogen ist.²⁵ **Stille Gesellschaft:** Die Buchführung obliegt allein dem Geschäftsinhaber, weil nur er das Handelsgewerbe als Kaufmann betreibt (§ 230). Zur Buchführung in Zweigniederlassungen vgl. Rdn 21, 26 f.

Die **Fälle der zu Unrecht eingetragenen Firma** (§ 5) werden nicht einheitlich beurteilt. **8 Meinungsstand.** Das Meinungsbild ist diffus, da in der Argumentation häufig nicht deutlich genug zwischen dem Institut des Scheinkaufmanns und dem Fall des § 5 und zwischen den beiden Ebenen der Voraussetzungen und der Rechtsfolgen des § 5 unterschieden wird. Grob lässt sich das Meinungsspektrum wie folgt zusammenfassen: Nach wohl hM besteht im Anwendungsbereich des § 5 keine Buchführungspflicht.²⁶ Begründet wird dies einerseits damit, dass der fälschlich Eingetragene nur Schein- oder Fiktivkaufmann sei, andererseits auch mit dem öffentlich-rechtlichen Charakter der Buchführungspflichten und deren strafrechtlicher Relevanz. Eine Gegenansicht knüpft dagegen an die Tatsache der Eintragung an und hält den Eingetragenen jedenfalls dann für buchführungspflichtig, wenn er kein Kleingewerbe (früher: kein minderkaufmännisches Gewerbe nach § 4 a.F.) betreibt.²⁷ Nach einer dritten Meinung ist die Buchführungspflicht des Eingetragenen in jedem Fall begründet, also auch dann, wenn sein Gewerbe keiner kaufmännischen Betriebsorganisation bedarf.²⁸ **Stellungnahme.** Bei der Argumentation sind zwei Ebenen zu unterscheiden: Zunächst geht es um die Frage, ob die Voraussetzungen des § 5 erfüllt sind.²⁹ Hier ist insbesondere auch der **Anwendungsbereich des § 5** vom Rechtsinstitut des Scheinkaufmanns abzugrenzen.³⁰ Verneint man auf dieser Ebene die Anwendbarkeit des § 5, stellt sich die Frage nach der Buchführungspflicht nicht. Sind demgegenüber die Voraussetzungen des § 5 erfüllt, sind die Rechtsfolgen zu untersuchen; hier ist es zutr., eine **Buchführungspflicht nach § 238 zu bejahen**. Denn nach überzeugender Auffassung ist unmittelbare Rechtsfolge des § 5 zunächst nur, dass der Eingetragene ein Handelsgewerbe betreibt; daraus folgt dann mittelbar die Kaufmannseigenschaft nach § 1 Abs. 1.³¹ Das heißt der Eingetragene ist Kaufmann. Er unterliegt den Normen des Handelsrechts. Auch wenn man dem nicht folgt und von einer Fiktionswirkung hinsichtlich der Kaufmannseigenschaft ausgeht, sprechen der Schutzzweck des § 5 auf der einen und der Zweck der Buchführungspflicht auf der anderen Seite dafür, den zu Unrecht eingetragenen Kaufmann als buchführungspflichtig anzusehen.³² Dass die Verletzung der Buchführungspflicht unter den weiteren Voraussetzungen der §§ 283 ff StGB eine strafbare

²⁵ BGH LM § 240 KO Nr. 8.

²⁶ ADS Rdn 4; Baumbach/Hopt/Merkt Rdn 7; Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn/Wiedmann Rn 6; Staub/Brüggemann³ § 38 Rdn 5; entschieden in diesem Sinne *Canaris HandelsR*²³ § 12 Rdn 8 ff; Schlegelberger/*Hildebrandt/Steckhan* § 38 Rdn 5; s. ferner OLG Celle NJW 1968, 2119 (2120) (im Strafverfahren).

²⁷ Beck BilKomm-*Winkeljohann/Klein* Rdn 21 f.

²⁸ *K. Schmidt* JuS 1977, 209, 212; *K. Schmidt* Handelsrecht § 10 III 3 b; Staub/Hüffer⁴ Rdn 8; ferner *Hüttemann/Meinert* BB 2007, 1436 (1440); *Heidel/Schall/Reich/Szczesny/Voß* HGB Rdn 7.

²⁹ Dazu ausf. Staub/*Oetker* § 5 Rdn 5 ff.

³⁰ Dazu ausf. Staub/*Oetker* § 5 Rdn 24 ff. Der Scheinkaufmann ist nicht nach § 238 buchführungspflichtig (Beck BilKomm-*Winkeljohann/Klein* Rdn 34; *Heidel/Schall/Reich/Szczesny/Voß* HGB Rdn 8).

³¹ Zutr. Staub/*Oetker* § 5 Rdn 3; Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn/*Kindler* § 5 Rdn 2; im Ergebnis offen MünchKommHGB/*K. Schmidt*³ § 5 Rdn 7 ff mN zur Gegenauffassung (Fiktionswirkung hinsichtlich der Kaufmannseigenschaft).

³² Ausf. *Hüttemann/Meinert* BB 2007, 1436 (1438 ff).

Handlung darstellt, steht diesem Ergebnis dogmatisch nicht entgegen. Auch die praktischen Folgen sind handhabbar: Die Eintragung beruht in aller Regel auf einer Anmeldung des Eingetragenen und in dem (eher theoretischen) Fall einer von ihm nicht veranlassten Eintragung kommt die strafrechtliche Irrtumslehre zur Anwendung.

- 9 b) Handelsgesellschaften.** Die Buchführungspflicht der OHG und der KG folgt ohne Weiteres aus § 6 Abs. 1 i.V.m. § 238 Abs. 1 S. 1. Entsprechendes gilt für die AG gem. § 3 Abs. 1 AktG i.V.m. § 6 Abs. 1 (für die KGaA über § 278 Abs. 3 AktG), für die SE³³ mit Sitz im Inland gem. Art. 61 SE-VO, § 3 Abs. 1 AktG i.V.m. § 6 Abs. 1 und für die GmbH gem. § 13 Abs. 3 GmbHG i.V.m. § 6 Abs. 1. Diese Gesellschaften sind auch dann buchführungspflichtig, wenn sie kein Gewerbe ausüben oder wenn das ausgeübte Gewerbe keiner kaufmännischen Betriebsorganisation bedarf. AG, KGaA und GmbH unterliegen ferner auch dann der Buchführungspflicht, wenn nur ihr Satzungssitz in Deutschland, ihr **Verwaltungssitz** aber **im Ausland** liegt (zur Zulässigkeit s. § 5 AktG, § 4a GmbHG);³⁴ denn diese Gesellschaften unterliegen deutschem Gesellschaftsrecht, und das Recht der Rechnungslegung ist Teil des Gesellschaftsstatuts (dazu Rdn 26). Für die **Genossenschaften** ergibt sich die Buchführungspflicht aus § 17 Abs. 2 GenG i.V.m. § 6 Abs. 2 i.V.m. § 238 Abs. 1 S. 1. Keine Pflicht zur Buchführung nach §§ 238 ff besteht nach zutreffender Auffassung für sog. **Scheinauslandsgesellschaften**;³⁵ hierunter sind ausländische Gesellschaften zu verstehen, die ihren Verwaltungssitz in Deutschland haben, sofern ihr (ausländisches) Gesellschaftsstatut keinen Verwaltungssitz im Heimatland verlangt und die deutsche Rechtsordnung sie als ausländische Gesellschaften anerkennt. Zur Person des jeweils Buchführungsverantwortlichen vgl. Rdn 22 ff, wegen der **Vorgesellschaften** vgl. Rdn 17.
- 10 c) EWIV; Partnerschaftsgesellschaft; GbR.** Die EWIV gilt nach § 1, 2. Halbsatz EWIV-Ausführungsgesetz als Handelsgesellschaft i.S.d. HGB. Deshalb finden §§ 238 ff gem. § 6 Abs. 1 Anwendung, und zwar ohne Rücksicht darauf, ob die von der Gesellschaft oder ihren Mitgliedern ausgeübte Tätigkeit im Einzelfall kaufmännischen oder auch nur gewerblichen Charakter hat.³⁶ Für die **Partnerschaftsgesellschaft** bestimmt § 1 Abs. 1 S. 2 PartGG demgegenüber, dass sie kein Handelsgewerbe ausübt. Folgerichtig wird sie durch § 1 Abs. 4 PartGG den §§ 705 ff BGB unterstellt. Damit scheidet die Anwendung der §§ 238 ff aus.³⁷ Anderes kann gelten, wenn die Berufsträger i.S.d. § 1 Abs. 2 PartGG im Einzelfall ein Gewerbe betreiben, dieses unter § 1 Abs. 2 HGB fällt

³³ KölnKomm-RLR/Drüen Rdn 4; MünchKommAktG/Fischer Art. 61 SE-VO Rdn 16.

³⁴ Ebenso zur Konzernrechnungslegungspflicht etwa Roß BB 2012, 1783 (1785); dazu aA Staub/Kindler § 290 Rdn 17.

³⁵ Die Argumente gegen die Buchführungspflicht entsprechen den unter Rdn 26 für Zweigniederlassungen dargestellten; ausf. Hennrichs FS Horn, S. 387; ferner Heinz/Hartung Die englische Limited³ (2011) Abs. 14 Rdn 2; Just Die englische Limited in der Praxis³ (2008) Rdn 258; Lutter/Hommelhoff/Bayer¹⁸ GmbHG Anh II zu § 4a Rdn 46; MünchKommAktG/Altmeyen² Europ. AktR 4. Kapitel Rdn 144; jedenfalls

für Scheinauslandsgesellschaften mit Sitz in der EU auch MünchKommBilR/Graf Rdn 13; aA Degenhardt Die Limited in Deutschland⁷ (2011) S. 69; Ebert/Levedag GmbHG 2003, 1337 (1339 f); Hey DK 2004, 577 (585); MünchKommBGB/Kindler Int Handels- und GesR Rdn 277.

³⁶ MünchKommHGB/Ballwieser³ Rdn 8; vgl. auch Begr. RegE, BT-Drucks. 11/352, S. 7 li. Sp.

³⁷ ADS Rdn 19; Beck BilKomm-Winkel-johann/Klein Rdn 24; Knoll/Schüppen DStR 1995, 608 (613); Seibert DB 1994, 2381 (2382).

und die Eintragung in das Partnerschaftsregister unterblieben ist. Soweit unter diesen Voraussetzungen eine OHG vorliegt,³⁸ greift § 6 Abs. 1 ein und es besteht auch eine Buchführungspflicht nach § 238 Abs. 1 S. 1. Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) ist nicht nach § 238 Abs. 1 buchführungspflichtig, da sie kein Handelsgewerbe betreiben kann. Entwickelt sich das von ihr betriebene Gewerbe zu einem Handelsgewerbe, wird die Gesellschaft kraft Gesetzes zur OHG (dann gelten die unter Rdn 9 dargestellten Grundsätze).³⁹

d) Juristische Personen als Einzelkaufleute; Versicherungsvereine. Juristische Personen, die nicht wie AG oder GmbH Formkaufleute sind (z.B. eingetragene Vereine; Stiftungen; juristische Personen des öffentlichen Rechts), unterliegen den für Einzelkaufleute geltenden Bestimmungen, wenn sie ein Gewerbe betreiben, das unter die §§ 1 ff fällt.⁴⁰ Unter der genannten Voraussetzung sind sie nach § 238 Abs. 1 S. 1 buchführungspflichtig. Das gilt auch für **Eigenbetriebe der öffentlichen Hand**, die nicht in der Rechtsform einer Handelsgesellschaft organisiert sind.⁴¹ Gewerbliche Unternehmen der öffentlichen Hand sind nach Aufhebung des § 36 a.F. auch nicht mehr von der Registerpflicht befreit.⁴² § 263 begründet allerdings nach wie vor den Vorrang landesrechtlicher Vorschriften (Eigenbetriebsgesetze und -verordnungen), die eine von §§ 238 ff abweichende Regelung enthalten (dazu näher § 263 Rdn 7 ff). **Versicherungsvereine** auf Gegenseitigkeit sind keine Formkaufleute; die Frage nach der Kaufmannseigenschaft gem. § 1 Abs. 2 ist für die Buchführungspflicht jedoch praktisch bedeutungslos, weil sich die Pflicht dazu bereits aus § 16 VAG ergibt.⁴³

2. Zeitliche Grenzen

a) Grundsätze

aa) Beginn der Buchführungspflicht. § 238 normiert keine besonderen zeitlichen Grenzen der Buchführungspflicht. Sie ergeben sich deshalb aus der Dauer der Kaufmannseigenschaft. Daraus folgt für den Beginn der Buchführungspflicht: **Einzelkaufleute** i.S.d. § 1 sind vom Beginn ihrer Tätigkeit an buchführungspflichtig; das gilt bereits für Vorbereitungsgeschäfte (soweit diese grundsätzlich buchungspflichtige Vorgänge auslösen), wenn die geplante Tätigkeit insgesamt als Handelsgewerbe zu qualifizieren ist.⁴⁴ In den Fällen des § 2 beginnt die Buchführungspflicht dagegen, wenn die Eintragung in das Handelsregister erfolgt ist. Auch für Land- und Forstwirte (§ 3) verbleibt es beim Zeitpunkt der Eintragung.⁴⁵

³⁸ S. dazu MünchKommBGB/Ulmer § 1 PartGG Rdn 16 ff.

³⁹ Heidel/Schall/Reich/Szczesny/Voß HGB Rdn 11.

⁴⁰ Vgl. § 33 und die Erl. dazu bei Staub/Burgard § 33.

⁴¹ MünchKommHGB/Ballwieser³ Rdn 9.

⁴² Dazu Staub/Burgard § 33 Rdn 39.

⁴³ MünchKommHGB/Ballwieser³ Rdn 8.

⁴⁴ OLG Dresden SächsArch. (8) 170; OLGR Schleswig 2005, 170 f; Hdr-EA/Pfitzer/Oser Rdn 8; Heidel/Schall/Reich/Szczesny/Voß HGB Rdn 21; KölnKomm-RLR/Drüen

Rdn 8; Tipke/Kruse/Drüen AO § 140

Rdn 19; nach Baumbach/Hopt/Merkt Rdn 16 beginnt die Buchführungspflicht mit dem ersten Geschäftsvorfall nach Aufnahme des Handelsgewerbes; im Ergebnis dürfte dies indes keinen Unterschied machen, da der Gewerbebetrieb nach zutr. Auffassung bereits mit der ersten planmäßigen Vorbereitungshandlung entsteht, s. zur steuerrechtlichen Dogmatik Blümich/Stubrmann EStG § 15 Rdn 208 mwN.

⁴⁵ MünchKommHGB/Ballwieser³ Rdn 14.

- 13** Nach denselben Grundsätzen ist der Beginn der Buchführungspflicht bei den **Personenhandelsgesellschaften** zu beurteilen. Die Gesellschaft muss Bücher führen, sobald sie ein Handelsgewerbe betreibt.⁴⁶ Das entspricht im Ergebnis der in § 123 Abs. 2 getroffenen Regelung, ohne dass diese auf das Außenverhältnis zugeschnittene Vorschrift hier anwendbar wäre. In den Fällen des § 1 kommt es allein auf die Aufnahme eines Gewerbes an, das eine kaufmännische Betriebsorganisation erfordert. Nur bei Gesellschaften mit Eintragungsoption (§ 2) oder mit land- oder forstwirtschaftlichem Unternehmensgegenstand (§ 3) ist die Eintragung in das Handelsregister maßgeblich, weil vorher kein Handelsgewerbe vorliegt. **AG, SE und GmbH:** Die durch Registereintragung als solche entstandene juristische Person ist buchführungspflichtig; das gilt auch für die UG (haftungsbeschränkt) nach § 5a GmbHG.⁴⁷ Zur Buchführungspflicht der Vorgesellschaften vgl. Rdn 17. **VVaG:** Für die Buchführungspflicht nach § 16 VAG ist wegen § 15 VAG der Zeitpunkt maßgeblich, zu dem die Geschäftserlaubnis erteilt wird.⁴⁸
- 14** **bb) Ende der Buchführungspflicht.** Die Buchführungspflicht der **Einzelkaufleute** endet mit dem Verlust der Kaufmannseigenschaft. Wann diese verloren geht, hängt davon ab, ob die gewerbliche Tätigkeit ganz eingestellt wird oder auf ein Kleingewerbe absinkt, das keine kaufmännische Betriebsorganisation mehr erfordert. Bei **dauernder Einstellung des Gewerbebetriebs**⁴⁹ enden Kaufmannseigenschaft und Buchführungspflicht im Zeitpunkt der Einstellung.⁵⁰ Das gilt auch bei fortdauernder Eintragung im Handelsregister, weil das Fehlen eines Gewerbebetriebs nach zutr. Auffassung durch § 5 nicht überbrückt wird.⁵¹ Bei **Absinken der gewerblichen Tätigkeit auf ein Kleingewerbe** muss die Buchführungspflicht nach hM ebenfalls enden,⁵² weil die in § 5 getroffene Regelung keine Bedeutung für die Buchführungspflicht haben soll (vgl. Rdn 8). Zu überzeugen vermag dies aus den in Rdn 8 angeführten Gründen nicht. Richtig scheint vielmehr, dass Kaufmannseigenschaft und Buchführungspflicht bestehen bleiben, bis die Firma im Handelsregister gelöscht wird.⁵³ Entsprechendes gilt in den Fällen des § 2, also bei ausgeübter Eintragungsoption.⁵⁴ Danach sind Handelsgewerbe, Kaufmannseigenschaft und Buchführungspflicht gegeben, sobald und solange die Firma eingetragen ist. Der Unternehmer kann seine Kaufmannseigenschaft und damit die Buchführungspflicht zwar beenden, indem er seine Firma löschen lässt (§ 2 S. 3). Bis zur Löschung muss er sich jedoch an dem durch die Eintragung begründeten Rechtsstatus festhalten lassen. Die Eröffnung des **Insolvenzverfahrens** beendet die Buchführungspflicht nicht.⁵⁵ Die Buchführung obliegt aber während der Dauer des Verfahrens nicht dem Schuldner, sondern dem Insolvenzverwalter (§ 155 Abs. 1 InsO; vgl. noch Rdn 30).⁵⁶

⁴⁶ OLG Schleswig OLGR 2005, 170 f.

⁴⁷ Tipke/Kruse/Drüen AO § 140 Rdn 23; zur UG *Kußmaul/Ruiner* StuB 2009, 599.

⁴⁸ Tipke/Kruse/Drüen AO § 140 Rdn 23.

⁴⁹ Zum Begriff Blümich/Stuhrmann EStG § 15 Rdn 209.

⁵⁰ BFH BStBl. 1978, 430; HdR-EA/Pfitzer/Oser Rdn 10.

⁵¹ Staub/Oetker § 5 Rdn 8 f mwN; s. ferner MünchKommBilR/Graf Rdn 27.

⁵² So folgerichtig OLG Celle NJW 1968, 2119 (2120); Koller/Roth/Morck Rdn 4; Schlegelberger/Hildebrandt/Steckhan § 38 Rdn 5.

⁵³ Ebenso Heidel/Schall/Reich/Szczesny/Voß HGB Rdn 22; wohl auch HdR-EA/Pfitzer/Oser Rdn 10.

⁵⁴ Koller/Roth/Morck Rdn 3.

⁵⁵ BFH BStBl. II 1972, 784; BFH BStBl. II 1979, 89; HdR-EA/Pfitzer/Oser Rdn 10; Schlegelberger/Hildebrandt/Steckhan § 38 Rdn 4; Tipke/Kruse/Drüen AO § 140 Rdn 24; aA Fichtelmann FR 1972, 538.

⁵⁶ MünchKommBilR/Graf Rdn 26; Tipke/Kruse/Drüen AO § 140 Rdn 24.

Für **OHG und KG** gilt: Ist eine kaufmännische Betriebsorganisation dauerhaft nicht mehr erforderlich, gelten die in Rdn 14 entwickelten Grundsätze. OHG und KG bleiben als solche auch dann bestehen, wenn sie nur noch ein Kleingewerbe betreiben, solange ihre Firma im Handelsregister nicht gelöscht wird. Erst bei Löschung erfolgt die Umwandlung in eine nicht buchführungspflichtige Gesellschaft bürgerlichen Rechts (§ 2). Im Übrigen endet die Buchführungspflicht wie bei Einzelkaufleuten mit der dauernden Einstellung des Gewerbebetriebs. **Nicht genügend ist bloße Auflösung.**⁵⁷ Vielmehr gehört die Liquidation als Rechtsfolge der Auflösung noch zum Betrieb des Handelsgewerbes; die Buchführung obliegt während der Liquidation den Liquidatoren.⁵⁸ Die dauernde Einstellung des Gewerbebetriebs fällt also erst mit dem Liquidationsende (Vollbeendigung der Gesellschaft) zusammen.

Bei **AG und GmbH** endet die Buchführungspflicht mit dem **Erlöschen der juristischen Person** (zu den während der Liquidation geltenden Sonderregeln s. § 242 Rdn 52). Die Bücher und Schriften der Gesellschaft sind aber nach dem Erlöschen für zehn Jahre aufzubewahren (§ 273 Abs. 2 AktG, § 74 Abs. 2 S. 1 GmbHG). Wann eine juristische Person erlischt, ist nach wie vor umstritten. Das Meinungsbild lässt sich grob in drei Strömungen gliedern:⁵⁹ Einer Ansicht nach hat die Löschung im Register konstitutive Wirkung; sie ist also einerseits notwendige Voraussetzung des Erlöschens der Gesellschaft und führt diese andererseits auch dann herbei, wenn die Gesellschaft noch Restvermögen hat.⁶⁰ Nach der Gegenansicht hat die Löschung im Register rein deklaratorische Wirkung, die juristische Person erlischt unabhängig von der Registereintragung mit Eintritt der Vermögenslosigkeit.⁶¹ Nach der heute überwiegend vertretenen Auffassung bewirken nur Löschung und Vermögenslosigkeit als Doppeltatbestand das Erlöschen der juristischen Person.⁶² Die Systematik des Gründungsrechts der Kapitalgesellschaften und das Gebot der Rechtssicherheit sprechen entgegen der hM für die erstgenannte Auffassung, nach der eine juristische Person erst und nur mit Eintragung der Löschung im Handelsregister erlischt.⁶³ Die juristische Person, die erst mit der Registereintragung entsteht (vgl. § 41 AktG, § 11 GmbHG) kann nicht ohne Löschung im Register (als *actus contrarius*) aus dem Rechtsleben verschwinden. Andererseits widerspricht es dem gesetzlichen Leitbild der Rechtsfähigkeit kraft Eintragung, dass eine gelöschte (also nicht mehr eingetragene) Kapitalgesellschaft als solche weiter existiert, solange sie Restvermögen hat.

b) Insbesondere: Vorgesellschaften. Im Fall der Errichtung der AG oder GmbH durch mehrere Personen entsteht die Vor-AG oder Vor-GmbH, sobald die Satzung festgestellt worden ist; bei der AG muss auch die Übernahme sämtlicher Aktien durch die Gründer

⁵⁷ Allg. M., vgl. z.B. Beck BilKomm-Winkel-johann/Klein Rdn 54; Koller/Roth/Morck Rdn 3.

⁵⁸ HdR-EA/Pfitzer/Oser Rdn 10.

⁵⁹ Aktueller Überblick bei Hüffer AktG § 262 Rdn 23 m. zahlr. Nachw.

⁶⁰ Z.B. Hönn ZHR 138 (1974), 50 (69); Hüffer AktG § 262 Rdn 23; Hüffer GS Schultz, 1987, S. 99 (102 ff); MünchKommAktG/Heider § 1 Rdn 27; Tipke/Kruse/Drüen AO § 140 Rdn 26.

⁶¹ Z.B. KG JW 1927, 1383; RGZ 149, 293 (296); 155, 42 (43 ff); BGHZ 53, 264 (267);

94, 105 (108); GroßKommAktG/Wiedemann³ § 273 Anm. 3.

⁶² Z.B. BAG NZA 2003, 1049 (1050); OLG Koblenz ZIP 2007, 2166; OLG Düsseldorf NZG 2004, 916 (918); Baumbach/Hueck/Haas GmbHG²⁰ § 60 Rdn 6 f; GroßKommAktG/Brändel § 1 Rdn 34; Michalski/Nerlich GmbHG § 74 Rdn 31 ff; Roth/Altmeyen GmbHG § 65 Rdn 19, 23; Scholz/K. Schmidt GmbHG § 74 Rdn 13 f.

⁶³ Überzeugend MünchKommAktG/Heider § 1 Rdn 27; s. ferner Hüffer AktG § 262 Rdn 23.

(§ 29 AktG) erfolgt sein.⁶⁴ Vor-AG oder Vor-GmbH sind als solche buchführungspflichtig; auf die Eintragung in das Handelsregister (§ 41 AktG bzw. 11 GmbHG) kommt es nicht an.⁶⁵ Das gilt ohne Weiteres, wenn schon im Gründungsstadium ein Gewerbe betrieben wird, das eine kaufmännische Betriebsorganisation erfordert (§ 1 Abs. 2), ist aber auch dann richtig, wenn eine nichtgewerbliche oder kleingewerbliche Tätigkeit ausgeübt wird.⁶⁶ Zwar ist die Vorgesellschaft nicht Formkaufmann, weil § 3 Abs. 1 AktG, § 13 Abs. 3 GmbHG dafür gerade auf die Eintragung abstellen. Für die Buchführung besteht aber eine zwingende sachliche Notwendigkeit wegen der allgemein anerkannten Gesamtrechtsnachfolge der entstandenen juristischen Person in die Rechte und Verbindlichkeiten ihrer Vorform bei gleichzeitiger Vorbelastungshaftung (auch Unterbilanzhaftung, Differenzhaftung) der Gesellschafter;⁶⁷ denn ohne Buchführung ist die Vermögenslage der Gesellschaft im Zeitpunkt der Eintragung (Zusammensetzung von Vermögen und Verbindlichkeiten; Kapitaldeckung) nicht vernünftig feststellbar. Der **Beginn der Buchführungspflicht** kann nicht vor der Feststellung der Satzung liegen,⁶⁸ weil es ohne die Feststellung noch keine Vorgesellschaft gibt. Allerdings kann bereits vor diesem Zeitpunkt eine **Vorgründungsgesellschaft**⁶⁹ bestehen, die nach allgemeinen Grundsätzen (§§ 1, 238 Abs. 1 S. 1) buchführungspflichtig sein kann.⁷⁰ Dies dürfte jedoch der Ausnahmefall sein. Für die Vorgesellschaft beginnt die Buchführungspflicht nach heute wohl allg. M. nicht erst mit der Leistung der Einlagen oder anderen effektiven Vermögensbewegungen, sondern mit dem **ersten Geschäftsvorfall**, der in der **Entstehung der Einlageforderungen** zu sehen ist.⁷¹ Für die Einmanngründung gelten diese Grundsätze entsprechend.⁷² Nimmt man an, dass der Alleingründer Inhaber eines Sondervermögens ist, welches er der künftigen AG oder GmbH mit dem Gründungsgeschäft widmet, ist er mit dem Sondervermögen buchführungspflichtig. Dabei wird die Verpflichtung zur Leistung der Einlage durch die Verpflichtung ersetzt, den Einlagegegenstand in die alleinige Verfügungsbefugnis des Vorstands bzw. der Geschäftsführer zu überführen. Wer statt eines Sondervermögens des Gründers eine teilrechtsfähige Wirkungseinheit annimmt, kann auch hier eine Forderung einbuchen.

⁶⁴ Ausführlich zur Vorgesellschaft MünchKommAktG/Pentz³ § 41 Rdn 22 ff.

⁶⁵ Ganz hM, s. ADS Rdn 17; Baetge/Kirsch/Thiele/Quick/Wolz BilR Rdn 22; Baumbach/Hueck/Haas GmbHG²⁰ § 41 Rdn 7; Beck BilKomm-Winkeljohann/Klein Rdn 49, 35; HdR-EA/Pfitzer/Oser Rdn 10; Lutter/Hommelhoff/Kleindiek GmbHG¹⁸ § 41 Rdn 7; MünchKommAktG/Pentz³ § 41 Rdn 51; Tipke/Kruse/Drüen AO § 140 Rdn 23.

⁶⁶ Ebenso Budde/Förschle/Winkeljohann/Förschle/Kropp/Schellhorn Sonderbilanzen⁴ (2008) Abs. D Rdn 73; HdR-EA/Pfitzer/Oser Rdn 9; MünchKommAktG/Pentz³ § 41 Rdn 51; Tipke/Kruse/Drüen AO § 140 Rdn 23; str., aA etwa Beck-HdR-Bieg/Waschbusch A 100 Rdn 7.

⁶⁷ S. dazu Hüffer AktG § 41 Rdn 8 ff.

⁶⁸ Unklar Beck BilKomm-Winkeljohann/Klein Rdn 35.

⁶⁹ Ausführlich zur Vorgründungsgesellschaft MünchKommAktG/Pentz³ § 41 Rdn 10 ff.

⁷⁰ ADS Rdn 17; Baetge/Kirsch/Thiele/Quick/Wolz BilR Rdn 22; BoHdR-Streim Rdn 12; KölnKomm-RLR/Drüen Rdn 11; MünchKommAktG/Graf² Rdn 5; MünchKomm-BilR/Graf Rdn 23.

⁷¹ S. etwa Baumbach/Hopt/Merkt Rdn 16; Baumbach/Hueck/Haas GmbHG²⁰ § 41 Rdn 7; Lutter/Hommelhoff/Kleindiek¹⁸ GmbHG § 41 Rdn 7; wohl auch KölnKomm-RLR/Drüen Rdn 11 aE.

⁷² Vgl. zur Einmanngründung z.B. MünchKommAktG/Pentz³ § 41 Rdn 73 ff, dort unter Rdn 75 ff auch zu den im Folgenden genannten unterschiedlichen dogmatischen Positionen.

III. Die Person des Buchführungsverantwortlichen

1. Einzelkaufleute; Allgemeine Grundsätze

a) **Allgemeines.** Nach § 238 Abs. 1 S. 1 ist der Kaufmann selbst zur Buchführung **18** verpflichtet. Kaufmann ist im Regelfall derjenige, der unter seiner Firma im Handelsregister eingetragen ist. Die Feststellung des Verantwortlichen wird daher im Allgemeinen keine Schwierigkeiten machen. Sonderfälle sind die **Eintragung eines Strohmanns** und die gesetzliche Vertretung (vgl. Rdn 19) des geschäftsunfähigen oder in der Geschäftsfähigkeit beschränkten Kaufmanns. Wenn der Eingetragene und der tatsächliche Inhaber des Unternehmens nicht identisch sind, gilt Folgendes: Wer kein Gewerbe betreibt, wird auch durch die Eintragung nicht Kaufmann; insoweit folgt auch aus § 5 nichts anderes.⁷³ Der Strohmann ist also nicht buchführungspflichtig, wenn er sich auf diese Rolle beschränkt. Nur wenn er darüber hinaus tätig wird, also das Gewerbe (wenn auch mit den Einrichtungen des Hintermanns) tatsächlich betreibt, wird er zum Adressaten der Buchführungspflicht; seine Motivation (z.B. bloße Verschleierung des Hintermanns) ist dabei unerheblich. Der **tatsächliche Inhaber** ist in den Fällen des § 1 auch ohne Eintragung Kaufmann und damit nach § 238 Abs. 1 S. 1 buchführungspflichtig.⁷⁴

b) **Gesetzliche Vertretung.** Der Geschäftsunfähige und der in der Geschäftsfähigkeit Beschränkte können Kaufmann sein.⁷⁵ Sind sie es, so sind sie in dieser Eigenschaft auch Schuldner der handelsrechtlichen Buchführungspflicht (§ 238 Abs. 1 S. 1). Für sie handeln aber die oder der gesetzliche Vertreter (Vater und Mutter; Vormund). Der gesetzliche Vertreter wird zwar im Namen des Vertretenen, aber unter eigener Verantwortung tätig (§§ 1627, 1793 BGB). Mehrere gesetzliche Vertreter sind sämtlich für die Buchführung verantwortlich. Das gilt auch dann, wenn der eine Elternteil dem anderen für den Betrieb des Handelsgeschäfts eine Generalvollmacht erteilt hat; denn die gesetzliche Buchführungspflicht kann nicht delegiert werden (vgl. noch Rdn 20). Nur wenn das Familiengericht mehrere Vormünder bestellt, kann es die Aufgabenbereiche nach § 1797 Abs. 2 BGB so festlegen, dass nicht jeder Vormund Träger der Buchführungspflicht ist. **19**

c) **Hilfspersonen; externe Dienstleister.** Die Buchführungspflicht kann der Kaufmann **20** nicht in dem Sinne delegieren, dass die Verantwortung auf einen Dritten übergeht. Das gilt auch dann, wenn der Dritte Prokura oder Generalvollmacht hat. Der mit der Pflicht zur Buchführung bezweckte Gläubigerschutz (Rdn 3) würde nicht erreicht, wenn der Kaufmann sich als Träger der Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis der Kontrolle über die ihm zurechenbaren Vermögensbewegungen begeben dürfte. Zulässig ist aber der Einsatz von Hilfspersonen, insbesondere von Personal des eigenen Unternehmens. Zulässig ist es auch, mit der Buchführung einen externen Dienstleister zu beauftragen (sog. **Fernbuchführung**), und zwar nach heut allg. M. ohne Rücksicht auf Art und Größe des buchführungspflichtigen Unternehmens (zu den Fristen vgl. noch § 239 Rdn 14).⁷⁶ Die Fernbuchführung kann auch im Ausland durchgeführt werden (enger im Steuerrecht, § 146 Abs. 2, 2a AO).⁷⁷ Die **fortdauernde Verantwortung des Kaufmanns** wird in diesen Fällen

⁷³ S. Staub/Oetker § 5 Rdn 8.

⁷⁴ Heidel/Schall/Reich/Szczesny/Voß HGB Rdn 15.

⁷⁵ Staub/Oetker § 1 Rdn 58.

⁷⁶ Dazu und zum Folgenden ADS Rdn 22 ff.

⁷⁷ Baumbach/Hopt/Merkt § 239 Rdn 4; Beck

BilKomm-Winkeljohann/Klein Rdn 90; MünchKommHGB/Ballwieser³ Rdn 38; zur steuerlichen Regelung Tipke/Kruse/Drüen AO § 146 Rdn 31 ff (zu § 146 Abs. 2 AO) und 40 ff (zu § 146 Abs. 2a AO).

inhaltlich verändert: Es ist seine Aufgabe, geeignetes Personal auszusuchen, die notwendigen organisatorischen Anordnungen zu treffen, deren Einhaltung und die Durchführung der Arbeiten zu überwachen.⁷⁸ Das gilt auch, wenn die Buchführung durch einen externen Dienstleister erledigt wird. Der Kaufmann ist dafür verantwortlich, dass sein Vertragspartner für die Aufgabe geeignet ist. Der Kaufmann bleibt ferner dafür verantwortlich, die erforderlichen Daten zu liefern und auf die Stimmigkeit der Ergebnisse zu achten. **Verträge mit externen Dienstleistern** müssen entsprechend ausgestaltet sein. Fehlen dem Kaufmann danach die notwendigen Einsichts- und Kontrollbefugnisse, so resultiert aus der fehlerhaften Vertragsgestaltung ein Verstoß gegen die Buchführungspflicht.

- 21 d) Zweigniederlassungen.** S. zunächst §§ 13 ff. Um eine Zweigniederlassung handelt es sich nur, wenn der in Frage stehende Unternehmensteil **keine eigene Rechtspersönlichkeit** hat, tatsächlich aber so organisiert ist, dass er **selbständig am Geschäftsverkehr** teilnehmen kann.⁷⁹ Angesichts dessen wird eine Zweigniederlassung regelmäßig auch eine gesonderte Buchführung erfordern (sog. **Filialbuchhaltung**); zur Erfüllung der Pflicht aus § 238 Abs. 1 S. 1 ist dies jedoch nicht notwendig, solange die Buchhaltung insgesamt den GoB genügt.⁸⁰ Ob die gesonderte Buchführung in der Zweig- oder in der Hauptniederlassung durchgeführt wird, ist unerheblich. In jedem Falle bleibt der Kaufmann nach § 238 Abs. 1 S. 1 Träger der Buchführungspflicht. Seine Verantwortlichkeit umfasst also nicht nur die Buchführung der Haupt-, sondern auch die jeder Zweigniederlassung. Bei dezentralisierter Buchführung ist zwar der Leiter der Zweigniederlassung intern zuständig; rechtlich handelt es sich dabei jedoch nur um den Einsatz von Hilfspersonen (Rdn 20). Die Buchführungspflicht besteht selbstverständlich auch hinsichtlich des Geschäfts ausländischer Zweigniederlassungen eines inländischen Unternehmens; § 238 Abs. 1 S. 1 verpflichtet zur Buchführung für das gesamte Unternehmen.⁸¹ Zu den bei inländischen **Zweigniederlassungen ausländischer Unternehmen** bestehenden Besonderheiten vgl. unten Rdn 26 f.

2. OHG und KG; EWIV

- 22 a) Beschränkung auf geschäftsführende Gesellschafter bzw. Geschäftsführer.** Die OHG oder KG ist selbst verpflichtet, ihre Bücher zu führen (§ 238 Abs. 1 S. 1 i.V.m. § 6 Abs. 1; §§ 124, 161 Abs. 2). Für sie werden ihre Organe tätig. Ob daraus die Verantwortung aller vollhaftenden Gesellschafter oder nur die Verantwortung der geschäftsführenden Gesellschafter folgt, ist umstritten. Nach hM trifft das Erste zu.⁸² Eine beachtliche Gegenauffassung spricht sich jedoch für eine Beschränkung der organschaftlichen Pflicht auf die geschäftsführenden Gesellschafter bei OHG und KG aus.⁸³ Anders ist es bei der EWIV

⁷⁸ BGH GmbHR 1998, 387 (388); Baumbach/Hopt/Merkt Rdn 10; HdR-EA/Pfitzer/Oser Rdn 6; Koller/Roth/Morck Rdn 1.

⁷⁹ Zum Begriff und zum Meinungsstand Staub/Koch § 13 Rdn 19 ff.

⁸⁰ Zutr. Beck BilKomm-Winkeljohann/Klein Rdn 36.

⁸¹ Winnefeld BilanzHdb⁴ Kap. A Rdn 192.

⁸² RGSt 45, 387; ADS Rdn 10; Baumbach/Hopt/Merkt Rdn 8 (der folgerichtig jedoch auf die Möglichkeit der Delegation mit den hier in Rdn 20 dargestellten Konsequenzen

hinweist); Beck BilKomm-Winkeljohann/Klein Rdn 42; Düringer/Hachenburg/Lehmann § 38 Rdn 6; Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn/Wiedmann Rn 11; HdR-EA/Pfitzer/Oser Rdn 6; MünchKommAktG/Graf² Rdn 6 f; Schlegelberger/Hildebrandt/Steckhan § 38 Rdn 2.

⁸³ RGSt 5, 354 (359); Beck-HdR-Bieg/Waschbusch A 100 Rdn 7; Heymann/Walz HGB Rdn 12; Koller/Roth/Morck Rdn 1; Staub/Hüffer⁴ Rdn 21.

(Rdn 10); hier bestimmt § 6 EWIV-AG, dass die Geschäftsführer buchführungspflichtig sind. Entgegen der hM ist eine derartige Lösung auch für OHG und KG richtig. Die herrschende Ansicht kann sich zwar darauf berufen, dass § 245 S. 2 wie schon früher § 41 S. 2 a.F. die Unterzeichnung des Jahresabschlusses durch alle persönlich haftenden Gesellschafter vorsieht. Auch lässt sich für sie ein Argument aus dem Umstand ableiten, dass der Ausschluss von der Geschäftsführung vertraglichen Ursprungs ist und der Wegfall der Buchführungspflicht mit dem zwingenden Charakter des § 238 Abs. 1 S. 1 (Rdn 5) nicht ohne Weiteres zusammenpasst. Gegen die hM spricht jedoch entscheidend, dass sie der **rechtlichen Selbständigkeit der OHG oder KG und der Eigenart organschaftlicher Vertretung** nicht genügend Rechnung trägt. Weil die Gesellschaft selbst Schuldnerin der Buchführungspflicht ist, kann die Verantwortlichkeit nur die Gesellschafter treffen, die die Gesellschaft organschaftlich vertreten. Die hM ist auch unvereinbar mit den in §§ 114 Abs. 2, 118 getroffenen Regelungen. Wenn das Gesetz den Gesellschaftern freistellt, Recht und Pflicht zur Geschäftsführung auf einen oder einige Gesellschafter zu konzentrieren, und wenn es selbst die von der Geschäftsführung ausgeschlossenen Gesellschafter auf ein Einsichtsrecht beschränkt, kann es diese nicht gleichzeitig als für die Buchführung verantwortlich ansehen. Unzulässig wäre allerdings eine weitere vertragliche Eingrenzung der Buchführungspflichtigen, etwa dergestalt, dass nur der „kaufmännische Geschäftsführer“ verantwortlich sein soll. Derartige Abreden können zwar für die interne Pflichtverteilung beachtlich sein, berühren aber nicht die grundsätzliche gesetzliche Pflicht nach § 238 Abs. 1 S. 1. Für die Delegation sowie den Einsatz von Hilfspersonen und externen Dienstleistern gelten die Ausführungen in Rdn 20.

b) Keine Buchführungsverantwortung der Kommanditisten. Im gesetzlichen Regelfall ist der Kommanditist nicht nur von der Vertretung (§ 170), sondern auch von der Geschäftsführung ausgeschlossen (§ 164). Wenn es dabei bleibt, stellt sich die Frage nach der Buchführungspflicht des Kommanditisten nicht.⁸⁴ Aus § 163 folgt jedoch, dass der Kommanditist abweichend von der gesetzlichen Regel mit der Geschäftsführung betraut werden kann.⁸⁵ In diesem Fall stellt sich die Frage nach seiner Buchführungspflicht. Sie wird von der hM verneint. Die Verpflichtung nach § 238 Abs. 1 S. 1 treffe den geschäftsführenden Kommanditisten wegen ihrer Außenwirkung nicht; möglich sei es nur, dem Kommanditisten die Buchführung als interne Aufgabe zuzuweisen.⁸⁶ Diese Differenzierung leuchtet zwar dogmatisch ein, führt aber insbesondere dann zu praktischen Problemen, wenn der Kommanditist, wie von der hM zugelassen,⁸⁷ Alleingeschäftsführer ist und den Komplementär von dieser Aufgabe verdrängt. Zumindest in diesem Fall sollte man den allein geschäftsführenden Kommanditisten auch als (Mit)Adressaten der handelsrechtlichen Buchführungspflicht ansehen.

3. AG und GmbH; SE. Nach § 91 Abs. 1 AktG hat der Vorstand für die Führung der erforderlichen Handelsbücher zu sorgen.⁸⁸ Verantwortlich sind **alle Mitglieder des Vor-**

⁸⁴ Zu seiner Mitwirkung bei der Feststellung des Jahresabschlusses vgl. MünchKommHGB/*Grunewald*² § 167 Rdn 2.

⁸⁵ RGZ 110, 418 (420); BGHZ 17, 392 (394); 45, 204 (206); 51, 198 (201); BGH BB 1976, 526; aus dem Schrifttum vgl. statt vieler Ebenroth/Boujong/*Joost/Strohn* § 163 Rdn 19.

⁸⁶ Düringer/Hachenburg/*Flechtheim* § 164 Rdn 6; Schlegelberger/*Martens* § 164 Rdn 27 ff.

⁸⁷ Vgl. z.B. BGHZ 51, 198 (201); Baumbach/*Hopt* § 164 Rdn 7; MünchKommHGB/*Grunewald*² § 164 Rdn 23; aA mit beachtlichen Argumenten Ebenroth/Boujong/*Joost/Strohn* § 164 Rnd. 5.

⁸⁸ Zum Umfang der diesbezüglichen Überwachungspflicht des Aufsichtsrats OLG Stuttgart DB 2012, 2332, 2335 f.

stands, gem. § 94 AktG auch die stellvertretenden.⁸⁹ Die entsprechende Regelung für die **Geschäftsführer der GmbH** treffen §§ 41, 44 GmbHG. Die genannten Vorschriften enthalten zwingendes Recht (vgl. für die AG § 23 Abs. 5 AktG), Probleme der in Rdn 22 erörterten Art stellen sich daher nicht.⁹⁰ Bei ressortmäßiger Aufgabenverteilung bleibt die Verantwortlichkeit der danach nicht zuständigen Organmitglieder erhalten.⁹¹ Diese müssen darauf achten, dass die zuständigen Vorstandsmitglieder oder Geschäftsführer der Buchführungspflicht nachkommen, Bedenken im Gesamtorgan zur Sprache bringen und notfalls dem Aufsichtsrat bzw. der Gesellschafterversammlung (§ 46 Nr. 6 GmbHG) berichten. Schon diese allgemeinen Überwachungspflichten können es gebieten, ein internes Überwachungssystem einzurichten.⁹² In der AG muss der Vorstand zudem ein den Anforderungen des § 91 Abs. 2 genügendes Überwachungssystem einrichten, das auch die Erkennung von Verstößen gegen Vorschriften der Rechnungslegung zum Ziel hat (Controlling, Innenrevision).⁹³ Wegen des Einsatzes von Personal und externen Dienstleistern vgl. Rdn 20.

- 25** Für die **dualistisch strukturierte SE** gelten die Ausführungen zur AG entsprechend; verantwortlich für die Erfüllung der Buchführungspflichten ist der Vorstand.⁹⁴ Komplizierter ist die Rechtslage bei der **monistisch strukturierten SE**. Hier sind die geschäftsführenden Direktoren nach hM zwar für die Aufstellung des Jahresabschlusses zuständig (dazu § 242 Rdn 4); nach § 22 Abs. 3 S. 1 SEAG hat aber der Verwaltungsrat dafür zu sorgen, dass die erforderlichen Handelsbücher geführt werden.⁹⁵

4. Zweigniederlassungen ausländischer Unternehmen

- 26** a) **Pflicht zur Buchführung nach deutschem Recht.** Für die inländische Zweigniederlassung (zum Begriff Rdn 21) ausländischer Unternehmensträger i.S.d. §§ 13d–13g gilt grundsätzlich das jeweilige ausländische Recht (Personalstatut beim Einzelkaufmann; Gesellschaftsstatut bei einer Gesellschaft).⁹⁶ Die öffentlich-rechtliche Buchführungspflicht nach § 238 Abs. 1 S. 1 erfasst aber nach hM auch inländische Zweigniederlassungen ausländischer Unternehmensträger (zur Pflicht zur Aufstellung eines Jahresabschlusses vgl. § 242 Rdn 4).⁹⁷ Die Person des Buchführungspflichtigen sei nach den in

⁸⁹ Hüffer AktG § 91 Rdn 3.

⁹⁰ ADS Rdn 11; s. ferner für die GmbH Baumbach/Hueck/Haas GmbHG²⁰ § 41 Rdn 1.

⁹¹ RG HRR 1941 Nr. 132; ADS AktG § 172 Rdn 12; Heidel/Schall/Reich/Szczesny/Voß HGB Rdn 18; HdR-EA/Pfitzer/Oser Rdn 6; Hüffer AktG § 91 Rdn 3; Lutter/Hommelhoff/Kleindiek GmbHG¹⁸ § 41 Rdn 3.

⁹² So dezidiert Staub/Hüffer⁴ Rdn 2; s. für die GmbH z.B. Baumbach/Hueck/Haas GmbHG²⁰ § 41 Rdn 4.

⁹³ Vgl. Hüffer AktG § 91 Rdn 6; diese Pflicht besteht unabhängig davon, wie groß die Gesellschaft und wie komplex ihr Rechnungswesen ist (aA KölnKomm-RLR/Drüen Rdn 13a); die genannten Faktoren bestimmen aber, welchen Mindestanforderungen nach Art und Umfang das System genügen muss (insoweit zutr. Drüen aaO).

⁹⁴ MünchKommAktG/Fischer Art. 61 SE-VO Rdn 24.

⁹⁵ Zum Ganzen ausf. MünchKommAktG/Fischer Art. 61 SE-VO Rdn 25.

⁹⁶ Dazu Staub/Koch § 13d Rdn 20 ff.

⁹⁷ ADS Rdn 18; Baetge/Kirsch/Thiele/Quick/Wolz BilR Rdn 13; Baumbach/Hopt/Merkt Rdn 9; Beck BilKomm-Winkeljohann/Klein Rdn 37; BoHdR-Streim Rdn 10; Ensthaler/Möller⁷ Rdn 6; HdR-EA/Pfitzer/Oser Rdn 5; Hey DK 2004, 577 (585); MünchKommAktG/Graf² Rdn 4; MünchKommBilR/Graf Rdn 9; MünchKommHGB/Ballwieser³ Rdn 13; Staub/Hüffer⁴ Rdn 24; Tipke/Kruse/Drüen AO § 140 Rdn 11; aA Hennrichs FS Horn, S. 387 (394 f); Heinz/Hartung Die englische Limited³ (2011) Abs. 14 Rdn 2; jedenfalls für Zweigniederlassungen von Kapitalgesellschaften, die sich auf die

Rdn 18 ff entwickelten Grundsätzen zu bestimmen; ob Gegenstand der Betrachtung dabei allein die inländische Zweigniederlassung oder das Unternehmen als Ganzes ist, ist innerhalb der hM umstritten.⁹⁸ Liegen die Voraussetzungen (Kaufmannseigenschaft) bezogen auf den für maßgeblich gehaltenen Betrachtungsgegenstand vor, soll jedenfalls nur eine partielle (auf die Geschäfte der inländischen Zweigniederlassung beschränkte) Buchführungspflicht begründet werden.⁹⁹ Für die Art und Weise der Buchführung gelten dann die §§ 238 ff (s. dazu Rdn 21). Zu **überzeugen** vermag die hM **nicht**, da sie die internationalprivatrechtliche Dimension der Problematik vernachlässigt. Das nationale Recht der Rechnungslegung ist eng mit dem jeweiligen nationalen Gesellschaftsrecht verzahnt; im europäischen Rechtsraum folgt dies schon aus europarechtlichen Vorgaben.¹⁰⁰ Daher liegt es im Rahmen einer teleologischen Betrachtung näher, Rechnungslegungsvorschriften – unabhängig von ihrem öffentlich-rechtlichen Charakter – als Teil des Gesellschaftsstatuts zu begreifen.¹⁰¹ Als Folge besteht für rechtlich unselbständige Zweigniederlassungen ausländischer Rechtsträger (zu sog. **Scheinauslandsgesellschaften** vgl. Rdn 9) in Deutschland keine handelsrechtliche Pflicht zur Rechnungslegung; maßgeblich sind allein die nach dem Recht des Sitzes der Hauptniederlassung geltenden Vorschriften.¹⁰² Dieses Ergebnis lässt sich auch auf § 325a stützen, der für Zweigniederlassungen ausländischer Kapitalgesellschaften die Offenlegung der nach ihrer Heimatrechtsordnung aufgestellten Rechnungslegungsunterlagen anordnet.¹⁰³ Grundsätzlich anders ist die Rechtslage hingegen im Steuerrecht.¹⁰⁴ **Ort der Buchführungspflicht.** Es gibt nach zutreffender hM keine Rechtsgrundlage für eine handelsrechtliche Pflicht zur Buchführung im Inland.¹⁰⁵ Die nach der hM gemäß § 238 erforderliche Sonderbuchführung für eine Zweigniederlassung kann deshalb handelsrechtlich im Ausland in der Hauptniederlassung bzw. am Gesellschaftssitz erfolgen. Anders ist die Rechtslage für das Steuerrecht; vgl. dazu § 146 Abs. 2, 2a AO sowie § 148 AO zur Möglichkeit von Erleichterungen.¹⁰⁶

Niederlassungsfreiheit (Art. 49 und 54 AEU) berufen können auch HdJ – *Schulze/Osterloh* Abt. I/1 Rdn 140 ff.

⁹⁸ Für Ersteres ADS § 244 Rdn 4; BoHdR-Streim Rdn 10; HdR-EA/Pfitzer/Oser Rdn 5; HdR-EA/Ellerich/Swart § 244 Rdn 1; wohl auch Tipke/Kruse/Drüen AO § 140 Rdn 11; für Letzteres Beck BKomm-Winkeljohann/Klein Rdn 37; MünchKommAktG/Graf² Rdn 4; Staub/Hüffer⁴ § 244 Rdn 3; wohl auch Baumbach/Hopt/Merkt Rdn 9; MünchKommHGB/Ballwieser³ Rdn 13; FG Köln EFG 1982, 422 f.

⁹⁹ Tipke/Kruse/Drüen AO § 140 Rdn 11.

¹⁰⁰ Vgl. *Hennrichs* FS Horn, S. 387 (391 f); *Hennrichs* StuW 2005, 256 (257 f).

¹⁰¹ So auch die wohl hM im IntGesR, ausführlich und überzeugend *Hennrichs* FS Horn, S. 387 (390 ff); *Schön* FS Heldrich, S. 391 (395); *Staudinger/Großfeld* IntGesR Rdn 362 ff; *Zimmer* IntGesR (1996) S. 176 ff; *Beinert/Werder* DB 2005, 1480

(1484); *Roß* BB 2012, 1783 (1785); *aA Ebert/Levedag* GmbH 2003, 1337 (1338 f); MünchKommBGB/Kindler Int Handels- und GesR Rdn 273.

¹⁰² I. Erg. ebenso *Hennrichs* FS Horn, S. 387 (394 f); *Heinz/Hartung* Die englische Limited³ (2011) Abs. 14 Rdn 2; jedenfalls für Zweigniederlassungen von Kapitalgesellschaften, die sich auf die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 und 54 AEU) berufen können auch HdJ – *Schulze/Osterloh* Abt. I/1 Rdn 144 ff.

¹⁰³ Darauf stützt sich auch HdJ – *Schulze/Osterloh* Abt. I/1 Rdn 144 ff.

¹⁰⁴ Dazu z.B. HdJ – *Schulze/Osterloh* Abt. I/1 Rdn 147 ff mwN.

¹⁰⁵ FG Köln EFG 1982, 422 f; *Offerhaus* BB 1976, 1622, 1624; *Schuppenhauer* WPG 1984, 514 f (mit Zweifeln).

¹⁰⁶ Wegen der Einzelheiten *Tipke/Kruse/Drüen* AO § 146 Rdn 31 ff und § 148 Rdn 1 ff (einschlägige Beispiele in Rdn 22).

- 27** b) **Besonderheiten in der Kredit- und Versicherungswirtschaft.** Für den Bereich der Bankenaufsicht bestehen Sonderregeln insbesondere in §§ 53 ff KWG, für den Bereich der Versicherungsaufsicht insbesondere in §§ 106, 110d VAG.

5. Vermögensverwalter

- 28** a) **Testamentsvollstrecker.** Der Testamentsvollstrecker kann das Nachlassunternehmen nach hM zwar nicht in dieser Eigenschaft, aber als Bevollmächtigter oder als Treuhänder des oder der Erben führen.¹⁰⁷ Entsprechend ist auch für die Buchführungspflicht zu differenzieren. Bei der **Vollmachtlösung** wird das Handelsgeschäft im Namen der Erben geführt; folglich sind sie Kaufleute und deshalb buchführungspflichtig.¹⁰⁸ Den Testamentsvollstrecker trifft die Buchführungspflicht hingegen nicht.¹⁰⁹ Auch eine vertragliche Übertragung der Pflicht auf den Testamentsvollstrecker ist nicht möglich; sie wäre mit dem zwingenden Charakter des § 238 (Rdn 5) unvereinbar.
- 29** Grundsätzlich anders ist die Lage bei der **Treuhandlösung.** Der Testamentsvollstrecker, der als Treuhänder tätig wird, betreibt das Geschäft im eigenen Namen und wird damit selbst Kaufmann.¹¹⁰ Folglich trifft ihn auch die Buchführungspflicht, und zwar in seiner Eigenschaft als Kaufmann, nicht etwa als Träger des privatrechtlichen Amtes.
- 30** b) **Insolvenzverwalter.** Der Insolvenzverwalter ist nicht Kaufmann und wird es auch nicht durch Fortführung des Handelsgeschäfts des Insolvenzschuldners.¹¹¹ Vielmehr bleibt dessen Kaufmannseigenschaft erhalten, solange die Voraussetzungen der §§ 1 ff erfüllt sind. Folglich ist er auch Adressat des § 238 Abs. 1 S. 1. Weil die Buchführung aber zur Verwaltung des Vermögens gehört, sind die Bücher nicht mehr von ihm, sondern vom Insolvenzverwalter zu führen (§ 155 Abs. 1 S. 2 InsO);¹¹² Verpflichtung und Verantwortung fallen also auseinander. Mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens beginnt ein neues Geschäftsjahr (§ 155 Abs. 2 S. 1 InsO). Die Bestellung des Abschlussprüfers nach § 318 erfolgt durch das Registergericht auf Antrag des Insolvenzverwalters; die Wirksamkeit einer bereits erfolgten Bestellung wird durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens nicht berührt (§ 155 Abs. 3 InsO). Wegen der **Massezugehörigkeit** der Geschäftsbücher vgl. § 36 Abs. 2 Nr. 1 InsO.

IV. Die Führung der Handelsbücher nach den GoB

1. Das sachliche Substrat der Buchführung („Handelsbücher“)

- 31** a) **Entwicklung und Begriff.** § 238 Abs. 1 S. 1 verpflichtet den Kaufmann, „Bücher“ zu führen; üblich ist der Ausdruck „Handelsbücher“. **Entwicklung.** Bis 1976 verstand das Gesetz den Ausdruck noch im Wortsinn; § 43 Abs. 2 a.F. schrieb vor, dass die Bücher „gebunden und Blatt für Blatt oder Seite für Seite mit fortlaufenden Zahlen versehen“ sein sollten. Die Praxis war über diese Sollvorschrift – spätestens nach den verschiedenen Gutachten, die von der IHK Berlin seit 1927 zur Loseblattbuchführung

¹⁰⁷ S. ausführlich mN zum Meinungsstand
Staub/Burgard § 27 Rdn 77 ff.

¹⁰⁸ Staub/Oetker § 1 Rdn 88.

¹⁰⁹ Wohl aA Baumbach/Hopt/Merkt Rdn 8.

¹¹⁰ Staub/Oetker § 1 Rdn 88.

¹¹¹ Staub/Oetker § 1 Rdn 82 f.

¹¹² BGHZ 74, 316; KG DB 1997, 1708 f; Baumbach/Hopt/Merkt Rdn 8; Beck BilKomm-Winkeljohann/Klein Rdn 42.

erstattet worden sind¹¹³ – freilich schon längst hinweggegangen. Seit dem Inkrafttreten des EGAO am 1.1.1977¹¹⁴ gestattete § 43 Abs. 4 a.F. (jetzt: § 239 Abs. 4) auch die Aufzeichnung auf Datenträgern, soweit Ergebnis und Verfahren den GoB entsprechen. Eine bestimmte Technik hat der Gesetzgeber dabei bewusst nicht angesprochen, um nicht durch den Fortgang der technischen Entwicklung in neue Zugzwänge zu geraten.¹¹⁵ Bedeutung für die inhaltliche Ausgestaltung der Buchführung hat deshalb allein der Maßstab der GoB, dem jedes Buchführungssystem genügen muss (§ 239 Abs. 4 S. 1).

Definition. Nach dem heutigen Stand der Entwicklung lässt sich der Begriff der Handelsbücher wie folgt fassen: Handelsbücher i.S.d. §§ 238, 239 sind sämtliche urkundlichen oder nicht urkundlichen Informationsträger, die dazu bestimmt und geeignet sind, die Handelsgeschäfte des Kaufmanns und die Lage seines Vermögens ersichtlich zu machen. Die Bestimmung trifft der Kaufmann. Die Eignung beurteilt sich nach den GoB unter Beachtung gesetzlicher Spezialregelungen. Das Gesetz fordert namentlich die Verfügbarkeit der Daten und die Möglichkeit, sie jederzeit binnen angemessener Frist lesbar zu machen (§ 239 Abs. 4 S. 2). Diesen Erfordernissen genügen (nicht abschließend): die Führung von gebundenen Büchern (praktisch weitgehend obsolet); die Loseblattbuchführung, auch in der Form der Offene-Posten-Buchhaltung; die EDV-Buchführung¹¹⁶; wegen der Einzelheiten vgl. § 239 Rdn 20 f, 22 ff und zum (engeren) prozessrechtlichen Urkundenbegriff § 258 Rdn 17. Traditionell wird weiter zwischen **Grundbuch** (Memorial), **Nebenbuch** (Skontro) und **Hauptbuch** sowie weiteren Büchern und Journalen unterschieden.¹¹⁷ Während die Funktionen dieser Bücher nach wie vor erfüllt werden müssen, haben sie mit der Technik der Buchführung heute praktisch nichts mehr zu tun.

Einzelfragen. Das HGB und seine Nebengesetze kennen eine Reihe von Büchern mit besonderer Funktion, für die sich die Frage stellt, ob sie Handelsbücher i.S.d. §§ 238, 239 sind. Das **Verwahrungsbuch** nach § 14 DepotG ist kraft gesetzlicher Bestimmung Handelsbuch;¹¹⁸ EDV-Führung ist nach § 239 Abs. 4 möglich. Für das **Aktienregister** (§ 67 AktG, früher Aktienbuch) trifft das Gesetz keine entsprechende Anordnung; weil es einen anderen Inhalt hat als in §§ 238, 239 vorgesehen, ist es kein Handelsbuch. Es gehört aber zu den „sonst erforderlichen Aufzeichnungen“ i.S.d. § 239 Abs. 1 S. 1 (§ 43 Abs. 1 a.F.) und muss deshalb den dort normierten Anforderungen entsprechen.¹¹⁹ Ebenso ist § 239 Abs. 4 in der Variante der „sonst erforderlichen Aufzeichnungen“ einschlägig, so dass das Aktienregister z.B. auch auf Datenträgern geführt werden kann, soweit dieses Vorgehen den GoB entspricht. Das Aktienregister kann ferner durch externe Dienstleister (vgl. Rdn 20) und auch im Ausland (vgl. Rdn 26 aE), etwa am Sitz der Börse bei ausländischer Notierung, geführt werden. Das **Tagebuch des Handelsmaklers** (§ 100) ist aus denselben Gründen wie das Aktienregister kein Handelsbuch; §§ 239, 257 gelten aber über § 100 Abs. 2.

b) Rechtliche Behandlung außerhalb der §§ 238 ff. Handelsbücher, sofern in Gebrauch genommen, sind gem. § 811 Nr. 11 ZPO unpfändbar, weil ihr rechtliches Schick-

¹¹³ Von einer Wiedergabe kann heute abgesehen werden. Textabdruck noch bei Staub/*Brüggemann*³ § 43 Rdn 2.

¹¹⁴ Einführungsgesetz zur Abgabenordnung vom 17.12.1976 (BGBl. I, S. 3341).

¹¹⁵ Dazu und zu weiteren Einzelheiten *Biener* DB 1977, 527; *Feuerbaum* DB 1977, 549 und 597 (besonders zur EDV-Buchführung).

¹¹⁶ Dazu ausführlich Beck-HdR-*Schmick* A 121.

¹¹⁷ Überblick bei Beck *BilKomm-Winkeljohann/Klein* Rdn 70 ff; HdR-EA/*Pfitzer/Oser* Rdn 13; MünchKommBilR/*Graf* Rdn 68 ff.

¹¹⁸ Baumbach/*Hopt/Merkt* Rdn 1; Beck *BilKomm-Winkeljohann/Klein* Rdn 74.

¹¹⁹ *Hüffer* AktG § 67 Rdn 4; MünchKomm-AktG/Bayer³ § 67 Rdn 13.

sal nicht von dem des Unternehmens getrennt werden soll, für das sie geführt werden. Der Begriff ist nach der Definition in Rdn 32 zu bestimmen; auch Lochkarten, Disketten, CD/DVD, Magnetbänder, Festplatten, Memory Sticks und Ähnliches können also dem Pfändungsverbot unterliegen. Wegen der Unpfändbarkeit erstrecken sich auch **gesetzliche Pfandrechte**, etwa des Vermieters, nicht auf die Handelsbücher (§ 562 Abs. 1 S. 2 BGB). Trotz Unpfändbarkeit sind die Handelsbücher aber Vermögen i.S.d. § 23 ZPO; das Vorhandensein eines Handelsbuches genügt, um den **Gerichtsstand des Vermögens** zu begründen.¹²⁰ Im **Insolvenzverfahren** erstreckt sich die Wirkung der Beschlagnahme trotz fehlender Pfändbarkeit auf die Handelsbücher (§ 36 Abs. 2 Nr. 1 InsO; vgl. schon Rdn 30). **Beweiswert** im Erkenntnisverfahren: Handelsbücher sind Privaturkunden i.S.d. § 416 ZPO;¹²¹ ihnen kommt aber keine formelle Beweiskraft zu, da sie nicht unterschrieben werden. Besondere Beweisregeln zugunsten des Kaufmanns gibt es nicht mehr (zur geschichtlichen Entwicklung vgl. Rdn 6). Auch ordnungsmäßig geführte Handelsbücher begründen also keine (echte) Beweislastumkehr. Es spricht auch kein prima-facie-Beweis für die Richtigkeit des verbuchten Vorgangs.¹²² Vielmehr gilt das Prinzip freier Beweiswürdigung nach § 286 ZPO.¹²³ In diesem Rahmen ist die Verbuchung (oder Nicht-Verbuchung) eines behaupteten Geschäftsvorfalles in ordnungsmäßig geführten Handelsbüchern aber ein gewichtiges Indiz.¹²⁴ Zu Einzelheiten vgl. § 258 Rdn 22.

2. GoB: Rechtsnatur und Ermittlung

Schrifttum

(Auswahl; Monographien vor Rdn 1) *Beisse* Zum Verhältnis von Bilanzrecht und Betriebswirtschaftslehre, StuW 1984, 1; *Biener* Die Möglichkeiten und Grenzen berufsständischer Empfehlungen zur Rechnungslegung, Festschrift Goerdeler (1987) S. 45; *Biener* Fachnormen statt Rechtsnormen – Ein Beitrag zur Deregulierung der Rechnungslegung, Festschrift Claussen (1997) S.59; *Brunnmeier* Laufende Buchführung und Buchführungstätigkeit nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, DB 1977, Beil. Nr. 12 zu Heft 32; *Christoffers* Die Grundlagen der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, BFuP 1970, 78; *Döllerer* Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, deren Entstehung und Ermittlung, WPg 1959, 653 = BB 1959, 1217; *Feuerbaum* EDV-Buchführung, GoB, AO 1977 und HGB, DB 1977, 549 und 597; *Fülbiel/Gassen* Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG): Handelsrechtliche GoB vor der Neuinterpretation, DB 2007, 2605; *Hennrichs* Bilanzrechtsmodernisierung – erste Grundsatzfragen aus handels- und gesellschaftsrechtlicher Sicht, Festschrift K. Schmidt (2009) S. 581; *Hennrichs* GoB im Spannungsfeld von BilMoG und IFRS, WPg 2011, 861; *Hennrichs/Pöschke* Die Bedeutung der IFRS für die Auslegung und Anwendung des (Konzern-)Bilanzrechts nach dem BilMoG, Der Konzern 2009, 532; *Hennrichs/Pöschke* Fortentwicklung der GoB vor dem Hintergrund von BilMoG und IFRS, Bilanzpolitik und Bilanzanalyse nach neuem Handelsrecht (2010) S. 47; *Herrmann* Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im Licht einer entscheidungswissenschaftlichen Rechtstheorie, ZGR 1976, 203; *Kirsch* Neuinterpretation der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, StuB 2008, 453; *Körner* Wesen und System der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, BFuP 1971, 21 und 80; *Körner* Wesen und Funktion der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, WPg 1973, 309; *Maul* Offene Probleme der Ermittlung von Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, ZfbF 1974, 726; *Moxter* Die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und das neue Bilanzrecht, ZGR 1980, 254; *Moxter* IFRS als Auslegungshilfe für handelsrechtliche GoB?, WPg 2009, 7; *Mutze* Die Wandlung der Grundsätze

¹²⁰ RGZ 51, 163 (165 f) für ein Hauptbuch mit 300 Blättern, davon „nur 180 beschrieben“; Baumbach/Hopt/Merkt Rdn 2.

¹²¹ Baumbach/Hopt/Merkt Rdn 3.

¹²² BGH BB 1954, 1044; Baumbach/Hopt/Merkt Rdn 3.

¹²³ OLG Hamm NJW 1987, 964 (965).

¹²⁴ Ebenso Baumbach/Hopt/Merkt Rdn 3.

ordnungsmäßiger Buchführung durch die Weiterentwicklung des Buchführungs- und Bilanzwesens, BB 1969, 56; *Niemann* Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlussprüfungen im Umbruch?, DStR 2003, 1454; *Schmalenbach* Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, ZfHf 1933, 225; *H. Schmidt* Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, PdR Gruppe 3/44A, 1–11 (3/2010); *D. Schneider* Bilanzrechtsprechung und wirtschaftliche Betrachtungsweise, BB 1980, 1225; *D. Schneider* Rechtsfindung durch Deduktion von Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aus gesetzlichen Jahresabschlusszwecken?, StuW 1983, 141; *D. Schneider* Betriebswirtschaftliche Analyse von Bundesfinanzhofurteilen als Grundlage einer Deduktion handelsrechtlicher GoB, Festschrift Ludewig (1996) S. 921; *Schulze-Osterloh* Handelsrechtliche GoB und steuerliche Gewinnermittlung – Das Beispiel der Teilwertabschreibung, DStR 2011, 534; *Solmecke* Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (2009); *Steinbach* Gedanken zum gegenwärtigen Stand der Diskussion über Wesen, Rechtsnatur und Ermittlungsmethoden der GoB, ZfHf 1973, 1; *Stibi/Fuchs* Zur Umsetzung der HGB-Modernisierung durch das BilMoG: Konzeption des HGB – Auslegung und Interpretation der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung unter dem Einfluss der IFRS?, DB Beilage 2009, Nr. 5, 9; *J. Wüstemann/S. Wüstemann* Das System der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, Festschrift Krawitz (2010) S. 751.

a) **Rechtsnatur: Meinungsstand.** Nach § 238 Abs. 1 S. 1 wie zuvor nach § 38 Abs. 1 a.F. ist der Kaufmann verpflichtet, seine Handelsgeschäfte und seine Vermögenslage in den Büchern unter Beachtung der GoB ersichtlich zu machen. Mit dieser Anordnung verknüpft sich traditionell die Frage nach der Rechtsnatur der GoB. Die vielfältigen Antworten¹²⁵ lassen sich grob in vier Gruppen einteilen: Nach einer im älteren Schrifttum vertretenen Ansicht sind die GoB keine Rechtsnormen, sondern Handelsbräuche.¹²⁶ Die jüngere Lehre bezeichnet die GoB dagegen vielfach als Rechtsnormen,¹²⁷ stellt aber häufig nicht klar, was damit genau gemeint ist. Eine dritte Auffassung verwirft den Ausschließlichkeitsanspruch beider Lehren; nach ihr können die GoB der Verkehrsanschauung entspringen, Handelsbräuche sein, zu Gewohnheitsrecht erstarken und vom Gesetzgeber aufgegriffen werden.¹²⁸ Viertens soll es nach einer in der Betriebswirtschaftslehre verbreiteten Ansicht überhaupt nicht auf den Charakter als Handelsbrauch oder Rechtsnorm ankommen; diese Ansicht verweist vielmehr auf die fachliche Kompetenz der Betriebswirtschaftslehre und leitet für diese daraus den Anspruch ab, den Inhalt von GoB zu bestimmen und zu formulieren.¹²⁹ In die Sprache des Juristen übersetzt, könnten die GoB danach eine Art von Fachnormen sein.¹³⁰ Zuweilen findet sich sogar die Ansicht, die von der Betriebswirtschaftslehre formulierten GoB gingen dem Gesetz vor.¹³¹

¹²⁵ Genauere Übersichten bei *Kruse* GoB S. 13 ff (Zusammenfassung: S. 100 ff); *Moxter* ZGR 1980, 254 (256 ff).

¹²⁶ *Staub/Brüggemann*³ § 38 Rdn 2 (der aber zugleich von Rechtsnormen spricht); *Düringer/Hachenburg/Lehmann* § 38 Rdn 15; *Schlegelberger/Hildebrandt/Steckhan* § 38 Rdn 18 (unter gleichzeitigem Rückgriff auf die Erkenntnisse der Betriebswirtschaftslehre); *Trumpler* Die Bilanz der Aktiengesellschaft 1950, S. 80.

¹²⁷ BFHE 89, 191; 95, 31 (GS); ADS § 243 Rdn 6; *Beisse* StuW 1984, 1 (6 f); *Köln-Komm-RLR/Drüen* Rdn 18; auch *Döllner* WPg 1959, 653 = BB 1959, 1217 (der in dessen von „Rechtsquellen“ (?) „mit abgeleiteter Rechtssatzwirkung“ spricht,

was sich allgemeiner Anerkennung erfreuen soll).

¹²⁸ *Kruse* GoB S. 100 ff; wohl auch *Knobbe-Keuk* § 3 II 1.

¹²⁹ So in jüngerer Zeit prononciert *Schneider* StuW 1983, 141 (147 f) und 158 ff; vgl. auch schon *Schneider* BB 1980, 1225; deutlich behutsamer *Leffson* GoB S. 112 ff, der aber S. 143 ff doch die besondere Bedeutung der betriebswirtschaftlichen Forschung betont; älteres Schrifttum bei *Kruse* GoB S. 74 Fn. 43 und 44.

¹³⁰ Zum möglichen Vergleich mit DIN-Normen *Staub/Hüffer*⁴ Rdn 35 (der aber die Vergleichbarkeit verneint).

¹³¹ *Körner* WPg 1973, 309 (316); gegen ihn *Feuerbaum* BB 1977, 549 f.

36 b) Herleitung: Meinungsstand. In den vergangenen Jahrzehnten, spätestens seit dem grundlegenden Beitrag von *Döllerer*¹³², wird die traditionelle Frage nach der Rechtsnatur der GoB von dem Meinungsstreit über deren Herleitung überlagert. Drei Positionen sind dabei auszumachen: Der traditionellen Ansicht zur Rechtsnatur (Handelsbrauch) entspricht die **induktive Methode**, nach der die GoB aus der empirisch festgestellten Kaufmannsübung zu entnehmen sind.¹³³ Wer dagegen, in welcher Variante auch immer, von der Rechtsnormqualität der GoB ausgeht, kann deren Inhalt nicht durch umfragegestützte Kammergutachten oder auf ähnliche Weise ermitteln. An die Stelle der induktiven tritt deshalb die **deduktive Methode**, nach welcher die GoB aus den Bilanzzwecken abgeleitet werden sollen, nämlich durch „Nachdenken darüber, wie eine konkrete Bilanzierungsfrage entschieden werden muß, um zu einer sachgerechten Bilanz zu gelangen“.¹³⁴ Diese deduktive Methode liegt auch der Rechtsprechung des BFH zugrunde¹³⁵ – der BGH hatte bisher kaum Gelegenheit, in dieser Frage als Autorität zu wirken¹³⁶ – und wird häufig als herrschende Lehre angesehen.¹³⁷ Je nach der Deduktionsbasis wird teilweise weiter zwischen einer handelsrechtlich und einer betriebswirtschaftlich deduktiven Methode unterschieden.¹³⁸ Allerdings wurde nach der Wende zum deduktiven Ansatz vermehrt gefragt, ob mit dem deduktiven Ansatz allein wirklich auszukommen ist. Gegen solche methodische Einseitigkeit wendet sich die 1970 von *Kruse* entwickelte These,¹³⁹ § 38 Abs. 1 a.F. (§ 238 Abs. 1 S. 1) eröffne einen Spielraum für richterliche Rechtsetzung, der Verweis auf die GoB schaffe in diesem Sinne einen Ermächtigungsspielraum. *Moxter* spricht in seiner zusammenfassenden Würdigung¹⁴⁰ von einer „Teilrenaissance der Kaufmannsübung“. Im neueren betriebswirtschaftlichen Schrifttum scheint sich – auf Grundlage der in der jahrzehntelangen Diskussion gewonnenen Erkenntnisse – die sog. **hermeneutische Methode** im Sinne einer umfassenden und ausgewogenen Berücksichtigung aller Determinanten durchzusetzen.¹⁴¹

37 c) Ausgangspunkt: Die Bestimmung der GoB als Rechtsproblem. § 238 Abs. 1 S. 1 verpflichtet den Kaufmann, seine Bücher nach den GoB zu führen. Gemäß § 243 Abs. 1 bestimmen die GoB überdies Form und Inhalt des Jahresabschlusses. Die Verletzung der Buchführungspflicht kann unter den weiteren Voraussetzungen der §§ 283 ff StGB die

¹³² WPG 1959, 653 = BB 1959, 1217.

¹³³ *Schmalenbach* ZfHf 1933, 225; jüngere Darstellung der induktiven Methode bei Hdr-EA/Baetge/Kirsch Kap. 4 Rdn 10 f; treffende Beschreibung unter Vernachlässigung jeglicher Gegenposition: *Spitzenverbände der dt. Wirtschaft* DB 1979, 1093 f (berechtigte Kritik daran bei *Moxter* ZGR 1980, 254 (273 f)).

¹³⁴ *Döllerer* BB 1959, 1217 (1220).

¹³⁵ BFHE 89, 191; 95, 31 (GS); überholt: BFHE 86, 118.

¹³⁶ Induktive Argumentation: BGHZ 34, 324 (327) (Pensionsrückstellungen); deduktive: BGH BB 1966, 915 f (künftige Ausgleichsansprüche von Handelsvertretern).

¹³⁷ S. z.B. *Baumbach/Hopt/Merkt* Rdn 11; *Großfeld BilanzR*³ Rdn 46; *Heidelberger Komm/Kirnberger HGB*⁷ E vor § 242 Rdn 8; *Moxter* ZGR 1980, 254 (263).

¹³⁸ HdJ – *Baetge/Zülich* Abt. I/2 Rdn 22; Hdr-EA/Baetge/Kirsch Kap. 4 Rdn 12 ff; KölnKomm-RLR/*Braun* § 243 Rdn 14.

¹³⁹ *Kruse* GoB S. 103 ff (Zusammenfassung: S. 187 ff).

¹⁴⁰ *Moxter* ZGR 1980, 254 (262); skeptisch gegenüber bloßer Deduktion *Hachenburg/Goerdeler/Müller* §42 Rdn 17; *Maul* ZfBf 1974, 726; kombinierte Anwendung induktiver und deduktiver Methode auch bei *Knobbe-Keuk* § 3 II 1.

¹⁴¹ ADS § 243 Rdn 18 ff; *Ballwieser* FS Budde (1995) S. 43 (46); Beck BilKomm-*Förschle/Usinger* § 243 Rdn 18 (noch keine allseits akzeptierte Lehre); Beck-Hdr-*Bieg/Waschbusch* A 100 Rdn 40; HdJ – *Baetge/Kirsch* Abt. I/2 Rdn 23 ff; Hdr-EA/Baetge/Kirsch Kap. 4 Rdn 18 ff; *Solmecke* Auswirkungen des BilMoG S. 20 ff; WP-Hdb¹³ Bd. I E Rdn 5.

strafrechtliche Verantwortlichkeit des Buchführungspflichtigen begründen. Und schließlich ist für die Ermittlung des der Besteuerung unterliegenden Gewinns (§ 4 Abs. 1 EStG) das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den GoB auszuweisen ist (§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG; sog. Maßgeblichkeit). Was GoB sind und welchen Inhalt sie haben, ist nach allem eine Rechtsfrage, folglich als solche zu erörtern und zu entscheiden.¹⁴² Dies folgt auch aus **verfassungsrechtlichen Überlegungen**:¹⁴³ Rechnungslegungsvorschriften sind Teil des öffentlichen Rechts¹⁴⁴ und sie wirken prinzipiell grundrechtsbeschränkend¹⁴⁵ (vgl. bereits Vor § 238 Rdn 3). Der in der Pflicht zur Rechnungslegung liegende Eingriff in Grundrechte lässt sich nur durch eine gesetzliche Regelung rechtfertigen, aus der der Rechtsanwender Art und Umfang des Eingriffs erkennen kann. Generalklauseln wie § 238 Abs. 1 S. 1 und § 243 Abs. 1 werden dieser Anforderung nur gerecht, wenn sie sich „durch eine Auslegung der betreffenden Normen nach den Regeln der juristischen Methodik hinreichend konkretisieren lassen und verbleibende Ungewissheiten nicht so weit gehen, dass die Vorhersehbarkeit und Justitiabilität des Handelns der durch die Normen ermächtigten staatlichen Stellen gefährdet sind [...]“.¹⁴⁶ Ein bloßer Verweis auf außergesetzliche Handelsbräuche, die empirisch zu ermitteln sind, erfüllt diese Voraussetzungen nicht. Die These von den GoB als sogenannte „Fachnormen“ (vgl. Rdn 35) führt deshalb nicht weiter;¹⁴⁷ die (vereinzelte) Annahme vom Vorrang der GoB gegenüber dem Gesetz (Fn. 131) ist schlicht falsch.

d) Die Vorstellung des historischen Gesetzgebers und ihre Grenzen. Das Reichsjustizamt formulierte in der Denkschrift 1896 S. 45: „Durch den in dem bisherigen Art. 28“ (sc.: ADHGB) „nicht enthaltenen Hinweis auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung wird der wesentliche Punkt hervorgehoben; nach den Gepflogenheiten sorgfältiger Kaufleute ist zu beurtheilen, wie die Bücher geführt werden müssen. Je nach dem Gegenstande, der Art und insbesondere dem Umfange des Geschäfts können diese Anforderungen verschieden sein.“ Ganz ähnlich verwies § 13 Preuß. EStG vom 24.6.1891 für die Ermittlung des Reingewinns auf Grundsätze, „wie solche ... dem Gebrauche eines ordentlichen Kaufmanns entsprechen.“ Die handelsrechtliche Vorschrift hätte danach ohne sachliche Veränderung lauten können: „Jeder Kaufmann ist verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens so ersichtlich zu machen, wie es den Gepflogenheiten sorgfältiger Kaufleute entspricht.“ Die Umformulierung macht deutlich, dass § 38 Abs. 1 a.F. keine Norm von singulärer Struktur war, sondern der Sache nach mit gesetzlichen Formulierungen anderer Verhaltensstandards übereinstimmte; augenfällig ist etwa die Parallele zu § 347 Abs. 1 HGB sowie zu § 276 Abs. 2 BGB,¹⁴⁸ vergleichbar ist aber auch der Verweis auf die als Konventionalnormen gedachten guten Sitten in § 138 Abs. 1 BGB oder die unlauteren geschäftlichen Handlungen in § 1 UWG.

Indem § 38 Abs. 1 a.F. auf die Gepflogenheiten sorgfältiger Kaufleute verwies, brachte er den **bewussten Verzicht des Gesetzgebers auf eine eigene Sachentscheidung** zum Aus-

¹⁴² Vgl. etwa *Großfeld* NJW 1986, 955; *Großfeld BilanzR*³ Rdn 18; *Hennrichs* Wahlrechte im Bilanzrecht der Kapitalgesellschaften (1999) S. 79 ff.

¹⁴³ S. bereits *Hennrichs/Pöschke* Fortentwicklung der GoB, in Bilanzpolitik und Bilanzanalyse nach neuem Handelsrecht (2010) S. 49 f.

¹⁴⁴ Vgl. BGHZ 125, 366 (377); *Icking* Rechts-

natur S. 409 ff; W. Müller FS Moxter (1994) S. 75, 81 f; HdJ – *Schulze-Osterloh* Abt. I/1 Rdn 22 ff.

¹⁴⁵ Im Einzelnen *Hennrichs/Schubert* ZIP 2007, 563 (566 f).

¹⁴⁶ BVerfGE 118, 168 (188); dies entspricht der ständigen Rechtsprechung des BVerfG.

¹⁴⁷ Dazu schon *Kruse* GoB S. 79 ff, 81 ff.

¹⁴⁸ Zutr. *Großfeld BilanzR*³ Rdn 46.

druck. Statt selbst die Führung der Bücher zu regeln, sah das Gesetz eine **zweistufige Rechtsanwendung** vor: Erstens war zu ermitteln, welche Buchführungsgepflogenheiten tatsächlich bestehen. Danach musste geprüft werden, ob diese Gepflogenheiten rechtlich akzeptabel sind. Die Formulierungskompetenz stand also zunächst der kaufmännischen Praxis zu; ihre Ergebnisse standen aber unter dem Vorbehalt richterlicher Überprüfung.¹⁴⁹ Als seit jeher von einem Missverständnis getragen erweist sich damit die an der traditionellen Lehre geübte Kritik, sie müsse auch Missstände und laxe Bräuche in den Rang von GoB erheben.¹⁵⁰ Dass die GoB Handelsbräuche seien, dürfte den Vorstellungen des historischen Gesetzgebers entgegen der traditionellen Lehre jedoch aus anderen Gründen nicht entsprochen haben. Soweit mit der Einordnung als Handelsbrauch nicht nur die tatsächliche Übung gemeint ist, hat diese Qualifizierung den Sinn, das noch unterhalb der Rechtsebene liegende normative Element der „guten“ Übung auszudrücken. Es war und ist jedoch überflüssig, dafür die Figur des Handelsbrauchs zu bemühen, weil das normative Element schon im Erfordernis des „Ordnungsmäßigen“ zum Ausdruck kam und kommt. Der Verweis auf den Handelsbrauch wäre auch deshalb schief, weil der Handelsbrauch nach § 346 „unter Kaufleuten“ zu beachten ist, und zwar nach der systematischen Stellung des § 346 im Vierten Buch, soweit sie untereinander Handelsgeschäfte schließen.¹⁵¹ Dagegen dient die Erfüllung der Buchführungspflicht dem Allgemeininteresse (Rdn 3), hat also unmittelbar nichts mit dem Geschäftsverkehr der Kaufleute untereinander zu tun.

- 40 Die Führung der Handelsbücher als alleiniger Regelungsgegenstand.** Von der Frage, welchen sachlichen Regelungsgehalt die Generalklausel hatte, ist die Frage zu trennen, was damit gegenständlich geregelt werden sollte. Während der Streit um Rechtsnatur und Herleitung der GoB (Rdn 35 f) heute ein Streit um den materiellen Gehalt des Bilanzrechts und um die Kompetenz zur Fixierung dieses Gehalts ist,¹⁵² hatte der Gesetzgeber des § 38 Abs. 1 a.F. diese Fragen nicht im Sinn. Die von ihm vorgesehene zweistufige Rechtsanwendung (Rdn 39) bezieht sich allein auf die Führung der Handelsbücher, auf die Buchführung im engen Sinne des Wortes, aber nicht auf materielle Fragen der Bilanzierung oder Gewinnermittlung.¹⁵³ Das folgt schon aus der Wortwahl (Buchführung statt Bilanzierung), ferner aus dem Fehlen jeden Hinweises auf die GoB in den damaligen Bilanzierungsvorschriften (§§ 39, 40, 261 a.F.), aus dem Fehlen eines Aufstellungsgrundsatzes selbst für die Bilanz der AG (§ 261 a.F.) und findet schließlich noch eine Bestätigung darin, dass sich die Erwägungen des Reichsjustizamts auf nichts anderes als die Buchführung im engen Sinne bezogen haben. Die GoB als leitender Grundsatz der Bilanzierung sind demnach das Ergebnis einer nachträglichen, vom Gesetzgeber der §§ 38 ff a.F. noch nicht gesehenen Entwicklung.

- 41 e) Geltendes Recht: GoB als unbestimmter Rechtsbegriff.** Die Entwicklung des Bilanzrechts seit 1900 hat dem Konzept des historischen Gesetzgebers den Boden entzogen. In

¹⁴⁹ Unmissverständlich schon das grundlegende Urteil RGZ 48, 114, 124 f; vgl. ferner RGZ 103, 146, 147 f; RGZ 114, 9, 13; RGZ 125, 76, 79; BGHZ 10, 228, 233 = NJW 1953, 1665.

¹⁵⁰ So namentlich *Schmalenbach* ZfHf 1933, 225 (232); aber auch *Döllerer* BB 1959, 1217; schon im Ansatz schief ist auch die Unterscheidung zwischen einem „dem Kaufmann vertrauenden Gesetzgeber von 1896“

und dem „mißtrauenden Gesetzgeber“ von 1931 und 1965 bei *Leffson* GoB S. 130 ff, 133 ff. Vgl. auch *Hennrichs/Pöschke* Fortentwicklung der GoB, in Bilanzpolitik und Bilanzanalyse nach neuem Handelsrecht (2010) S. 50.

¹⁵¹ Richtig dazu *Kruse* GoB S. 83 ff.

¹⁵² S. beispielhaft HdR-EA/Baetge/Kirsch Kap. 4 Rdn 29 ff.

¹⁵³ Zutr. *Leffson* GoB S. 131.

dem Maße, in dem das Steuerrecht eine nach den GoB aufgestellte Handelsbilanz voraussetzte¹⁵⁴ und der Gesetzgeber zunächst im Aktienrecht¹⁵⁵ eine entsprechende Bilanzzielbestimmung in seine Normen aufnahm, verlor das bloße Buchführungskonzept des Reichsjustizamtes an Brauchbarkeit; denn ein umfassendes, als Summe von formellen und materiellen GoB gedachtes Bilanzrecht, das diesen Namen verdient, kommt weder inhaltlich noch rechtsquellen-theoretisch mit der guten Kaufmannsübung als Basis aus. Das BiRiLiG hat mit dem Aufstellungsgrundsatz des § 243 nur den Schlusspunkt unter diese Entwicklung gesetzt und zugleich mit der Kodifizierung des Bilanzrechts der hier erörterten Problematik einen erheblichen Teil ihrer praktischen Bedeutung genommen.

Nach dem heutigen Stand der Entwicklung, insbesondere nach der Regelung durch das BiRiLiG, ist als **Grundsatz** festzuhalten: § 238 Abs. 1 S. 1¹⁵⁶ enthält keinen Verweis auf ein außerrechtliches Normgefüge oder die praktische Übung. Bei dem Begriff der GoB handelt es sich um einen **unbestimmten Rechtsbegriff**, dessen Inhalt durch Auslegung des Gesetzes zu ermitteln ist. Dies ist heute auch nahezu allgemein anerkannt.¹⁵⁷ Bei der Herleitung der GoB sind daher die allgemein anerkannten juristischen Methoden zur Gesetzesauslegung, zur wertenden Konkretisierung von Prinzipien sowie zur Schließung von Regelungslücken anzuwenden.¹⁵⁸ Die **gewohnheitsrechtliche Geltung von GoB** bleibt nach allgemeinen Grundsätzen denkbar, doch hat diese Möglichkeit durch die Kodifizierung gerade der grundlegenden, von allgemeiner Rechtsüberzeugung getragenen Bilanzierungsregeln ihre praktische Bedeutung weitgehend eingebüßt.

In der Praxis ist ein Rückgriff auf die GoB freilich nur dann erforderlich, wenn das HGB eine Bilanzierungsfrage nicht ausdrücklich regelt.¹⁵⁹ Geht es beispielsweise um die Passivierung von Rückstellungen oder um die Abgrenzung des Anschaffungs- und Herstellungskostenbegriffs, muss nicht auf den allgemeinen Begriff der GoB zurückgegriffen werden, da das Gesetz in §§ 249, 255 Abs. 1 bis 3 konkrete Regelungen enthält. Ob man diese und andere Regelungen des HGB-Bilanzrechts, so etwa insbesondere die allgemeinen Grundsätze des § 252 HGB, mit einer im betriebswirtschaftlichen Schrifttum ver-

¹⁵⁴ Überblick über die Gesetzesentwicklung bei Herrmann/Heuer/Raupach/Stobbe EstG § 5 Rdn 2.

¹⁵⁵ Beginnend mit der Novelle von 1931, die in den §§ 261–262g des damaligen HGB erstmals detaillierte Vorschriften über die Bilanz schuf und die Pflichtprüfung einführt.

¹⁵⁶ Das Gleiche gilt für § 243 Abs. 1.

¹⁵⁷ BFHE 89, 191 (194); 95, 31 (32 f); ADS § 243 Rdn 6; Baetge/Kirsch/Thiele Bilanzen¹² (2012) S. 105; Baumbach/Hopt/Merkt Rdn 11; Beck BilKomm-Förschle/Usinger § 243 Rdn 12; Beck-HdR-Bieg/Waschbusch A 100 Rdn 31; BoHdR-Streim Rdn 31; BoHdR-Kirsch § 243 Rdn 6; Haufe HGB BilKomm/Noodt² § 243 Rdn 3; HdJ – Schulze/Osterloh Abt. I/1 Rdn 14; HdR-EA/Baetge/Fey/Fey § 243 Rdn 4, 18; Heidelberger Komm/Kirnberger HGB⁷ E vor § 242 Rdn 7; Hennrichs Wahlrechte im Bilanzrecht der Kapitalgesellschaften (1999) S. 80 f; Hennrichs WPg 2011, 861 (863);

Hennrichs/Pöschke DK 2009, 532 (535); Hennrichs/Pöschke Fortentwicklung der GoB, in Bilanzpolitik und Bilanzanalyse nach neuem Handelsrecht (2010) S. 50; KölnKomm-RLR/Drüen Rdn 18; Moxter GoR S. 9 ff; MünchKommAktG/Graf² Rdn 26; MünchKommBilR/Graf Rdn 48; Solmecke Auswirkungen des BilMoG S. 13; Thiel/Lüdtke-Handjery BilanzR⁵ Rdn 333; J. Wüstemann/S. Wüstemann FS Krawitz (2010) S. 751 (755); aA noch Staub/Hüffer⁴ Rdn 43. Wenig überzeugend ist die terminologische Kritik bei Luttermann/Großfeld BilanzR⁴ Rdn 62 sowie MünchKommAktG/Luttermann² §§ 243, 342 HGB Rdn 15.

¹⁵⁸ Hennrichs/Pöschke Fortentwicklung der GoB, in Bilanzpolitik und Bilanzanalyse nach neuem Handelsrecht (2010) S. 50.

¹⁵⁹ Hennrichs/Pöschke Fortentwicklung der GoB, in Bilanzpolitik und Bilanzanalyse nach neuem Handelsrecht (2010) S. 49.

breiteten Strömung als „gesetzlich kodifizierte GoB“ bezeichnen will, mag offen bleiben. Die Anwendung dieser Vorschriften unterscheidet sich methodisch jedenfalls nicht von der Anwendung anderer Rechtsvorschriften.¹⁶⁰ Der allgemeine Verweis des § 238 Abs. 1 S. 1 auf die GoB erlangt nur dort Bedeutung, wo konkrete gesetzliche Vorgaben fehlen. Dann greifen die **Generalklauseln** der §§ 238 Abs. 1 S. 1, 243 Abs. 1 ein und der unbestimmte Rechtsbegriff der GoB muss **mit Hilfe der anerkannten juristischen Methoden der Rechtsanwendung** konkretisiert werden.¹⁶¹

- 44** Die Diskussion um die **Herleitung von GoB** leidet offensichtlich unter der Verwendung wenig glücklicher Begriffe und der Betonung eines **praxisfremden Gegensatzes zwischen „induktiv“ und „deduktiv“**. Wenn die Praxis mit der gesetzlichen Verweisung auf die GoB „im ganzen recht gut fertig geworden ist“,¹⁶² so deshalb, weil die induktive und die deduktive Methode einander nicht ausschließen, sondern ergänzen und vermutlich immer nebeneinander gehandhabt worden sind. Die induktive Feststellung einer tatsächlichen Übung bedarf schon nach dem Konzept des historischen Gesetzgebers der rechtlichen Überprüfung, ob sie auch den Gepflogenheiten „sorgfältiger“ Kaufleute entspricht (Rdn 39). Und die deduktive Methode ist missverstanden, wenn man sie als abstrakt-begriffliche Ableitung aus ihrerseits teilweise schwer fassbaren Bilanzzielen¹⁶³ oder aus den betriebswirtschaftlichen Bilanztheorien¹⁶⁴ begreift. Tatsächlich sind nämlich die empirischen Erkenntnisse zur Praxis der ehrbaren Kaufleute und die theoretischen Erkenntnisse der Betriebswirtschaft auch im Rahmen der juristischen Methodik zur Rechtsanwendung von Bedeutung. Sie können wertvolle Hinweise auf die vom Gesetzgeber verfolgten Ziele geben und aufzeigen, welches Verständnis der rechtlichen Rahmenbedingungen zu einem auch wirtschaftlich stimmigen und kohärenten System der Rechnungslegung führt.¹⁶⁵ In der praktischen Anwendung **ergänzen sich daher deduktive und induktive Elemente**,¹⁶⁶ weswegen das betriebswirtschaftliche Schrifttum heute häufig von einer hermeneutischen Methode spricht (Rdn 36). In der Diskussion wird jedoch zu wenig betont, dass im Konfliktfall stets dem **deduktiven Element Vorrang** gebührt.¹⁶⁷ Daraus folgt einerseits, dass eine kaufmännische Praxis, die den handelsrechtlichen Vorschriften widerspricht, keine GoB begründet; es gibt **keine GoB contra legem**.¹⁶⁸ Ande-

¹⁶⁰ *Hennrichs/Pöschke* Fortentwicklung der GoB, in Bilanzpolitik und Bilanzanalyse nach neuem Handelsrecht (2010) S. 49: „Mit den GoB hat das eigentlich noch nichts zu tun.“

¹⁶¹ Dazu ausführlich *Hennrichs/Pöschke* DK 2009, 532 (532 ff); *Hennrichs/Pöschke* Fortentwicklung der GoB, in Bilanzpolitik und Bilanzanalyse nach neuem Handelsrecht (2010) S. 52 f; s. auch HdJ – *Schulze/Osterloh* Abt. I/1 Rdn 14; MünchKommAktG/*Graf*² Rdn 31.

¹⁶² *Knobbe-Keuk* § 3 II 1.

¹⁶³ So das Hauptargument der Gegner des deduktiven Verfahrens, vgl. besonders *Schneider* StuW 1983, 141 (148 ff).

¹⁶⁴ Überblick zu den Bilanztheorien bei Köln-Komm-RLR/*Claussen* Einl. Rdn 78 ff.

¹⁶⁵ Vgl. ausf. *Hennrichs/Pöschke* DK, 532 (532 ff).

¹⁶⁶ So bereits *Moxter* ZGR 1980, 254 (262); Baumbach/Hopt/*Merkt* Rdn 11; Beck BilKomm-Förschle/*Usinger* § 243 Rdn 17; *Hennrichs/Pöschke* Fortentwicklung der GoB, in Bilanzpolitik und Bilanzanalyse nach neuem Handelsrecht (2010) S. 51; Tipke/Lang/*Hennrichs* Steuerrecht²¹ § 9 Rdn 67 aE; ganz ähnlich Beck-HdR-*Ballwieser* B 105 Rdn 2.

¹⁶⁷ Beck BilKomm-Förschle/*Usinger* § 243 Rdn 18; HdJ – *Schulze/Osterloh* Abt. I/1 Rdn 14.

¹⁶⁸ *Hennrichs/Pöschke* Fortentwicklung der GoB, in Bilanzpolitik und Bilanzanalyse nach neuem Handelsrecht (2010) S. 51; missverständlich demgegenüber HdJ – *Baetge/Zülch* Abt. I/2 Rdn 11 ff; *Solmecke* Auswirkungen des BilMoG S. 15.

rerseits können einzelne Vorschriften des HGB nicht „GoB-widrig“ sein;¹⁶⁹ wenn das Gesetz für spezielle Fälle Vorschriften enthält, die von den allgemein formulierten Rechnungslegungsprinzipien abweichen bzw. diesen widersprechen, sind auch diese Vorschriften Teil des handelsrechtlichen Systems, anhand dessen der unbestimmte Rechtsbegriff der GoB zu konkretisieren ist. Auch von allgemeinen Prinzipien abweichende Einzelvorschriften sind damit Teil der handelsrechtlichen GoB.¹⁷⁰

Im Ergebnis zeigt sich, dass der Verweis des Gesetzes auf die GoB sowohl aus rechtstheoretischer Sicht als auch für die praktische Rechtsanwendung nur von untergeordneter Bedeutung ist.¹⁷¹ Zum einen muss auf die GoB nur dann zurückgegriffen werden, wenn das Gesetz keine einschlägige Einzelregelung enthält. Zum anderen geht es in der Regel nicht darum, „echte“ Regelungslücken durch eine umfassende Rechtsfortbildung zu schließen; da auch der Gesetzgeber des BilMoG zugunsten der bewährten prinzipienorientierten Regelungstechnik auf eine Fülle von Detailregelungen verzichtet hat,¹⁷² muss der Bilanzierende vielmehr regelmäßig durch wertende Konkretisierung der allgemeinen Bilanzierungsprinzipien ermitteln, welche bilanzielle Abbildung sich am besten in das System des HGB-Bilanzrechts einfügt. Dabei sind kollidierende Prinzipien in einen schonenden Ausgleich zu bringen. Die in diesem methodischen Rahmen abgeleitete Regel entspricht den GoB im Sinne des HGB.¹⁷³ Letztlich entpuppen sich die GoB damit „als das durch das Handelsbilanzrecht geschaffene und im Rahmen der methodischen Rechtsanwendung konkretisierte Gesamtsystem der Rechnungslegung nach dem HGB.“¹⁷⁴

Mit dieser Erkenntnis lässt sich auch die in der jüngeren Vergangenheit umstrittene Frage lösen, ob die IFRS bei der Auslegung des durch das BilMoG modernisierten HGB-Bilanzrechts verstärkt berücksichtigt werden müssen.¹⁷⁵ Da der Begriff der GoB letztlich das Gesamtsystem der Rechnungslegung nach dem HGB bezeichnet (ausf. Rdn 44a), wirkt das BilMoG entgegen einer mitunter geäußerten Fehlvorstellung nicht auf ein unabhängig vom HGB bestehendes GoB-System ein, sondern es ändert dieses System unmittelbar.¹⁷⁶ Die Konkretisierung des Begriffs der GoB muss heute aus dem moderni-

44a

44b

¹⁶⁹ *Hennrichs* StuW 1999, 138 (141); *Hennrichs/Pöschke* Fortentwicklung der GoB, in Bilanzpolitik und Bilanzanalyse nach neuem Handelsrecht (2010) S. 51; dagegen aber (zumindest missverständlich) z.B. HdJ – Baetge/Zülch Abt. I/2 Rdn 15; HdJ – Schulze/Osterloh Abt. I/1 Rdn 18; *Hommel/Rößler* BB 2009, 2526 (2527 f); *Schulze-Osterloh* DStJG 14 (1991), 123 (129).

¹⁷⁰ *Hennrichs/Pöschke* Fortentwicklung der GoB, in Bilanzpolitik und Bilanzanalyse nach neuem Handelsrecht (2010) S. 51.

¹⁷¹ *Hennrichs/Pöschke* Fortentwicklung der GoB, in Bilanzpolitik und Bilanzanalyse nach neuem Handelsrecht (2010) S. 54.

¹⁷² *Hennrichs/Pöschke* Fortentwicklung der GoB, in Bilanzpolitik und Bilanzanalyse nach neuem Handelsrecht (2010) S. 53.

¹⁷³ *Hennrichs/Pöschke* Fortentwicklung der GoB, in Bilanzpolitik und Bilanzanalyse nach neuem Handelsrecht (2010) S. 54.

¹⁷⁴ *Hennrichs/Pöschke* Fortentwicklung der GoB, in Bilanzpolitik und Bilanzanalyse nach neuem Handelsrecht (2010) S. 51.

¹⁷⁵ Dazu ausführlich *Hennrichs/Pöschke* DK 2009, 532; *Hennrichs/Pöschke* Fortentwicklung der GoB, in Bilanzpolitik und Bilanzanalyse nach neuem Handelsrecht (2010) S. 47; *Hennrichs* WPg 2011, 861; *Moxter* WPg 2009, 7; s. ferner HdJ – *Schulze/Osterloh* Abt. I/1 Rdn 16 f. Klar für eine stärkere Berücksichtigung der IFRS *Köster* BB 2007, 2791 (2792); *Mujkanovic/Raatz* KoR 2008, 245 (245). Unentschieden Beck BilKomm-Förschle/Usinger § 243 Rdn 23. Ausführlich zur Bedeutung der mit dem BilMoG im Einzelnen umgesetzten Änderungen *Solmecke* Auswirkungen des BilMoG S. 123 ff.

¹⁷⁶ *Hennrichs/Pöschke* Fortentwicklung der GoB, in Bilanzpolitik und Bilanzanalyse nach neuem Handelsrecht (2010) S. 54.

sierten HGB-Bilanzrecht selbst heraus erfolgen; dabei dürfen die IFRS nur insoweit berücksichtigt werden, als dies den handelsrechtlichen Wertungen entspricht. Insoweit ist zu beachten, dass mit dem BilMoG zwar durchaus einige tradierte handelsrechtliche Prinzipien geändert,¹⁷⁷ die tragenden Säulen des bisherigen Systems (u.a. Realisationsprinzip, Vorsichtsprinzip) aber nicht aufgegeben wurden.¹⁷⁸ Nach dem Willen des Gesetzgebers soll das HGB-Bilanzrecht den IFRS nur punktuell angenähert werden und dauerhaft eine eigenständige Alternative zu den IFRS bieten.¹⁷⁹ Angesichts dessen sind die IFRS bei der Auslegung des HGB-Bilanzrechts nicht zwingend oder gar vorrangig zu berücksichtigen; sie zeigen vielmehr nur mögliche Lösungsansätze auf und es ist nach allgemeinen Methoden (grammatikalische, systematische, teleologische und richtlinienkonforme Auslegung der handelsrechtlichen Normen, vgl. Rdn 43) zu prüfen, ob sich die in den IFRS vorgesehene Lösung in das HGB-System der Rechnungslegung einfügt.¹⁸⁰

- 45 f) Exkurs: Fachgutachten; Stellungnahmen.** Von erheblicher Bedeutung für die Bilanzierungspraxis sind die Fachgutachten des Instituts der Deutschen Wirtschaftsprüfer (IdW) und die Stellungnahmen seines Hauptfachausschusses (HFA) sowie die Verlautbarungen des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committees (DRSC) bzw. des Deutschen Standardisierungsrates (DSR). Weder das IDW noch das DRSC haben allerdings die Kompetenz, GoB „zu erlassen“ oder in sonstiger Weise Recht zu setzen.¹⁸¹ Ihre Verlautbarungen entfalten daher keinerlei rechtliche Verbindlichkeit; sie sind nicht mehr und nicht weniger als Auslegungsvorschläge sachverständiger Gremien, die allein durch die fachliche Autorität ihrer Verfasser wirken können.¹⁸² Ganz Ähnliches gilt für die auf die **Konzernrechnungslegung** bezogenen Standards des DSR, die vom Bundesministerium der Justiz bekannt gemacht werden.¹⁸³ Zwar knüpft das Gesetz in § 342 Abs. 2 eine Vermutung an die Befolgung dieser Standards;¹⁸⁴ aber diese Vermutung ist widerlegbar und die Gerichte sind an die Standards des DSR nicht gebunden.¹⁸⁵

¹⁷⁷ Zu den Regelungen des BilMoG im Überblick Baumbach/Hopt/Merkt Einl v § 238 Rdn 27 ff; Böcking/Gros, DK 2009, 355; Haufe HGB BilKomm² S. 43 ff; Köln-Komm-RLR/Claussen Einl. Rdn 52 ff. Eine empirische Analyse der ersten nach dem BilMoG aufgestellten Abschlüsse findet sich bei Keitz/Wenk/Jagosch DB 2011, 2445 u. 2503.

¹⁷⁸ Hennrichs/Pöschke Fortentwicklung der GoB, in Bilanzpolitik und Bilanzanalyse nach neuem Handelsrecht (2010) S. 54 f; anders Fülber/Gassen DB 2007, 2605 (2612), die vor dem Hintergrund des BilMoG eine Neuorientierung der GoB fordern.

¹⁷⁹ RegE der Bundesregierung zum BilMoG, BT-Drucks. 16/10067, S. 32.

¹⁸⁰ Hennrichs/Pöschke Fortentwicklung der GoB, in Bilanzpolitik und Bilanzanalyse nach neuem Handelsrecht (2010) S. 56; Hennrichs/Pöschke DK 2009, 532 (536); Hennrichs WPg 2011, 861 (867 ff); s. auch bereits Hennrichs FS K. Schmidt (2009)

S. 581 (597); in der Sache ebenso Moxter WPg 2009, 7; ähnlich Herzig WPg 2005, 211 (214) in Bezug auf das Bilanzsteuerrecht. Ausführliche Analyse unter Bildung von Fallgruppen bei Hennrichs/Pöschke Fortentwicklung der GoB, in Bilanzpolitik und Bilanzanalyse nach neuem Handelsrecht (2010) S. 53 ff; Hennrichs/Pöschke DK 2009, 532 (536 ff); Hennrichs WPg 2011, 861 (867 ff); im Ansatz schon bei Hennrichs S:R 2009, 127 (128 f).

¹⁸¹ Treffend bereits Döllerer BB 1959, 1217 (1219); s. ferner Flume DB 1973, 1661 (1663); Leffson GoB S. 128; Hennrichs/Pöschke DK 2009, 532 (534).

¹⁸² HdJ – Schulze/Osterloh Abt. I/1 Rdn 22, 24; Hennrichs/Pöschke DK 2009, 532 (534).

¹⁸³ Hennrichs/Pöschke DK 2009, 532 (534).

¹⁸⁴ Krit. zur rechtlichen Qualität dieser Vermutung HdJ – Schulze/Osterloh Abt. I/1 Rdn 23 f.

¹⁸⁵ S. ausführlich Beck BilKomm-Förschle § 342 Rdn 19 mwN; ferner MünchKomm-BilR/Graf Rdn 49.

3. GoB: Formelle und materielle GoB; GoI; GoBil; Buchführungsrichtlinien; Kontenrahmen

a) **Formelle und materielle GoB; GoI; GoBil.** Die Buchführung ist die Grundlage des Jahresabschlusses. Das Inventar beruht auf der grundsätzlich körperlich gedachten Bestandsaufnahme (Inventur). Buchführung, Jahresabschluss, Inventur und Inventar bilden Teilelemente der Rechnungslegung. Es hat sich eingebürgert, die Gesamtheit der dabei zu beachtenden Grundsätze über den unmittelbaren Wortsinn und die Konzeption des historischen Gesetzgebers (dazu Rdn 38 ff) hinaus als GoB zu bezeichnen. Die so verstandenen GoB im weiteren Sinn lassen sich einteilen in die formellen und materiellen GoB und in die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI) sowie ordnungsmäßiger Bilanzierung (GoBil). Die terminologische Unterscheidung wird nicht einheitlich gehandhabt,¹⁸⁶ lohnt aber auch keine ausführliche Diskussion. Maßgeblich sind die inhaltlichen Anforderungen, die an Buchführung, Inventur und den Jahresabschluss gestellt werden. Die Bezeichnung als formelle oder materielle GoB spielt hierbei richtigerweise keine Rolle. Möchte man dennoch an einer systematischen Unterteilung festhalten, bietet sich folgende Terminologie an: Die **formellen GoB** beziehen sich auf die Buchführung im eigentlichen Sinne, also vor allem auf die technisch-praktische Seite des kaufmännischen Dokumentationswesens, sowie auf die Technik der Bilanzierung (Darstellung, Gliederung des Jahresabschlusses).¹⁸⁷ Die **materiellen GoB** beziehen sich auf den Jahresabschluss und fassen Ansatz- und Bewertungsregeln sowie die allgemeinen Bilanzierungsgrundsätze zusammen.¹⁸⁸ Die materiellen GoB und die formellen GoB, die sich auf den Jahresabschluss beziehen, können als GoBil bezeichnet werden. Die GoI erfassen den Vorgang der Bestandsaufnahme und sein Ergebnis, das Inventar. Die nachfolgenden Erläuterungen beschränken sich auf die für die Buchführung geltenden GoB. Wegen der GoI vgl. § 240 Rdn 8 ff, und wegen der GoBil § 243 Rdn 6 ff.

b) **Buchführungsrichtlinien.** Durch Erlass des Reichswirtschaftsministers und des Reichskommissars für die Preisbildung vom 11.11.1937 wurden „Richtlinien zur Organisation der Buchführung (im Rahmen eines einheitlichen Rechnungswesens)“ geschaffen.¹⁸⁹ Ungeachtet ihres damaligen Zwecks im Rahmen einer gelenkten Wirtschaft (der Erlass beruft sich insbesondere auf „die Ziele des Vierjahresplans“), sind diese Richtlinien auch heute noch interessant, weil sie die Entwicklung der für die Buchführung geltenden GoB geprägt haben.¹⁹⁰ Rechtlich verbindlich sind die Vorgaben freilich nicht. Das bedeutet, dass eine den Richtlinien entsprechende Buchführung nicht per se als ordnungsmäßig angesehen werden kann; umgekehrt kann aus der Abweichung von den Richtlinien auch nicht per se ein Buchführungsmangel hergeleitet werden.

¹⁸⁶ Vgl. etwa Beck BilKomm-Förschle/Usinger § 243 Rdn 1; Beck-HdR-Bieg/Waschbusch A 100 Rdn 28; Winnefeld BilanzHdb⁴ Kap. A Rdn 240; s. ferner z.B. Baumbach/Hopt/Merkt Rdn 11; Baumbach/Hueck/Schulze-Osterloh GmbHG¹⁸ § 42 Rdn 8 ff; HdJ – Baetge/Zülch Abt. I/2 Rdn 4.

¹⁸⁷ Anders z.B. (alle GoBil sind materielle GoB) Staub/Hüffer⁴ Rdn 46; wieder anders Heidelberger Komm/Kirnberger HGB⁷ E vor § 242 Rdn 9.

¹⁸⁸ Anders z.B. (auch hinsichtlich der Buchführung ist zwischen formellen und materiellen GoB zu unterscheiden) Baumbach/Hopt/Merkt Rdn 11, 14.

¹⁸⁹ MinBl. für Wirtschaft 1937 S. 239.

¹⁹⁰ Beck BilKomm-Winkeljohann/Klein Rdn 72 (noch heute richtungsweisend); Schlegelberger/Hildebrandt/Steckhan Einl. § 38 V.

48 Richtlinientext. Die Richtlinien haben folgenden Wortlaut:**I. Grundaufgaben des Rechnungswesens**

Ein geordnetes Rechnungswesen muß alle Geschäftsvorfälle und die mit ihnen verbundenen Mengen- und Wertbewegungen lückenlos erfassen und planmäßig ordnen. Es bietet dadurch eine unerläßliche Voraussetzung für eine Ordnung der Betriebe und der Gesamtwirtschaft sowie für eine dauernde Beobachtung des Betriebszustandes und der Betriebsgebarung.

1. Das Rechnungswesen verfolgt vier Grundzwecke:

- a) Ermittlung der Bestände – Vermögens- und Schuldtile – und des Erfolges am Ende des Jahres (Jahresbestands- und Erfolgsrechnung) und während der Betriebsperiode (kurzfristige Erfolgsrechnung),
- b) Preisbildung, Kostenüberwachung und Preisprüfung (auf der Grundlage der Selbstkosten),
- c) Überwachung der Betriebsgebarung (Wirtschaftlichkeitsrechnung),
- d) Disposition und Planung.

Betriebliche und gesamtwirtschaftliche Zwecke werden gleichermaßen durch das Rechnungswesen verfolgt.

2. Das betriebliche Rechnungswesen umfaßt alle Verfahren zur ziffernmäßigen Erfassung und Zurechnung der betrieblichen Vorgänge. Es gliedert sich in vier Grundformen:

- a) Buchführung und Bilanz (Zeitrechnung),
- b) Selbstkostenrechnung (Kalkulation, Stückrechnung),
- c) Statistik (Vergleichsrechnung),
- d) Planung (betriebliche Vorschau-Rechnung).

Alle vier Formen besitzen ihre besonderen Verfahren, ihre eigenen Anwendungsgebiete und ihre besondere Erkenntniskraft. Sie stehen aber nicht nebeneinander, sondern hängen eng zusammen und ergänzen einander.

3. Die ursprüngliche und wichtigste Form des Rechnungswesens ist die Buchführung. Sie ist eine Zeitrechnung und hat den Zweck, Bestände und ihre Veränderung, Aufwände, Leistungen und Erfolge in einem Zeitraum festzustellen. Die wertmäßige Erfassung wird zweckmäßigerweise durch eine mengenmäßige in Nebenbüchern (amtl. Fn. 1: Gemeint sind hier nicht nur gebundene Bücher, sondern auch „lose Blätter“ und Karteien.) ergänzt werden.

4. Aus dem derzeitigen Stand des Rechnungswesens und aus den Anforderungen, die die gegenwärtige Erzeugungs- und Wirtschaftsweise und nicht zuletzt die gesamtwirtschaftliche Überwachung an das Rechnungswesen und insbesondere an die Buchführung stellen, ergeben sich bestimmte Anforderungen an die Organisation der Buchführung.

II. Anforderungen an die Organisation der Buchführung

1. Die Buchführung muß im Regelfalle die doppelte kaufmännische oder eine gleichwertige kamealistische Buchführung sein. Nur unter besonderen Verhältnissen, vor allem in Kleinbetrieben des Einzelhandels und des Handwerks, ist eine einfache Buchführung angängig.
2. Die Buchführung muß klar und übersichtlich sein (amtl. Fn. 2: Komplizierte Buchführungen verfehlen in den meisten Fällen ihren Zweck. Solche Buchführungen verbindlich vorschreiben zu wollen, hieße den Stand des betrieblichen Rechnungswesens überschätzen, bzw. ihre Durchführung unmöglich machen.). Vorgeschrieben werden kann nur eine Buchführung, die Mindestansprüchen genügt und auf mittlere Betriebe einer Reichsgruppe bzw. Wirtschaftsgruppe abgestellt ist. Ist ein Betrieb rechnungsmäßig bereits so entwickelt, daß er über Mindestanforderungen hinausgehen will, so muß sein Aufbau der Buchführung die Vergleichbarkeit mit der auf Grund dieser Richtlinien aufgestellten Kontenübersicht seiner Reichsgruppe bzw. Wirtschaftsgruppe in bequemer Weise zulassen. In einem solchen Falle erscheint eine weitere Aufgliederung der Kontengruppen, die für Vergleichszwecke wiederum ein leichtes Zusammenziehen ermöglicht, am geeignetsten (Grundsatz der weitergehenden Gliederung der Kontengruppen). Jede grundsätzlich andere Organisationsform der Buchführung erscheint weniger geeignet, weil sie die Vergleichbarkeit stört, mag sie als Buchführungsform auch gleichwertig sein. Für Kleinbetriebe sind die Anforderungen zu ermäßigen, was am besten durch die Zusammenziehung der Konten erreicht wird. Auch hier muß eine Vergleichbarkeit gegeben sein.

Der aufgestellte Kontenrahmen ist demnach der einheitliche Organisationsplan der Buchführung für alle Betriebe.

3. Die Buchführung muß Stand und Veränderung an Vermögen, am Kapital und an Schulden und die Aufwände, Leistungen und Erfolge erfassen (Geschäftsbuchführung, häufig auch Finanzbuchführung genannt, und Betriebsbuchführung).
4. Bei getrennten Buchführungen (z.B. Geschäfts- und Betriebsbuchführung, Haupt- und Nebenbuchführung, Zentral- und Filialbuchführung) müssen die einzelnen Teile der Buchführung in einem organischen Zusammenhang stehen.
5. Die wichtigste Form der Organisation der Buchführung ist die Kontierung, d.h. die Art und Zahl der Konten. Der Kontierung dient am besten ein Kontenplan (für den Einzelbetrieb), der dem Kontenrahmen (der Reichsgruppe bzw. Wirtschaftsgruppe oder Fachgruppe) angepaßt werden muß.
6. Die Kontierung muß eine klare Erfassung und Abgrenzung der einzelnen Geschäftsvorfälle sowie eine ausreichend tiefe Gliederung der Bestands-, Aufwands-, Leistungs- und Erfolgsposten ermöglichen. Zusammenziehungen, die eine genügende Einsicht nicht gestatten, sind unzulässig. Für die Gliederung der Konten sind insbesondere die gesetzlichen Mindestanforderungen, die Betriebsgröße und der Gang der Erzeugung bzw. die Betriebsfunktion maßgebend.
7. Die Führung gemischter, Bestand und Erfolg enthaltender Konten ist möglichst zu vermeiden.
8. Für die Gliederung der Bilanz ist die Anwendung der Vorschriften für die Gliederung der Jahresbilanz (§ 131 des Aktiengesetzes¹⁹¹) mit sinngemäßer Anwendung auch für Nicht-Aktiengesellschaften erwünscht. Weitergehende besondere rechtliche Bestimmungen sind einzuhalten. Für die Gewinn- und Verlustrechnung ist die Trennung der betrieblichen Ergebnisse von den außerordentlichen Erträgen im Sinne der Gewinn- und Verlustrechnung (§ 132 des Aktiengesetzes¹⁹²) notwendig.
9. Es ist gleichwertig, ob bei Aktiengesellschaften die einzelnen Posten der Gewinn- und Verlustrechnung gemäß Aktiengesetz buchhalterisch oder statistisch festgestellt werden. Bei statistischer Feststellung ist aber eine leichte Nachprüfbarkeit der einzelnen Ziffern durch die Buchführung unerlässlich.
10. Die Buchführung muß weiterhin eine ausreichende Trennung ermöglichen:
 - a) zwischen Jahres- und Monatsrechnung,
 - b) zwischen kalkulierbaren und nicht kalkulierbaren sowie außerordentlichen Aufwänden bzw. Erträgen.
11. Die Buchführung hat die Abstimmungsfunktion für alle betrieblichen Zahlen und Rechnungsformen zu erfüllen, insbesondere für Kalkulation und Statistik (Kontrollprinzip).
12. Für die einzelnen Buchungen müssen rechnungsmäßige Belege vorhanden sein, die geordnet aufzubewahren sind (Belegprinzip).
13. Die Buchführung muß leichte Nachprüfbarkeit, im Sinne der vier Grundzwecke des Rechnungswesens (1a–d), zulassen.
14. Die Buchführung muß ausreichende Vergleichsmöglichkeit der einzelnen Betriebe und daher eine genügende Analyse der Struktur und der Entwicklung des Kapitals, des Umsatzes, der Kosten und des Erfolges bieten.
15. Eine weitgehende Vereinheitlichung der Buchführung ist nicht nur notwendig, sondern auch ohne Beeinträchtigung der Erkenntniskraft der Buchführung und der berechtigten besonderen Betriebsbedürfnisse möglich. Die wichtigsten Bilanz- und Aufwandsposten und sogar Kostenstellengruppen sind allen Betrieben, insbesondere aber allen Betrieben eines Wirtschaftszweiges, gemeinsam. Die Eigenart beruht meistens auf den einzelnen Kostenstellen und der weiteren oder geringeren Gliederung der Bestands-, Aufwands- und Ertragskosten.
16. In der Betriebsbuchführung der industriellen und sonstigen Betriebe, in denen die Leistungseinheits- oder Abteilungsrechnung von besonderer Bedeutung ist, sind insbesondere – mit sinngemäßer Anwendung – Konten der Kostenarten, Halb-, Fertigerzeugnis- und Erlöskonten zu führen.

¹⁹¹ AktG 1937; vgl. jetzt §§ 266, 268; zuvor: §§ 151, 152 AktG 1965.

¹⁹² AktG 1937; vgl. jetzt §§ 275, 277; zuvor: §§ 157, 158 AktG 1965.

Es ist besonderes Gewicht auf die Kostenarten und Kosten-(Leistungs-)träger (Erzeugnisse) zu legen. Die Kostenstellen (Orte der Kostenentstehung: Abteilungen usw.) in die Buchführung einzugliedern, ist in der Regel nur Betrieben mit gleichartigen Produktionsverhältnissen, die sich der Divisionskalkulation bedienen, zu empfehlen. In den meisten übrigen Fällen ist die Auflässung der Kostenstellen aus der Buchführung und die Aufstellung eines „Betriebsabrechnungsbogens“ die bessere Lösung.

17. Der Betriebsabrechnungsbogen (im Bedarfsfall auch mehrere), der mit sinngemäßer Anwendung für jede Kostenstellenrechnung geeignet ist, also nicht nur für die Zuschlagkalkulation, sondern auch für die Divisionskalkulation mit Kostenstellenrechnung der Industrie und des Handwerks, für die Abteilungskalkulation des Handels, der Banken und der Versicherungsbetriebe, übernimmt die Zahlen aus der Buchführung, verteilt die Kostenarten nach festgelegten Gesichtspunkten auf die Kostenstellen und führt die umgruppierten Zahlen (über die Verrechnungskosten) zur Belastung der Kosten-(Leistungs-)träger wieder in die Buchführung ein. Der Betriebsabrechnungsbogen stellt die Verbindung zwischen Buchführung und Kalkulation dar, die auf diese Weise durch die Buchführung stets leicht nachprüfbar ist. Die Anwendung der vorstehenden Richtlinien stellt der anliegende „Kontenrahmen“ mit dem „Beispiel eines Kontenplanes für Fertigungsbetriebe“ dar. Er ist ein Organisationsplan der Buchführung und bestimmt nicht ihre Technik, die in völliger Freiheit durchgeführt werden kann.

III. Der Kontenrahmen als Grundlage der Selbstkostenrechnung und Statistik

1. Auf der Grundlage der vereinheitlichten Buchführung ist eine in den Grundsätzen vereinheitlichte Selbstkostenrechnung aufzubauen.
2. Zur Ergänzung der Buchführung und weiteren Auswertungen der Ziffern der Buchführung dient eine vereinheitlichte Statistik, die bestimmte Betriebsanalysen vorzunehmen und Kennziffern der Vermögensverhältnisse, Umsätze, Bestände, Kosten und Erfolge zu errechnen hat. Diese Ziffern dienen unter entsprechender Auswertung vor allem der Wirtschaftlichkeitsrechnung und dem Betriebsvergleich. Darüber hinaus wird der Betrieb zweckmäßigerweise nach Bedarf weitere Statistiken führen.

- 49 c) Kontenrahmen.** Jede sinnvolle Buchführung setzt einen Kontenplan voraus, der üblicherweise aus einem Kontenrahmen entwickelt wird;¹⁹³ den vorstehend abgedruckten Buchführungsrichtlinien war deshalb ein Kontenrahmen mit dem Beispiel eines Kontenplans für Fertigungsbetriebe samt Erläuterungen beigegeben (sogenannter Erlasskontenrahmen).¹⁹⁴ Von einer Wiedergabe kann heute abgesehen werden,¹⁹⁵ weil der Erlasskontenrahmen durch die Entwicklung überholt ist. Praktische Bedeutung hat zunächst die Weiterentwicklung zum Gemeinschaftskontenrahmen (GKR 1951) erlangt.¹⁹⁶ Weil der GKR eine den aktienrechtlichen Gliederungsvorschriften entsprechende Bilanz sowie Gewinn- und Verlust-Rechnung nicht ohne Weiteres erlaubte, wurde durch den Betriebswirtschaftlichen Fachausschuss des BDI der sogenannte Industriekontenrahmen (IKR 1971) entwickelt (Neufassung: IKR 1986).¹⁹⁷ Neben dem IKR sind andere Kontenrahmen für bestimmte Branchen in Gebrauch. Erhebliche Bedeutung haben auch die DATEV-Kontenrahmen erlangt, besonders die Kontenrahmen SKR 03 und SKR 04.¹⁹⁸ Schließlich gibt es noch Kontenrahmen kraft besonderer Rechtsvorschrift, so z.B. für Krankenhäuser gem. § 3 Abs. 1 Krankenhaus-BuchführungsVO.

¹⁹³ Anschaulich die Darstellung bei *Winnefeld BilanzHdb*⁴ Kap. A Rdn 556 ff; s. ferner *MünchKommBilR/Graf* Rdn 72.

¹⁹⁴ MinBl. für Wirtschaft 1937 S. 243.

¹⁹⁵ Textabdruck noch bei *Staub/Brüggemann*³ § 38 Rdn 3; *Schlegelberger/Hildebrandt/Steckhan* Einl. § 38 V.

¹⁹⁶ Überblick dazu bei *Beck-HdR-Brüggemann* A 130 Rdn 9 ff.

¹⁹⁷ *Beck-HdR-Brüggemann* A 130 Rdn 9 ff; Nachw. aus dem älteren Schrifttum bei *Staub/Hüffer*⁴ Rdn 49 Fn. 97.

¹⁹⁸ *Beck-HdR-Brüggemann* A 130 Rdn 18.

4. Gegenstand der Buchführung: „Handelsgeschäfte“ und Lage des Vermögens

a) **Dokumentation (Buchung der „Handelsgeschäfte“).** Nach § 238 Abs. 1 S. 1 muss der Kaufmann seine Handelsgeschäfte in den Büchern ersichtlich machen. Das entspricht dem Dokumentationszweck der Buchführung (Rdn 2 f). Der Begriff des Handelsgeschäfts ist dabei nicht streng i.S.d. §§ 343 ff zu verstehen. Die Verbuchung von Forderungen und Verbindlichkeiten richtet sich nicht (allein) nach dem rechtlichen Zeitpunkt des Entstehens. Maßgeblich sind insoweit das **Vorsichtsprinzip** und das **Realisationsprinzip** einerseits (§ 252 Abs. 1 Nr. 4), andererseits auch der Grundsatz der **Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte**.¹⁹⁹ Eine Forderung aus einem gegenseitigen Handelsgeschäft ist grundsätzlich erst zu verbuchen, wenn der Kaufmann die von ihm geschuldete Gegenleistung vollständig erbracht hat. Maßgeblich ist insoweit eine wirtschaftliche Betrachtungsweise. Das bedeutet am Beispiel des Kaufvertrags, dass ein buchungspflichtiger Vorgang vorliegt, sobald die verkaufte Ware ausgeliefert ist; ab diesem Zeitpunkt gilt das Erfordernis zeitgerechter Buchung (§ 239 Abs. 2; vgl. dort Rdn 13 ff).

b) Lage des Vermögens

aa) **Allgemeines.** § 238 Abs. 1 S. 1 verlangt darüber hinaus, dass der Kaufmann in den Büchern die Lage seines Vermögens ersichtlich macht. Auch hier sind nicht allein die zivilrechtlichen Kategorien über den Erwerb und Verlust von Rechten maßgeblich; vielmehr sind auch hier insbes. das Realisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4, 2. Halbsatz)²⁰⁰ sowie eine wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Zuordnung von Vermögen (§ 246 Abs. 1 S. 2)²⁰¹ zu beachten. Grundsätzlich gilt für **Aktiva** Folgendes: Das Geschäftsvermögen (zu der darin liegenden Beschränkung vgl. Rdn 52 f) muss vollständig verbucht sein, und zwar so, dass seine Zusammensetzung und der Wert der einzelnen Vermögensgegenstände richtig ersichtlich werden; zur Richtigkeit gehört die Dokumentation der Geschäftsvorfälle durch Belege (vgl. noch Rdn 59 und zu Einzelfragen § 239 Rdn 10 f). Es darf nichts fehlen, aber auch nichts erdichtet oder mit überhöhten Werten verbucht sein. Für die **Passiva** gilt Entsprechendes. Namentlich müssen die Verbindlichkeiten des Kaufmanns vollständig und unter korrekter Bezeichnung des Gläubigers ersichtlich sein. Auch Verbindlichkeiten dürfen nicht erdichtet werden, etwa zwecks Verschleierung privater Entnahmen. Schließlich müssen die Buchungen nicht nur vollständig, richtig und geordnet (beleggebunden), sondern auch zeitgerecht erfolgen. Das Erfordernis (Präzisierung: § 239 Rdn 13 ff) hat gerade für die Lage des Vermögens besondere Bedeutung; denn nur die zeitgerechte Buchung erlaubt es, kurzfristig eine Bilanz aufzustellen und damit den unverzichtbaren Überblick über die Relation von Vermögen und Verbindlichkeiten zu gewinnen. Seit Inkrafttreten des BiRiLiG veranschaulicht § 238 Abs. 1 S. 2 die Anforderungen, die insoweit zu stellen sind (vgl. Rdn 56 ff); dabei ist die Lage des Unternehmens in § 238 Abs. 1 S. 2 sinngleich mit der Lage des Vermögens in § 238 Abs. 1 S. 1 (näher Rdn 57 aE).

bb) **Buchführungspflicht nur für das Geschäftsvermögen.** Lange Zeit war umstritten, ob sich die Buchführungspflicht der Einzelkaufleute auf das Privatvermögen und die Privatverbindlichkeiten erstreckt oder ob sie gegenständlich beschränkt ist, nämlich auf das Geschäftsvermögen und die Geschäftsverbindlichkeiten. **Meinungsstand.** Die früher

¹⁹⁹ Beck BilKomm-Winkeljohann/Klein Rdn 62 ff; zum Ganzen ferner Baumbach/Hopt/Merkt § 252 Rdn 10, 19, 21.

²⁰⁰ Zutr. Baumbach/Hopt/Merkt Rdn 13.

²⁰¹ Dazu Baumbach/Hopt/Merkt § 246 Rdn 14 mwN.

ganz herrschende, namentlich auf die Rechtsprechung des RG in Strafsachen zurückgehende Ansicht (sie fußt allerdings noch auf der alten Gesetzeslage, vgl. Rdn 53 aE) bejahte die Buchführungspflicht auch für das Privatvermögen und die privaten Schulden, wobei allerdings nicht immer klar zwischen Buchführung, Bilanz und Inventar unterschieden wurde und eine Zusammenfassung des Privatvermögens und der Privatverbindlichkeiten nach wirtschaftlichen Gesamtbegriffen genügen sollte.²⁰² In den letzten Jahrzehnten hat sich indes die Gegenmeinung durchgesetzt, nach der sich die Buchführungspflicht des Einzelkaufmanns auf diejenigen Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten beschränkt, die zum Betrieb seines Handelsgeschäfts gehören.²⁰³

- 53 Stellungnahme.** Die Buchführungspflicht erfasst den Kaufmann als Inhaber des Handelsgeschäfts und nur in dieser Eigenschaft; der heute hM ist also beizupflichten. Der Gegenansicht muss zwar eingeräumt werden, dass ihr Standpunkt mit dem isoliert gesehenen Wortlaut des § 238 Abs. 1 S. 1 (Lage seines Vermögens) vereinbar ist. Sie kann sich auch darauf stützen, dass es für den Haftungszugriff der Gläubiger keine Trennung zwischen Privat- und Geschäftssphäre gibt. Es ist aber nicht Zweck der Buchführung, den Gläubigern mögliche Zugriffsobjekte des Privatvermögens buchmäßig aufzuzeigen. Das Gesetz will vielmehr Dokumentation und Gläubigerschutz durch Selbstkontrolle des Kaufmanns. Die Dokumentation knüpft aber ausschließlich an den Geschäftsvorfall an; und die Selbstkontrolle wird nicht erleichtert, sondern erschwert, wenn ein schlechter Geschäftsgang durch die pauschale Einbeziehung des Privatvermögens verschleiert wird; hinzu kommt, dass sich die handelsrechtlichen Bewertungsregeln nicht ohne Weiteres auf die Privatsphäre übertragen lassen. Zu beachten ist ferner, dass sich auch das Normumfeld geändert hat: Die buchmäßige Trennung von Privat- und Geschäftssphäre kennt das Gesetz seit langem z.B. in § 5 Abs. 4 PublG; seit dem 1.1.1986 verlangt § 238 Abs. 1 S. 2 zudem, dass die Buchführung einen Überblick über die Lage des Unternehmens (und nicht des Unternehmers) vermitteln kann.
- 54 Entnahmen** aus dem Geschäftsvermögen zu Privatzwecken und umgekehrt die **Zuführung privater Mittel** in das Geschäftsvermögen sind Geschäftsvorfälle und werden von der Buchführungspflicht erfasst. Es versteht sich von selbst, dass das gesamte Geschäftsvermögen des Kaufmanns in der Buchführung erscheinen muss. Bei einer eventuell gebotenen **gesonderten Buchführung für Zweigniederlassungen** (Rdn 21) müssen deshalb die Ergebnisse in die Buchführung der Hauptniederlassung übernommen werden.
- 55 Handelsgesellschaften.** AG, SE und GmbH haben **nur Geschäftsvermögen und entsprechende Schulden**. Folglich unterliegen ihr gesamtes Vermögen und ihre sämtlichen Verbindlichkeiten ohne Weiteres der Buchführungspflicht. Nichts anderes gilt für OHG und KG, weil nur sie und nicht auch die Gesellschafter Träger des Handelsgeschäfts sind (§§ 124, 161 Abs. 2). Vermögensgegenstände, die der Gesellschaft nicht gehören, können deshalb von ihr nicht aktiviert, Verbindlichkeiten der Gesellschafter nicht passiviert werden.

²⁰² RGSt 41, 41 (45 ff) unter Berufung auf Jacques Savary (17. Jh.); RG LZ 1914, 1898; Schlegelberger/Hildebrandt/Steckhan § 38 Rdn 14; eingehend zur Entwicklung des Diskussionsstandes *Icking* Rechtsnatur S. 484 ff.

²⁰³ S. nur Baumbach/Hopt/Merkt Rdn 7; *Canaris HandelsR*²³ § 13 Rdn 3; Düringer/

Hachenburg/Lehmann § 38 Rdn 13 (dort auch Angaben zum älteren Schrifttum); HdJ – Lutz/Schlag Abt. I/4 Rdn 97; *Winnefeld BilanzHdB*⁴ Kap. A Rdn 80 und Kap. D Rdn 2081. Monographie: *Flaßkübler* Die Abgrenzung des Betriebs- und Privatvermögens in Handels- und Steuerbilanz des Einzelkaufmanns (1982).

5. Mindestanforderungen an die Buchführung (§ 238 Abs. 1 S. 2 und 3)

a) **Überschaubarkeit.** Für den Jahresabschluss gilt das **Prinzip der Bilanzklarheit.** 56 Weil die Bilanz auf der Grundlage der Buchführung erstellt wird, muss auch diese klar und übersichtlich sein. Die Vorschrift des § 238 Abs. 1 S. 2 verdeutlicht dieses Prinzip, indem sie das bis zum Inkrafttreten des § 238 nur für das Abgabenrecht (§ 145 Abs. 1 S. 1 AO) kodifizierte Gebot der Überschaubarkeit in den Gesetzestext aufnimmt. Eine sachliche Änderung gegenüber § 38 Abs. 1 a.F. ist damit nicht bezweckt.²⁰⁴ Es sind vielmehr die schon vorher geltenden Grundsätze weiter zu befolgen.

Danach gilt: Die Buchführung muss einen **Überblick über die Geschäftsvorfälle** (Begriff: Rdn 50) vermitteln können. Die damit gestellten Anforderungen werden durch § 239 Abs. 2 präzisiert; wegen der Einzelheiten vgl. dort Rdn 5 ff. Erforderlich ist insbesondere, dass der Zusammenhang zwischen der Buchung und dem tatsächlichen Geschäftsvorfall hergestellt werden kann (Belegprinzip, vgl. Rdn 59). Ferner muss die Buchführung geeignet sein, einen Überblick über die **Lage des Unternehmens** zu vermitteln. Der Begriff ist unscharf. § 238 Abs. 1 S. 2 passt insoweit auch nicht ohne Weiteres mit § 238 Abs. 1 S. 1 zusammen, wonach die Buchführung dazu bestimmt ist, die Vermögenslage des Buchführungspflichtigen ersichtlich zu machen.²⁰⁵ Weil eine sachliche Änderung des früheren Rechtszustands nicht bezweckt ist (Rdn 56), ist die Lage des Unternehmens als Vermögenslage des Unternehmensträgers (bei Einzelkaufleuten: unter Beschränkung auf das Geschäftsvermögen, vgl. Rdn 52 f) zu interpretieren.²⁰⁶ Da ein Überblick über die Vermögenslage nur durch Bilanzierung gewonnen werden kann, lässt sich die gesetzliche Anforderung weiter präzisieren: Es muss in jedem Zeitpunkt möglich sein, aus der Buchführung einen Abschluss zu erstellen und damit die Selbstkontrolle auszuüben, die das Gesetz mit der Bilanzierungspflicht bezweckt (vgl. schon Rdn 51).

Der Überblick muss **in angemessener Zeit durch einen sachverständigen Dritten** gewonnen werden können. Welcher Zeitaufwand angemessen ist, hängt von Art und Umfang des Unternehmens und seines Buchführungssystems ab. Bei der Beurteilung der Angemessenheit muss berücksichtigt werden, dass das Gesetz dem Bilanzierenden kein bestimmtes Buchführungssystem vorschreibt und auch die Fernbuchhaltung erlaubt. Erfolgt die Buchführung im Ausland (Rdn 26), muss die Kontrolle über das im Inland gelegene, der Zweigniederlassung zugeordnete Vermögen ohne wesentliche Verzögerung möglich sein. Auch eine beträchtliche Zeitspanne kann noch angemessen sein,²⁰⁷ wenn es sich um komplizierte Verhältnisse handelt. Auch die Anforderungen an die notwendige Sachkunde lassen sich nur teilweise präzisieren. Eine formal nachgewiesene Qualifikation (Wirtschaftsprüfer; Steuerberater) ist nicht vorgeschrieben. Es muss aber eine Ausbildung in der Buchführung vorhanden sein; handels- und steuerrechtliche Kenntnisse allein genügen nicht.²⁰⁸ Im Übrigen ist dasjenige Maß an Sachkunde erforderlich und genügend, das dem jeweiligen Unternehmen entspricht. Sie muss sich jedenfalls auf das im Rahmen des Zulässigen gewählte Buchführungssystem (regelmäßig: EDV-Buchführung) beziehen.

²⁰⁴ Begr. RegE, BT-Drucks. 10/317, S. 72: nur Klarstellung.

²⁰⁵ Vgl. auch öffentliche Anhörung 18/5 (Abdruck bei *Helmrich BiRiLiG* S. 37 f).

²⁰⁶ So die zutr. h.M., s. etwa HdR-EA/Pfitzer/Oser Rdn 15; *Winnefeld BilanzHdB*⁴ Kap. A Rdn 80; aA *Baumbach/Hopt/Merkt* Rdn 14, nach dem ein Überblick „schlechthin, nicht

nur [über] Vermögens-, Finanz- und Ertragslage“ gegeben werden soll.

²⁰⁷ *Leffson* GoB S. 170 f; missverständlich RG RSStBl. 1939, 1165 zu § 240 Abs. 1 Nr. 3 KO a.F.

²⁰⁸ Beck BilKomm-Winkeljohann/Klein Rdn 66; Tipke/Kruse/Drüen AO § 145 Rdn 10.

- 58a** Es steht dem Prinzip der Überschaubarkeit nicht per se entgegen, dass bestimmte Geschäftsvorfälle gesondert erfasst werden und die entsprechenden Bücher nur einem begrenzten Personenkreis zugänglich sind (**Geheimbuchführung**; Direktionsbuchführung; Buchführung mit beschränkter Öffentlichkeit).²⁰⁹ Auch dieser Teil der Buchführung muss jedoch den allgemeinen Anforderungen des § 238 genügen. Weiter ist erforderlich, dass die gesonderte Buchführung organisatorisch mit der Hauptbuchführung verknüpft ist und die Kontenabstimmung jederzeit möglich ist; bei der Aufstellung des Jahresabschlusses ist die gesonderte Buchführung dann auch über die Hauptbuchführung abzuschließen.²¹⁰
- 59** b) **Verfolgbarkeit.** § 238 Abs. 1 S. 3 ergänzt § 238 Abs. 1 S. 2 hinsichtlich der Geschäftsvorfälle dahin, dass diese in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgbar sein müssen. Damit ist das Belegprinzip angesprochen, das seinerseits über das Erfordernis materiell richtiger Buchführung auf den Grundsatz der Bilanzwahrheit zurückgeht. Nach dem **Belegprinzip** muss für jeden gebuchten Geschäftsvorfall ein ordnungsmäßiger Beleg existieren; der Beleg muss anhand der Buchung aufgefunden werden können; umgekehrt muss auch die Buchungsstelle aus dem Beleg ersichtlich sein.²¹¹ Zu Einzelheiten vgl. § 239 Rdn 10 f. Aus dem sachlichen und systematischen Zusammenhang von § 238 Abs. 1 S. 2 und 3 ergibt sich schließlich, dass auch die Verfolgung der Geschäftsvorfälle für einen sachverständigen Dritten in angemessener Zeit möglich sein muss (dazu Rdn 58).

V. Zurückbehaltung von Briefwiedergaben (§ 238 Abs. 2)

1. Zurückbehaltungspflicht

- 60** a) **Zweck, Voraussetzungen, Schuldner.** § 238 Abs. 2 begründet wie zuvor § 38 Abs. 2 a.F. die Pflicht, von abgesandten Handelsbriefen eine Wiedergabe zurückzubehalten. Die Zurückbehaltungspflicht dient der **Dokumentation** der Geschäftsvorfälle und ist die erste Stufe der in § 257 Abs. 1 Nr. 3 (früher: § 44 a.F.) angeordneten Aufbewahrungspflicht; Frist: sechs Jahre seit Absendung (§ 257 Abs. 4 und 5). **Voraussetzungen** der Pflicht. Aus dem sachlichen und systematischen Zusammenhang mit § 238 Abs. 1 ergibt sich, dass die Zurückbehaltungspflicht unter denselben Voraussetzungen eintritt wie die Buchführungspflicht; vgl. deshalb Rdn 7 ff. **Schuldner** der Zurückbehaltungspflicht ist nach § 238 Abs. 2 der Kaufmann. Auch insoweit kann auf die Ausführungen zur Buchführungspflicht (Rdn 18 ff) verwiesen werden.
- 61** b) **Handelsbriefe.** Von der Zurückbehaltungspflicht erfasst sind Handelsbriefe. Handelsbriefe sind nach der 1965 in § 44 Abs. 2 a.F.²¹² aufgenommenen Legaldefinition des § 257 Abs. 2 nur **Schriftstücke, die ein Handelsgeschäft betreffen**; wegen des Zusammenhangs von Zurückbehaltung und Aufbewahrung gilt die Definition auch im Rahmen des

²⁰⁹ Beck BilKomm-Winkeljohann/Klein § 239 Rdn 3; HdR-EA/Pfitzer/Oser Rdn 15; MünchKommAktG/Graf² § 239 HGB Rdn 6; MünchKommBilR/Graf § 239 Rdn 7; Winnefeld BilanzHdB⁴ Kap. A Rdn 90, dort in Rdn 97 auch zur steuerrechtlichen Zulässigkeit.

²¹⁰ HdR-EA/Pfitzer/Oser Rdn 15; Winnefeld BilanzHdB⁴ Kap. A Rdn 95 f.

²¹¹ KölnKomm-RLR/Drüen Rdn 29.

²¹² Gesetz zur Änderung des HGB und der RAO vom 2.8.1965, BGBl. I, S. 665.

§ 238 Abs. 2 S. 1.²¹³ Schriftstücke sind nicht nur Briefe im engeren Sinn, sondern auch Telegramme, Telefaxe,²¹⁴ E-Mails, Nachrichten über Internetmasken und ähnliche Formen der modernen Kommunikation.²¹⁵ Entscheidend ist, dass dem Empfänger ein schriftlicher Text zugehen soll. Wie er hergestellt (vgl. noch Rdn 63) oder übermittelt wird, spielt für die Zurückbehaltungspflicht keine Rolle. Nach hM können abweichend von diesem Grundsatz aber auch **Telefon- bzw. Gesprächsnotizen** Schriftstücke sein, und zwar namentlich dann, wenn sie telefonisch abgegebene oder empfangene rechtsgeschäftliche Erklärungen dokumentieren, die Rechtswirkungen erzeugen, ohne dass eine schriftliche Bestätigung erfolgt (**krit. dazu** § 257 Rdn 22).²¹⁶ Das Schriftstück muss stets ein Handelsgeschäft betreffen. Der Begriff ist i.S.d. §§ 343 ff zu verstehen; von einer weitergehenden Präzisierung wurde 1965 bewusst abgesehen.²¹⁷ Gemeint ist die kaufmännische Korrespondenz, die sich auf Anbahnung, Abschluss, Durchführung oder Rückabwicklung eines Geschäfts bezieht, einschließlich Mahnungen, Mängelrügen, Fristsetzungen und ähnlicher Erklärungen (vgl. § 257 Rdn 23).²¹⁸ Keine Handelsbriefe sind z.B. Postwurfsendungen; ihnen fehlt der erforderliche Bezug zu einem konkreten Geschäft.

2. Übereinstimmende Wiedergabe

Grundsatz. Es muss eine mit der Urschrift des abgesandten Handelsbriefs übereinstimmende Wiedergabe zurückbehalten werden. Erforderlich ist **vollständige und wörtliche Wiedergabe**; bloße Zusammenfassungen des wesentlichen Inhalts genügen nicht; auch vorgedruckte Briefteile dürfen nicht fehlen.²¹⁹ Sie müssen also bei der Herstellung von Durchschriften wiederholt werden, wenn nicht auch diese den vorgedruckten Text tragen; das gilt grundsätzlich auch bei Verwendung von AGB (genauer § 257 Rdn 38).²²⁰ Wie die Wiedergabe hergestellt werden darf, erläutert der in § 238 Abs. 2 enthaltene Klammerzusatz. Die Fassung des Gesetzes beruht auf dem EGAO 1977.²²¹ Während bis dahin die Wiedergabe auf einem Schrift- oder Bildträger (Fotokopie, Mikrokopie, Mikrofilm) erforderlich war, genügt seither grundsätzlich jeder Datenträger (Lochkarten, Lochstreifen, Magnetbänder oder -platten, CD/DVD, Festplatten, etc.), sofern (§ 257 Abs. 3 S. 1 Nr. 2) sichergestellt ist, dass die Daten während der Dauer der Aufbewahrungsfrist (Rdn 60) verfügbar sind und jederzeit innerhalb angemessener Frist lesbar gemacht werden können.

Einzelfragen.²²² Die unbestimmte Fassung des Gesetzes soll verhindern, dass der Gesetzgeber durch den Fortgang der technischen Entwicklung zu Anpassungsmaßnahmen

²¹³ Baumbach/Hopt/Merkt Rdn 15; Schlegelberger/Hildebrandt/Steckhan § 38 Rdn 16; Staub/Hüffer⁴ Rdn 61; s. ferner Beck BilKomm-Winkeljohann/Klein Rdn 96; Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn/Wiedmann Rdn 34; HdR-EA/Pfitzer/Oser Rdn 19.

²¹⁴ Vgl. dazu Beck BilKomm-Winkeljohann/Philipp § 257 Rdn 15.

²¹⁵ Beck BilKomm-Winkeljohann/Philipp § 257 Rdn 15; Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn/Wiedmann § 257 Rdn 15; MünchKommHGB/Ballwieser³ § 257 Rdn 12.

²¹⁶ ADS § 257 Rdn 34; Beck BilKomm-Winkeljohann/Philipp § 257 Rdn 15; Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn/Wiedmann § 257 Rdn 15.

²¹⁷ Begr. RegE, BT-Drucks. IV/2865, S. 8; Schlegelberger/Hildebrandt/Steckhan §§ 44–44b Rdn 5.

²¹⁸ Beck BilKomm-Winkeljohann/Philipp § 257 Rdn 15; Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn/Wiedmann § 257 Rdn 15.

²¹⁹ HdR-EA/Pfitzer/Oser Rdn 20.

²²⁰ So ausdrücklich Begr. RegE, BT-Drucks. IV/2865, S. 5.

²²¹ Einführungsgesetz zur AO vom 14.12.1976 (BGBl. I 1976, S. 3341).

²²² Dazu aus dem älteren Schrifttum Biener DB 1977, 527 (532 f); Offerhaus BB 1976, 1622 (1623 f); zu sog. Textselektionen auch HdR-EA/Pfitzer/Oser Rdn 20.

gezwungen wird. Sie ändert also nichts an der seit jeher bestehenden Verpflichtung, eine Wiedergabe zurückzubehalten, die dem Dokumentationszweck genügt und unter diesem Gesichtspunkt Kopie, Abdruck oder Abschrift vergleichbar ist. Danach gilt: **Herkömmliche Schreibvorlagen** (Manuskripte, Stenogramme, Tonbänder) sind schon deshalb keine Wiedergaben, weil nicht sichergestellt ist, dass der abgesandte Text der Vorlage entspricht. **Lochstreifen, Magnetbänder, Festplatten, optische Datenträger** und Ähnliches: Die auf ihnen enthaltene Textvorlage genügt den Anforderungen des § 238 Abs. 2, weil eine Abweichung von gespeichertem und ausgedrucktem Text praktisch ausgeschlossen ist. Die Daten dürfen auch (unbeschadet der Aufbewahrungspflicht nach § 257) **löschar** sein; das früher im Gesetzestext enthaltene Wort „dauerhaft“ ist 1977 gestrichen worden. Wegen weiterer Einzelheiten zur EDV-gestützten Archivierung vgl. § 257 Rdn 30 ff.

VI. Rechtsfolgen bei Verletzung der handelsrechtlichen Buchführungspflicht

- 64** 1. Überblick. Auf den Buchführungspflichtigen wird **kein Registerzwang** ausgeübt (vgl. schon Rdn 5). Es gibt kein Zwangsgeldverfahren in dem das Registergericht (oder eine andere behördliche Stelle) die unmittelbare Einhaltung der Buchführungsvorschriften durchsetzen könnte (für publizitätspflichtige Unternehmen kann sich aber ein „mittelbarer Registerzwang“ über das Verfahren nach § 335 HGB²²³, § 21 PublG ergeben). Die Verletzung der Buchführungspflicht kann ferner zur **Strafbarkeit** nach §§ 283 ff StGB bzw. bei daraus folgender Unrichtigkeit der Darstellung nach § 331 oder zur Verhängung eines Bußgelds gem. § 334 (**Ordnungswidrigkeit**) führen (Rdn 65 ff). Eine rechtskräftige Verurteilung nach §§ 283–283d StGB begründet den gesetzlichen **Ausschluss von der Organmitgliedschaft** im Vorstand einer AG bzw. als Geschäftsführer einer GmbH; Organmitglieder können zudem nach § 93 Abs. 2 AktG bzw. § 43 Abs. 2 GmbHG schadensersatzpflichtig sein (Rdn 67). Bei prüfungspflichtigen Kapitalgesellschaften (§ 316 Abs. 1 S. 1) unterliegt auch die Buchführung der **Abschlussprüfung**. Der Prüfer muss im Prüfungsbericht unter anderem feststellen, ob die Buchführung den gesetzlichen Vorschriften entspricht (§ 321 Abs. 2 S. 1); Verstoß gegen die GoB ist Verstoß gegen § 238 Abs. 1 S. 1. Einwendungen gegen die Buchführung können zur Einschränkung, in krassen Fällen zur Versagung des **Bestätigungsvermerks** führen (§ 322 Abs. 4).²²⁴ Setzt sich die fehlerhafte Buchführung bei der Aufstellung der Bilanz fort, kommt unter besonderen Umständen auch eine **Nichtigkeit des Jahresabschlusses** nach § 256 AktG in Betracht. Im **Zivilprozess** drohen **Beweisnachteile**, wenn aufzubewahrende Unterlagen der Buchführung nicht vorgelegt werden (dazu § 258 Rdn 23). Schließlich kann die Verletzung der handelsrechtlichen Buchführungspflicht mittelbar, nämlich über § 162 Abs. 2 AO, zur Steuerschätzung führen; vgl. dazu noch Rdn 71.
- 65** 2. **Strafrechtliche Sanktionen.** Die in §§ 283 ff StGB normierten Insolvenzstraftaten knüpfen zum Teil unmittelbar an die Buchführungs-, Aufbewahrungs- und Bilanzierungs-

²²³ Zu diesem Verfahren z.B. LG Bonn NZG 2013, 1157; LG Bonn Beschl. v. 07.04.2011 – 38 T 1869/10, BeckRS 2011, 20583; Beschl. v. 20.01.2010 – 31 T 1398/09, BeckRS 2010, 20251; zum weiteren Rechts-

schutz OLG Köln GmbHR 2013, 94; zur geplanten Reform des Ordnungsgeldverfahrens s. Meyer DStR 2013, 930.

²²⁴ Vgl. IDW PS 400, WPg Supplement 2010, S. 25 ff, Rdn 54 u. 68a.

pflichten an (s. §§ 283 Abs. 1 Nr. 5–7, 283b StGB).²²⁵ **Täter** dieser Sonderdelikte kann insoweit **nur** sein, wer handelsrechtlich zur Buchführung, Aufbewahrung oder Bilanzierung verpflichtet ist.²²⁶ Ohne besondere gesetzliche Bestimmung würden sich daher bei juristischen Personen und Personenhandelsgesellschaften Strafbarkeitslücken ergeben; denn Adressatin der Buchführungspflicht ist die Gesellschaft. § 14 StGB erweitert deshalb den möglichen Täterkreis und zwar in Abs. 1 auf die **organschaftlichen und gesetzlichen Vertreter**, in Abs. 2 auf Beauftragte, die den Betriebs- oder Unternehmensinhaber ganz oder in Teilbereichen repräsentieren.²²⁷ Als **Tat** kommt insbesondere die mangelhafte **Buchführung** in Betracht (§§ 283 Abs. 1 Nr. 5, 283b Abs. 1 Nr. 1 StGB);²²⁸ die Buchführung ist mangelhaft, wenn sie die **Übersicht über den Vermögensstand** erschwert. Weil das Strafrecht keine weitergehenden Anforderungen stellen kann als das Handelsrecht, sind auch für die Auslegung der Straftatbestände die GoB bzw. die Mindestanforderungen nach § 238 Abs. 1 maßgeblich.²²⁹ Erhebliche Schwierigkeiten können sich daraus ergeben, dass die für die Buchführung maßgeblichen GoB nicht im Detail normiert sind, sondern durch Auslegung ermittelt werden müssen (dazu Rdn 36 ff). Insbesondere bei neu entstehenden Buchführungsfragen ist die Grenze zwischen „nicht optimal, aber noch ordnungsmäßig“ und strafwürdigem Verhalten schwer zu ziehen.

Weitere Tatbestandsmerkmale sind objektiv das Vorliegen einer **Krise** (Überschuldung [§ 19 Abs. 2 InsO]; drohende [§ 18 Abs. 2 InsO] oder eingetretene Zahlungsunfähigkeit [§ 17 Abs. 2 InsO])²³⁰ und subjektiv die diesbezügliche Kenntnis oder fahrlässige Unkenntnis des Täters. Dagegen sind Zahlungseinstellung, Eröffnung des Insolvenzverfahrens oder Ablehnung des Eröffnungsantrags mangels Masse (§ 283 Abs. 6 StGB) nur noch objektive Bedingung der Strafbarkeit.²³¹ Einen ursächlichen Zusammenhang zwischen mangelhafter Buchführung und dem Eintritt der objektiven Bedingung der Strafbarkeit (§ 283 Abs. 6 StGB) verlangt § 283 StGB nicht, wohl aber einen zeitlichen und tatsächlichen.²³²

65a

Die Mitglieder des **vertretungsberechtigten Organs** oder des **Aufsichtsrats** einer **Kapitalgesellschaft** können gem. § 331 strafbar sein, wenn die nicht ordnungsgemäße Buchführung zur Unrichtigkeit der Darstellung über die Verhältnisse der Kapitalgesellschaft (des Konzerns) in einem der genannten Abschlüsse oder Berichte führt. Möglich ist auch die Verhängung eines Bußgelds bei Vorliegen einer Ordnungswidrigkeit nach § 334 (s. insbes. § 334 Abs. 1 Nr. 1 lit. a; u.a. Verstoß gegen die GoB bei der Aufstellung des Jahresabschlusses nach § 243 Abs. 1). Diese Vorschriften gelten gemäß § 335b entsprechend für Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a.

66

3. Zivilrechtliche Sanktionen. Eine rechtskräftige Verurteilung nach §§ 283–283d StGB begründet den gesetzlichen **Ausschluss von der Organmitgliedschaft** im Vorstand

67

²²⁵ Dazu ausführlich mit auszugsweisem Abdruck der strafrechtlichen Vorschriften Staub/Hüffer⁴ Rdn 65 ff.

²²⁶ BGH DB 2013, 1661 f (dort auch zur Strafbarkeit wegen Beihilfe); Schönke/Schröder/Heine²⁸ StGB § 283 Rdn 29.

²²⁷ Dazu ausführlich mit auszugsweisem Abdruck der strafrechtlichen Vorschriften Staub/Hüffer⁴ Rdn 69 ff.

²²⁸ Zu einer möglichen Straffreiheit wegen „rechtlicher oder tatsächlicher Unmöglich-

keit zur Buchführung oder Bilanzerstellung“ s. BGH NStZ 2012, 511.

²²⁹ Schönke/Schröder/Heine²⁸ StGB § 283 Rdn 34.

²³⁰ Dazu BGH DB 2013, 1661.

²³¹ Vgl. statt vieler Schönke/Schröder/Heine StGB²⁸ § 283 Rdn 59; Weyand/Diversy Insolvenzdelikte⁸ (2010) S. 56 ff.

²³² BGHSt 1, 186 (191); Schönke/Schröder/Heine²⁸ StGB § 283 Rdn 59; Fischer StGB vor § 283 Rdn 17 mwN.

einer AG (§ 76 Abs. 3 S. 2 Nr. 3 lit. b) AktG) bzw. als Geschäftsführer einer GmbH (§ 6 Abs. 2 S. 2 Nr. 3 lit. b) GmbHG). Eine Bestellung, die gleichwohl erfolgt, ist nach § 134 BGB nichtig; Rechtskraft des Strafurteils nach Bestellung beendet die Organmitgliedschaft kraft Gesetzes.²³³ Organmitglieder können bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen zudem nach § 93 Abs. 2 AktG bzw. § 43 Abs. 2 GmbHG **schadensersatzpflichtig** sein. Ansprüche aus § 823 Abs. 2 BGB bestehen nicht, weil § 238 Abs. 1 S. 1 kein Schutzgesetz i.S. dieser Vorschrift ist (Rdn 4). Möglich bleiben in Sonderfällen vertragliche Schadensersatzansprüche,²³⁴ die aber jedenfalls nicht unmittelbar aus der Verletzung der Buchführungspflicht folgen.

VII. Zur Abgrenzung: Zivilrechtliche Ansprüche auf Buchführung

- 68** Die handelsrechtliche Buchführungspflicht dient dem Allgemeininteresse (Dokumentation und Gläubigerschutz durch Selbstkontrolle, Rdn 2 ff). An einer geordneten Buchführung kann aber auch ein **Privatinteresse einzelner Personen** bestehen, ohne dass § 238 allerdings den Schutz solcher Privatinteressen bezweckt (vgl. Rdn 4). Die handelsrechtliche Buchführungspflicht kann einzelnen Personen also nur mittelbar (reflexartig) zugutekommen (in solchen Fällen wird mitunter von „zivilrechtlichen“ Buchführungspflichten gesprochen²³⁵). Dies kann in verschiedenen Konstellationen bedeutsam werden: Erstens bei der **Verwaltung fremden Vermögens** (vgl. auch § 259 Abs. 1 BGB), etwa bei der Testamentsvollstreckung (vgl. § 2216 BGB) als Bestandteil der gegenüber den Erben bestehenden Verwalterpflichten (vorausgesetzt, der Testamentsvollstrecker wird als solcher tätig, also nicht bei der Führung eines Handelsgeschäfts, vgl. Rdn 29) – unter Umständen auch schon bei der Wahrung einzelner Vermögensinteressen, wenn die geschuldete Rechnungslegung ohne Buchführung nicht möglich ist (§§ 662, 665, 675 BGB). Freilich ist in jedem Einzelfall zu beurteilen, ob der zivilrechtliche Anspruch auf Rechnungslegung eine Buchführung verlangt, die den Anforderungen des § 238 Abs. 1 gerecht wird. Zweitens bei **Ansprüchen auf Gewinnbeteiligung**; hier setzen insbesondere die Vorschriften, die ein Recht auf Einsichtnahme in die Bücher gewähren, deren Führung voraus (§§ 118, 166, 233). Schließlich kann eine zivilrechtlicher Anspruch auf Bereitstellung einer den Voraussetzungen des § 238 Abs. 1 entsprechenden Buchführung auch als **vertragliche Nebenleistungspflicht** begründet sein, z.B. im Rahmen partiarischer Schuldverhältnisse.

VIII. Steuerrechtliche Buchführungspflichten (Überblick)

Schrifttum (Auswahl)

Drüen Zur Wahl der steuerlichen Gewinnermittlungsart, DStR 1999, 1589; *Mrosek* Aufzeichnungspflichten bei der Überschussrechnung, EStB 2003, 349; *Richter/Kruczynski/Kurz* Die E-Bilanz: Ein Beitrag zum Steuerbürokratieabbau, DB 2010, 1604; *Richter/Wilke* Partiieller oder vollständiger Betriebsvermögensvergleich – GoB auch für Minderkaufleute, FR 1998, 464; *Schöck* Die Buchführungs- und Aufzeichnungsvorschriften nach der AO 1977, NSt 160/101; *Schulze-Osterloh* Die neuen handels- und steuerrechtlichen Buchführungsvorschriften nach dem 1. WiKG und dem EGAO 1977 sowie nach der AO 1977, WM 1977, 606.

²³³ Zur AG Spindler/Stilz/*Fleischer* AktG § 76 Rdn 121; zur GmbH Lutter/Hommelhoff/*Kleindiek* GmbHG¹⁸ § 6 Rdn 12.

²³⁴ Vgl. Baumbach/Hopt/*Merkt* Rdn 19.

²³⁵ So etwa Staub/*Hüffer*⁴ Rdn 73.

1. Tatbestände und Ausgestaltung. Steuerrechtliche Buchführungspflichten sind seit 1977 zusammengefasst in den §§ 140 ff AO geregelt.²³⁶ Zu unterscheiden ist zwischen der **abgeleiteten Buchführungspflicht** nach § 140 AO und der **originären Buchführungspflicht** nach §§ 141 ff AO. Während § 140 AO an die anderweitig, vor allem nach §§ 238 ff,²³⁷ gesetzlich begründeten Buchführungspflichten anknüpft und diese Pflichten für das Steuerrecht inhaltsgleich übernimmt, begründet § 141 AO die steuerrechtliche Buchführungspflicht für die Steuerpflichtigen, die nicht bereits nach den §§ 238 ff oder anderen Vorschriften buchführungspflichtig sind, deren Betrieb jedoch bestimmte Größenmerkmale erreicht. Die in der Praxis größte Gruppe bilden hier die Land- und Forstwirte, die von der Option des § 3 keinen Gebrauch gemacht haben. Eine **besondere Aufzeichnungspflicht** für gewerbliche Unternehmer, und zwar auch für solche mit abgeleiteter Buchführungspflicht nach § 140 AO, begründen §§ 143, 144 AO **für den Warenein- und -ausgang**.

§§ 145 ff AO enthalten die Anforderungen an Aussagefähigkeit sowie Art und Weise der Buchführung. Die Formulierung der **Mindestanforderungen** in § 145 Abs. 1 AO hat in § 238 Abs. 1 S. 2 und 3 Eingang gefunden (vgl. Rdn 56 ff). § 146 AO entspricht im Wesentlichen § 239 (s. aber jetzt § 146 Abs. 2a und 2b AO²³⁸), § 147 AO der Aufbewahrungsvorschrift des § 257 (s. aber zu den Abweichungen in § 147 Abs. 2 Nr. 2 AO sogleich). Der weiterreichende Wortlaut des § 147 AO (Bücher statt Handelsbücher; Handels- oder Geschäftsbriefe) sollte für Kaufleute keine über die handelsrechtlichen Pflichten hinausgehenden Anforderungen statuieren; bezweckt ist lediglich, eine dem Gegenstand nach vergleichbare Aufbewahrungspflicht für die originär Buchführungspflichtigen (§ 141 AO) zu begründen.²³⁹ Seit 1. 1. 2002 verlangt § 147 Abs. 2 Nr. 2 AO allerdings abweichend von den handelsrechtlichen Vorschriften, dass die Daten unverzüglich lesbar gemacht und maschinell ausgewertet werden können; ferner wurde die Regelung, dass Daten statt auf einem Datenträger auch in ausgedruckter Form aufbewahrt werden können, gestrichen.²⁴⁰ Seit 1.8.2009 begründet § 147a AO besondere Aufbewahrungspflichten für Steuerpflichtige mit bestimmten Einkünften (Überschusseinkünfte) ab einer bestimmten Höhe. Schließlich können die Finanzbehörden nach § 148 AO **Erleichterungen** bewilligen, allerdings nur von der Einhaltung der steuerrechtlichen Vorschriften; Pflichten, die nach §§ 238 ff zu erfüllen sind, bleiben in jedem Fall unberührt.²⁴¹

2. Rechtsfolgen. Die Verletzung der steuerrechtlichen Buchführungspflicht nach §§ 140–148 AO kann insbes. die Festsetzung von Zwangsgeld, die Steuerschätzung und die Verfolgung als Steuerordnungswidrigkeit nach sich ziehen.²⁴² Bei Verlagerung der Buchführung ins Ausland ist unter bestimmten Umständen auch die Festsetzung eines Verzögerungsgelds nach § 146 Abs. 2b AO möglich.²⁴³ **Zwangsgeld.** Die Führung und

²³⁶ Von einem Textabdruck kann abgesehen werden; vgl. außer den Kommentaren noch *Biener BiRiLiG* S. 508 ff. Überblick zu den steuerlichen Buchführungspflichten auch bei *HdR-EA/Pfitzer/Oser* Rdn 7.

²³⁷ Dazu ausf. *FG Berlin-Brandenburg EFG* 2012, 1427.

²³⁸ Dazu *Tipke/Kruse/Drüen* AO § 146 Rdn 40 ff.

²³⁹ *Pahlke/Koenig/Cöster* AO² § 147 Rdn 10

und § 140 Rdn 6; *Tipke/Kruse/Drüen* AO § 147 Rdn 1 f.

²⁴⁰ S. dazu und zu den Folgen *Tipke/Kruse/Drüen* AO § 147 Rdn 40 ff.

²⁴¹ *Tipke/Kruse/Drüen* AO § 148 Rdn 1 mwN.

²⁴² Ausführlichere Übersicht bei *Tipke/Kruse/Drüen* AO vor § 140 Rdn 22 ff.

²⁴³ Näher *Tipke/Kruse/Drüen* AO vor § 140 Rdn 22a.

Aufbewahrung von Büchern und Aufzeichnungen ist eine Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen (s. Überschrift des Zweiten Abschnitts vor § 140 AO) und als solche eine Handlung i.S.d. § 328 Abs. 1 AO, deren Vornahme durch Verwaltungsakt angeordnet werden kann. Dies gilt im Fall der abgeleiteten steuerrechtlichen Buchführungspflicht gem. § 140 auch für die handelsrechtliche Buchführungspflicht nach § 238.²⁴⁴ Ist ein Verwaltungsakt auf Vornahme erlassen, so ist er auch vollstreckbar. Als Zwangsmittel kommt bei unterbliebener oder mangelhafter Buchführung (Aufzeichnung; Aufbewahrung) das Zwangsgeld in Betracht; wegen des Verfahrens vgl. §§ 329 ff AO. **Schätzung der Besteuerungsgrundlagen.** Wenn vorgeschriebene Bücher oder Aufzeichnungen nicht existieren oder zwar vorhanden, aber nicht entsprechend den Anforderungen der §§ 140 ff AO geführt sind und deshalb der Besteuerung nicht gem. § 158 AO zugrundegelegt werden können, sind die Besteuerungsgrundlagen gem. § 162 Abs. 2 S. 2 AO von der Finanzbehörde zu schätzen.²⁴⁵ Bei einer derartigen Schätzung darf die Behörde bis an die obere Grenze des Schätzungsrahmens gehen, und zwar insbesondere dann, wenn die Buchführung gravierende Mängel aufweist (Unsicherheitszuschlag); unzulässig ist aber eine Schätzung, die bewusst zu hoch liegt (keine „Strafsteuer“).²⁴⁶ **Ordnungswidrigkeit.** Die Verletzung von Buchführungs- oder Aufzeichnungspflichten ist wegen der damit verbundenen Steuergefährdung eine Ordnungswidrigkeit nach § 379 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO und als solche durch Geldbuße zu ahnden, wenn sie vorsätzlich oder leichtfertig begangen wird. Möglich ist auch, dass die Voraussetzungen einer leichtfertigen Steuerverkürzung gem. § 378 erfüllt sind. Eine **strafbare** Steuerhinterziehung (§ 370 AO) wird nur ausnahmsweise in Betracht kommen.

§ 239

Führung der Handelsbücher

(1) Bei der Führung der Handelsbücher und bei den sonst erforderlichen Aufzeichnungen hat sich der Kaufmann einer lebenden Sprache zu bedienen. Werden Abkürzungen, Ziffern, Buchstaben oder Symbole verwendet, muß im Einzelfall deren Bedeutung eindeutig festliegen.

(2) Die Eintragungen in Büchern und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen müssen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden.

(3) Eine Eintragung oder eine Aufzeichnung darf nicht in einer Weise verändert werden, daß der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. Auch solche Veränderungen dürfen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit es ungewiß läßt, ob sie ursprünglich oder erst später gemacht worden sind.

(4) Die Handelsbücher und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen können auch in der geordneten Ablage von Belegen bestehen oder auf Datenträgern geführt werden, soweit diese Formen der Buchführung einschließlich des dabei angewandten Verfahrens

²⁴⁴ Tipke/Kruse/*Drüen* AO vor § 140 Rdn 22.

²⁴⁵ Sind die Bücher hingegen formell ordnungsgemäß geführt, wird ihre sachliche Richtigkeit grds. vermutet (s. etwa FG Köln EFG 2009, 1092 [1093]; Heidel/Schall/*Reich/Szczesny/Voß* HGB Rdn 2).

²⁴⁶ FG Baden-Württemberg EFG 1997, 45 f; Einzelheiten bei Tipke/Kruse/*Seer* AO § 162 Rdn 44 f.

den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen. Bei der Führung der Handelsbücher und der sonst erforderlichen Aufzeichnungen auf Datenträgern muß insbesondere sichergestellt sein, daß die Daten während der Dauer der Aufbewahrungsfrist verfügbar sind und jederzeit innerhalb angemessener Frist lesbar gemacht werden können. Absätze 1 bis 3 gelten sinngemäß.

Schrifttum

(vgl. auch die Angaben vor und zu § 238 sowie unten vor Rdn 19). *Arnold/Schumann* § 5b EStG: Die Pilotierung der E-Bilanz aus Sicht der Finanzverwaltung, DStZ 2011, 740; *Arnold/Schumann* E-Bilanz: Das Anwendungsschreiben zu § 5b EStG vom 28.9.2011, DStZ 2011, 812; *Biener* Die Neufassung handelsrechtlicher Buchführungsvorschriften, DB 1977, 527; *Blau* Die hebräische Sprache und Schrift und § 43 des H.G.B., ArchBürgR 23 (1904) 177; *Droscha/Reimer* Verlagerung der Buchführung in andere EG-Mitgliedstaaten, DB 2003, 1689; *Eisele/Knobloch* Technik des betrieblichen Rechnungswesens⁸ (2011); *Engelhardt/Raffée/Wischerhmann* Grundzüge der doppelten Buchhaltung⁸ (2010); *Herzig/Briesemeister/Schäperclaus* Von der Einheitsbilanz zur E-Bilanz, DB 2011, 1; *Herzig/Briesemeister/Schäperclaus* E-Bilanz – Konkretisierung, Erleichterungen, verbleibende Problembereiche, DB 2011, 1651; *Herzig/Briesemeister/Schäperclaus* E-Bilanz: Finale Fassung des BMF-Schreibens und der Steuertaxonomie 2012, DB 2011, 2509; *Hüttemann* Die Zukunft der Steuerbilanz, DStZ 2011, 507; *Kammerl* Vollständige und richtige Aufzeichnungen nach § 239 Abs. 2 HGB und die Organisation der Geschäftstätigkeit, DB 1991, 2352; *Offerhaus* Die neuen handelsrechtlichen Buchführungsvorschriften, BB 1976, 1622; *Peter/v. Bornhaupt/Körner* Ordnungsmäßigkeit der Buchführung nach dem Bilanzrichtlinien-Gesetz⁸ (1987); *Pößl* Der Grundsatz der zeitgerechten Erfassung, WPg 1988, 559; *Rausnitz* Können Handelsbücher in hebräischer Sprache und Schrift geführt werden?, JW 1926, 533; *Ravenstein* Elektronische Auslandsbuchführung nach dem Entwurf des JStG 2009, BB 2008, 2226; *Schulze-Osterloh* Die neuen handels- und steuerrechtlichen Buchführungsvorschriften nach dem 1. WiKG und dem EGAO 1977 sowie nach der AO 1977, WM 1977, 606; *Schulze-Osterloh* Die Rechnungslegung der Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften nach dem Bilanzrichtlinien-Gesetz, ZHR 150 (1986) 403; *Wöhe* Bilanzierung und Bilanzpolitik⁹ (1997).

Übersicht

	Rn		Rn
I. Regelungsgegenstand und -zweck; Entstehungsgeschichte	1	b) Förmlich richtig (Grundsatz der Klarheit)	12
II. Sprache und Zeichen (§ 239 Abs. 1)		3. Zeitgerechte und geordnete Buchführung	
1. Sprache	2	a) Zeitgerechte Buchung	
2. Abkürzungen; Ziffern; Buchstaben; Symbole	3	aa) Allgemeines	13
3. Währung	4a	bb) Einzelfälle	14
III. Sachliche Anforderungen an die Buchführung (§ 239 Abs. 2)		b) Insbesondere: Kassenbuchführung	15
1. Allgemeines		c) Geordnete Buchung	16
a) Das Anforderungsprofil und seine steuerrechtliche Herkunft	5	IV. Grenzen zulässiger Veränderungen (§ 239 Abs. 3)	
b) Buchführungssysteme und -formen		1. Normzweck; Anwendungsbereich	17
aa) Einfache und doppelte Buchführung	6	2. Einzelheiten bei konventioneller Buchführung	18
bb) Buchführungsformen	8	V. Offene-Posten-Buchhaltung; EDV-Buchführung (§ 239 Abs. 4)	
2. Vollständige und richtige Buchung		1. Allgemeines	19
a) Vollständig und sachlich richtig (Wahrheitsgrundsatz)		2. Offene-Posten-Buchhaltung	
aa) Bedeutung der Anforderungen	9	a) Kennzeichnung	20
bb) Insbesondere: Belegprinzip	10	b) Rechtliche Anforderungen	21
		3. EDV-Buchführung: Allgemeines	
		a) Kennzeichnung; rechtliche Fragestellung	22

	Rn		Rn
b) Generelle Zulässigkeit	23	aa) Vollständig und richtig	31
c) Ordnungsmäßigkeit		bb) Zeitgerecht und geordnet	33
aa) GoBS; FAIT	24	d) Grenzen zulässiger Veränderungen	35
bb) Heutiger Meinungsstand	27	e) Internes IT-Kontrollsystem als über- greifende Anforderung	36
cc) Stellungnahme	28	VI. Rechtsfolgen	37
4. EDV-Buchführung: Ausgewählte Einzel- fragen		VII. Steuerrechtliche Anforderungen (§ 146 AO); Übersicht; Bedeutung der „E-Bilanz“	39
a) Verfügbarkeit; potentielle Lesbarkeit	29		
b) Eindeutigkeit der Aufzeichnungen	30		
c) Inhaltliche Anforderungen			

I. Regelungsgegenstand und -zweck; Entstehungsgeschichte

- 1 § 239 regelt die Art und Weise der Buchführung. Die Vorschrift soll zunächst die in § 238 begründeten Verpflichtungen konkretisieren. Daneben bezweckt sie aber auch einen sachgerechten Ausgleich zwischen den Buchführungspflichten und den **wirtschaftlichen Interessen** (Effizienz, Rationalisierung) der kaufmännischen Praxis.¹ Der Konkretisierung dienen die Beschränkungen des § 239 Abs. 1 für Sprache und Zeichen, die Formulierung von Mindestanforderungen an die Buchungen und Aufzeichnungen in § 239 Abs. 2, ferner das Verbot von Veränderungen, nach denen der ursprüngliche Inhalt oder die Zeitfolge von Eintragungen nicht mehr feststellbar ist (§ 239 Abs. 3), und schließlich die Beschränkung der zulässigen Buchführungsformen auf solche Systeme, die mit den GoB übereinstimmen (§ 239 Abs. 4). Den wirtschaftlichen Interessen der Kaufleute trägt das Gesetz Rechnung, indem es seit dem EGAO 1977², auf das der mit § 239 wörtlich übereinstimmende § 43 a.F. zurückgeht, darauf verzichtet, die Förmlichkeiten der Buchführung zu regeln. Statt gebundene Bücher mit fortlaufender Nummerierung und eine Buchführung ohne Zwischenräume zu fordern, umschreibt das Gesetz seit 1977 nur noch die inhaltlichen Anforderungen (§ 239 Abs. 2) und lässt Handelsbücher in Gestalt der geordneten Ablage von Belegen sowie die EDV-Buchführung ausdrücklich zu (§ 239 Abs. 4).

II. Sprache und Zeichen (§ 239 Abs. 1)

- 2 1. **Sprache** (§ 239 Abs. 1 S. 1). Handelsbücher (Begriff: § 238 Rdn 32) und sonst erforderliche Aufzeichnungen wie das Aktienregister (§ 67 AktG, s. § 238 Rdn 33), das Inventar, Unterlagen zur Organisation der Buchführung, Handelsbriefe oder Buchungsbelege (§ 257 Abs. 1) müssen nach § 239 Abs. 1 S. 1 **in einer lebenden Sprache** geführt werden. Auch Fremdsprachen sind damit grundsätzlich zulässig; eine Buchführung in mehreren Sprachen ist nur ausnahmsweise zulässig, wenn die Buchführung für sachlich abgegrenzte Bereiche in einer Sprache erfolgt und die Buchführung insgesamt nachvollziehbar bleibt.³ Anders als für den Jahresabschluss (§ 244 Rdn 7) ist die deutsche Sprache für die Buchführung nicht vorgeschrieben. Auch gibt es keine handelsrechtliche

¹ Vgl. Beck-HdR/*Bieg/Waschbusch* A 100 Rdn 90 (Grundsatz der Wirtschaftlichkeit).

² Einführungsgesetz zur AO vom 14.12.1976 (BGBl. I 1976, S. 3341); zum Rationalisierungszweck vgl. Begr. RegE,

BT-Drucks. 7/261, S. 51 ff; aus dem Schrifttum vgl. namentlich *Biener* DB 1977, 527 f; *Schulze-Osterloh* WM 1977, 606, 609 f.

³ Haufe HGB BilKomm/*Graf*² Rdn 9 f.

Pflicht, für die fremdsprachige Buchführung eine Übersetzung beizubringen (zum Steuerrecht vgl. Rdn 39). Nach dem Wortlaut der Norm wäre es zulässig, die Buchführung in jeder beliebigen Sprache zu führen, sofern sie nur eine lebende Sprache ist. Nach hM bedarf die Vorschrift indes einer **zweckorientierten Einschränkung**. Die Norm solle es dem Kaufmann ermöglichen, die Bücher in seiner Muttersprache zu führen.⁴ Für eine fremdsprachige Buchführung soll deshalb dieses oder ein anderer Ausnahmegrund von sachlich vergleichbarem Gewicht erforderlich sein.⁵ Dem ist insoweit zu folgen, als dass der deutsche Kaufmann sich nicht willkürlich einer Fremdsprache bedienen darf. Wenn aber **sachliche Gründe** für die **Verwendung einer Fremdsprache** bestehen (z.B. bei Verwendung der Fremdsprache für die Geschäftsabwicklung oder für die interne Kommunikation bei international tätigen Unternehmen), muss es dem Kaufmann erlaubt sein, diese Fremdsprache auch für die Buchführung zu nutzen.⁶ Nur dies trägt der angestrebten Berücksichtigung wirtschaftlicher Interessen (s. Rdn 1) angesichts der zunehmenden Globalisierung des Geschäftsverkehrs angemessene Rechnung. Ob die Buchführung in einer Fremdsprache angesichts der Vorgabe des § 244 für den Jahresabschluss (§ 244 Rdn 7) sinnvoll ist, muss der Kaufmann im Einzelfall selbst entscheiden. Auch nach hM ist es jedenfalls zulässig, dass die **deutsche Tochter eines ausländischen Unternehmens** ihre Bücher in der am Sitz des Mutterunternehmens gesprochenen Sprache führt.

Darüber hinaus muss der Kreis zulässiger Fremdsprachen auf solche beschränkt werden, für die sich **mit vernünftigem Aufwand** an Zeit (§ 238 Abs. 1 S. 2) und finanziellen Mitteln ein **zuverlässiger Übersetzer** finden lässt, weil sonst der Dokumentationszweck der Buchführung kaum oder überhaupt nicht erreichbar wäre.⁷ Überzogen ist dagegen die teilweise erhobene Forderung, dass die Übersetzung jederzeit durch erreichbare Dolmetscher möglich sein müsse.⁸ Dies ist weder nach dem Wortlaut noch nach dem Sinn und Zweck der Vorschrift zu verlangen. Sprachen, die nicht oder **nicht mehr zur alltäglichen Verständigung in Gebrauch** sind, die also niemandes Muttersprache sind, dürfen bei der Führung der Bücher und sonst erforderlichen Aufzeichnungen nicht verwandt werden. Damit scheiden künstliche Verständigungsmittel (Esperanto) ebenso aus wie tote Sprachen (Latein, Altgriechisch); keine tote Sprache und deshalb grundsätzlich zulässig ist dagegen modernes Hebräisch (Iwrit).⁹

2a

⁴ Baumbach/Hopt/Merkt Rdn 1; Beck-HdR/*Bieg/Waschbusch* A 100 Rdn 82; *Biener* DB 1977, 527 f; *BoHdR-Streim* Rdn 2; *HdR-EA/Kußmaul* Rdn 2; *Kruse* GoB S. 48 ff (eingehend unter Darlegung der Entstehungsgeschichte); *Staub/Hüffer*⁴ Rdn 2; *aA* *Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn/Wiedmann* Rdn 2; wohl auch *MünchKommHGB/Ballwieser*³ Rdn 4; weniger restriktiv auch *ADS* Rdn 14.

⁵ So namentlich *Staub/Hüffer*⁴ Rdn 2; ähnlich *Heidel/Schall/Reich/Szczesny/Voß* HGB Rdn 4.

⁶ Ähnlich *Haufe* HGB *BilKomm/Graf*² Rdn 7 f, 11; *KölnKomm-RLR/Drüen* Rdn 5; *MünchKommBilR/Graf* Rdn 2; enger *Baumbach/Hueck/Schulze-Osterloh* GmbHG¹⁸ § 41 Rdn 42.

⁷ Ebenso *Baumbach/Hopt/Merkt* Rdn 1; *Staub/Hüffer*⁴ Rdn 2; *aA* (jede lebende Sprache) *Düringer/Hachenburg/Lehmann*

§ 43 Rdn 1; *MünchKommHGB/Ballwieser*³ Rdn 4; *Tipke/Kruse/Drüen* AO § 146 Rdn 52. Die Frage ist praktisch bedeutungslos (vgl. schon *Kruse* GoB S. 50 Fn. 90, 91) und deshalb nicht zu vertiefen.

⁸ So *Baetge/Kirsch/Thiele/Quick/Wolz* *BilR* Rdn 11; *Beck BilKomm-Winkeljohann/Klein* Rdn 2; *BoHdR-Streim* Rdn 2; *HdR-EA/Kußmaul* Rdn 2; *MünchKommAktG/Graf*² Rdn 2; *MünchKommBilR/Graf* Rdn 2; *Schlegelberger/Hildebrandt/Steckhan* § 43 Rdn 1; dagegen zutr. *Tipke/Kruse/Drüen* AO § 146 Rdn 52; *KölnKomm-RLR/Drüen* Rdn 4.

⁹ *HdR-EA/Kußmaul* Rdn 2; *Tipke/Kruse/Drüen* AO § 146 Rdn 52; s. bereits *Kruse* GoB S. 49 Fn. 84 unter Hinweis auf die Arbeiten von *Blau* *ArchBürgR* 23 (1904), 177 u. von *Rausnitz* *JW* 1926, 533.

- 3 2. Abkürzungen; Ziffern; Buchstaben; Symbole (§ 239 Abs. 1 S. 2).** Für Abkürzungen, Ziffern, Buchstaben und Symbole ist nach § 239 Abs. 1 S. 2 erforderlich, aber auch genügend, dass ihre **Bedeutung** im Einzelfall **eindeutig festliegt**. Die Vorschrift ist 1977 (vgl. Rdn 1) an die Stelle der früher ausgesprochenen Forderung getreten, der Kaufmann habe sich bei seinen Aufzeichnungen der Schriftzeichen einer lebenden Sprache zu bedienen. Dies konnte das Gesetz nicht mehr fordern, ohne mit der ausdrücklichen Zulassung der EDV-Buchführung (§ 239 Abs. 4) in Widerspruch zu geraten. Denn die dabei verwandten digitalisierten Zeichen sind nicht Teil einer lebenden Sprache. Vor dem Hintergrund dieser Entstehungsgeschichte ist die Norm auszulegen. Eine Buchführung in deutscher Sprache unter Verwendung fremdsprachiger Schriftzeichen ist regelmäßig unzulässig;¹⁰ in der Praxis dürfte dies jedoch ohnehin so gut wie nie relevant werden. Demgegenüber ist es zulässig, die in der kaufmännischen Praxis üblichen (z.B. **lateinischen**) **Abkürzungen**, Ziffern, Buchstaben oder Symbole zu verwenden.¹¹ Nicht zulässig ist es, Bücher und Aufzeichnungen ganz oder im Wesentlichen in Stenographie¹² oder in einer verschlüsselten Form abzufassen; das ergibt sich aus § 238 Abs. 1 S. 2.
- 4** Das **Eindeutigkeitserfordernis** gilt für sämtliche Abkürzungen, Ziffern, Buchstaben und Symbole. Es ist jedenfalls dann gewahrt, wenn **generell eindeutige Zeichen** verwandt werden. Dabei ist es nicht erforderlich, dass ihre Bedeutung von jedermann verstanden werden kann; es genügt, dass die Zeichen dem sachverständigen Dritten verständlich sind (§ 238 Abs. 1 S. 2). Das Eindeutigkeitserfordernis ist ferner auch dann gewahrt, wenn die Bedeutung der verwandten Abkürzungen, Ziffern usw. **im Einzelfall eindeutig festliegt**.¹³ Dem gesetzlichen Erfordernis kann also auch durch **unternehmensinterne Abkürzungs- und Symbolverzeichnisse** entsprochen werden. Treten Änderungen ein, so müssen auch diese sowie die Zeiträume dokumentiert werden, für die das Verzeichnis jeweils Gültigkeit gehabt hat. Praktische Bedeutung hat das Eindeutigkeitserfordernis vor allem für die Verwendung einer Programmiersprache bei Buchführung unter **EDV-Einsatz**. Hier müssen die Organisationsunterlagen, vor allem die Systemdokumentation, vorhanden sein und unabhängig von der jeweiligen technischen Form der Buchführung ein eindeutiges Verständnis ermöglichen;¹⁴ vgl. noch Rdn 30.
- 4a 3. Währung.** § 239 schreibt für die Buchführung **keine bestimmte Währungseinheit** vor. Daraus ergibt sich die grundsätzliche Zulässigkeit der Buchführung in einer Fremdwährung (sog. Währungsbuchhaltung).¹⁵ Weil der Jahresabschluss gem. § 244 zwingend in Euro aufzustellen ist (§ 244 Rdn 2), dürfte es allerdings regelmäßig sinnvoll sein, auch die Bücher in Euro zu führen.

III. Sachliche Anforderungen an die Buchführung (§ 239 Abs. 2)

1. Allgemeines

- 5 a) Das Anforderungsprofil und seine steuerrechtliche Herkunft.** Die Eintragungen in die Handelsbücher müssen *vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet* erfolgen; entsprechend sind die sonstigen Aufzeichnungen vorzunehmen (§ 239 Abs. 2). Das gilt in

¹⁰ Biener DB 1977, 527 (kyrillische Schriftzeichen).

¹¹ Beck BilKomm-Winkeljohann/Klein Rdn 2; MünchKommHGB/Ballwieser³ Rdn 5.

¹² Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn/Wiedmann Rdn 2.

¹³ HdR-EA/Kußmaul Rdn 3.

¹⁴ KölnKomm-RLR/Drüen Rdn 9.

¹⁵ Baetge/Kirsch/Thiele/Quick/Wolz BilR Rdn 14; Beck BilKomm-Winkeljohann/Klein Rdn 2.

dieser Form für das Handelsrecht erst seit dem EGAO 1977 (Rdn 1), doch spricht das Gesetz damit nichts aus, was in der Sache neu wäre; vielmehr hat sich die Regelungstechnik geändert, indem nicht mehr Buchführungsförmlichkeiten normiert werden, sondern das mit ihnen angestrebte Ziel einer aussagefähigen und überprüfbaren Buchführung umschrieben wird. Auch die dafür gewählte sprachliche Formulierung ist nicht neu. Sie geht auf § 162 Abs. 2 S. 1 RAO 1931 (heute: § 146 Abs. 1 S. 1 AO) zurück;¹⁶ dort hieß es bereits: „Die Eintragungen in die Bücher sollen fortlaufend, vollständig und richtig bewirkt werden“. Das Erfordernis fortlaufender Verbuchung ist durch das Anforderungspaar „zeitgerecht und geordnet“ ersetzt worden. Die neue Formulierung ist gewählt worden, weil sich die rechtliche Notwendigkeit fortlaufender Verbuchung mit der Zulässigkeit des EDV-Einsatzes, insbesondere der Speicherbuchführung (§ 239 Abs. 4), nicht verträgt; vgl. noch Rdn 34.¹⁷

b) Buchführungssysteme und -formen. aa) Einfache und doppelte Buchführung. Das **6** Gesetz beschränkt sich auf sachliche Anforderungen an die Buchführung und überlässt es damit grundsätzlich dem Buchführungspflichtigen, wie er diesen Anforderungen gerecht wird (Rdn 5). Er muss dabei jedoch den Rahmen beachten, den das Gesetz – insbesondere auch durch den Verweis auf die GoB – setzt. Angesichts dessen stellt sich die Frage, ob eine rechtliche Notwendigkeit zu doppelter Buchführung besteht. **Bedeutung der Begriffe.**¹⁸ Bei der einfachen Buchführung gibt es nur Bestandskonten, die den Posten der Bilanz entsprechen. Damit werden die einzelnen Geschäftsvorfälle und ihr Einfluss auf die Entwicklung von Vermögen und Schulden festgehalten. Dagegen erlaubt es die einfache Buchführung nicht ohne Weiteres, die Quellen von Ertrag und Aufwand darzustellen. Das leistet die doppelte Buchführung, die neben den Bestandskonten eine zweite Kontengruppe kennt, nämlich die an der Gewinn- und Verlustrechnung (**GuV**) orientierten Erfolgskonten.¹⁹ Beispiel: Die Warenlieferung an einen Kunden erscheint zugleich im Bestand als Vermehrung der Forderungen aus Lieferung und Leistung (§ 266 Abs. 2 B II 1) und im Erfolg als Umsatzerlös (§ 275 Abs. 2 Nr. 1). Zum **Kontenplan**, der für die Ordnung der Buchführung unverzichtbar ist, vgl. schon § 238 Rdn 49.

Rechtliche Notwendigkeit doppelter Buchführung? Eine handelsrechtliche Vorschrift, **7** die eine Verpflichtung zu doppelter Buchführung ausspricht, gibt es nicht; gleichwohl ist die Frage im Schrifttum seit jeher für den Fall streitig, dass der Bilanzierungspflichtige nicht nur eine Bilanz, sondern auch eine GuV aufstellen muss. Weil § 242 Abs. 2 heute generell eine GuV als Bestandteil des Jahresabschlusses vorschreibt, also auch für Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften (vgl. § 242 Rdn 2), hat das Problem allgemeine Bedeutung. **Meinungsstand.** Nach einer vielfach vertretenen Auffassung, die sich insbesondere in der Literatur zum Recht der GmbH herausgebildet hat, besteht eine gesetzliche Verpflichtung zu doppelter Buchführung.²⁰ Allerdings sind weder Begründung

¹⁶ Vgl. Tipke/Kruse/Drüen AO § 146 Rdn 1.

¹⁷ Staub/Hüffer⁴ Rdn 5.

¹⁸ Vgl. zum System der **Kameralistik**, das insbes. im Bereich der öffentlichen Verwaltung zum Einsatz kommt Beck-HdR/Gebhringer A 120 Rdn 40 ff.

¹⁹ Einführende Darstellungen: Beck-HdR/Gebhringer A 120 Rdn 4 ff.; Tipke/Lang/Hennrichs Steuerrecht²¹ § 9 Rdn 25 ff.; Winnefeld BilanzHdb.⁴ Kap. A Rdn 300 ff.; ausführlich: Eisele/Knobloch Technik des betrieblichen

Rechnungswesens⁸ (2011) S. 74 ff.; Engelhardt/Raffée/Wischermann Grundzüge der doppelten Buchhaltung⁸ (2010).

²⁰ Baumbach/Hueck/Haas GmbHG²⁰ § 41 Rdn 9 mwN; BoHdR-Kirsch § 242 Rdn 82; Fleischer WM 2006, 2021 (2022); Heidel/Schall/Reich/Szczesny/Voß HGB § 238 Rdn 29 (anders aber dieselben in § 239 Rdn 9); Lutter/Hommelhoff/Kleindiek GmbHG¹⁸ § 41 Rdn 6; MünchKommHGB/Ballwieser³ § 238 Rdn 32; Roth/Altmeyen

noch Reichweite dieser Auffassung gänzlich klar.²¹ Beachtliche Teile der Literatur gelangen demgegenüber mit unterschiedlichen Begründungen zu dem Ergebnis, dass die gesetzlichen Vorgaben in §§ 238, 239 nicht in jedem Fall eine doppelte Buchführung verlangen.²² **Stellungnahme.** Mit der letztgenannten Auffassung ist anzunehmen, dass keine generelle gesetzliche Verpflichtung zu doppelter Buchführung besteht. Bei geschäftlicher Tätigkeit geringen Umfangs (Abschn. II Nr. 1 Buchführungsrichtlinien 1937 [§ 238 Rdn 48]: vor allem Kleinbetriebe des Einzelhandels und des Handwerks) und in Ausnahmefällen wie z.B. Unternehmensgründungen können die Anforderungen des Gesetzes auch durch einfache Buchführung erfüllt werden²³ – und nur für solche Fälle hat die Frage überhaupt eine gewisse praktische Bedeutung. Sonst, also bei einer Tätigkeit, die ohne Weiteres eine kaufmännische Betriebsorganisation erfordert, überzeugen die allseits anerkannten Vorzüge der doppelten Buchführung und nur diese wird regelmäßig auch den Anforderungen der GoB genügen.²⁴ Diese Ansicht dürfte auch den Vorstellungen der Verfasser des BiRiLiG entsprechen, die mit der Regelung in § 242 Abs. 2 keine neue Rechtslage schaffen wollten.²⁵

- 8 bb) Buchführungsformen.** Die von § 239 Abs. 2 verlangte geordnete Verbuchung kann in jeder der vier als GoB-gemäß anerkannten Formen erfolgen. Dem funktionsbestimmten Begriff der Handelsbücher (§ 238 Rdn 32) genügen daher neben der Führung von **gebundenen Büchern** auch die **Loseblattbuchführung** (dazu schon § 238 Rdn 31) und die praktisch wichtigen Formen der **Offene-Posten-Buchhaltung** sowie der **EDV-Buchführung**, beide zugelassen durch § 239 Abs. 4 S. 1; zu ihnen unten Rdn 20 f, 22 ff.

2. Vollständige und richtige Buchung

a) Vollständig und sachlich richtig (Wahrheitsgrundsatz)

- 9 aa) Bedeutung der Anforderungen.** Das Gebot vollständiger Verbuchung erfordert lückenlose und uneingeschränkte Erfassung aller relevanten Geschäftsvorfälle (**Lückenlosigkeit**).²⁶ Es darf also kein Geschäftsvorfall fehlen. Einzelfälle eines Verstoßes gegen das Vollständigkeitsgebot (vgl. auch § 238 Rdn 51): Nichtverbuchung von Einnahmen,²⁷

GmbHG § 41 Rdn 9; Rowedder/Schmidt-Leithoff/*Tiedchen* GmbHG § 41 Rdn 55; Scholz/*Crezelius* GmbHG § 41 Rdn 9; *Wicke* GmbHG § 41 Rdn 6; ferner bereits *Groh* DB 1985, 1849; *Schulze-Osterloh* ZHR 150 (1986), 403 (410); s.a. H 5.2 EStH (Stichwort: „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)“, 2. Spiegelstrich).

²¹ Vgl. Staub/*Hüffer*⁴ Rdn 7 zur älteren Literatur; in der jüngeren Literatur wird das Erfordernis doppelter Buchführung ganz überwiegend mit einem bloßen Verweis auf die gesetzlichen Anforderungen hinsichtlich der GuV begründet.

²² Deziert Staub/*Hüffer*⁴ Rdn 7; Baetge/Kirsch/Thiele/*Quick/Wolz* § 238 Rdn 33; MünchKommAktG/*Graf*² § 238 HGB Rdn 38 f; MünchKommBilR/*Graf* Rdn 67; s. ferner Baumbach/*Hopt/Merkt* § 238 Rdn 12

(doppelte Buchführung i.d.R. erforderlich); ähnlich Beck BilKomm-*Winkeljohann/Klein* § 238 Rdn 76 ff; Beck-HdR/*Gebringer* A 120 Rdn 2, 38; BoHdR-*Streim* § 238 Rdn 24; Ensthaler/*Möller*⁷ § 238 Rdn 15; Tipke/Kruse/*Drüen* AO § 145 Rdn 17 f; in diese Richtung wohl auch KölnKomm-RLR/*Drüen* Rdn 23, insbesondere Fn. 62.

²³ Baumbach/*Hopt/Merkt* § 238 Rdn 12; Beck BilKomm-*Winkeljohann/Klein* § 238 Rdn 78; Beck-HdR/*Gebringer* A 120 Rdn 2, 38; MünchKommAktG/*Graf*² § 238 HGB Rdn 39.

²⁴ Zurückhaltender Staub/*Hüffer*⁴ Rdn 7 (kein Rechtszwang).

²⁵ Begr. RegE, BT-Drucks. 10/317, S. 75.

²⁶ HdR-EA/*Kußmaul* Rdn 5; *Leffson* GoB S. 219.

²⁷ FG Düsseldorf EFG 1967, 280.