

1.2 Rechtliche Grundlagen der Rechnungslegung

Handelsrechtliche Vorschriften zur Buchführungspflicht

Gemäß § 238 Abs. 1 S. 1 HGB ist zunächst **jeder Kaufmann** verpflichtet, Bücher zu führen. Für Kleinunternehmen ergeben sich jedoch nach § 241 a HGB Befreiungsmöglichkeiten. Kaufmann im Sinne des HGB ist jede Person, die ein Handelsgewerbe betreibt (§ 1 Abs. 1 HGB). Ein Handelsgewerbe ist nach § 1 Abs. 2 HGB jeder Gewerbebetrieb, der nach Art oder Umfang einen **in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb** erfordert. Die Definition eines Gewerbebetriebs ist nicht explizit im HGB aufgeführt. Wie auch in anderen Fällen der Bilanzierung geben steuerrechtliche Regelungen hier wichtige Hinweise. Nach § 15 Abs. 3 EStG wird ein Gewerbebetrieb definiert als eine selbstständige, auf Dauer angelegte Tätigkeit mit der Absicht, Gewinne zu erzielen, es sei denn, es liegt die Ausübung von Land- und Forstwirtschaft (§ 13 EStG) oder die Ausübung eines freien Berufs oder einer anderen selbstständigen Tätigkeit (§ 18 EStG) vor.

Die gewerbliche Tätigkeit ist vor allem von der **selbstständigen freiberuflichen Tätigkeit** abzugrenzen. Gemäß § 18 EStG zählen zur **selbstständigen Tätigkeit**:

1. Freiberufler:
 - selbstständig ausgeübte wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende oder erzieherische Tätigkeiten;
 - die selbstständige Berufstätigkeit der Ärzte, Zahnärzte, Tierärzte, Rechtsanwälte, Notare, Patentanwälte, Vermessungsingenieure, Ingenieure, Architekten, Handelschemiker, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, beratenden Volks- und Betriebswirte, vereidigten Buchprüfer (vereidigten Bücherrevisoren), Steuerbevollmächtigten, Heilpraktiker, Krankengymnasten, Journalisten, Bildberichterstatter, Dolmetscher, Übersetzer, Lotsen und ähnlicher Berufe.
2. Staatliche Lotteriebetreiber (sonst nicht gewerblich).

3. Sonstige selbstständige Arbeiten (Testamentsvollstrecker, Vermögensverwalter, Aufsichtsratsmitglieder).
4. Veräußerungsgewinne aus selbstständiger Arbeit.

Von der Buchführungspflicht sind grundsätzlich **Kleingewerbetreibende** befreit. Sie haben nachzuweisen, dass ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb nicht erforderlich ist. Die Beurteilung erfolgt nach der Gesamtwürdigung der betrieblichen Verhältnisse unter Anwendung der folgenden möglichen Kriterien:

- Art der gewerblichen Tätigkeit,
- Zahl der Beschäftigten,
- Vielfalt der Geschäftsvorfälle und -beziehungen,
- Höhe des Umsatzes und des Anlage-/Betriebskapitals.

Land- und Forstwirte, Freiberufler und Kleingewerbetreibende sind grundsätzlich keine Gewerbetreibenden und somit keine Kaufleute (**Nichtkaufmann**) nach § 1 HGB. Sie sind deshalb nicht handelsrechtlich buchführungspflichtig. Während diese Personengruppen **Nichtkaufleute** sind, handelt es sich bei den Gewerbetreibenden, bei denen eine kaufmännische Organisation erforderlich ist, um **Istkaufleute**. Bei Istkaufleuten ist ein Eintrag ins Handelsregister gem. § 29 HGB verpflichtend; der Eintrag hat jedoch nur deklaratorischen Charakter. Demgegenüber können sich Land-/Forstwirte oder Gewerbetreibende ohne kaufmännische Organisation freiwillig und widerrufbar ins Handelsregister eintragen lassen; ihre Eintragung ist konstitutiv, d. h. rechtserzeugend. Da sie erst kraft Eintragung ins Handelsregister als Kaufleute gelten, handelt es sich um **Kannkaufleute**. Darüber hinaus existieren **Formkaufleute**, die kraft Rechtsform als Kaufleute gelten (§ 6 HGB); dazu zählen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften.⁹

⁹ Vgl. Möller/Hüfner, Buchführung und Finanzberichte, S. 49–50.

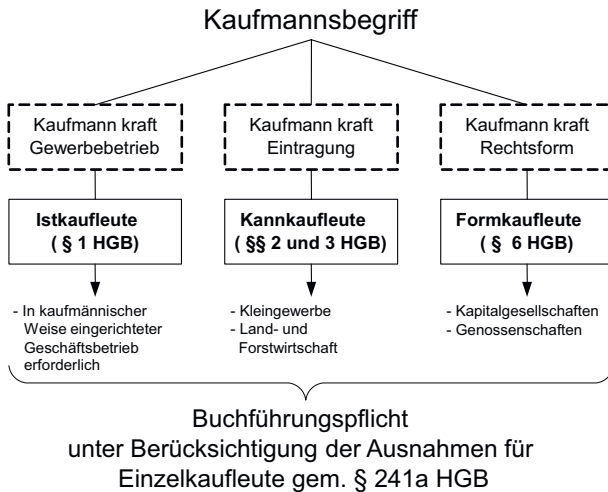


Abb. 1-3: Kaufmannseigenschaften¹⁰

Zur Abmilderung dieser wenig trennscharfen Einteilung hat der Gesetzgeber **Erleichterungen für bestimmte Einzelkaufleute im HGB verankert**. Konkret sind **Kleinstunternehmen** von der Pflicht zur Buchführung und Erstellung eines Inventars befreit und müssen die Vorschriften der §§ 238–241 HGB nicht anwenden, wenn sie an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren nicht mehr als 500.000 EUR Umsatzerlöse und 50.000 EUR Jahresüberschuss aufweisen (§ 241 a HGB). Dennoch haben diese Unternehmen für Zwecke der Gewinnermittlung und zur Beweiserbringung bei Rechtsstreitigkeiten faktisch zumindest einen rudimentären Jahresabschluss aufzustellen, sodass die Geschäftsvorfälle (auch weiterhin) geordnet zu erfassen und nachzuweisen sind. Zudem können steuerrechtliche Buchführungspflichten greifen, da die Kriterien für die Befreiung nicht deckungsgleich formuliert sind. Strittig ist derzeit noch das Wiederaufleben der Buchführungspflicht in späteren Jahren. Der Gesetzgeber hat explizit keine Überwachung der Grenzen bzw. einen Wiedereinstieg vorgeschrieben. Daher sehen einige Autoren die Möglichkeit der Inanspruchnahme des § 241 a HGB als Einbahnstraße in die alleinige steuerliche Buchführungspflicht, die über

¹⁰ Vgl. Coenenberg/Mattner/Schultze, Rechnungswesen, S. 47.

§ 141 AO greift. Andere Autoren argumentieren, dass auch das Wiederaufleben der Pflicht erst nach doppelter Überschreitung erfolgen kann, da ansonsten die Fristen für die notwendigen Maßnahmen zu kurz seien, zumal dies bei anderen Schwellenwerten im HGB ebenso geregelt ist. Dieser letzten Auffassung wird auch hier gefolgt.¹¹ Auf europäischer Ebene wird über eine deutliche Ausweitung sowohl hinsichtlich der Höhe als auch hinsichtlich der Rechtsformen dieser Befreiung diskutiert, was von der Bundesregierung auch grundsätzlich begrüßt wird. Noch liegt aber kein entsprechender Gesetzesvorschlag vor.

Steuerrechtliche Vorschriften zur Buchführungspflicht

Eine Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht für steuerliche Zwecke resultiert aus den Bestimmungen der Abgabenordnung. Nach § 140 AO ist die steuerrechtliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht zunächst an andere Gesetze gekoppelt; das wird als abgeleitete (**derivative**) **Buchführungspflicht** bezeichnet.

Darüber hinaus sind gem. § 141 AO Gewerbetreibende sowie Land- und Forstwirte auch dann buchführungspflichtig (**originäre Buchführungspflicht**), wenn eine der folgenden Grenzen überschritten ist:

- Umsatz größer als 500.000 EUR p. a. oder
- selbst bewirtschaftete land- und forstwirtschaftliche Flächen mit einem Wirtschaftswert größer als 25.000 EUR oder
- Gewinn aus Gewerbebetrieb größer als 50.000 EUR oder
- Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft größer als 50.000 EUR im Kalenderjahr.

Durch die Bestimmungen des § 141 AO wird der Kreis der zur Buchführung und zum Erstellen von Jahresabschlüssen verpflichteten Personen auch auf Nicht-Kaufleute, die die genannten Größenkategorien überschreiten, ausgedehnt. Diese originäre steuerrechtliche Buchführungspflicht gilt aber nicht für Freiberufler.¹²

¹¹ Vgl. Graf, in: Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller (Hrsg.): Haufe-HGB-Kommentar, § 241 a, Rz. 35 ff.

¹² Vgl. Coenenberg/Haller/Mattner/Schultze, Rechnungswesen, S. 49.

BEISPIEL

In den folgenden Fällen ist zu prüfen, ob für die Personen eine Buchführungspflicht vorliegt oder nicht

1. Sarah Probst betreibt ein Großhandelsunternehmen für Wäschereibedarf in Varel. Sie beschäftigt insgesamt 17 Arbeitnehmer, von denen zwei für die eigene kaufmännische Organisation zuständig sind. Der jährliche Umsatz des Unternehmens beträgt ca. 500.000 EUR. → Sarah Probst betreibt einen Gewerbebetrieb, der einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert. Indiz hierfür ist die Größe des Unternehmens, insbesondere der Geschäftsumfang (Umsatz, Zahl der Arbeitnehmer). Somit betreibt sie ein Handelsgewerbe nach § 1 Abs. 2 HGB. Dadurch ist sie ein Kaufmann im Sinne des § 1 HGB (Ist-Kaufmann). Frau Probst ist deshalb nach § 238 HGB und nach § 140 AO buchführungspflichtig.
2. Lukas Braun betreibt einen Kiosk in Wiefelstede. Er beschäftigt eine Aushilfskraft. Sein Gewinn beträgt jedes Jahr ca. 55.000 EUR. Herr Braun spielt mit dem Gedanken, sich ins Handelsregister eintragen zu lassen. → Der Kiosk des Herrn Braun ist zwar ein Gewerbebetrieb, Art und Umfang der Geschäftstätigkeit erfordern jedoch keinen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb. Herr Braun besitzt somit kein Handelsgewerbe; er ist ein Kleingewerbetreibender. Somit ist er nach § 238 HGB nicht buchführungspflichtig. Da er jedoch die Gewinngrenze des § 141 AO überschreitet, ist Herr Braun steuerrechtlich buchführungspflichtig. Sollte er sein Unternehmen in das Handelsregister eintragen lassen, wäre er ab der Eintragung ein (Kann-)Kaufmann. Er wäre dann nach § 238 HGB und nach § 140 AO buchführungspflichtig.
3. Maike B. ist eine selbstständige Tierärztin. Sie betreibt eine Praxis in Starnberg. Der Jahresumsatz beträgt ca. 600.000 EUR, der Gewinn liegt bei rund 100.000 EUR. Sie beschäftigt einen angestellten Tierarzt und zwei weitere Arbeitnehmerinnen ganztätig, von denen eine ausschließlich für die kaufmännische Büroorganisation zuständig ist. → Maike B. betreibt keinen Gewerbebetrieb, sondern eine freiberufliche Tierarztpraxis. Sie ist deshalb weder nach Handels- noch nach Steuerrecht buchführungspflichtig.

Auch wenn keine handels- oder steuerrechtliche Buchführungspflicht vorliegt, ist für die Bemessung der Steuerzahlungen eine Einnahmen-Überschussrechnung zu erstellen, was ebenfalls mit einer rudimentären Buchführung und mit Dokumentationspflichten verbunden ist.

Kopplung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz

In Deutschland waren Handels- und Steuerbilanz bisher eng miteinander verbunden. In § 5 Abs. 1 EStG ist der sog. **Maßgeblichkeitsgrundsatz** kodifiziert: „Bei Gewerbetreibenden, die aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, ... ist für den Abschluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist...“. Hieraus folgt, dass für die steuerliche Rechnungslegung im Prinzip die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung gelten (Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz).

Diese Maßgeblichkeit wurde bereits durch die Vorschriften in § 5 Abs. 1 S. 1 und Abs. 2–5 EStG in wesentlichen Teilen hinfällig. In § 5 Abs. 2–5 EStG ist kodifiziert, dass in vielen Fällen von den handelsrechtlichen Vorschriften abweichende spezielle steuerliche Ansatz- und Bewertungsvorschriften für die steuerliche Gewinnermittlung verpflichtend sind. Das betrifft u. a. die handelsrechtlichen Wahlrechte, die im Steuerrecht nicht übernommen werden (z.B. die Aktivierung von selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens). Aus handelsrechtlichen Aktivierungswahlrechten wird inzwischen überwiegend ein steuerliches Aktivierungsverbot (selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenständen des Anlagevermögens). Für das Disagio gilt steuerrechtlich ein Aktivierungsgebot. Aus handelsrechtlichen Passivierungswahlrechten wurde schon bisher ein steuerliches Passivierungsverbot, wie etwa bei Nichtansatz von mittelbaren Pensionsverpflichtungen (Art. 28 EGHGB).

Die **umgekehrte Maßgeblichkeit** wurde mit dem BilMoG aufgehoben, sodass rein steuerrechtlich motivierte Regelungen nicht mehr in das Handelsrecht eingehen. Dementsprechend sind die in diesem Zusammenhang stehenden handelsrechtlichen Vorschriften (§ 247 Abs. 3, §§ 254, 273, 279 Abs. 2, § 280

Abs. 1, §§ 281, 285 S. 1 Nr. 5 HGB a. F.) aufgehoben oder geändert worden. Korrespondierend ist § 5 Abs. 1 EStG geändert worden. Durch die vom Gesetzgeber sehr weiche Ausgestaltung des Übergangs auf die neue Rechtslage gelten Teile dieser Vorschriften für Altfälle jedoch weiter, soweit gem. Art. 67 Abs. 3 u. 4 EGHGB die Unternehmen sich bei der Erstanwendung des BilMoG für die Beibehaltung der Altfälle entscheiden.

Viele kleinere und mittlere Betriebe bzw. Nichtkapitalgesellschaften streben das Erstellen nur einer Bilanz an, die gleichzeitig für handels- und steuerrechtliche Zwecke genutzt wird. Deshalb werden die handelsrechtlichen Vorschriften bei einer großen Anzahl von Unternehmen von vornherein an die entsprechenden steuerlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften angepasst, soweit es das Handelsrecht erlaubt. Gelingt das, wird gemeinhin von einer **Einheitsbilanz** besprochen. Allerdings zementieren die jüngsten Änderungen von Handels- und Steuerrecht eher die Trennung der Rechenwerke, sodass es nur noch in wenigen Fällen möglich sein wird, eine Einheitsbilanz zu erstellen. Durch die Handelsrechtsvorschriften der §§ 238 ff. HGB und die Vorschriften des § 5 EStG ist die handels- und steuerrechtliche Rechnungslegung für Vollkaufleute festgelegt.

Aufbau der handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften

Das deutsche Bilanzrecht wurde als Folge entsprechender Richtlinien des Rates der Europäischen Gemeinschaft durch das am 19.12.1985 verabschiedete Bilanzrichtlinien-Gesetzes (BiRiLiG) strukturell und inhaltlich wesentlich reformiert. Das BiRiLiG ist auf die 4. (Bilanzrichtlinie) und 7. (Konzernbilanzrichtlinie) EG-Richtlinie zurückzuführen. Änderungen dieser Richtlinien haben in der Folge zu vielen Anpassungen des HGB geführt, die über entsprechende Artikelgesetze vorgenommen wurden; wobei die grundsätzliche Struktur des **Handelsbilanzrechts** jedoch nicht wesentlich verändert wurde. Mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) wurde für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2009 beginnen, das HGB stärker in Richtung der internationalen Rechnungslegungsvorschriften verschoben. Zudem können sich Sachverhalte mit Relevanz für die Rechnungslegung auch aus weiteren Gesetzen wie z. B. dem Aktiengesetz, dem GmbH-Gesetz, dem Genossenschaftsgesetz usw. ergeben.

Das Handelsbilanzrecht ist im Dritten Buch des HGB (Rechnungslegungsbuch) kodifiziert. Hier sind die Vorschriften grundsätzlich in Schichten gestuft:

- Vorschriften für alle Kaufleute (§§ 238–263 HGB),
- ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften (§§ 264–335 b HGB),
- ergänzende Vorschriften für eingetragene Genossenschaften (§§ 336–339 HGB),
- ergänzende Vorschriften für Unternehmen bestimmter Geschäftszweige (§§ 340–341 p HGB),
- Privates Rechnungslegungsgremium, Rechnungslegungsbeirat (§§ 342, 342 a HGB) und
- Prüfstelle für Rechnungslegung (§§ 342 b–342 e HGB).

Einen Überblick über die Unterabschnitte und Titel vermittelt die folgende Abbildung:

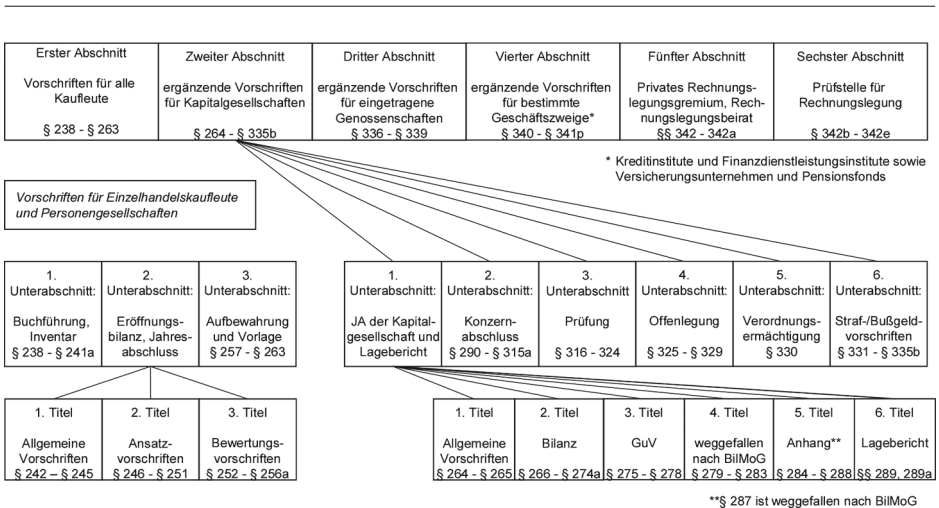


Abb. 1-4: Vorschriften für alle Kaufleute¹³

Gemäß **Publizitätsgesetz** sind die Rechnungslegungspflichten bei Überschreiten bestimmter Größenmerkmale auch von Einzelunternehmen und

¹³ Entnommen aus: Coenberg/Haller/Mattner/Schultze, Rechnungswesen, S. 37.

Personenhandelsgesellschaften zu erfüllen, wenn sie nicht in der Rechtsform von Kapitalgesellschaften, bestimmten anderen haftungsbeschränkten Personengesellschaften, Genossenschaften oder Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit auftreten. Damit wird der Erkenntnis Rechnung getragen, dass Großunternehmen – unabhängig von ihrer Rechtsform – eine erhebliche wirtschaftliche Bedeutung besitzen. So sind zahlreiche Marktakteure wie z. B. Lieferanten, Kunden, Gläubiger und Arbeitnehmer auf den Fortbestand der Unternehmen angewiesen.¹⁴

Nach § 1 PubLG besteht für Unternehmen unabhängig von der Unternehmensform eine Rechnungslegungspflicht, wenn an drei aufeinander folgenden Abschlussstichtagen jeweils mindestens zwei der drei folgenden Merkmale erfüllt sind:

- Bilanzsumme > 65 Mio. EUR,
- Umsatzerlöse > 130 Mio. EUR im Jahr,
- Arbeitnehmer > 5.000 im Jahresdurchschnitt.

Das Größenkriterium „Arbeitnehmer“ ist ohne Auszubildende zu berechnen. Nicht als Arbeitnehmer gelten außerdem nach herrschender Kommentarmeinung¹⁵:

- Leiharbeiter, sofern sie nicht über § 3 AÜG arbeitsrechtlich doch als Arbeitnehmer zu klassifizieren sind,
- freie Mitarbeiter und Personen, die auf der Basis von Werkverträgen beschäftigt sind,
- Mitglieder der gesellschaftsrechtlichen Aufsichtsorgane, soweit sie nicht gleichzeitig Arbeitnehmer des Unternehmens sind,
- gesetzliche Vertreter der Gesellschaft,
- ausgeschiedene Arbeitnehmer im Vorruhestand, in Altersteilzeit oder Altersfreizeitregelung,
- ohne Arbeitsvertrag mitarbeitende Familienangehörige,
- Arbeitnehmer im Erziehungsurlaub bei ruhendem Arbeitsverhältnis und Arbeitnehmerinnen im Mutterschutz.

¹⁴ Vgl. Möller/Hüfner, Buchführung und Finanzberichte, S. 62.

¹⁵ Vgl. z. B. Marx/Dallmann, in: Baetge/Kirsch/Thiele: Bilanzrecht-Kommentar, § 267 HGB, Rz. 29.

Für die Berechnung ist eine Durchschnittsbetrachtung des Geschäftsjahrs erforderlich, die – je nach Schwankungen der Mitarbeiterzahl – monatlich, quartalsweise oder bei geringen Schwankungen als Jahresdurchschnitt ermittelt werden kann. Bei Teilzeitbeschäftigten ist die Anzahl der Mitarbeiter auf der Basis von Vollzeitstellenäquivalenten zu berechnen.¹⁶

Darüber hinaus werden die Rechnungslegungspflichten zum einen um strengere und detaillierte Vorschriften für Kapitalgesellschaften sowie um **rechtsform- oder branchenspezifische Vorschriften**, die sich in den jeweiligen Spezialgesetzen (wie z. B. im Aktiengesetz, im GmbH-Gesetz, im Genossenschaftsgesetz, im Gesetz über das Kreditwesen oder im Versicherungsaufsichtsgesetz) finden, ergänzt.

Seit der Etablierung des **privaten Rechnungslegungsgremiums** im Jahre 1998 existieren zusätzliche Vorschriften außerhalb des HGB-Gesetzesstandes. Die derzeit vom Deutschen Standardisierungsrat (DSR) erstellten und vom Bundesministerium der Justiz veröffentlichten **Deutschen Rechnungslegungsstandards (DRS)** gelten als vermutete Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung. Der eigentliche Auftrag des DSR bezieht sich gem. § 342 HGB nur auf die Ausgestaltung der Konzernbilanzierung, dennoch finden sich in den DRS auch Empfehlungen für Einzelabschlüsse.¹⁷ Bisher wurden 21 DRS bekannt gegeben, verabschiedet oder diskutiert, wobei 9 zwischenzeitlich wieder aufgehoben worden bzw. in Überarbeitung sind (eine aktuelle Liste findet sich im Anhang und unter <http://www.standardsetter.de/drsc/dsr/standards/index.php>).

Im Gegensatz zu den primär einzelfallorientierten Regelungen international anerkannter Rechnungslegungsvorschriften ist das deutsche Bilanzrecht prinzipienorientiert. Das bedeutet, dass per Definition grundsätzlich alle Sachverhalte durch das Gesetz abgedeckt sind. Damit dieser umfassende Ansatz durchgehalten werden kann, bedient sich der Gesetzgeber neben den in den Gesetzen kodifizierten Vorschriften der sog. **Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung**, mit deren Hilfe die nicht konkret im Gesetz beschriebenen Sachverhalte eingeordnet werden können.¹⁸

¹⁶ Vgl. Wulf, in: Baetge/Kirsch/Thiele: Bilanzrecht-Kommentar, § 285, Rz. 125.

¹⁷ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzen, S. 48 f.

¹⁸ Vgl. das Kapitel 2.4 „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)“.