

Drittes Buch: Handelsbücher

Erster Abschnitt: Vorschriften für alle Kaufleute

Erster Unterabschnitt: Buchführung; Inventar

§ 238 Buchführungspflicht

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

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

Inhaltsübersicht	Rz.
I. Die Buchführungspflicht des Kaufmanns (Abs. 1 Satz 1)	1 - 13
1. Die Kaufmannseigenschaft als Auslöser der Buchführungspflicht	1 - 8
2. Die Pflicht zur Führung von Büchern	9 - 12
3. Der Informationszweck: Sichtbarmachung der Vermögenslage	13
II. Der sachverständige Dritte als Beurteilungshilfe (Abs. 1 Satz 2)	14
III. Verfolgung der Geschäftsvorfälle (Abs. 1 Satz 3)	15
IV. Kopien der Handelsbriefe (Abs. 2)	16 - 18

Ausgewählte Literatur

Eisele/Knobloch, Technik des betrieblichen Rechnungswesens, 8. Aufl., München 2011; IDW RS FAIT 1, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei Einsatz von Informationstechnologie, FN IDW 2002 S. 649; BMF, Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen, WPg 2001 S. 852; BMF-Schreiben vom 7. 11. 1995, Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme, BStBl 1995 I S. 738.

I. Die Buchführungspflicht des Kaufmanns (Abs. 1 Satz 1)

1. Die Kaufmannseigenschaft als Auslöser der Buchführungspflicht

Die Kaufmannseigenschaft i. S. d. §§ 1 ff. HGB begründet die Buchführungspflicht, aus der Bilanzierungsaufgaben erwachsen (→ § 242 Rz. 1). Umgekehrt unterliegen die Kleingewerbetreibenden (und die Freiberufler) nicht der kaufmännischen Rechnungslegung. Die generellen Abgrenzungsprobleme vom Kleingewerbebetrieb bzw. die Frage des Erfordernisses eines

kaufmännisch eingerichteten Geschäftsbetriebs wirken hier fort. Zur Angleichung der Buchführungsvorschriften des HGB an die steuerlichen im Bereich des Einzelkaufmanns vgl. → § 241a. Wegen der **Abgrenzungsproblematik** zwischen Kaufmann und Kleingewerbetreibenden und des Begriffsinhalts „eines in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetriebs“ wird auf die HGB-Kommentierungen zu § 1 HGB verwiesen.

Der Buchführungspflicht unterliegt auch der Scheinkaufmann (§ 2 Abs. 1 EStG), also derjenige, der trotz Status als Nicht- oder Kleingewerbetreibender eine Handelsregistereintragung herbeigeführt oder eine Löschung der Eintragung versäumt hat. Hieraus ergeben sich zugleich Folgen für die steuerliche Gewinnermittlung:

BEISPIEL¹ → Vorräte, Arbeitnehmer und Geschäfte der bis zum 31.12.01 vollkaufmännisch tätigen XY KG werden am 1.1.02 im Wege der steuerlichen Betriebsaufspaltung auf die E GmbH übertragen. Die Löschung der danach nur noch vermögensverwaltend tätigen Personengesellschaft im Handelsregister wird versäumt.

BEURTEILUNG → Die XY könnte ihren steuerlichen Gewinn auch im Wege der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG bestimmen. Da sie aber wegen der unterlassenen Löschung der Handelsregistereintragung als Scheinkaufmann gesetzlich verpflichtet ist, Bücher zu führen und handelsrechtliche Abschlüsse aufzustellen, muss sie gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln.

Nach § 140 AO „hängt“ sich die steuerliche Buchführungspflicht an der (insbesondere) handelsrechtlichen auf. Die kaufmännische Buchführung strahlt insoweit auf die Besteuerungssphäre aus. Unklar ist dabei allerdings, ob unter „anderen Gesetzen“ auch ausländisches Buchführungsrecht zu verstehen ist. Der BFH hat dies offengelassen.²

Ein (Einzel-)Kaufmann hat regelmäßig auch **privates** Vermögen, das nicht der Buchführungspflicht unterliegt und deshalb inhaltlich von diesem zu trennen ist (→ § 246 Rz. 195 ff.).

Die Kaufmannseigenschaft kommt nicht nur Einzelpersonen (u.U.) zu, sondern auch

- ▶ Handelsgesellschaften nach § 6 Abs. 1 HGB, also
 - Kapitalgesellschaften: AG, GmbH, KGaA, Kap.-Gesellschaft & Co. KGaA
 - Personengesellschaften: OHG, KG, Kap. & Co.-Gesellschaft,
- ▶ eingetragenen Genossenschaften (§ 17 Abs. 2 GenG),
- ▶ u.U. Versicherungsgesellschaften,
- ▶ u.U. (größeren) Vereinen,
- ▶ Wirtschaftsbetrieben der öffentlichen Hand, sofern sie ein Handelsgewerbe nach § 1 HGB betreiben.

- 2 Jenseits des Einzugsbereichs eines Einzelkaufmanns muss der Kreis der (natürlichen) **Personen** bestimmt werden, die die Buchführungspflichten für die von ihnen vertretenen Gesellschaften

1 Entnommen aus *Lüdenbach*, StuB 2011 S. 308 ff.

2 BFH-Urteil vom 25. 6. 2014 – I R 24/13, DStR 2014 S. 2213.

in corpore zu erfüllen haben. Angesprochen sind bei Handelsgesellschaften und eingetragenen Genossenschaften die **Organmitglieder**:

- ▶ der Vorstand der AG nach § 91 AktG,
- ▶ die persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA (§ 283 Nr. 9 AktG),
- ▶ die GmbH-Geschäftsführer (§ 41 GmbHG),
- ▶ die Vorstände der eingetragenen Genossenschaft (§ 24 GenG),
- ▶ die Liquidatoren solcher Gesellschaften (→ Rz. 8),
- ▶ bei Personenhandelsgesellschaften die persönlich haftenden Gesellschafter (§§ 114, 164 HGB).

Die Verantwortung trifft das jeweilige Organ in seiner Gesamtheit, also sämtliche Mitglieder (→ Rz. 3).

Der **stillen Gesellschaft** fehlt als reiner **Innengesellschaft** die Kaufmannseigenschaft. Sie ist deshalb nicht buchführungspflichtig, ebenso wenig der Stille für seine Einlage. Die Buchführungspflicht trifft nur den Inhaber³ (→ § 246 Rz. 10). Steuerlich muss der Gewinn der (atypisch) stillen Gesellschaft an einer bilanzierenden Kapitalgesellschaft durch Vermögensvergleich ermittelt werden. Der Stille kann für die Gewinnermittlung nicht eine Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG wählen.⁴

Bei größeren Gesellschaften ist eine **Arbeitsteilung** innerhalb der Organmitglieder aus Rationalisierungsgründen zwingend. Dabei bleibt bei allen Organmitgliedern formal in zivil- und strafrechtlicher Hinsicht die Verantwortlichkeit für die Buchführung bestehen. Diese Verantwortung ist allerdings abgestuft: Das nach dem Geschäftsverteilungsplan nicht zuständige Organmitglied handelt dann nicht fahrlässig oder bedingt vorsätzlich, wenn es hinreichende Sorgfalt bei der Auswahl und Überwachung des zuständigen Organmitglieds walten lässt. Diese Verantwortlichkeit des nicht zuständigen Organmitglieds setzt sich dann allerdings nicht in einer weiteren Stufe auf die Überwachung der dort handelnden Personen (z. B. Buchhalter) fort. Die Überwachung der eigentlichen Buchführungsarbeit und die Kontrolle der damit verbundenen Prozesse obliegen dem zuständigen Organmitglied. 3

Auch sog. **faktische** Geschäftsführer sind für die Rechnungslegung „zuständig“, ebenso ein **Testamentsvollstrecker** und ein **Insolvenzverwalter** (→ § 252 Rz. 30), soweit sich deren Tätigkeit auf einen kaufmännischen Gewerbebetrieb erstreckt. Als Kaufmann i. S. d. Rechnungslegung gilt auch die inländische **Zweigniederlassung** ausländischer Kaufleute (regelmäßig Gesellschaften). Die Kaufmannseigenschaft und damit die Buchführungspflicht nach § 1 Abs. 2 HGB erstreckt sich auch auf juristische Personen des öffentlichen Rechts, die ein gewerbliches Unternehmen betreiben.

Eine Pflicht zur **persönlichen** Erfüllung der Buchführungspflicht besteht **nicht**. Der Kaufmann bzw. das zuständige Organmitglied kann sich Hilfspersonen bedienen und die Buchführung auch außer Haus – über das Internet z. B. in Polen oder Indien – erledigen lassen (→ § 239 Rz. 11). Die persönliche Auswahl und die Überwachung bleiben als Verantwortungstatbestand dadurch unberührt. 4

³ Vgl. *Blaurock*, Handbuch der stillen Gesellschaft, 7. Aufl., Köln 2010, Tz. 13.98 ff.

⁴ BFH-Urteil vom 25. 6. 2014 – I R 24/13, DStR 2014 S. 2213.

- 5 Über die Schiene des § 141 AO gehen die **handels- und steuerrechtlichen** Buchführungsvorschriften Hand in Hand, d. h. bei Erfüllung der kaufmännischen Verpflichtungen werden auch die ertragsteuerlichen erfüllt. Hinzu kommen aus steuerlicher Sicht noch die umfangreichen Vorgaben für die Umsatzsteuer, die EDV-technisch regelmäßig an die Buchführungspflicht im engeren Sinne nach Handels- und Steuerrecht angeknüpft werden.
- 6 Die Buchführungspflicht **beginnt** im Falle der Kaufmannseigenschaft gem. § 1 Abs. 2 HGB mit dem ersten buchungspflichtigen Geschäftsvorfall.

BEISPIEL ▶ Meier und Müller gründen die „M+M Sushi-Home-Service OHG“ durch Handschlag unter Entkorkung einer Flasche Reisweins. Gleich **danach** begeben sie sich in das Autohaus A, um einen Kleintransporter für den Heimdienst auszuwählen. Nach kurzen Verhandlungen und Beratungen durch das Autohaus wird ein entsprechender Leasingvertrag abgeschlossen, für dessen Abschluss das Autohaus eine pauschale Vermittlungsprovision von 1.000 € erhebt. Diese stellt den ersten buchungspflichtigen Geschäftsvorfall dar. Die erst später erfolgende Handelsregistereintragung als rechtsdeklarierender Akt gilt nicht als Beginn der Buchführungspflicht. Eine Eröffnungsbilanz im eigentlichen Sinn kann hier nicht erstellt werden, da bei Beginn der Buchführungspflicht weder ein Vermögensgegenstand noch eine Verbindlichkeit/Schuld vorhanden ist (→ § 242 Rz. 5).

- 7 Anders verhält es sich möglicherweise bei **Kapitalgesellschaften**, die erst mit Eintragung ins Handelsregister die Kaufmannseigenschaft erlangen. Die regelmäßig vor der Eintragung bestehende Vorgesellschaft ist nach steuerlichen Kriterien mit Abschluss des notariell beurkundeten Gesellschaftsvertrags buchführungspflichtig. A. A. zufolge beginnt die Buchführungspflicht im Zeitpunkt der Einlageleistung, wobei auf diesen Zeitpunkt dann auch die Eröffnungsbilanz zu erstellen ist (→ § 242 Rz. 7).
- 8 Die Kaufmannseigenschaft und damit die Buchführungspflicht **endet**
 - ▶ mit **Aufgabe** des Geschäftsbetriebs, abgesehen von den im Nachgang noch anfallenden buchungspflichtigen Geschäftsvorfällen,
 - ▶ bei den Kaufleuten kraft Eintragung (§ 2 HGB) mit der Handelsregister**löschung**.

Für Gesellschaften in **Liquidation** endet die Buchführungspflicht nicht vor der Löschung im Handelsregister (sog. Vollbeendigung); während der Liquidationsphase obliegt die Buchführungspflicht den **Liquidatoren**. Das **Insolvenzverfahren** führt nicht zur Beendigung der Buchführungspflicht.

2. Die Pflicht zur Führung von Büchern

- 9 Begrifflich stammt die **Buch**-Führung noch aus der Zeit, als die Geschäftsvorfälle in einem fortlaufend gehefteten Papier festgehalten worden sind, ist so gesehen in der Ära der oberitalienischen Kaufleute begründet. International hat sich der Begriff zumindest im angelsächsischen („*bookkeeping*“) auch gehalten. Heutzutage mag man sich noch an das frühere amerikanische Journal erinnern, das eine gewisse Ähnlichkeit mit einem „Buch“ aufzuweisen hatte.

Die Ablösung durch die Loseblattbuchführung leitete den Verzicht auf ein förmliches „Buch“ im Rahmen der Buchführung ein. Die Funktion der fortlaufenden lückenlosen Erfassung und

deren Nachweis übernahm das **Journal**, das auch heute noch im Zeitalter der EDV-Buchführung geführt werden muss.

Inzwischen ist selbst bei kleinsten Unternehmen die „Buch“-Führung durch irgendein **EDV-System** abgelöst, sei es nun in einfacheren Verhältnissen durch PC-Erfassung oder in größeren Bereichen durch Einbindung der eigentlichen Finanzbuchführung in eine unternehmensweite Datenerfassung und -verwaltung aller Unternehmensbereiche (z. B. SAP). Die Gesetzesanweisung – „Bücher zu führen“ – lässt die Technik offen; der Gesetzgeber versucht gar nicht erst, sich in die „Niederungen“ der Buchungstechnik hinab zu begeben, überlässt dies sinnvollerweise der Praxis und dem unbestimmten Rechtsbegriff der GoB. Diese werden speziell konkretisiert durch detaillierte Anwendungshinweise zu EDV-gestützter Buchführung, wie z. B. des IDW. Zu weiteren Einzelheiten vgl. → § 239 Rz. 8 ff. Zum „*Cloud Computing*“ hat sich umfassend das IDW geäußert,⁵ ebenso zur Auslagerung von rechnungslegungsrelevanten Dienstleistungen.

Nicht zu den „Büchern“ im Gesetzessinn zählt die **Betriebsbuchhaltung** mit Kostenstellen- und -trägerrechnung, auch wenn sie zur Ermittlung von Herstellungskosten (→ § 255 Rz. 126 ff.) benötigt wird.⁶

Der **Ort** der Buchführung ist handelsrechtlich nicht geregelt. Hier bestimmt das **Steuerrecht** die Marschroute (→ § 239 Rz. 11).

3. Der Informationszweck: Sichtbarmachung der Vermögenslage

Die Buchführung stellt **keinen Selbstzweck** dar. Sie ist Vorstufe der Bilanzierung und dient insofern der Information

- ▶ des **Kaufmanns** selbst, der sich aus eigenem Interesse einen Überblick über „die Lage seines **Vermögens**“ machen soll,
- ▶ der **Kapitalgeber** (Gesellschafter und Gläubiger), die über die Geschäftsentwicklung und damit die Risikoentwicklung ihres Investments informiert werden sollen,
- ▶ des **Fiskus**, der auf der Basis der handelsrechtlichen Vermögensentwicklung den steuerpflichtigen Gewinn feststellen kann.

Streitig ist, inwieweit der Kaufmann nicht nur zum Bilanzstichtag, sondern praktisch jederzeit auch unterjährig über den Stand und die Zusammensetzung seines Vermögens informiert sein muss. Nach handelsrechtlich begründeter Auffassung des BFH gilt:⁷

„Die Verbuchung des unbaren Geschäftsverkehrs muss **jederzeit** einen Überblick über die Forderungen und Schulden der Höhe und der Zusammensetzung nach geben.“

Ganz so apodiktisch, wie es der BFH formuliert, kann es in der Praxis vielfach nicht zugehen. Man denke nur an zu bewertende Schulden, wie z. B. Pensionsverpflichtungen, die jeweils nur

⁵ IDW ERS FAITS: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei Auslagerung von rechnungslegungsrelevanten Dienstleistungen einschließlich „*Cloud Computing*“.

⁶ A. A. Winkeljohann/Klein, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 8. Aufl., München 2012, § 238 Tz. 75: „Nicht eindeutig zu entscheiden“.

⁷ BFH-Urteil vom 2.10.1968 – I R 8/66, BStBl 1969 II S. 157.

zum Bilanzstichtag genau ermittelt werden. Der BFH spricht dabei nur von Forderungen und Schulden, aber diese allein begründen nicht die Vermögenslage des Kaufmanns. Dazu gehören insbesondere auch die Bestände des Vorratsvermögens, die ohne eine Lagerbuchführung mit tagesaktueller Bestandsführung nicht „jederzeit“ die Vermögenslage widerspiegeln kann. Man darf vom Kaufmann in diesem Zusammenhang nur ein ordnungsmäßiges Vorgehen verlangen, das sich durchaus auf die tägliche Information über den Stand **bestimmter** Vermögensgegenstände und Schulden erstreckt, aber nur insoweit, als diese zur laufenden Geschäftsführung benötigt werden.

Bei **Rechtstreigkeiten** hat die Buchführung eine Beweissicherungsfunktion. Der Kaufmann, der seiner Verpflichtung zur Führung der Bücher nicht nachgekommen ist, kann steuerlich daher einer bis an die Obergrenze des Ermessens gehenden Schätzung seines Gewinns nichts entgegenhalten. Der sachverständige Dritte (→ Rz. 12) muss im Auftrag eines Gesellschafters, des Gerichts oder anderer Instanzen mithilfe der Buchführung auch unterjährig Feststellungen zum Vermögen und zum Gewinn treffen können.

Die Buchführungspflicht ist **öffentlich-rechtlicher** Natur. Ihre Erfüllung dient dem Schutz verschiedener Adressaten der Rechnungslegung. Die Nichterfüllung ist daher etwa im Insolvenzfall strafrechtlich sanktioniert (§ 83 Abs. 1 Nr. 5, Abs. 2 und § 283b Abs. 1 Nr. 1 StGB). Das Finanzamt kann die Erfüllung der Buchführungspflicht mit Zwangsgeld belegen (§ 328 Abs. 1 AO).

Die Buchführung dient vorrangig der Ermittlung des Vermögens am Bilanzstichtag und im Vergleich zweier Stichtage der Ermittlung des Gewinns als um Einlagen und Entnahmen bereinigte Vermögensänderungen. Letzteres wird in § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG als Gewinnermittlung durch **Vermögensvergleich** bezeichnet.

Der Erreichung dieser Ziele dient das gesamte Buchführungsgeschehen im engeren Sinn, also in erster Linie der **Finanzbuchführung**, die durch die verschiedenen Nebenbücher ergänzt wird (→ § 239). Die Einbeziehung der Finanzbuchführung in die datentechnische Verknüpfung mit dem gesamten Unternehmen oder dem Konzern verlagert die eigentliche Buchführungstätigkeit in eine Vielzahl von solchen Nebenbüchern (Kunden-, Anlage-, Lagerbuchhaltung etc.). Das **Hauptbuch** mit seinen Konten wird „automatisch“ bebucht und übt „nur“ noch Kontrollfunktion aus.

II. Der sachverständige Dritte als Beurteilungshilfe (Abs. 1 Satz 2)

- 14 Das Gesetz enthält sich detaillierter Vorgaben zur Bestimmung der **Ordnungsmäßigkeit** und der Art der Buchführung (→ Rz. 10). Deshalb kann es selbst auch keinen Beurteilungsmaßstab liefern, sondern verweist auf die imaginäre Figur eines **Sachverständigen**, der sich in angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Vermögenslage verschaffen muss. Auch hier ist die Gesetzesformulierung ausgesprochen offen: Die „**angemessene Zeit**“ muss individuell bestimmt werden, sie ist bei einem Großunternehmen anders zu definieren als bei einem Pizzabringdienst. Sachverständig in diesem Sinn ist regelmäßig ein Wirtschaftsprüfer, insbesondere wenn er mit der Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung förmlich beauftragt ist.

III. Verfolgung der Geschäftsvorfälle (Abs. 1 Satz 3)

Die in Abs. 1 Satz 3 geforderte Verfolgungsmöglichkeit der Geschäftsvorfälle nach Entstehung und Abwicklung ist eine (eher selbstverständliche) Anforderung an eine ordnungsmäßige Buchführung. Dazu bedarf es insbesondere eines **Belegs** („keine Buchung ohne Beleg“) sowie eines **Journals** (→ Rz. 9), in dem die Buchungen nach Datum, Betrag, Konten und Belegnummer erfasst sind. 15

IV. Kopien der Handelsbriefe (Abs. 2)

Eine weitere Konkretisierung der GoB-Anforderungen stellt die in Abs. 2 verlangte **Aufbewahrungspflicht** einer mit der Urschrift übereinstimmenden Kopie der abgesandten Handelsbriefe dar – wobei auch hier die Technik nicht vorgeschrieben wird, also z. B. eine Scanner-Archivierung erlaubt ist. Die Wiedergabe muss im Interesse der Beweissicherung mit der Urschrift übereinstimmen. Eine Beschränkung auf die wesentlichen Inhalte ist unzulässig. 16

Handelsbriefe sind nach § 257 Abs. 2 HGB definiert als die ein Handelsgeschäft betreffenden Schriftstücke. Die Anforderungen von § 238 Abs. 2 HGB beziehen sich anders als in § 257 HGB nur auf die **abgesandten** Handelsbriefe. Die Beschränkung in § 238 Abs. 2 HGB auf die **Kopien** erklärt sich aus der notwendigen Aufbewahrung des Originals beim Empfänger. Umgekehrt verhält es sich bei den eingegangenen Handelsbriefen; diese befinden sich in der Verwahrung des bilanzierenden Kaufmanns. Diese Unterscheidung ist insoweit sinnvoll, als Kopien technisch als Durchschriften erstellt werden bzw. wurden. Mit der Wiedergabemöglichkeit von verschiedenen Datenträgern verliert diese Vorschrift ihre Bedeutung, denn nach § 257 Abs. 3 HGB können auch die empfangenen Handelsbriefe auf Bild- oder Datenträgern mit Wiedergabemöglichkeit aufbewahrt werden (→ § 257 Rz. 14). 17

Die Pflicht zur Aufbewahrung einer vollständigen Kopie der ausgesandten Handelsbriefe ist bei standardisierten **Auftragsbedingungen** auch dann erfüllt, wenn aus den EDV-mäßigen Aufzeichnungen hervorgeht, welche Auftragsbedingungen und Konditionen der jeweiligen Ausgangsrechnung zugrunde gelegt worden sind. Eine komplette Archivierung ist insoweit nicht notwendig. 18

§ 251 Haftungsverhältnisse

¹Unter der Bilanz sind, sofern sie nicht auf der Passivseite auszuweisen sind, Verbindlichkeiten aus der Begebung und Übertragung von Wechseln, aus Bürgschaften, Wechsel- und Scheckbürgschaften und aus Gewährleistungsverträgen sowie Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten für fremde Verbindlichkeiten zu vermerken; sie dürfen in einem Betrag angegeben werden. ²Haftungsverhältnisse sind auch anzugeben, wenn ihnen gleichwertige Rückgriffsforderungen gegenüberstehen.

Inhaltsübersicht	Rz.
I. Überblick	1 - 7
II. Die Haftungsverhältnisse (Satz 1)	8 - 37
1. Begriffsinhalt	8 - 13
2. Ausweis, Aufgliederung	14 - 17
3. Bewertung	18 - 19
4. Die vermerkpflchtigen Tatbestände im Einzelnen	20 - 35
4.1 Ausgangsüberlegungen	20 - 21
4.2 Wechselobligo	22
4.3 Bürgschaften und ähnliche Rechtsverhältnisse	23 - 31
4.3.1 Bürgschaften	23
4.3.2 Schuldmitübernahme, Erfüllungsübernahme, Gesamtschulden	24 - 26
4.3.3 Patronatserklärungen	27 - 31
4.4 Gewährleistungsverträge	32 - 35
4.4.1 Der Haftungstatbestand	32 - 34
4.4.2 Die Vertragsbezeichnung	35
5. Gegebene Sicherheiten für fremde Verbindlichkeiten	36 - 37
III. Rückgriffsforderungen (Satz 2)	38
IV. Anhängerläuterungen	39

Ausgewählte Literatur

Fey, Probleme bei der Rechnungslegung von Haftungsverhältnissen, WPg 1992 S. 1; Küffner, Patronatserklärungen im Bilanzrecht, DStR 1996 S. 146; Schmittmann, Rangrücktritt, Patronatserklärungen und Steuern, StuB 2007 S. 523; Rätke, Die Passivierung von „harten“ Patronatserklärungen in der Steuerbilanz, StuB 2007 S. 308; Wolf, Die Kündigung und Bilanzierung von Patronatserklärungen, StuB 2011 S. 447.

I. Überblick

§ 251 HGB verlangt vom Kaufmann eine Angabe außerhalb des doppelischen Rechenwerks und damit der Bilanz („unter“ der Bilanz, „unter“ dem Strich). Angabepflichtig sind Risiken, die aus bestimmten Haftungsverhältnissen resultieren. Diese belasten am Bilanzstichtag den Kaufmann nicht in dem Sinne, dass aus ihnen eine Zahlungsschuld droht. Gleichwohl zwingen sie den Kaufmann, sich über einschlägige Verpflichtungen auf dem Laufenden zu halten und die externen Bilanzadressaten über den Stand solcher Verpflichtungen zu informieren. Die Erfassung solcher Verpflichtungen erfolgt in Nebenbüchern, z. B. dem Wechselkopierbuch. Bei größerer einschlägiger Geschäftstätigkeit – z. B. bei Banken die Bürgschaftsübernahmen – müssen

detaillierte organisatorische Vorkehrungen zur vollständigen Erfassung der betreffenden Geschäftsvorfälle installiert werden.

- 2 Effektive (Zahlungs-)Verpflichtungen aus solchen Schuldverhältnissen sind **bedingungsabhängig**, weshalb man umgangssprachlich regelmäßig von „**Eventualschulden**“ spricht (→ Rz. 8). Typische Beispiele sind die Inanspruchnahme des Bürgen durch den Gläubiger (regelmäßig eine Bank) oder die Einlösung der Schuld aus dem „geplatzten“ Wechsel durch den Indossanten.
- 3 Der **Informationsgehalt** für externe Bilanzadressaten ist allerdings insoweit beschränkt, als nur die Angabe eines **unaufgeschlüsselten** Gesamtbetrags gefordert ist.
- 4 Die Vermerkpflcht des § 251 HGB stellt in der bilanzrechtlichen Systematik lediglich eine Art Hilfsgröße dar. **Vorgreiflich** muss die **generelle bilanzielle Behandlung** der entsprechenden Verpflichtung geprüft werden.

BEISPIEL

- ▶ Das Kreditinstitut kündigt dem Kaufmann die Inanspruchnahme für einen notleidend gewordenen, von ihm verbürgten Kredit einer Tochtergesellschaft an.¹
- ▶ Der Kaufmann hat sein Wertpapierdepot der Hausbank verpfändet, die den Kunden des Kaufmanns eine Gewährleistung i. H. von 10 % des abgewickelten Auftragsvolumens, z. B. eines Bauvorhabens, eingeräumt hat. Der Kunde nimmt die Bank in Anspruch, die sich ihrerseits aus dem Wertpapierportfolio schadlos halten will.

In beiden Fällen resultiert die Inanspruchnahme aus der Haftungsverbindlichkeit i. S. d. § 251 HGB, gleichwohl **entfällt** die Angabepflicht „unter dem Strich“, weil vorgreiflich für die drohende Inanspruchnahme aus dieser Eventualschuld nach Eintreten der Bedingung als Schuld (Rückstellung oder Verbindlichkeit) zu passivieren ist (→ § 249 Rz. 42).

- 5 U. E. kommt deshalb die „Inanspruchnahme“ des Bilanz**vermerks** statt der Passivierung auch dann nicht in Betracht, wenn die **Bewertung** einer Verpflichtung nur innerhalb einer großen Bandbreite von möglichen Ereignissen möglich ist (→ Rz. 19).

BEISPIEL

- ▶ Der Anlagebauer A hat eine Meerwasserentsalzungsanlage in Lanzarote installiert. Sechs Monate nach Inbetriebnahme häufen sich Klagen der örtlichen Fischer über ständig nachlassende Fangergebnisse. Vorsorglich meldet der Auftragnehmer, die Regierung der Kanaren, Ansprüche an den Anlagebauer A an.
- ▶ Unklar ist am Bilanzstichtag, ob der Rückgang der Fangergebnisse auf die Meerwasserentsalzungsanlage zurückzuführen ist. Sollte dies der Fall sein, wäre allerdings mit hoher Wahrscheinlichkeit ein Gewährleistungsfall gegeben. Inwieweit daraus Zahlungsverpflichtungen entstehen können, ist am Bilanzstichtag in hohem Maße unsicher.
- ▶ A kann sich der Bilanzierungsentscheidung in diesem schwierigen Fall nicht durch eine Einbeziehung dieses Vorgangs in den Gesamtbetrag der Angabepflicht nach § 251

1 Vgl. hierzu BFH-Urteil vom 25. 11. 1999 – III R 77/97, BStBl 2002 II S. 233.

HGB entziehen. Vorgreiflich ist das Erfordernis des Bilanzansatzes zu prüfen und nach bestmöglicher Schätzung zu bewerten.

- ▶ Unabhängig davon ist fraglich, ob eine solche Gewährleistungsverpflichtung überhaupt in den Angabebereich nach § 251 HGB fällt (→ Rz. 21).

Dieses Auslegungsergebnis wird durch den Gesetzestext unterstrichen. Eventualschulden sind nur unter der Bilanz anzugeben, „**sofern** sie nicht auf der Passivseite auszuweisen sind“. Das Gesetz geht somit sprachlich eindeutig von einer **alternativen** und nicht kumulativen Lösung aus: **Entweder** Bilanzansatz **oder** Angabe „unter dem Strich“. Der Gesetzeswortlaut spricht also den Bilanzansatz an, nicht die **Bewertung**. Diese ist normspezifisch ausgerichtet (→ Rz. 18), erlaubt dabei keine Wahrscheinlichkeitskalküle über die effektiv irgendwann einmal erfolgte Inanspruchnahme, z. B. aus einer Bürgschaft (→ Rz. 23). Zu „bewerten“ ist im Umfang des eingegangenen Obligos.

U. E. ist „**sofern**“ im Gesetzestext nicht als „**soweit**“ zu interpretieren. Dann wäre bei einer drohenden Bürgschaftsinanspruchnahme die nach Wahrscheinlichkeit zu bewertende Rückstellung von z. B. 30 für ein Obligo von 100 der Haftungsvermerk auf 70 zu reduzieren. U. E. ist der Rückstellungsansatz in der Bilanz vorrangig. Wie bei allen ex definitione unsicheren Rückstellungsbewertungen (→ § 253 Rz. 58) bedarf es nicht der (zusätzlichen) Nennung des möglicherweise höheren Betrags der Inanspruchnahme in der Zukunft.

Die in § 251 HGB aufgeführten Tatbestände resultieren aus **einseitig verpflichtenden** Rechtsgeschäften und sind insoweit von den wechselseitig verpflichtenden in Form von schwebenden Geschäften zu unterscheiden. Deren Nichtbilanzierung (→ § 246 Rz. 8) derogiert auch die Angabepflicht nach § 251 HGB. 6

BEISPIEL → Unternehmer U mietet eine Ladenpassage auf fünf Jahre zu einem monatlichen Mietzins von X. Diese Verpflichtung ist solange nicht bilanzierbar, als aus ihr kein Verlust droht. Lediglich für Kapital- und Kap. & Co.-Gesellschaften besteht eine Anhangangabepflicht nach § 285 Nr. 3a HGB (→ § 285 Rz. 16 ff.).

Zu den einzelnen in § 251 HGB angesprochenen Sachverhalten vgl. → Rz. 20 ff.

Die Angabevorschrift betrifft alle Kaufleute. Sie entspricht konzeptionell den **Anhangangaben** für Kapital- und Kap. & Co.-Gesellschaften. Dieser Bereich von Unternehmen (abgesehen vom kleineren Format i. S. d. § 267 Abs. 1 HGB) ist nach § 268 Abs. 7 HGB (→ § 268 Rz. 144) zu einer **Aufgliederung** und **Ergänzung** des Gesamtbetrags der Obligen nach § 251 HGB verpflichtet. Diese Gesellschaften trifft auch eine **zusätzliche** Angabepflicht für Haftungsverhältnisse zugunsten von Organmitgliedern nach § 285 Nr. 9c HGB (→ § 285 Rz. 30). Im Konzernabschluss gelten dieselben Vorschriften durch Bezugnahme in § 298 Abs. 1 HGB (→ § 298 Rz. 5). 7