

Albert Stüben

# Jahresabschlussfeststellung und Gesellschafteranerkenntnis

---

**Studien zum  
deutschen und europäischen  
Gesellschafts- und Wirtschaftsrecht**

**18**

# 1. Abschnitt: Die Feststellung des Jahresabschlusses

Zwischen der Aufstellung und der Feststellung des Jahresabschlusses ist zu unterscheiden. Gesetzlich ist die Feststellung des Jahresabschlusses zwar nur bei den Kapitalgesellschaften vorgesehen (§§ 42a Abs. 1 S. 1, Abs. 2 GmbHG, 172 S. 1, 173 Abs. 1 AktG). Die Unterscheidung zwischen der Aufstellung und der Feststellung des Jahresabschlusses wird aber auch bei den Personenhandelsgesellschaften vorgenommen<sup>1</sup>. Das Kapitel beginnt mit einigen Hinweisen zum Jahresabschluss (A). Die Darstellung befasst sich dann mit der Aufstellung des Jahresabschlusses (B). Im Anschluss wird erläutert, was demgegenüber unter der Feststellung des Jahresabschlusses zu verstehen ist (C).

## A. Der Jahresabschluss

Der Jahresabschluss bildet den Mittelpunkt der handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften (§§ 238 – 342e HGB). Diese Normen enthalten zwingendes Recht<sup>2</sup>. Vorschriften für alle Kaufleute sind in den §§ 238 – 263 HGB enthalten. Dieser Abschnitt hat eine doppelte Funktion: Für Personengesellschaften stellt er eine abschließende Regelung dar, während er für Kapitalgesellschaften allgemeine Vorschriften zur Rechnungslegung aufstellt. Der zweite Abschnitt enthält in den §§ 264 – 335b HGB ergänzende Regelungen für Kapitalgesellschaften, die Spezialnormen darstellen. Weitere Spezialnormen finden sich in Einzelgesetzen. Für die GmbH sind dies die §§ 41 – 42a GmbHG.

Durch das Kapitalgesellschaften- und Co-Richtlinie-Gesetz (KapCoRiLiG) vom 24. 2. 2000<sup>3</sup> wurden die §§ 264a – 264c HGB in das Gesetz eingefügt<sup>4</sup>.

---

1 BGHZ 132, 263, 266; 76, 338, 342; Meilicke StBB 1979/80, 447, 450ff.; Priester, FS Quack, S. 373, 379 („allgemeine Ansicht“); Rückle, FS Beisse, S. 433, 434 („herrschende Lehre“); Staub/Hüffer, § 242, Rn. 16ff.; Ulmer, FS Hefermehl, S. 207, 210f.; Weilinger, Rn. 68ff.; Winnefeld, H, Rn. 112; anders noch Goerdeler, FS Heinz Kaufmann, S. 169, 178. Auch das PublG, das bestimmte Großunternehmen und damit auch entsprechende Personenhandelsgesellschaften (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 PublG) zur Offenlegung verpflichtet, unterscheidet zwischen der Aufstellung und der Feststellung des Jahresabschlusses (§§ 4 Abs. 3, 8 PublG).

2 Heymann/Walz, § 238, Rn. 32; Staub/Hüffer, § 238, Rn. 5.

3 BGBI I, 154.

4 Zur Vorgeschichte des KapCoRiLiG Hübner, Rn. 285; Luttermann ZIP 2000, 517f.

Vorher unterlag die GmbH & Co. KG nach ganz überwiegender Ansicht nur den allgemeinen Rechnungslegungsvorschriften der §§ 238 – 263 HGB<sup>5</sup>. Die §§ 264ff. HGB waren lediglich auf die Komplementär-GmbH anzuwenden. Das KapCoRiLiG hat dies geändert: Die §§ 264ff. HGB sind nunmehr auch auf Personenhandelsgesellschaften i.S. des § 264a Abs. 1 HGB anzuwenden. Betroffen sind überwiegend Gesellschaften in der Form der GmbH & Co. KG<sup>6</sup>. In das HGB wurden mit § 264c HGB zudem rechtsformsspezifische Bestimmungen aufgenommen.

Der Jahresabschluss besteht aus der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung (§ 242 Abs. 3 HGB). Bei der GmbH ist ein Anhang Bestandteil des Jahresabschlusses (§ 264 Abs. 1 S. 1 HGB). Dies gilt auch für die GmbH & Co. KG (§ 264a Abs. 1 HGB)<sup>7</sup>. Handelt es sich um eine große oder mittelgroße Gesellschaft i.S. des § 267 HGB, so ist außerdem ein Lagebericht aufzustellen, der nicht Bestandteil des Jahresabschlusses ist (§ 264 Abs. 1 S. 1, 4 i.V.m. § 289 HGB).

Bilanzen von Kapitalgesellschaften und Personenhandelsgesellschaften i.S. des § 264a Abs. 1 HGB sind in Kontoform aufzustellen (§ 266 Abs. 1 S. 1 HGB)<sup>8</sup>. Bei Nicht-Kapitalgesellschaften wird zwar auch die Staffelform für zulässig gehalten, in der Praxis wird aber ganz überwiegend die Kontoform angewendet<sup>9</sup>. Bei der Kontoform werden Aktiva und Passiva gegenübergestellt, und zwar links die Aktivpositionen und rechts die Passivpositionen<sup>10</sup>. In der Bilanz werden auf diese Weise Vermögen und Kapital gegenübergestellt: Die Summe des Vermögens steht auf der Aktivseite, die Summe des Kapitals auf der Passivseite. Beide Summen sind stets gleich hoch (Bilanzsumme).

Für *Kapitalgesellschaften* und *Personenhandelsgesellschaften* i.S. des § 264a Abs. 1 HGB enthält § 266 HGB das branchenunabhängige Mindestgliederungsschema für die Bilanz: Große und mittelgroße Gesellschaften i.S. des § 267 HGB haben gemäß § 266 Abs. 1 S. 2 HGB auf der Aktivseite die in Absatz 2 dieser

5 Vgl. K. Schmidt, HandelsR, § 15 I 3 d.

6 Näher Strobel DB 2000, 53.

7 Die §§ 284, 285 HGB enthalten Pflichtangaben, die in den Anhang aufzunehmen sind; weitere Angaben finden sich an anderen Stellen des HGB und im GmbHG. „Die Einzelangaben im Anhang beziehen sich überwiegend auf Positionen der Bilanz und der GuV. Sie erläutern, ergänzen und differenzieren diese Positionen oder erfordern Angaben zu Grundsätzen oder zur Methodik der Ermittlung der einzelnen Wertansätze der Bilanz. Der Anhang dient deshalb in erster Linie dem Verständnis von Bilanz und GuV“ (Winnefeld, J, Rn. 3).

8 Die Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung erfolgt dagegen in Staffelform (§ 275 Abs. 1 S. 1 HGB).

9 Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, § 247 HGB, Rn. 29.

10 S. zur Frage, ob Aktiva und Passiva auch untereinander gezeigt werden können Adler/Düring/Schmaltz, § 266, Rn. 1.

Vorschrift bezeichneten Positionen gesondert und in der vorgeschriebenen Reihenfolge auszuweisen, auf der Passivseite die in Absatz 3 bezeichneten Positionen. Für bestimmte Rechtsformen schreiben spezielle Vorschriften den Ausweis zusätzlicher Bilanzposten vor. Kleine Gesellschaften können eine verkürzte Bilanz aufstellen, die die Posten mit arabischen Ziffern nicht enthält (§ 266 Abs. 1 S. 3 HGB). Auch sie haben die außerhalb des Schemas nach § 266 Abs. 2 und 3 HGB vorgeschriebenen zusätzlichen Posten getrennt auszuweisen<sup>11</sup>.

Für *Nicht-Kapitalgesellschaften* sieht das HGB kein Gliederungsschema für die Bilanz vor. Die in § 247 Abs. 1 HGB enthaltene Aufzählung zeigt lediglich auf, welche Posten für den Ausweis grundsätzlich in Betracht kommen. Es besteht Einigkeit darüber, dass eine weitere Untergliederung zu erfolgen hat<sup>12</sup>. Obwohl das Mindestgliederungsschema nach § 266 HGB nicht verbindlich ist, hat es sich in der Praxis auch bei Einzelkaufleuten und Personenhandelsgesellschaften durchgesetzt, zumindest in der nach § 266 Abs. 1 S. 3 HGB für kleine Kapitalgesellschaften vorgeschriebenen verkürzten Form<sup>13</sup>.

## B. Die Aufstellung des Jahresabschlusses

Handelsrechtlich ist grundsätzlich jeder Kaufmann zur Aufstellung von Jahresabschlüssen verpflichtet (§ 242 HGB)<sup>14</sup>. Sowohl *Personenhandelsgesellschaften* (§ 6 Abs. 1 HGB) als auch *Gesellschaften mbH* (§ 6 Abs. 1 HGB i.V.m. § 13 Abs. 3 GmbHG) sind damit verpflichtet, Jahresabschlüsse aufzustellen. Die mit dem Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) vom 23.10.2008<sup>15</sup> eingeführte *Unternehmergegesellschaft* ist keine eigene Rechtsform, sondern eine GmbH. Sie unterliegt dem GmbH-Recht, soweit nicht in § 5a GmbHG etwas anderes bestimmt ist<sup>16</sup>. Somit ist auch die Unternehmergegesellschaft gemäß § 242 HGB i.V.m. § 6 Abs. 1 HGB und § 13 Abs. 3 GmbHG verpflichtet, einen Jahresabschluss aufzustellen<sup>17</sup>. Dabei sind die

---

11 Coenenberg/Haller/Schultze, 2. Kap. C I, S. 135f.

12 Vgl. etwa Adler/Düring/Schmaltz, § 247 HGB, Rn. 9ff.; Staub/Kleindiek, § 247, Rn. 6ff. Als Maßstab ist der Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit (§ 243 Abs. 2 HGB) heranzuziehen; vgl. Baumbach/Hopt/Merk, § 247, Rn. 2.

13 Vgl. Wiedmann, § 247, Rn. 3 m.w.N.; zu den Gründen Beck Bil-Komm/Ellrott/Krämer, § 247, Rn. 5.

14 Kleinere Einzelkaufleute sind gemäß § 242 Abs. 4 i.V.m. § 241a HGB von dieser Pflicht befreit.

15 BGBl I, 2026.

16 Baumbach/Hueck/Fastrich, § 5a, Rn. 7; Roth/Altmeppen/Roth, § 5a, Rn. 3.

17 Lutter/Hommelhoff/Lutter, § 5a, Rn. 15; MünchKommGmbHG/Rieder, § 5a, Rn. 26.

für Kapitalgesellschaften geltenden Regelungen (§§ 264ff. HGB) anzuwenden (vgl. § 5a Abs. 3 S. 1 GmbHG). Bei der *GmbH & Co. KG* haben sowohl die *GmbH & Co. KG* als Personengesellschaft als auch die Komplementär-GmbH einen Jahresabschluss aufzustellen<sup>18</sup>. Wenn sich die GmbH auf ihre Komplementär-Stellung in der KG beschränkt, dann ist sie in der Regel als kleine Kapitalgesellschaft anzusehen, die gemäß § 266 Abs. 1 S. 3 HGB nur eine verkürzte Bilanz aufzustellen braucht<sup>19</sup>.

## I. Begriff

Bei der Aufstellung des Jahresabschlusses handelt es sich um die Erstellung eines beschlussreifen Jahresabschlussentwurfs<sup>20</sup>. Es ist ein Vorgang tatsächlicher Art, bei dem das Vermögen und das Kapital der Gesellschaft und der erwirtschaftete Gewinn oder Verlust zum Abschlusstichtag ermittelt werden<sup>21</sup>. Zu diesem Zweck werden die Konten der Buchführung zu den Positionen der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung zusammengestellt. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind auch bei der Aufstellung des Jahresabschlusses zu beachten (§ 243 Abs. 1 HGB)<sup>22</sup>. Bis zur Feststellung ist der Abschluss jederzeit änderbar<sup>23</sup>.

## II. Zuständigkeit

Von der Frage, welches Unternehmen zur Aufstellung von Jahresabschlüssen verpflichtet ist, ist die Frage zu unterscheiden, welche Person innerhalb eines Unternehmens für die Erfüllung dieser Pflicht zuständig ist: Die Aufstellung des Jahresabschlusses ist eine Maßnahme der Geschäftsführung<sup>24</sup>. Bei den Kapital-

18 Klatte, Die Rechnungslegung der GmbH & Co. KG, S. 179ff.; Winnefeld, L, Rn. 855.

19 Beck PersGes-HB/Watermeyer, § 12, Rn. 70; Hesselmann/Tillmann/Mueller-Thuns/Zimmermann, § 8, Rn. 8.

20 BGHZ 132, 263, 266; BGH WM 1985, 567, 569; Beck HdR/Hentschel, B 101, Rn. 4.

21 Winnefeld, H, Rn. 15.

22 Die wichtigsten Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind in den §§ 238ff. HGB normiert. Unterscheiden lässt sich zwischen formellen Grundsätzen (z.B. Klarheit und Übersichtlichkeit) und materiellen Grundsätzen (z.B. Bilanzwahrheit, Vollständigkeit, Stichtagsprinzip, Vorsichtsprinzip); vgl. Winnefeld, D, Rn. 10ff.

23 Baumbach/Hopt/Merk, § 245, Rn. 3.

24 OLG Stuttgart ZIP 1995, 126, 128; Adler/Düring/Schmaltz, § 264 HGB, Rn. 25; Großfeld/Luttermann, Rn. 217.

gesellschaften sind die gesetzlichen Vertreter für die Aufstellung verantwortlich (§ 264 Abs. 1 S. 1 HGB), bei der GmbH also die Geschäftsführer (§ 35 Abs. 1 S. 1 GmbHG). Bei den Personenhandelsgesellschaften fällt die Aufstellung des Jahresabschlusses grundsätzlich in die alleinige Kompetenz der geschäftsführenden Gesellschafter, also der persönlich haftenden Gesellschafter (§ 114 HGB). Die von der Geschäftsführung gemäß § 164 HGB ausgeschlossenen Kommanditisten sind grundsätzlich nicht für die Aufstellung des Jahresabschlusses zuständig<sup>25</sup>. Bei der GmbH & Co. KG ist die GmbH in ihrer Eigenschaft als Komplementärin für die Aufstellung des Jahresabschlusses verantwortlich; die Geschäftsführer der GmbH sind also verpflichtet, die Jahresabschlüsse beider Gesellschaften aufzustellen<sup>26</sup>.

### III. Unterzeichnung des Jahresabschlusses

§ 245 S. 1 HGB verlangt die Unterzeichnung des Jahresabschlusses. Die Unterzeichnung wird der Aufstellung des Jahresabschlusses zugerechnet. Unterzeichnungspflichtig sind deshalb diejenigen, die den Jahresabschluss aufzustellen haben<sup>27</sup>. Gemäß § 245 S. 2 HGB haben bei der Personenhandelsgesellschaft sämtliche persönlich haftenden Gesellschafter den Jahresabschluss zu unterzeichnen. Die Unterzeichnung dokumentiert das Ende der Jahresabschlussaufstellung<sup>28</sup>. Sie ist als Bestandteil der Buchführungs- und Bilanzierungspflicht eine öffentlich-rechtliche Pflicht<sup>29</sup>. Mit der Unterzeichnung übernimmt der Unterzeichnende die öffentliche Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit des Jahresabschlusses<sup>30</sup>. Der Zweck der Verantwortungsübernahme verlangt, dass die endgültige Fassung des Jahresabschlusses unterschrieben wird. Da der Jahresabschluss im Feststellungsverfahren noch geändert werden kann, ist nach zutreffender Meinung nicht schon der aufgestellte, sondern erst der festgestellte Jahresabschluss zu unterzeichnen<sup>31</sup>.

---

25 BGHZ 132, 263, 265f.; Staub/Hüffer, § 238, Rn. 22.

26 Binz/Sorg, § 15, Rn. 98; Winnefeld, L, Rn. 856.

27 Beck HdR/Hentschel, B 101, Rn. 37; Staub/Hüffer, § 245, Rn. 3.

28 Adler/Düring/Schmaltz, § 245 HGB, Rn. 1; KölnerKommRLR/Braun, § 245, Rn. 3; Weilinger, Rn. 621.

29 BGH WM 1985, 567, 569; Adler/Düring/Schmaltz, § 245 HGB, Rn. 1.

30 Küting/Weber/Ellerich/Swart, § 245 HGB, Rn. 1; Staub/Hüffer, § 245, Rn. 1.

31 So die h.M.; vgl. BGH WM 1985, 567, 569; Adler/Düring/Schmaltz, § 245 HGB, Rn. 7; Staub/Hüffer, § 245, Rn. 5; Winnefeld, H, Rn. 145; a.A.: Heymann/Walz, § 245, Rn. 6.

## C. Die Feststellung des Jahresabschlusses

Die Feststellung des Jahresabschlusses unterscheidet sich „in jeder relevanten Beziehung von der Aufstellung“<sup>32</sup>. Nachfolgend wird zunächst erläutert, was unter der Feststellung des Jahresabschlusses zu verstehen ist (I). Anschließend geht es um die Bedeutung der Abschlussfeststellung (II). Schließlich wird beschrieben, wie die Feststellung des Jahresabschlusses zustande kommt (III).

### I. Begriff

Die Feststellung des Jahresabschlusses ist die Verbindlicherklärung des Jahresabschlusses<sup>33</sup>. Erst hierdurch wird der Jahresabschluss, der bis dahin nur einen jederzeit änderbaren Entwurf darstellt, verbindlich festgelegt. Verbindlich wird der Jahresabschluss für die Gesellschafter und für die Gesellschaft<sup>34</sup>. Die Feststellung des Jahresabschlusses fällt deshalb nicht in die Kompetenz der Geschäftsführung, sondern in die der Gesellschafter<sup>35</sup>. Die Feststellung des Jahresabschlusses ist rechtsgeschäftlicher Natur<sup>36</sup>. Im Gegensatz zum tatsächlichen Vorgang der Aufstellung des Jahresabschlusses handelt es sich bei der Feststellung also um einen rechtlichen Akt. Der Feststellungsbeschluss ist nicht ausführungsbedürftig. Er entfaltet seine Wirkung, ohne dass es einer Erklärung im Außenverhältnis bedarf<sup>37</sup>.

*Gegenstand* der Feststellung ist bei der *GmbH* der Jahresabschluss (vgl. § 42a Abs. 1 S. 1, Abs. 2 S. 1 *GmbHG*), also die Bilanz, die Gewinn- und Verlustrechnung sowie der Anhang (§ 264 Abs. 1 S. 1 *HGB*). Der Lagebericht ist nach ganz

32 Staub/Hüffer, § 242, Rn. 19.

33 BGHZ 132, 263, 266; Hommelhoff/Priester ZGR 1986, 463, 474; Scholz/Crezelius, § 42a, Rn. 30. Die Feststellung wird auch als „Billigung“ (§ 4 Abs. 3 *PublG*; Hopt, FS Odersky, S. 799, 800; Schlegelberger/Martens, § 120, Rn. 4) oder „Genehmigung“ (Weilinger, Rn. 622) des Jahresabschlusses bezeichnet. Der BGH verwendet in BGHZ 132, 263, 267 die Bezeichnung *Anerkennung* in Zusammenhang mit der Feststellung des Jahresabschlusses lediglich in Anführungszeichen. Zur Geschichte des Feststellungsrechts Claussen, FS Semler, S. 97ff.

34 Dazu Staub/Schäfer, § 120, Rn. 17; Staub/Hüffer, § 242, Rn. 19; Ulmer, FS Hefermehl, S. 207, 210.

35 BGHZ 132, 263, 266; OLG Stuttgart ZIP 1995, 126, 128; Staub/Hüffer, § 242, Rn. 19.

36 BGH WM 1983, 1279, 1280; OLG Stuttgart ZIP 1995, 126, 128; OLG Düsseldorf NJW-RR 1994, 1455, 1457; Weilinger, Rn. 624. Die nähere Bestimmung der Rechtsnatur wird bei der Personenhandelsgesellschaft kontrovers diskutiert; s. unten 3. Abschnitt B I.

37 Rowedder/Schmidt-Leithoff/Koppensteiner, § 47, Rn. 6. S. allgemein zur Unterscheidung zwischen *Beschlussfassung* und *Beschlussausführung* K. Schmidt, GesR, § 15 I 4; Ulmer/Haber sack/Winter/Hüffer, § 47, Rn. 36f.

überwiegender Auffassung nicht Gegenstand der Feststellung<sup>38</sup>. Die in der Feststellung liegende Verbindlicherklärung erstreckt sich auf jede Einzelposition<sup>39</sup>, „insbesondere also auch auf die in der Bilanz ausgewiesenen Vermögensgegenstände, Schulden und Eigenkapitalpositionen“<sup>40</sup>.

Bei den *Personenhandelsgesellschaften* ist nach überwiegender Ansicht der gesamte Jahresabschluss Gegenstand der Feststellung<sup>41</sup>. Festzustellen ist demnach die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung (§ 242 Abs. 3 HGB), bei der GmbH & Co. KG auch der Anhang (§ 264a Abs. 1 i.V.m. § 264 Abs. 1 S. 1 HGB). Nach der Gegenansicht ist Gegenstand der Feststellung lediglich die Bilanz als der für die Feststellungswirkungen relevante Teil<sup>42</sup>. Da Forderungen gegen Gesellschafter in der Bilanz, nicht aber in der Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisen sind, werden sie nach beiden Auffassungen von der Verbindlicherklärung umfasst<sup>43</sup>.

Obwohl sowohl bei der GmbH als auch nach überwiegender Ansicht bei der Personengesellschaft der gesamte Jahresabschluss der Feststellung unterliegt, ist die verkürzende Bezeichnung „Bilanzfeststellung“ verbreitet<sup>44</sup>.

## II. Bedeutung

Der verbindlich festgelegte Jahresabschluss ist vor allem für die *Ergebnisverwendung* bedeutsam:

Bei der *Personenhandelsgesellschaft* entsteht der Gewinnanspruch des Gesellschafters unmittelbar mit der Feststellung des Jahresabschlusses<sup>45</sup>. Dies gilt auch für die Kommanditisten<sup>46</sup>. Weiterer Beschlüsse bedarf es zur Entstehung der Gewinnansprüche der Gesellschafter grundsätzlich nicht<sup>47</sup>. Der Gewinnanspruch

<sup>38</sup> Baumbach/Hueck/Haas, § 42a, Rn. 18; Lutter/Hommelhoff/Kleindiek, § 42a, Rn. 30; Roweder/Schmidt-Leithoff/Tiedchen, § 42a, Rn. 63; a.A.: Hartmann, S. 166f.

<sup>39</sup> MünchHdb.Ges I/Gummert, § 14, Rn. 31.

<sup>40</sup> Winnefeld, H, Rn. 130.

<sup>41</sup> Ensthaler/Enstahler, § 120, Rn. 4; MünchKommHGB/Priester, § 120, Rn. 59; Schlegelberger/Martens, § 120, Rn. 4; Weilinger, Rn. 619.

<sup>42</sup> Staub/Schäfer, § 120, Rn. 16.

<sup>43</sup> S. zum bilanziellen Ausweis von Forderungen gegen Gesellschafter unten 2. Abschnitt.

<sup>44</sup> Vgl. Baumbach/Hueck/Fastrich, § 29, Rn. 8.

<sup>45</sup> Heute ganz h.M.; vgl. etwa BGHZ 80, 357, 358; Baumbach/Hopt/Hopt, § 121, Rn. 3. Zur Ermittlung des Gewinns oder des Verlustes bei der Personenhandelsgesellschaft Schulze-Osterloh, FS K. Schmidt, S. 1447ff.

<sup>46</sup> Schulze-Osterloh BB 1980, 1402, 1404; Staub/Schilling, 4. Aufl., § 169, Rn. 3.

<sup>47</sup> Die *Verteilung* des Gewinns und des Verlustes ist meist im Gesellschaftsvertrag geregelt; fehlt eine Regelung, gelten die §§ 121, 168 HGB. Von der Gewinnverteilung ist das Recht auf *Entnahme* zu unterscheiden. Es ist in den §§ 122, 169 HGB normiert, die Gesellschaftsverträge