

# HdJ

---

Abt. I/Beitrag 1

## Rechtsgrundlagen des Jahres- und des Konzernabschlusses sowie der nicht- finanziellen Bericht- erstattung

bearbeitet von

Dr. Joachim Schulze-Osterloh  
Universitätsprofessor (em.)  
an der Freien Universität Berlin

**ottoschmidt**

---

**Zitierempfehlung:**

*Schulze-Osterloh*, Rechtsgrundlagen des Jahres- und des Konzernabschlusses sowie der nichtfinanziellen Berichterstattung, in HdJ, I/1 (September 2022), Rz. ...

# 1. Rechtsgrundlagen des Jahres- und des Konzernabschlusses sowie der nichtfinanziellen Berichterstattung (Schulze-Osterloh)

(4. Bearbeitung 2022)

## Inhaltsverzeichnis

	Rz.		Rz.
<b>Literaturverzeichnis</b>			
<b>Verlautbarungen des IDW</b>			
<b>Verlautbarungen der Bundessteuerberaterkammer</b>			
<b>Abgekürzt zitierte Literatur</b>			
<b>A. Einleitung</b> .....	1	3. Standards des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC) .....	23
<b>B. Regelungen mit Gesetzeskraft</b>		4. Standards des International Accounting Standards Board .....	25
<b>I. Drittes Buch des HGB (Bilanzrichtlinien-Gesetz)</b> .....	6	<b>D. Recht der Rechnungslegung als öffentliches Recht</b>	
<b>II. Publizitätsgesetz</b> .....	9	<b>I. Grundlagen</b> .....	28
<b>III. Sonstige Gesetze</b> .....	10	<b>II. Folgerungen</b> .....	33
<b>IV. Rechtsverordnungen</b> .....	12	<b>E. Zweck der Vorschriften über die Rechnungslegung</b>	
<b>V. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung</b> ....	14	<b>I. Rechnungslegung nach HGB</b>	
<b>VI. IAS-Verordnungen</b> .....	19	1. Buchführung .....	34
<b>C. Rechnungslegungsstandards</b>		2. Jahresabschluß .....	35
<b>I. Standardsetter</b> .....	20	3. Konzernabschluß .....	36
<b>II. Rechtliche Bedeutung der Standards im deutschen Recht</b>		<b>II. Rechnungslegung nach IFRS</b> .....	37
1. Standards des Instituts der Wirtschaftsprüfer .	21	<b>F. Vorschriften über die Rechnungslegung als Schutzgesetze i.S.d. § 823 Abs. 2 BGB</b>	
2. Verlautbarungen der Bundessteuerberaterkammer .....	22a	<b>I. Haftung der gesetzlichen Vertreter nach § 823 Abs. 2 BGB</b> .....	38
		<b>II. Schutzgesetz</b>	
		1. Methodische Grundlagen .....	39

	Rz.		Rz.
2. Reichweite der gläubigerschützenden Funktion der Rechnungslegungsvorschriften		<b>H. Jahresabschluß der offenen Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften ohne natürliche Person als unmittelbar oder mittelbar persönlich haftender Gesellschafter</b>	
a) Gläubigerschutz ...	40	<b>I. Sondervorschriften für Kapitalgesellschaften &amp; Co. – Regelungskonzept .</b>	63
b) Folgerungen .....	41	<b>II. Sondervorschriften im einzelnen .....</b>	64
c) Ergebnis .....	47	<b>III. Befreiung nach § 264b HGB von der Pflicht, einen Jahresabschluß nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften aufzustellen .....</b>	70
<b>G. Jahresabschluß der Kapitalgesellschaften (Aktien- gesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien und Gesellschaften mit beschränkter Haftung)</b>		<b>IV. Offenlegung eines Jahresabschlusses, der nach den internationalen Rechnungslegungsstandards aufgestellt ist .....</b>	71
<b>I. Überblick .....</b>	48	<b>J. Jahresabschluß der eingetragenen Genossenschaften</b>	
<b>II. Aufbau des Dritten Buches des HGB .....</b>	49	<b>I. Grundlagen .....</b>	72
<b>III. Umfang des Jahresabschlusses .....</b>	51	<b>II. Rechtsformspezifische Besonderheiten .....</b>	73
<b>IV. Lagebericht</b>		1. Angaben über außerplanmäßige Abschreibungen .....	74
1. Rechtsgrundlagen .....	51a	2. Darstellung des Eigenkapitals .....	75
2. Abschlußprüfung .....	51b	3. Angaben im Anhang ..	76
3. Erklärung zur Unternehmensführung .....	51c	4. Offenlegung .....	80
<b>V. Sog. Bilanzzeit .....</b>	52	<b>K. Jahresabschluß der Großunternehmen (PublG)</b>	
<b>VI. Auslegungsgrundsätze ...</b>	53	<b>I. Grundlagen .....</b>	81
<b>VII. Vorlagepflicht gegenüber dem EuGH nach Art. 267 AEUV .....</b>	56	<b>II. Einzelheiten</b>	
<b>VIII. Rechtsprechung des EuGH zum Bilanzrecht ..</b>	57	1. Ansatz und Bewertung	83
<b>IX. Befreiung nach § 264 Abs. 3 HGB von der Pflicht, einen Jahresabschluß nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften aufzustellen .....</b>	58	2. Gliederung und andere Ausweisfragen .....	85
<b>X. Offenlegung eines Jahresabschlusses, der nach den internationalen Rechnungslegungsstandards aufgestellt ist .....</b>	59		

	Rz.		Rz.
3. Anhang, Lagebericht und weitere Unterlagen .....	86	<b>IV. Vorlagepflicht gegenüber dem EuGH nach Art. 267 AEUV .....</b>	101
4. Abschlußprüfung .....	87	<b>M. Konzernabschluß kapitalmarktorientierter Unternehmen</b>	
5. Offenlegung .....	89	<b>I. IAS-Verordnung vom 19.7.2002</b>	
<b>III. Befreiung von der Rechnungslegungspflicht nach dem PubLG .....</b>	<b>90</b>	1. Maßgeblichkeit internationaler Rechnungslegungsstandards .....	104
<b>L. Jahresabschluß des Einzelkaufmanns und der Personenhandelsgesellschaften mit mindestens einer natürlichen Person, die unmittelbar oder mittelbar persönlich haftet</b>		2. Komitologieverfahren	
<b>I. Überblick .....</b>	<b>91</b>	a) Rechtsgrundlage des Komitologieverfahrens .....	104a
<b>II. Anwendungsbereich .....</b>	<b>93</b>	b) Komitologieverfahren im einzelnen .....	105
<b>III. Anwendbarkeit einzelner Vorschriften des Zweiten Abschnitts (§§ 264 ff. HGB)</b>		c) Technischer Ausschluß für Rechnungslegung .....	105a
1. Grundsatz .....	94	3. Voraussetzungen der Übernahme .....	106
2. Denkbare Ausnahmen		4. Folgen fehlerhafter Übernahme .....	107
a) Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage entsprechend den tatsächlichen Verhältnissen (§ 264 Abs. 2 Satz 1 HGB) .....	95	5. Fälle fehlerhafter Übernahme .....	111
b) Gliederungsvorschriften .....	96	<b>II. Anwendungsbereich</b>	
c) Formelle Bilanzkontinuität (§ 265 Abs. 1 HGB) .....	97	1. Grundsatz .....	112
d) Sonstige allgemeine Gliederungsvorschriften (§ 265 Abs. 2-8 HGB) .....	98	2. Erweiterung des Anwendungsbereichs	
e) Latente Steuern (§ 274 HGB) .....	99	a) Antrag auf Zulassung zum Handel an einem organisierten Markt .....	117
		b) Freiwillige Anwendung der internationalen Rechnungslegungsstandards ...	118
		<b>III. Auslegung der internationalen Rechnungslegungsstandards</b>	
		1. Ausgangspunkt .....	119

	Rz.		Rz.
2. Auslegung durch das International Financial Reporting Interpretations Committee (früher: Standing Interpretations Committee) ....	120	1. Steuerpflicht der Zweigniederlassung ....	147
3. Auslegung durch Rechtsanwender .....	122	2. Steuerliche Buchführungspflicht .....	150
4. Auslegung im Rahmen der Bilanzkontrolle .....	125	<b>R. Aufstellung und Feststellung des Jahresabschlusses</b>	
5. Auslegung im Rahmen der Wirtschaftsprüferaufsicht .....	126	<b>I. Unterscheidung zwischen Aufstellung und Feststellung sowie Abgrenzung zur „Billigung“</b>	151
6. Auslegung durch Gerichte .....	127	<b>II. Feststellung im einzelnen</b>	
<b>N. Konzernabschluß nicht kapitalmarktorientierter Unternehmen .....</b>	<b>132</b>	1. Personenhandels- gesellschaften	
<b>O. Jahres- und Konzernabschluß der Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute .....</b>	<b>133</b>	a) Gegenstand der Feststellung .....	156
<b>P. Jahres- und Konzernabschluß der Versicherungsunternehmen und Pensionsfonds .....</b>	<b>137</b>	b) Zuständigkeit und Verfahren .....	157
<b>Q. Jahresabschluß inländischer Zweigniederlassungen ausländischer Kapitalgesellschaften</b>		c) Bindung an den aufgestellten Jahresabschluß .....	160
<b>I. Europarechtlicher Ausgangspunkt</b>		2. Aktiengesellschaft .....	161
1. Rechtsprechung des EuGH .....	140	3. Gesellschaft mit beschränkter Haftung ....	162
2. Rechtsprechung des BGH .....	141	4. Eingetragene Genossenschaft .....	163
3. Erweiterung auf Kapitalgesellschaften aus beliebigen Staaten .....	142	<b>S. Unterlagen der Rechnungslegung, die keiner Feststellung bedürfen</b>	
<b>II. Rechnungslegungspflicht der Zweigniederlassung</b>		<b>I. Regelungskonzept .....</b>	<b>164</b>
1. Meinungsstand .....	143	<b>II. Unterlagen im einzelnen</b>	
2. Stellungnahme .....	144	1. Lagebericht .....	165
<b>III. Aufzeichnungspflichten nach Steuerrecht</b>		2. Konzernabschluß .....	169
		3. IAS/IFRS-Einzelabschluß nach § 325 Abs. 2a, 2b HGB .....	172
		<b>T. Nichtfinanzielle Berichterstattung</b>	
		<b>I. Zusätzliche Berichtspflichten .....</b>	<b>175</b>
		<b>II. Zahlungsbericht nach §§ 341q ff. HGB .....</b>	<b>176</b>

	Rz.		Rz.
<b>III. Nichtfinanzielle Erklärung</b> .....	182	<b>V. Ertragsteuerinformati- onsbericht</b> .....	190
<b>IV. Entwurf einer neuen CSR-Richtlinie (CSRD – Corporate Sustainability Reporting Directive)</b> .....	188	<b>Stichwortverzeichnis</b>	

**Literaturverzeichnis:** *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung nach Internationalen Standards (Loseblattwerk, Stand Teillieferung 7, 8/2011); *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen. Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, PublG nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes, Teilband 1, 1995; *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen. Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, PublG nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes, Teilband 2, 1995; *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen. Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, PublG nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes, Teilband 3, 1996; *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen. Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, PublG nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes, Teilband 4, 1997; *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen. Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, PublG nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes, Teilband 5, 1997; *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen. Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, PublG nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes, Teilband 6, 1998; *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen. Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, PublG nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes, Teilband 7, 2000; *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen. Ergänzungsband zur 6. Auflage, Aktualisierungen und Ergänzungen aufgrund der Vorschriften des KonTraG, KapAEG, HRefG, EuroEG, StückAG und KapCoRiLiG, 2001; *Altmeyden*, GmbHG, 10. Aufl. 2021; *Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, Stellungnahme zu dem Entwurf eines BilMoG: Grundkonzept und Anwendungsfragen, BB 2008, 152; *Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, Stellungnahme zu dem Entwurf eines BilMoG: Einzelfragen zum materiellen Bilanzrecht, BB 2008, 209; *Arbeitskreis Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, Überlegungen zur Umsetzung der EU-Bilanzrichtlinie RL 2013/34/EU vom 26.6.2013 in deutsches Recht, NZG 2014, 892; *Arbeitskreis Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft (AKBR)*, Stellungnahme zum CSR-D-Vorschlag der EU-Kommission, DB 2021, 2301; *Bachmann*, CSR-bezogene Vorstands- und Aufsichtsratspflichten und ihre Sanktionierung, ZGR 2018, 231; *Bärenz*, Keine gemeinschaftsrechtliche Vorlagepflicht des BFH gemäß Art. 234 EGV im Bilanzsteuerrecht, DStR 2001, 692; *Baetge/Kirsch/Solmecke*, Auswirkungen des BilMoG auf die Zwecke des handelsrechtlichen Jahresabschlusses, WPg 2009, 1211; *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzen, 16. Aufl. 2021; *Baetge/Kirsch/Thiele*, Konzernbilanzen, 14. Aufl. 2021; *Baetge/Kirsch/Thiele* (Hrsg.), Bilanzrecht. Handelsrecht mit Steuerrecht und den Regelungen des IASB (Loseblattwerk; Stand: Juni 2022); *Baetge/Winkeljohann/Haenelt*, Die Bilanzierung des gesellschaftsrechtlichen Eigenkapitals von Nicht-Kapitalgesellschaften nach der novellierten Kapitalabgrenzung des IAS 32 (rev. 2008), DB 2008, 1518; *Baetge/Wollmert/Kirsch/Oser/Bischof* (Hrsg.), Rechnungslegung nach IFRS. Kommentar auf der Grundlage des deutschen Bilanzrechts

## II. Zahlungsbericht nach §§ 341q ff. HGB

In Art. 42 der Bilanz-RL ist bestimmt, daß die Mitgliedstaaten großen Unternehmen und allen Unternehmen von öffentlichem Interesse, die in der mineralgewinnenden Industrie oder auf dem Gebiet des Holzeinschlags in Primärwäldern tätig sind, vorschreiben, jährlich einen Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen zu erstellen und zu veröffentlichen.<sup>695</sup> Zweck dieses Berichts soll nach Nr. 45 der Erwägungsgründe sein, „den Regierungen ressourcenreicher Länder dabei zu helfen, die EITI-Grundsätze und -Kriterien umzusetzen und ihren Bürgern Rechenschaft über die Zahlungen abzulegen, die sie von den in ihrem Hoheitsgebiet tätigen Unternehmen der mineralgewinnenden Industrie und der Industrie des Holzeinschlags in Primärwäldern erhalten“. EITI ist die „Extractive Industries Transparency Initiative“. <sup>696</sup> Indem die Unternehmen, die in anderen Staaten natürliche Ressourcen ausbeuten, die Zahlungen veröffentlichen, die sie in diesem Zusammenhang an Stellen dieser Staaten leisten, soll offenbar Druck aufgebaut werden, daß die Empfänger dieser Zahlungen ihre Bevölkerung darüber zutreffend informieren;<sup>697</sup> oder deutlicher: Es sollen „gleichzeitig mögliche Korruption bekämpft und die Integrität der staatlichen Verwaltung verbessert werden“<sup>698</sup>. Umgesetzt sind die

176

<sup>695</sup> Ebenso zur Erstreckung auf Kreditinstitute (Inlandsemitenten mit Sitz im Inland) auch Art. 1 Nr. 5 der Richtlinie 2013/50/EU des Europäischen Parlaments und des Rates v. 22.10.2013 zur Änderung der Richtlinie 2004/109/EG des Europäischen Parlaments und des Rates zur Harmonisierung der Transparenzanforderungen in Bezug auf Informationen über Emittenten, deren Wertpapiere zum Handel auf einem geregelten Markt zugelassen sind, der Richtlinie 2003/71/EG des Europäischen Parlaments und des Rates betreffend den Prospekt, der beim öffentlichen Angebot von Wertpapieren oder bei deren Zulassung zum Handel zu veröffentlichen ist, sowie der Richtlinie 2007/14/EG der Kommission mit Durchführungbestimmungen zu bestimmten Vorschriften der Richtlinie 2004/109/EG, ABl. EU 2013, L 294, S. 13, 20 – insoweit umgesetzt durch Neufassung des § 37x WpHG gem. Art. 1 Nr. 27 des Gesetzes zur Umsetzung der Transparenzrichtlinie-Änderungsrichtlinie v. 20.11.2015, BGBl. I 2015, 2029, 2036; aus § 37x WpHG ist auf Grund des Art. 3 Nr. 118 des Zweiten Finanzmarktnovellierungsgesetzes vom 23.6.2017, BGBl. I 2017, 1693, 1751, inzwischen mit einigen Änderungen § 116 WpHG geworden. Dazu *Sigel/Hachmeister*, IRZ 2019, 269, 270.

<sup>696</sup> Zu dieser *Eppinger* in Russ/Janßen/Götze, O Rz. 21; *Keller/Schmid*, BB 2014, 2283 ff.; *Sigel/Hachmeister* in HKMS<sup>3</sup>, Vor §§ 341q-341y, Rz. 21.

<sup>697</sup> *Eppinger* in Russ/Janßen/Götze, O Rz. 23 ff.; *Kreipl/St. Müller* in BeckOGK BilR, § 341q HGB Rz. 3 (1.9.2021); *Sigel/Hachmeister* in HKMS<sup>3</sup>, Vor §§ 341q-341y, Rz. 11. Ferner Stellungnahme der Organisation ONE zur Umsetzung des Kapitels 10 der EU-Bilanzrichtlinie in deutsches Recht im Rahmen der öffentlichen Anhörung zum Regierungsentwurf des Bilanzrichtlinien-Umsetzungsgesetzes (BilRUG) – [https://www.bundestag.de/blob/370740/6aec2bb79dff79ba63afb41cff1178d5/one\\_huebers-data.pdf](https://www.bundestag.de/blob/370740/6aec2bb79dff79ba63afb41cff1178d5/one_huebers-data.pdf) (aufgerufen am 9.9.2022).

<sup>698</sup> *Blöink/Knoll-Biermann*, DK 2015, 65, 75.



damit verbundenen Regeln mit den durch Art. 1 Nr. 70 BilRUG als Dritter Unterabschnitt im Vierten Abschnitt des Dritten Buches des HGB eingefügten §§ 341q ff. HGB. Ob diese Regelungen gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verstoßen, ist zweifelhaft (Rz. 181).

- 177 Nach § 341q Satz 1 HGB gelten die Berichtspflichten für **inländische Kapitalgesellschaften**, die in der mineralgewinnenden Industrie tätig sind oder Holzeinschlag in Primärwäldern betreiben, wenn auf sie die nach den Vorschriften des Dritten Buchs des HGB für große Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften des Zweiten Abschnitts anzuwenden sind. Mit dieser Formulierung sind nicht nur die in § 267 Abs. 3 Satz 1 HGB nach ihren Größenmerkmalen bestimmten großen Kapitalgesellschaften angesprochen, sondern auch diejenigen, auf die § 267 Abs. 3 Satz 2 HGB verweist, nämlich die in § 264d HGB beschriebenen kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaften ohne Rücksicht auf ihre Größe.<sup>699</sup> Weiterhin erstreckt sich die Regelung auf die Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute, die nach § 340a Abs. 1 Satz 1 HGB ebenfalls die für große Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften anzuwenden haben, ebenso gleichermaßen auf Versicherungsunternehmen, die nach § 341a Abs. 1 Satz 1 HGB ebenfalls die für große Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften anwenden müssen.<sup>700</sup> Nach § 341q Satz 2 HGB gelten diese Regelungen entsprechend für **Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a Abs. 1 HGB** (Rz. 63 f.).<sup>701</sup>
- 178 Die für diese **Zahlungsberichte** maßgebenden Begriffe sind in § 341r HGB näher erläutert. Die **Berichtspflicht** ist eine jährliche. Sie ergibt sich aus § 341s Abs. 1 HGB für die genannten Kapitalgesellschaften (Rz. 177) und aus § 341v Abs. 1 HGB für Kapitalgesellschaften, die Mutterunternehmen eines Konzerns i.S.d. § 290 HGB sind.<sup>702</sup> Eine Kapitalgesellschaft, die in den von ihr oder einem anderen Unternehmen mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum erstellten **Konzernzahlungsbericht** einbezogen ist, braucht nach § 341s Abs. 2 HGB einen eigenen Zahlungsbericht nicht zu erstatten. Ein Mutterunternehmen braucht nach § 341v Abs. 2 HGB einen Konzernzahlungsbericht nicht zu erstellen, wenn es zugleich Tochterunternehmen

699 *Kreipl/St. Müller* in BeckOGK BilR, § 341q HGB Rz. 5 (1.9.2021); *Sigell/Hachmeister* in HKMS<sup>3</sup>, § 341q HGB Rz. 2; *Wulf* in Kirsch, § 341q-y HGB Rz. 9 (6/2019).

700 IDW Praxishinweis 1/2017, Rz. 8; *Kreipl/St. Müller* in BeckOGK BilR, § 341q HGB Rz. 5 (1.9.2021); *Wulf* in Kirsch, § 341q-y HGB Rz. 9 (6/2019).

701 *Kreipl/St. Müller* in BeckOGK BilR, § 341q HGB Rz. 10 (1.9.2021).

702 Zur Berichterstattung auf Konzernebene: IDW Praxishinweis 1/2017, Rz. 60 ff.; *Kreipl/St. Müller* in BeckOGK BilR, § 341v HGB Rz. 2 (1.9.2021); *Sigell/Hachmeister* in HKMS<sup>3</sup>, § 341v HGB Rz. 2 ff.; *Wulf* in Kirsch, § 341q-y HGB Rz. 10 (6/2019); *Eppinger* in Russ/Janßen/Götze, O Rz. 45 ff.; *Blöink/Knoll-Biermann*, DK 2015, 65, 77.

eines anderen Mutterunternehmens mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum ist.

Der **Inhalt des Zahlungsberichts** ist in § 341t HGB geregelt.<sup>703</sup> Anzugeben ist, welche der im einzelnen in § 341r Nr. 3 HGB in sieben Kategorien aufgeführten Zahlungen<sup>704</sup> die Kapitalgesellschaft im Berichtszeitraum an staatliche Stellen<sup>705</sup> im Zusammenhang mit ihrer Geschäftstätigkeit in der mineralgewinnenden Industrie oder mit dem Betrieb des Holzeinschlags in Primärwäldern geleistet hat. Maßgebend sind Geld- oder Sachleistungen (zu diesen § 341t Abs. 5 HGB<sup>706</sup>), nicht Aufwendungen im bilanzrechtlichen Sinne.<sup>707</sup> Zahlungen von weniger als 100.000 € im Berichtszeitraum<sup>708</sup> brauchen nach § 341t Abs. 4 HGB nicht angegeben zu werden. Der Zahlungsbericht ist gem. § 341u HGB **nach den Empfängerstaaten zu gliedern** („country-by-country-reporting“).<sup>709</sup> Es sind die staatlichen Stellen (§ 341r Nr. 4 HGB) zu bezeichnen, an welche die Zahlungen geleistet worden sind. Dabei sind nach § 341u Abs. 3 HGB auch die jeweiligen Projekte i.S.d. § 341r Nr. 5 HGB anzugeben.<sup>710</sup> Diese Daten lassen sich weitgehend nicht aus dem Rechnungswesen der Gesellschaften ablesen.<sup>711</sup> Daher sind diese gehalten, entsprechende organisatorische Vorkehrungen zu treffen.<sup>712</sup> Der Bericht ist spätestens ein Jahr nach dem Abschlußstichtag nach § 341w Abs. 1 Satz 1 HGB **offenzulegen**.<sup>713</sup>

703 *Sigel/Hachmeister* in HKMS<sup>3</sup>, § 341t GB Rz. 1; *Eppinger* in Russ/Janßen/Götze, O Rz. 38 ff.

704 IDW Praxishinweis 1/2017, Rz. 67 ff.; *Kreipl/St. Müller* in BeckOGK BilR, § 341r HGB Rz. 12 ff. (1.9.2021); *Sigel/Hachmeister* in HKMS<sup>3</sup>, § 341r Rz. 9 ff.; *Wulf* in Kirsch, § 341q-y HGB Rz. 27 ff. (6/2019); *Blöink/Knoll-Biermann*, DK 2015, 65, 76.

705 IDW Praxishinweis 1/2017, Rz. 88 ff.; *Kreipl/St. Müller* in BeckOGK BilR, § 341r HGB Rz. 19 ff. (1.9.2021); *Sigel/Hachmeister* in HKMS<sup>3</sup>, § 341r Rz. 26 ff.; *Wulf* in Kirsch, § 341q-y HGB Rz. 42 ff. (6/2019); *Blöink/Knoll-Biermann*, DK 2015, 65, 76.

706 IDW Praxishinweis 1/2017, Rz. 81 ff.; *Kreipl/St. Müller* in BeckOGK BilR, § 341t HGB Rz. 17 (1.9.2021); *Sigel/Hachmeister* in HKMS<sup>3</sup>, § 341t HGB Rz. 20 ff.; *Wulf* in Kirsch, § 341q-y HGB Rz. 33 (6/2019);

707 *Eppinger/Münstermann*, WPg 2015, 1120, 1128.

708 Wesentlichkeitsschwelle: IDW Praxishinweis 1/2017, Rz. 99 ff.; *Kreipl/St. Müller* in BeckOGK BilR, § 341t HGB Rz. 13 ff. (1.9.2021); *Sigel/Hachmeister* in HKMS<sup>3</sup>, § 341t Rz. 13 ff.; *Blöink/Knoll-Biermann*, DK 2015, 65, 76.

709 IDW Praxishinweis 1/2017, Rz. 125 f.; *Eppinger* in Russ/Janßen/Götze, O Rz. 41 ff.; *Kreipl/St. Müller* in BeckOGK BilR, § 341u HGB Rz. 4 (1.9.2021); *Sigel/Hachmeister* in HKMS<sup>3</sup>, § 341u Rz. 2 ff.

710 IDW Praxishinweis 1/2017, Rz. 127; *Sigel/Hachmeister* in HKMS<sup>3</sup>, § 341u Rz. 8 ff.

711 *Sigel/Hachmeister* in HKMS<sup>3</sup>, Vor §§ 341q-341y HGB Rz. 22; *Eppinger/Münstermann*, WPg 2015, 1120, 1127.

712 *Eppinger/Münstermann*, WPg 2015, 1120, 1127 f.; *Keller/Schmid*, BB 2014, 2283.

713 *Eppinger* in Russ/Janßen/Götze, O Rz. 49 ff.

Im Falle einer kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaft i.S.d. § 264d HGB beträgt die Frist nach § 341w Abs. 1 Satz 2 HGB<sup>714</sup> sechs Monate nach dem Abschlußstichtag. Das gilt aber nicht, wenn auf die Kapitalgesellschaft die Ausnahmegvorschrift des § 327a HGB anzuwenden ist.<sup>715</sup>

- 180 Der Zahlungsbericht unterliegt **nicht der Abschlußprüfung** nach § 316 Abs. 1 HGB, weil er weder Bestandteil des Jahresabschlusses noch des Lageberichts ist.<sup>716</sup> Analog § 317 Abs. 2 Satz 4 HGB hat der Abschlußprüfer aber zu prüfen, ob der Zahlungsbericht vorgelegt worden ist.<sup>717</sup> Dafür muß der Abschlußprüfer den Zahlungsbericht nicht kritisch lesen. Er muß ihn nur insoweit lesen, daß er erkennen kann, ob es sich um einen Zahlungsbericht handelt. Über das Ergebnis seiner Feststellungen hat er sich im Prüfungsbericht zu äußern. Diese Berichtspflicht ergibt sich ohne weiteres aus der Funktion des Abschlußprüfers. Entgegen verbreiteter Auffassung<sup>718</sup> muß dafür nicht § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB mit der Berichtspflicht im Falle von Verstößen gegen gesetzliche Vorschriften bemüht werden. Die Prüfung der **Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin)** im Falle von Unternehmen, für die als Emittenten von zugelassenen Wertpapieren die Bundesrepublik Deutschland das Herkunftsland ist, erstreckt sich nach § 107 Abs. 1 Satz 5 Nr. 7 WpHG n.F. auch auf den zuletzt veröffentlichten Zahlungsbericht oder Konzernzahlungsbericht. Darüber hinaus kann die Prüfung nach § 107 Abs. 2 WpHG n.F. auch auf solche Berichte erstreckt werden, welche die beiden Geschäftsjahre zum Gegenstand haben, die dem Geschäftsjahr vorausgehen, auf das sich § 107 Abs. 1 Satz 5 WpHG n.F. bezieht. Weiterhin sind folgende **Sanktionen** vorgesehen: Die Pflicht, den Zahlungsbericht nach den dafür gegebenen Vorschriften zu erstatten, ist nach § 341x HGB bußgeldbewehrt.<sup>719</sup> Die Erfüllung der Offenlegungspflicht wird nach § 341y HGB durch ein Ordnungsgeldverfahren gesichert.<sup>720</sup>
- 181 Zweifelhaft ist, ob die Verpflichtung mit dem **Verhältnismäßigkeitsgrundsatz** vereinbar ist. Da diese Verpflichtung auf Kapitel 10 der Bilanz-RL, also

714 Angefügt durch Art. 8 Nr. 10 des Gesetzes zur Umsetzung der Transparenzrichtlinie-Änderungsrichtlinie v. 20.11.2015, BGBl. I 2015, 2029, 2043.

715 Rückausnahme: *Sigell/Hachmeister* in HKMS<sup>3</sup>, § 341w HGB Rz. 4.

716 *Barckow* in MünchKomm. HGB<sup>4</sup>, Bd. 4, § 341w HGB Rz. 7; *Sigell/Hachmeister* in HKMS<sup>3</sup>, § 341w HGB Rz. 11; *Wulf* in Kirsch, § 341q-y HGB Rz. 70 (6/2019); *Havers/Siegel*, WpG 2016, 341, 342; *Oser/Staß*, DB 2015, 2825, 2827.

717 *Sigell/Hachmeister* in HKMS<sup>3</sup>, § 341w HGB Rz. 13; *Zwirner/Vordermeier*, IRZ 2016, 400, 402.

718 *Sigell/Hachmeister* in HKMS<sup>3</sup>, § 341w HGB Rz. 13; *Wulf* in Kirsch, § 341q-y HGB Rz. 70 (6/2019); *Zwirner/Vordermeier*, IRZ 2016, 400, 402.

719 *Eppinger* in Russ/Janßen/Götze, O Rz. 52 f.; *Wulf* in Kirsch, § 341q-y HGB Rz. 72 (6/2019); *Blöink/Knoll-Biermann*, DK 2015, 65, 77.

720 *Eppinger* in Russ/Janßen/Götze, O Rz. 54 ff.; *Wulf* in Kirsch, § 341q-y HGB Rz. 73 (6/2019); *Blöink/Knoll-Biermann*, DK 2015, 65, 77; *Havers/Siegel*, WpG 2016, 341, 342.

auf europäischem Recht beruht, ist in einem solchen Fall zur Grundrechtsprüfung nach Art. 267 AEUV der **EuGH** im Vorabentscheidungsverfahren berufen.<sup>721</sup> Dieser rechnet die freie Berufsausübung zu den allgemeinen Grundsätzen des Gemeinschaftsrechts und prüft die Zulässigkeit von Einschränkungen nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit.<sup>722</sup> In Art. 16 der in Art. 6 EUV anerkannten Europäischen Grundrechte-Charta vom 7.12.2000 i.d.F. vom 12.12.2007 mit Anpassungen<sup>723</sup> wird in diesem Sinne die unternehmerische Freiheit gewährleistet, die nach Art. 52 Abs. 1 Satz 2 der Charta unter Wahrung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit Einschränkungen unterliegen kann.<sup>724</sup> Auch in Art. 5a Abs. 3 Buchst. b des Beschlusses 1999/468/EG über das Regelungsverfahren i.d.F. des Beschlusses 2006/512/EG wird europarechtlich der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit für die Rechnungslegungsregeln betont (Rz. 106).

Die Pflicht, Zahlungsberichte zu erstatten, dient weder dem Gläubigerschutz noch den Interessen des Kapitalmarkts (zu diesen Rechnungslegungszwecken Rz. 34 ff.), sondern soll einen Ausgleich dafür schaffen, daß Staaten, in denen inländische Kapitalgesellschaften (zu diesen Rz. 48 ff.) Mineralgewinnung oder Holzeinschlag in Primärwäldern betreiben, keine ausreichende Transparenz über die damit verbundenen Geldzuflüsse bieten (Rz. 176). Die betroffenen Kapitalgesellschaften werden also in die Pflicht genommen, um solche Mängel in einzelnen Staaten auszugleichen, auf die sie keinen Einfluß haben. Daraus können sich zudem für die zur Berichterstattung verpflichteten Unternehmen erhebliche Konflikte mit den betroffenen Staaten ergeben,<sup>725</sup> die in die Abwägung im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung einzubeziehen sind. Diese Regelung **verstößt insoweit gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit**.

721 Dazu *Classen* in Oppermann/Classen/Nettesheim<sup>9</sup>, § 13 Rz. 68 ff.

722 EuGH v. 23.9.2004 – verb. C-435/02 und C-103/03 – Axel Springer, EuGHE 2004, I-8667, 8682 ff. Tz. 48 ff. = BB 2004, 2456, 2459 f. mit Komm. *Schulze-Osterloh* = DStRE 2004, 1257, 1260 f.; ferner EuGH v. 22.1.2013 – C 283/11 – Sky Österreich, EuZW 2013, 347 Rz. 47 ff.; zu dieser Entscheidung *Gundel*, ZHR 180 (2016), 342 f.

723 ABL EU 2010, C 83, S. 389 ff.

724 *Bernsdorff* in Meyer/Hölscheidt, Charta der Grundrechte der Europäischen Union<sup>5</sup>, Art. 16 GRCh Rz. 15; *Blanke* in *Tettinger/Stern*, Europäische Grundrechte-Charta, Art. 16 GRCh Rz. 19; *Jarass*<sup>4</sup>, Art. 16 Rz. 24 ff.; *Nowak* in *Heselaus/Nowak*, Handbuch der Europäischen Grundrechte<sup>2</sup>, § 35 Rz. 43 ff.; *Ruffert* in *Calliess/Ruffert*<sup>6</sup>, Art. 16 GRCh Rz. 5 i.V.m. Art. 15 GRCh Rz. 20; *Streinz*<sup>3</sup>, Art. 16 GRCh Rz. 9; *Wollenschläger* in von der Groeben/Schwarze/Hatje<sup>7</sup>, Bd. 1 Art. 16 Rz. 10 GRCh i.V.m. Art. 15 GRCh Rz. 36 ff.; *Schwarze*, EuZW 2001, 517, 518 f.

725 *Kreipl/St. Müller*, StuB 2016, 167, 170 f.

### III. Nichtfinanzielle Erklärung

- 182 Mit der **CSR-Richtlinie**<sup>726</sup> ist die Bilanz-RL um die Artt. 19a und 29a erweitert und die Artt. 20, 33, 34 und 48 sind geändert worden. Das CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz vom 11.4.2017<sup>727</sup> hat auf dieser Grundlage die §§ 289b bis 289e und §§ 315b bis 315d in das HGB eingefügt. Die **nichtfinanzielle Erklärung** müssen nach § 289b HGB große Kapitalgesellschaften i.S.d. § 267 Abs. 3 Satz 1 HGB abgeben, sofern sie kapitalmarktorientiert i.S.d. § 264d HGB sind und im Jahresdurchschnitt mehr als 500 Arbeitnehmer beschäftigen. Nach § 315b Abs. 1 HGB muß eine Kapitalgesellschaft eine **nichtfinanzielle Konzernklärung** abgeben, wenn sie Mutterunternehmen i.S.d. § 290 HGB und kapitalmarktorientiert i.S.d. § 264d HGB ist. Einzubeziehen in diese Erklärung sind nach § 315b Abs. 1 Nr. 2 HGB diejenigen Tochtergesellschaften, welche nicht die Voraussetzungen einer größenabhängigen Befreiung nach § 293 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder Nr. 2 HGB erfüllen. Zusätzlich muß die Zahl der Arbeitnehmer in den Unternehmen, die in den Konzernabschluß einzubeziehen sind, insgesamt im Jahresdurchschnitt mehr als 500 betragen.<sup>728</sup> In diesem Fall entfällt nach § 289b Abs. 2 HGB die eigene Pflicht der Tochtergesellschaften, die nichtfinanzielle Erklärung abzugeben.
- 183 **Gegenstand dieser Erklärung** nach §§ 289b ff. HGB sind das Geschäftsmodell des Unternehmens sowie die Auswirkungen seiner Tätigkeit auf Umwelt-, Arbeitnehmer- und Sozialbelange (§ 289c Abs. 2 Nrn. 1–3 HGB), ferner die Achtung der Menschenrechte (§ 289c Abs. 2 Nr. 4 HGB) sowie die Bekämpfung von Korruption und Bestechung (§ 289c Abs. 2 Nr. 5 HGB). Entsprechendes gilt nach § 315c HGB. Einzelheiten der Berichterstattung im Bereich der Umweltziele regelt die EU-Taxonomie-Verordnung,<sup>729</sup> die nach ihrem Art. 1 Abs. 2 Buchst. c für die Unternehmen gilt, die nach Art. 19a und Art. 29a Bilanz-RL eine nichtfinanzielle Erklärung oder eine konsolidierte finanzielle Erklärung veröffentlichen müssen. Speziell müssen diese Unternehmen nach Art. 8 der Verordnung in die nichtfinanzielle Erklärung oder in die konsolidierte nichtfinanzielle Erklärung Angaben darüber aufnehmen, inwieweit die Tätigkeiten des Unternehmens mit Wirtschaftstätigkeiten verbunden

---

726 Richtlinie 2014/95/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 22.10.2014 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Angabe nichtfinanzieller und die Diversität betreffender Informationen durch bestimmte große Unternehmen und Gruppen (ABl. EU v. 15.11.2014, L 330, S. 1 ff.).

727 Gesetz zur Stärkung der nichtfinanziellen Berichterstattung der Unternehmen in ihren Lage- und Konzernlageberichten (CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz) vom 11.4.2017 (BGBl. I 2017, 802).

728 *Burth/Holzmeier/Hachmeister* in HKMS<sup>3</sup>, § 315b HGB Rz. 17.

729 Verordnung (EU) 2020/852 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 18.6.2020 über die Einrichtung eines Rahmens zur Erleichterung nachhaltiger Investitionen und zur Änderung der Verordnung (EU) 2019/2088 (ABl. EU v. 22.6.2020, L 198, S. 13 ff.).

sind, die als ökologisch nachhaltige Wirtschaftstätigkeiten nach Artt. 3 und 9 der Verordnung einzustufen sind, wobei über Klimaschutz und Klimawandel gem. Art. 27 Abs. 2 Buchst. a der Taxonomie-Verordnung seit dem 1.1.2022 und über die weiteren in Art. 9 der Verordnung genannten Umweltziele gem. Art. 27 Abs. 2 Buchst. b ab 1.1.2023 zu berichten ist.<sup>730</sup> Dieser Inhalt der Erklärung geht weit über die für große Kapitalgesellschaften in § 289 Abs. 3 HGB geforderte Berichterstattung über nichtfinanzielle Leistungsindikatoren (Rz. 51a) hinaus.<sup>731</sup> Der Unterschied zwischen beiden Bereichen der Berichterstattung besteht neben der inhaltlichen Erweiterung, wie Achtung der Menschenrechte und Bekämpfung von Korruption und Bestechung, vor allem darin, daß es nicht nur um den Einfluß der Berichtsgegenstände auf den Geschäftsverlauf, das Geschäftsergebnis und die Lage der Kapitalgesellschaft geht, sondern umgekehrt zusätzlich auch darum, welche Auswirkungen die Tätigkeit der Kapitalgesellschaft auf Umweltbelange, Arbeitnehmerbelange, Sozialbelange, Achtung der Menschenrechte und Bekämpfung von Korruption und Bestechung hat, wie sich aus der Formulierung in § 289c Abs. 3 HGB ergibt.<sup>732</sup> Wegen dieser zusätzlichen Anforderung mag man davon sprechen, die Berichterstattung nach § 289c HGB umfasse nur eine Teilmenge der Berichterstattung nach § 289 Abs. 3 HGB.<sup>733</sup> Bei dieser Beurteilung wird aber nicht recht deutlich, daß die Zielsetzung der Berichterstattung in der nichtfinanziellen Erklärung nach §§ 289b ff. HGB eine andere, eine weitergehende ist als die nach § 289 Abs. 3 HGB.<sup>734</sup>

Die nichtfinanzielle Erklärung ist nach § 289b Abs. 1 Satz 1 HGB grundsätzlich in den **Lagebericht** oder nach § 315b Abs. 1 Satz 1 HGB als nichtfinanzielle Konzernklärung in den **Konzernlagebericht** aufzunehmen. Stattdessen kann sie nach § 289b Abs. 3 HGB auch als **gesonderter nichtfinanzieller Bericht** außerhalb des Lageberichts oder nach § 315b Abs. 3 HGB als **gesonderter nichtfinanzieller Konzernbericht** aufgestellt werden. Voraussetzung dafür ist, daß der jeweilige Bericht entweder zusammen mit dem Lagebericht

184

730 *Kleindiek* in BeckOGK BilR, § 289b HGB Rz. 21 (1.6.2022).

731 Ebenso mit unterschiedlicher Schwerpunktbildung: *Hommelhoff* in Staub<sup>6</sup>, Bd. 6/2, § 289 HGB Rz. 154; *H. Kirsch* in Kirsch, § 289c HGB Rz. 7 (7/2018); *Kleindiek* in BeckOGK BilR, § 289b HGB Rz. 43 f. (1.6.2022); *Hinze*, WPg 2016, 1168, 1170.

732 *Kleindiek* in BeckOGK BilR, § 289b HGB Rz. 43 f. (1.6.2022); *Störk/Schäfer/Schönberger* in Beck BilKomm.<sup>13</sup>, § 289c HGB Rz. 76; so wohl auch Begr. Reg. Entw. CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz, BT-Drucks. 18/9982, 31 (zu § 289c Abs. 3 Nr. 5 HGB).

733 *Hennrichs*, ZGR 2018, 206, 218; *Kajüter* in MünchKomm. HGB<sup>4</sup>, Bd. 4, §§ 289b-289e HGB Rz. 55; eingeschränkter Themenbereich: *H. Kirsch* in Kirsch, § 289c HGB Rz. 7 (7/2018); iE ebenso *Ekkenga* in FS Vetter, 2019, S. 115, 127.

734 Tiefe der Berichterstattung: *H. Kirsch* in Kirsch, § 289c HGB Rz. 7 (7/2018); erhebliche Ausdehnung der Berichtsinhalte: *Kleindiek* in BeckOGK BilR, § 289b HGB Rz. 43 (1.6.2022); inhaltliche Unterschiede: *Paetzmann* in Haufe BilKomm.<sup>12</sup>, § 289c HGB Rz. 6.

(§ 289b Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a HGB) oder zusammen mit dem Konzernlagebericht (§ 315b Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a HGB) offengelegt wird. Statt der Offenlegung in dieser Form ist es auch zulässig, den jeweiligen Bericht auf der Internetseite der Kapitalgesellschaft (§ 289b Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b HGB) oder des Mutterunternehmens (§ 315b Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b HGB) zu veröffentlichen, und zwar spätestens vier Monate nach dem Abschlußstichtag und mindestens für zehn Jahre, sofern der Lagebericht oder der Konzernlagebericht auf diese Veröffentlichung unter Angabe der Internetseite Bezug nimmt.

- 185 Die nichtfinanzielle Erklärung und die nichtfinanzielle Konzernklärung sowie die gesonderten Berichte (Rz. 184) **unterliegen nicht der Abschlußprüfung**. Vielmehr hat der Abschlußprüfer nach § 317 Abs. 2 Satz 4 HGB nur zu prüfen, ob die jeweilige Erklärung oder der jeweilige Bericht vorgelegt worden ist.<sup>735</sup> Dafür muß der Abschlußprüfer die Erklärungen oder die gesonderten Berichte nicht kritisch lesen. Er muß sie nur insoweit lesen, daß er erkennen kann, ob es sich um eine der geforderten Erklärungen oder Berichte handelt. Über das Ergebnis seiner Feststellungen hat er sich im Prüfungsbericht zu äußern. Diese Berichtspflicht ergibt sich ohne weiteres aus der Funktion des Abschlußprüfers. Die Berichtspflicht nach § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB ist dafür nicht zusätzlich zu bemühen (dazu auch Rz. 180).
- 186 Diese Berichterstattung hat mit der herkömmlichen Finanzberichterstattung in Gestalt der klassischen Rechnungslegung nichts mehr zu tun.<sup>736</sup> Bei der CSR-Berichterstattung geht es ausweislich des Erwägungsgrundes 3 der CSR-Richtlinie darum, „den vielschichtigen Aspekten der sozialen Verantwortung von Unternehmen (Corporate Social Responsibility – CSR) sowie der Vielfalt der von den Unternehmen umgesetzten CSR-Konzepte Rechnung zu tragen, die mit einem hinreichenden Grad an Vergleichbarkeit einhergehen, um den Anforderungen von Investoren und anderen Interessenträgern gerecht zu werden sowie dem Bedürfnis zu entsprechen, den Verbrauchern leichten Zugang zu Informationen über die Auswirkungen von Unternehmen auf die Gesellschaft zu verschaffen.“ Es geht also um eine **Steuerung unternehmerischen Verhaltens mit Hilfe von Berichtspflichten**.<sup>737</sup> Entgegen teilweise vertretener Auffassung<sup>738</sup> werden dadurch aber justiziable Verhaltenspflichten

---

735 Hommelhoff in Staub<sup>6</sup>, Bd. 6/2, § 289b HGB Rz. 30 f.; *Kajüter* in MünchKomm. HGB<sup>4</sup>, Bd. 4, §§ 289b-289e HGB Rz. 64; *Kleindiek* in BeckOGK BilR, § 289b HGB Rz. 84 (1.6.2022); *Mock* in HKMS<sup>3</sup>, § 289b HGB Rz. 70; *Störk/Schäfer/Schönberger* in Beck BilKomm.<sup>13</sup>, § 289b HGB Rz. 60.

736 Müller-Graff, ZHR 177 (2013), 53, 574.

737 *Kleindiek* in BeckOGK BilR, § 289b HGB Rz. 46 f. (1.6.2022); *Lutter/Bayer/J. Schmidt*<sup>6</sup>, Rz. 23.37.

738 Grundlegend *Hommelhoff* in FS *Bruno M. Kübler*, 2015, S. 291, 292 ff.; ebenso schon *Hommelhoff* in FS v. *Hoyningen-Huene*, 2014, S. 137; ferner zu den konkreten Pflichten des Vorstands *Hommelhoff*, NZG 2017, 1361, 1362 ff.

für die Gesellschaftsorgane nicht begründet.<sup>739</sup> Um dem Anliegen nachhaltigen Wirtschaftens auf der Ebene des Gesellschaftsrechts Rechnung zu tragen, müßten das Handels- und Gesellschaftsrecht entsprechend angepaßt werden.<sup>740</sup> In der Richtlinie sind diese Pflichten ausgesprochen vage formuliert.<sup>741</sup> Dem entspricht die Verwendung zahlreicher unbestimmter Rechtsbegriffe in der Richtlinie und demgemäß auch im deutschen Umsetzungsgesetz,<sup>742</sup> wie folgende Beispiele zeigen: von dem Unternehmen verfolgte Konzepte einschließlich der angewandten Due-Diligence-Prozesse (Art. 19a Abs. 1 Unterabs. 1 Buchst. b Bilanz-RL; § 289c Abs. 3 Nr. 1 HGB), die wesentlichen Risiken im Zusammenhang mit den in Rz. 183 genannten Belangen (Art. 19a Abs. 1 Unterabs. 1 Buchst. d Bilanz-RL; § 289c Abs. 3 Nrn. 3, 4 HGB), die wichtigsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren, die für die betreffende Geschäftstätigkeit von Bedeutung sind (Art. 19a Abs. 1 Unterabs. 1 Buchst. e Bilanz-RL), die bedeutsamsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren, die für die Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft von Bedeutung sind (§ 289c Abs. 3 Nr. 5 HGB). Diese unbestimmten Rechtsbegriffe sind im Einleitungssatz des § 289c Abs. 3 HGB mit dem Tatbestandesmerkmal der Erforderlichkeit verknüpft. Hieraus wird im Schrifttum<sup>743</sup> ein sog. doppelter Wesentlichkeitsvorbehalt abgeleitet. Es kommt hinzu, daß die gebotene richtlinienkonforme Auslegung der Vorschriften des HGB auf weitergehende Formulierungen in der CSR-Richtlinie zurückgreifen muß.<sup>744</sup> Zusätzlich hat die Kommission sog. Leitlinien<sup>745</sup> veröffentlicht, welche die Anforderungen der Richtlinie verdeutlichen sollen, aber nicht bindend sind. Das zeigt, daß sich der Richtlinienggeber der Unbestimmtheit seiner Regelungen in der Richtlinie bewußt war.

739 *Bachmann*, ZGR 2018, 231, 233 f.; *Fleischer*, AG 2017, 509, 522; *Kleindiek* in BeckOGK BilR, § 289b HGB Rz. 46, 103 (1.6.2022); *Schön*, ZHR 180 (2016), 279, 285 ff.; *Simons*, ZGR 2018, 316, 319; *Spießhofer*, NZG 2014, 1281, 1287; *Spießhofer* in *Gesellschaftsrechtliche Vereinigung* (Hrsg.), *Gesellschaftsrecht in der Diskussion* 2016, 61, 70 f.; *Vetter*, ZGR 2018, 338, 342 f.; wohl auch *Henrichs*, ZGR 2018, 206, 219 f.

740 *Velte*, DB 2021, 1054, 1113, ohne das GmbH-Recht einzubeziehen.

741 *Mock* in HKMS<sup>3</sup>, § 289c HGB Rz. 2.

742 *Henrichs*, ZGR 2018, 206, 220; *Richter/Johne/König*, WPg 2017, 566, 571.

743 *Böcking/Gros/Wirth* in EBJS<sup>4</sup>, Bd. 1, § 289c HGB Rz. 18; *Kajüter* in *Kütting/Weber*, §§ 289, 289a-f HGB Rz. 249 (5/2019); *Kleindiek* in BeckOGK BilR, § 289c HGB Rz. 49, 54 ff. (1.6.2022); *Paetzmann* in *Haufe BilKomm.*<sup>12</sup>, § 289c HGB Rz. 7; „zweistufige Wesentlichkeitsbeurteilung“: *Merkt* in *Hopt*<sup>41</sup>, § 289c HGB Rz. 9; *Störk/Schäfer/Schönberger* in *Beck BilKomm.*<sup>13</sup>, § 289c HGB Rz. 30.

744 Zu Erwägungsgrund Nr. 7 der CSR-Richtlinie: *Mock* in HKMS<sup>3</sup>, § 289c HGB Rz. 24.

745 Leitlinien für die Berichterstattung über nichtfinanzielle Informationen (Methode zur Berichterstattung über nichtfinanzielle Informationen) (AB. EU v. 5.7.2017, C 215, S. 1 ff.).



- 187 Problematisch ist hiernach nicht so sehr die Frage der Verhältnismäßigkeit der Regelungen. Sie läßt sich bejahen, wenn man insb. an die Anforderungen des immer mehr in das öffentliche Bewußtsein gelangenden Umweltschutzes, vor allem auch im Hinblick auf den Klimawandel, denkt. Rechtlich problematisch ist aber die **Unbestimmtheit der Regelungen** (Rz. 186). Da sie auf europäischem Recht beruhen, wird insoweit im Streitfalle der EuGH die jeweilige Norm konkretisieren müssen. Bei der Anwendung in Deutschland stellt sich allerdings das Problem der **Bestimmtheit** im Hinblick auf die **Sanktionen**, die bei einem Verstoß gegen die Vorschriften über die nichtfinanzielle Erklärung eingreifen. Nach § 331 Abs. 1 Nr. 1 HGB machen sich die Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs oder des Aufsichtsrats einer Kapitalgesellschaft u.a. strafbar, wenn sie die Verhältnisse der Kapitalgesellschaft in der nichtfinanziellen Erklärung oder in dem gesonderten nichtfinanziellen Bericht unrichtig wiedergeben oder verschleiern. Entsprechendes gilt nach § 331 Abs. 1 Nr. 2 HGB für die nichtfinanzielle Konzernklärung im Konzernlagebericht oder im gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht. Unterhalb dieser Strafbarkeit drohen nach § 334 Nr. 3 und Nr. 4 HGB Bußgelder, wenn diese Personen den für die Erstellung der nichtfinanziellen Erklärung gegebenen Vorschriften zuwiderhandeln. Insoweit ist es erforderlich, den **strafrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatz nach Art. 103 Abs. 2 GG** strikt anzuwenden, ohne daß entgegen im Schrifttum<sup>746</sup> vertretener Auffassung dieser Maßstab auf die Berichterstattungspflicht als solche übertragen werden kann.<sup>747</sup> Vielmehr ergibt sich im Nebenstrafrecht je nach dem Anwendungsbereich ggf. eine Tatbestandsspaltung.<sup>748</sup>

#### IV. Entwurf einer neuen CSR-Richtlinie (CSRD – Corporate Sustainability Reporting Directive)

- 188 Der **Entwurf einer neuen CSR-Richtlinie**<sup>749</sup> erweitert die Verpflichtung, eine nichtfinanzielle Erklärung abzugeben, auf weitere Unternehmen. Insbesondere wird grundsätzlich auf das Merkmal der Kapitalmarktorientierung verzichtet. Nach Art. 19a Abs. 1 Bilanz-RL-E genügt es, daß es sich um große Unternehmen handelt, und ab dem 1.1.2026 sollen auch kleine und mittlere Unternehmen erfaßt werden, diese allerdings nur, wenn sie i.S.d. Art. 2 Nr. 1 Buchst. a Bilanz-RL kapitalmarktorientiert sind. Darüber hinaus wird nach Art. 1 Abs. 3 Bilanz-RL-E die Pflicht zur Offenlegung einer nichtfinanziellen

<sup>746</sup> *Bachmann*, ZGR 2018, 213, 246.

<sup>747</sup> *Schulze-Osterloh*, DStJG 6 (1983), 43, 50 f.

<sup>748</sup> Allgemein: *Tiedemann*, Tatbestandsfunktionen im Nebenstrafrecht, 1969 *passim*; zur aktienrechtlichen Berichterstattung: *Tiedemann* in FS Schaffstein, 1975, S. 195, 187 f.; zum Steuerstrafrecht: *Schulze-Osterloh*, DStJG 6 (1983), 43, 49 ff.

<sup>749</sup> COM(2021) 189 final, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:52021PC0189&from=DE> (aufgerufen am 9.9.2022).

Erklärung auf Versicherungsunternehmen und Kreditinstitute erstreckt, ohne Rücksicht darauf, ob sie kapitalmarktorientiert sind.<sup>750</sup> Nach Art. 19a Abs. 1 Bilanz-RL-E ist die nichtfinanzielle Erklärung – abweichend vom bisherigen Recht – zwingend in den Lagebericht aufzunehmen.<sup>751</sup>

Sollte dieser Entwurf einer EU-Richtlinie zur Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen unverändert verabschiedet werden, würde es zu einer erheblichen Erweiterung des von den Berichtspflichtigen betroffenen Kreises der Unternehmen kommen. Damit ist eine beachtliche Vielfalt unterschiedlicher Unternehmen verbunden. Das hat Auswirkungen auf die Anwendung des **europarechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes** (Rz. 181). Die Berichtsanforderungen müssen den Besonderheiten der verpflichteten Unternehmen jeweils angepaßt werden. Das ist nicht ausreichend geschehen.<sup>752</sup> Darüber hinaus ist der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz auch deshalb tangiert, weil die geforderten Angaben allenfalls teilweise dem mit der Rechnungslegung immanen Gläubigerschutz und den Interessen des Kapitalmarkts dienen. Soweit sie darüber hinausgehen, sind sie aus der Sicht der Rechnungslegung unverhältnismäßig.<sup>753</sup>

Hinsichtlich der Gegenstände der Berichtserstattungspflicht enthält der Entwurf eine **wesentliche Erweiterung**: Nach Art. 19a Abs. 2 Unterabs. 2 Bilanz-RL-E sollen die Unternehmen künftig auch über **immaterielle Anlagewerte** einschließlich „intellektuellem Kapital, Humankapital, sozialem Kapital und Beziehungskapital“ berichten.<sup>754</sup> Insofern stellt sich in verstärktem Maße (zur CSR-Richtlinie Rz. 186 f.) das Problem der Unbestimmtheit der Regelungen.

189

Darüber hinaus soll in Art. 34 Abs. 1 Unterabs. 2 Bilanz-RL als Buchst. aa eine Regelung zur **Abschlußprüfung** der Nachhaltigkeitsberichterstattung geschaffen werden, die eine Prüfung „zur Erlangung begrenzter Prüfungssicherheit“ vorsieht.<sup>755</sup>

750 Zum Entwurf der CSRD: *AKBR*, Stellungnahme zum CSRD-Vorschlag der EU-Kommission, DB 2021, 2301 ff.; *Borcherding/Freiberg/Skoluda*, *StuB* 2021, 469 ff.; *Fink/Schmotz*, *KoR* 2021, 304, 305; *Hommelhoff*, DB 2021, 2437, 2438; *Lanfermann/Baumüller/Scheid*, *KoR* 2021, 426 ff.; *Lanfermann/Scheid*, DB 2021, 1213, 1214; *Lanfermann/Schwedler/Schmotz*, *WPg* 2021, 762 ff.; *St. Müller/Scheid/Baumüller*, *BB* 2021, 1323 ff.; *Stawinoga/Velte*, *DStR* 2021, 2364 ff.; ferner IDW Stellungnahme v. 4.6.2021 gegenüber dem Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz ([https://www.bmj.de/SharedDocs/Gesetzgebungsverfahren/Stellungnahmen/2021/Downloads/0604\\_Stellungnahme\\_IDW\\_CSRD.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=2](https://www.bmj.de/SharedDocs/Gesetzgebungsverfahren/Stellungnahmen/2021/Downloads/0604_Stellungnahme_IDW_CSRD.pdf?__blob=publicationFile&v=2); abgerufen am 9.9.2022).

751 *St. Müller/Scheid/Baumüller*, *BB* 2021, 1323, 1327.

752 Grundlegend *Hommelhoff*, DB 2021, 2437, 2438 ff.; ferner *AKBR*, DB 2021, 2301, 2305 f.

753 *AKBR*, DB 2021, 2301, 2304 f.

754 Zu den Gründen dieser Regelung Erwägungsgrund 28 CSRD; dazu *Lanfermann/Baumüller/Scheid*, *KoR* 2021, 426, 427 ff.

755 Dazu *Stawinoga/Velte*, *DStR* 2021, 2364, 2368 f.

## V. Ertragsteuerinformationsbericht

- 190 Zur **Offenlegung von Ertragsteuerinformationen** sind die Kapitalgesellschaften und die Kapitalgesellschaften & Co. nach Umsetzung der betreffenden Richtlinie (Rz. 175) in deutsches Recht verpflichtet, auf welche die Bilanz-Richtlinie nach ihren Anhängen I und II anwendbar ist. Voraussetzung ist nach Art. 48b Abs. 1 Unterabs. 1 Bilanz-RL, daß die den nationalen Rechtsvorschriften der jeweiligen Mitgliedstaaten unterliegenden Mutterunternehmen in ihren konsolidierten Abschlüssen für jedes der beiden aufeinander folgenden Geschäftsjahre konsolidierte Umsatzerlöse von mehr als 750.000.000 € ausweisen. Bei einem unverbundenen Unternehmen kommt es nach Art. 48b Abs. 1 Unterabs. 3 Bilanz-RL auf die Umsatzerlöse dieses Unternehmens an. Die Grenze beträgt hier ebenfalls 750.000.000 €.

Bei der in der Richtlinie (EU) 2021/2101 vorgeschriebenen **Ertragsteuerberichterstattung** geht es, wie sich aus Art. 48b Abs. 2 Bilanz-RL ergibt, darum, für Unternehmen, die selbst oder mit Hilfe von Zweigniederlassungen in mehr als einem Mitgliedstaat der Europäischen Union tätig sind oder in nur einem Mitgliedstaat tätig sind und zusätzlich in einem anderen Steuerhoheitsgebiet eine Niederlassung, feste Geschäftseinrichtungen oder eine dauerhafte Geschäftstätigkeit haben, darzulegen, in welchem Umfang der in den einzelnen Mitgliedstaaten oder Steuerhoheitsgebieten erzielte Gewinn jeweils mit Ertragsteuer belastet ist (**Country-by-Country Reporting**). Es handelt sich dabei um die Umsetzung von Maßnahmen, die im Rahmen der OECD und der G20-Staaten diskutiert worden sind und diskutiert werden, um Gewinnverlagerungen in Niedrigsteuerländer zu erfassen. Ein wesentliches Element ist dabei die BEPS-Initiative der OECD und der G20-Staaten.<sup>756</sup> Wegen dieser internationalen Bedeutung dürften sich Bedenken im Hinblick auf den europäischen oder deutschen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz nicht ergeben.

- 191 Nach Art. 48f Bilanz-RL hat der **Abschlußprüfer** in dem Bestätigungsvermerk zu dem Jahresabschluß eines Unternehmens, das den Ertragsteuerinformationsbericht nach Art. 48b Bilanz-RL offenzulegen hat, anzugeben, ob das Unternehmen verpflichtet war, einen solchen Bericht offenzulegen und ob das ggf. geschehen ist. Eine inhaltliche Prüfung ist nicht vorgesehen.
- 192 Zu diesen international geprägten Maßnahmen gehört auch die Vorschrift des § 138a AO, die für steuerliche Zwecke die zu erwartende nationale Regelung der Ertragsteuerberichterstattung weitgehend vorwegnimmt, allerdings beschränkt auf inländische Konzernobergesellschaften und auf Tochterunternehmen mit ausländischer Muttergesellschaft. Unabhängige Unternehmen fallen nicht unter § 138a AO. Die Vorschrift beruht auf der Richtlinie

---

<sup>756</sup> Leitlinien zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung – BEPS-Aktionspunkt 13 (beps-Aktionspunkt 13 – Google Suche [9.9.2022]).

(EU) 2016/881 des Rates vom 29.5.2016.<sup>757</sup> Das Ziel dieser Regelung wird allerdings enger als im Fall der Ertragsteuerberichterstattung formuliert. Es geht im wesentlichen darum, fiskalische Risiken aus der Gestaltung der Verrechnungspreise im Verhältnis zu ausländischen verbundenen Unternehmen sowie aus Gewinnverlagerungen und Gewinnverkürzungen<sup>758</sup> abzuschätzen.<sup>759</sup> Ob dieses vage Ziel den Erklärungsaufwand der betroffenen Unternehmen unter dem Gesichtspunkt der Verhältnismäßigkeit und des Datenschutzrechts sowohl nach europäischem Recht und nach deutschem Verfassungsrecht tatsächlich rechtfertigt, ist allerdings zweifelhaft.<sup>760</sup>

Problematisch ist allerdings die **Rechtsgrundlage der Richtlinie (EU) 2021/2101**. Nach dem Einleitungssatz wird sie auf **Art. 50 Abs. 1 AEUV** gestützt. Die Richtlinie soll danach dazu beitragen, die Niederlassungsfreiheit für eine bestimmte Tätigkeit zu verwirklichen. Nach Erwägungsgrund 22 ist aber Ziel der Richtlinie, „die Transparenz von Unternehmen und die öffentliche Kontrolle der Ertragsteuerinformationen von Unternehmen zu erhöhen, indem der bestehende Rechtsrahmen für die Berichtspflichten von Gesellschaften und anderer Unternehmen sowie Dritter i.S.v. Art. 50 Absatz 2 Buchst. g des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) angepasst wird.“ Inwieweit diese Informationen der Niederlassungsfreiheit dienen, ist aber nicht ersichtlich. Die Vereinheitlichung der Rechnungslegung in der EU auf der Grundlage des Art. 50 Abs. 2 Buchst. g AEUV, zunächst durch die 4. und 7. Richtlinien und gegenwärtig durch die Bilanz-RL, dient insofern der Niederlassungsfreiheit, als Unternehmen, die ihre Aktivitäten durch Errichtung von Tochtergesellschaften oder Zweigniederlassungen in einem anderen Mitgliedstaat nicht mit grundsätzlich anderen Rechnungslegungspflichten als den in ihrem EU-Herkunftsstaat geltenden konfrontiert werden. Die Bekämpfung von Gewinnverlagerungen in Niedrigsteuerländer hat aber mit diesem Anliegen nichts zu tun. 193

Will man im Rahmen der EU einheitliche Ertragsteuerinformationen der Unternehmen in den Mitgliedstaaten erreichen, wofür angesichts der BEPS-Initiative der OECD und der G20-Staaten (Rz. 190) durchaus viel spricht, kommt als Rechtsgrundlage nur **Art. 115 AEUV** in Betracht.<sup>761</sup> In dieser Bestimmung geht es nicht speziell um die Niederlassungsfreiheit, sondern um „die Angleichung derjenigen Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mit- 194

757 Richtlinie (EU) 2016/881 vom 25.5.2016 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung (ABl. EU v. 3.6.2016, L 146, 8 ff.).

758 Dazu näher *Schallmoser* in HHSp., § 138a AO Rz. 12 (9/2017).

759 Richtlinie (EU) 2016/881, Erwägungsgrund 3; BT-Drucks. 18/9536, 37.

760 *Drüen* in Tipke/Kruse, § 138a AO Rz. 4 f. (4/2020). Zurückhaltend auch Wissenschaftlicher Dienst des Deutschen Bundestages WD 4 – 3000 – 068/16, 2016. Großzügiger *Rätke* in Klein<sup>15</sup>, § 138a AO Rz. 5.

761 Eingehend *Schön*, ZHR185 (2021), 781, 783 ff.

gliedstaaten, die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Binnenmarktes auswirken.“ Anders als bei einer auf Art. 50 AEUV gestützten Richtlinie ist auf der Grundlage des Art. 115 AEUV Einstimmigkeit im Ministerrat erforderlich, und das Europäische Parlament und der Wirtschafts- und Sozialausschuß werden nur angehört.

## Stichwortverzeichnis

(Die Ziffern bezeichnen die Randziffern)

- Aufstellung des Jahresabschlusses 151 ff.
- Ausländische Kapitalgesellschaften;
  - s. *Zweigniederlassungen ausländischer Kapitalgesellschaften*
- Auslegungsgrundsätze 53 ff.
- Auslegung der internationalen Rechnungslegungsstandards 119 ff.
  - Auslegungsmethode 122 ff.
  - Berücksichtigung der IAS-Verordnung 124
  - Bilanzkontrolle 125
  - durch Gerichte 127 ff.
  - International Financial Reporting Interpretations Committee 120 f.
  - durch Rechtsanwender 122 ff.
  - Wirtschaftsprüferaufsicht 126
- Bilanzzeit 52
- Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz 8
- Bilanzrichtlinien 6, 63
- Bilanzrichtlinien-Gesetz 6 ff.
- Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz 6, 8
- Billigung
  - des Einzelabschlusses nach § 325 Abs. 2a HGB 153
  - des Konzernabschlusses 153
- Bürokratienteilungsgesetz 8
- Buchführungspflicht
  - Schutzgesetz 38 ff.
  - Zweck 34
  - Zweigniederlassungen ausländischer Kapitalgesellschaften 140 ff.
- Bundessteuerberaterkammer
  - Berufsrechtliches Handbuch 22a
  - Verlautbarungen zu handelsrechtlichen Jahresabschlüssen 22a
- Corporate Sustainability Reporting Directive (Entwurf) 188 f.
- CSR-Richtlinie 182, 186 f.
- Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) 23
  - Standards 23 f.
  - Vermutung der Beachtung der GoB 24
- Drittes Buch des HGB 6 ff.
  - Änderungen 8
  - Aufbau 49 f.
- Auslegungsgrundsätze 53 ff.
- Erweiterungen 7
- Vorlagepflicht gegenüber dem EuGH 56
- E-Bilanz 5a
- Eingetragene Genossenschaften 72 ff.
  - Angaben über außerplanmäßige Abschreibungen 74
  - Anhangsangaben 76 ff.
  - Eigenkapital 75
  - Kleinstgenossenschaften 79a
  - Offenlegung 31, 80
  - rechtsformspezifische Besonderheiten 73 ff.
- Einzelkaufmann 91 ff.
  - Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage 95
  - formelle Bilanzkontinuität 97
  - Gliederungsvorschriften 96, 98
  - Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung 95
  - latente Steuern 99 f.
  - Regelungsgegenstände der Vorschriften für alle Kaufleute 92
  - Verhältnis zu den für Kapitalgesellschaften geltenden Regelungen 94 ff.
  - Vermögens-, Finanz- und Ertragslage 95
  - Vorlagepflicht gegenüber dem EuGH 101 ff.
- Energiewirtschaftsgesetz 11a
- Ertragsteuerinformationsbericht 190 ff.
- EuGH
  - Rechtsprechung zum Bilanzrecht 57
  - Zuständigkeit 56, 101 ff., 131
- Feststellung des Jahresabschlusses 151 ff.
  - Abgrenzung zu Aufstellung und Billigung 151 ff.
  - Aktiengesellschaft 161
  - eingetragene Genossenschaft 163
  - Eröffnungsbilanz 154
  - Gesellschaft mit beschränkter Haftung 162
  - Personenhandelsgesellschaft 156 ff.

- Feststellungsfreie Unterlagen der Rechnungslegung 164 ff.
- IAS/IFRS-Einzelabschluß nach § 325 Abs. 2a, 2b HGB 172 ff.
  - Konzernabschluß 169 ff.
  - Lagebericht 165 ff.
- Finanzdienstleistungsinstitute 133 ff.
- Gesetz zur Umsetzung der Transparenzrichtlinie-Änderungsrichtlinie 8
- Genossenschaften; *s. eingetragene Genossenschaften*
- Großunternehmen (PublG) 81 ff.
- Abschlußprüfung 87 f.
  - Anhang 86
  - Ansatz 83
  - Befreiung von der Rechnungslegungspflicht nach dem PublG 90
  - Bestätigungsvermerk 88
  - Bewertung 83
  - Eigenkapitalspiegel 86b
  - Einbeziehung in den Konzernabschluß eines anderen Unternehmens 90
  - Erleichterung für Tochterunternehmen 90
  - Gliederung 85
  - Kapitalflußrechnung 86b
  - Lagebericht 86a
  - Offenlegung 31, 89
  - Segmentberichterstattung 86b
- Gründungstheorie 142
- Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung 14 ff.
- Auslegungsmethoden 14
  - Einfluß des BilMoG 16 f.
  - formelle GoB 14
  - Herleitung 14
  - hermeneutische Methode 14
  - Kodifizierung 15
  - materielle GoB 14
  - GoB-widriges Gesetzesrecht 18
  - Grundsatz der Wesentlichkeit 18b
  - Rechtsnormen 14
  - Wahlrechte 18 ff.
- Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung 16
- Grundsatz der Verhältnismäßigkeit 18b, 33 f.
- Grundsatz ordnungswidriger Bilanzierung 15
- IAS-Verordnungen 19; *s. auch Internationale Rechnungslegungsstandards*
- Anwendungsbereich 112 ff.
  - Auslegung 119 ff.
  - Erweiterung des Anwendungsbereichs 117 f.
  - fehlerhafte Übernahme 107 ff.
  - freiwillige Anwendung 118
  - Komitologieverfahren 104a ff.
- Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW)
- Stellungnahmen zur Rechnungslegung 21
  - Rechnungslegungshinweise 21
- International Accounting Standards Board (IASB)
- Standards 25 ff.
- International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) 120
- Internationale Rechnungslegungsstandards 25 ff.; *s. auch IAS-Verordnungen*
- Auslegung 119 ff.
  - fehlerhafte Übernahme 107 ff.
  - freiwillige Anwendung 118
  - International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) 120
  - Offenlegung eines Jahresabschlusses 59 f., 71
  - Übernahme in europäisches Recht 104 ff.
  - Voraussetzungen der Übernahme in europäisches Recht 106
- Jahresabschluß 51
- Kapitalanlagengesetzbuch 10
- Kapitalgesellschaften 48 ff.
- Befreiung von den für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften 58
  - Bilanzzeit 52
  - Einbeziehung in den Konzernabschluß eines anderen Unternehmens 58
  - Einblicksgebot 53
  - Erleichterungen für Tochterunternehmen 58
  - Offenlegung eines Jahresabschlusses, der nach den internationalen Rechnungslegungsstandards aufgestellt ist 59
  - Umfang des Jahresabschlusses 51
  - Zahlungsbericht; *s. dort*

- Kapitalgesellschaften & Co. 63 ff.
  - Anteile an Komplementärgesellschaften 69
  - Befreiung von den für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften 70 ff.
  - Eigenkapital 66 f.
  - Einbeziehung in den Konzernabschluß eines anderen Unternehmens 70 ff.
  - Einheitsgesellschaft 69
  - Erleichterungen für Tochterunternehmen 70 ff.
  - KapCoRiLiG 63 f.
  - Offenlegung eines Jahresabschlusses, der nach den internationalen Rechnungslegungsstandards aufgestellt ist 71
  - Privatvermögen der Gesellschafter 68
  - Rücklagen 67
  - Sondervorschriften im Verhältnis zu den anderen Personenhandelsgesellschaften 64 ff.
  - Wechselseitige Beteiligung 69
- Kapitalmarktorientierte Unternehmen 104 ff.
  - Anwendungsbereich der IAS-Verordnung vom 19.7.2002 112 ff.
  - IAS-Verordnung vom 19.7.2002 104 ff.
- Komitologieverfahren 104a ff.
- Konzernabschluß kapitalmarktorientierter Unternehmen 104 ff.
- Konzernabschluß nicht kapitalmarktorientierter Unternehmen 132
- Kreditinstitute 133 ff.
- Lagebericht 51a ff.
  - Abschlußprüfung 51b, 51e
  - Erklärung zur Unternehmensführung 51c ff.
- Nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen 132
- Nichtfinanzielle Berichterstattung 175 ff.
  - Entwurf einer neuen CSR-Richtlinie (CSRD) 188 f.
  - Ertragsteuerinformationsbericht 190 ff.
  - Nichtfinanzielle Erklärung 182 ff.
  - Abschlußprüfung 185
  - Bestimmtheitsgrundsatz 187
  - CSR-Richtlinie 186
  - Doppelter Wesentlichkeitsvorbehalt 186
- Gegenstand der Erklärung 183
- Zahlungsbericht 176 ff.
- Öffentliches Recht
  - Recht der Rechnungslegung 28 ff.
  - Verhältnismäßigkeitsgrundsatz 18b, 33 ff.
- Offenlegung
  - Jahresabschluß, der nach den internationalen Rechnungslegungsstandards aufgestellt ist 59 f., 71
- Offenlegungspflicht 33
  - Genossenschaften 31
  - Kapitalgesellschaften 31
  - Kapitalgesellschaften & Co. 31
  - Ordnungsgeld 31
  - Publizitätsgesetz 89
  - Verstoß 31
- Pensionsfonds 137 ff.
- Personenhandelsgesellschaft mit persönlich haftender natürlicher Person 91 ff.
  - Anwendungsbereich 93, 94 ff.
  - Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage 95
  - formelle Bilanzkontinuität 97
  - Gliederungsvorschriften 96, 98
  - latente Steuern 99 f.
  - Regelungsgegenstände der Vorschriften für alle Kaufleute 92
  - Verhältnis zu den für Kapitalgesellschaften geltenden Regelungen 94 ff.
  - Vermögens-, Finanz- und Ertragslage 95
  - Vorlagepflicht gegenüber dem EuGH 101 ff.
- Publizitätsgesetz 9, 81 ff.
- Rechnungslegungsstandards 20 ff.
  - Bundessteuerberaterkammer 22a
  - Deutscher Standardisierungsrat 23 f.
  - Institut der Wirtschaftsprüfer 21 f.
  - International Accounting Standards Board 25 ff.
  - rechtliche Qualität 22, 24
  - Standardsetter 20
- Rechnungslegungsvorschriften als Schutzgesetze 38 ff.
- Rechnungslegungszwecke
  - HGB 34 ff.
  - IFRS 37
- Rechtsverordnungen 12 f.



- Rückstellungsabzinsungsverordnung 13
- Schutzgesetz 38 ff.
- Sitztheorie 142
- Standardsetter 20
- Tochterunternehmen 58, 70, 90
- Unternehmensbeteiligungsgesellschaften 11
- Verhältnismäßigkeitsgrundsatz 18b, 33 ff.
- Versicherungsunternehmen 137 ff.
- Wahlrechte 18 ff.
- Zahlungsbericht 176 ff.
  - Abschlußprüfung 180
  - Inhalt 179
  - Verpflichtete 177
- Verstoß gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz 181
- Zweck 51a
- Zweigniederlassungen ausländischer Kapitalgesellschaften 140 ff.
  - Aufzeichnungspflichten nach Steuerrecht 147 ff.
  - BGH-Rechtsprechung 141 f.
  - Buchführungspflicht 143 ff.
  - EuGH-Rechtsprechung 140
  - Rechnungslegungspflicht 143 ff.
  - Steuerliche Aufzeichnungspflichten 147 ff.
  - Steuerliche Buchführungspflicht 150
  - Steuerpflicht 147 ff.