

war anerkannt, dass der Registerrichter im Rahmen seines Beanstandungsrechts bei bestehenden Unklarheiten die Darlegung der Entwicklung des Gesellschafterbestandes verlangen und entsprechende Unterlagen anfordern kann.¹⁷⁵ Dem Registergericht steht hierbei als Mittel zur Durchsetzung die Festsetzung eines Zwangsgeldes gem. § 14 HGB iVm §§ 388 ff. FamFG zur Verfügung.¹⁷⁶

III. Aufnahme in das Handelsregister

Zu dem Tatbestandsmerkmal „aufgenommen“ vgl. die Kommentierung zu → § 16 42 Rn. 46 ff. Gegen die Aufnahme der Gesellschafterliste in das Handelsregister kommt einstweiliger Rechtsschutz in Betracht.¹⁷⁷ Wird in einer einstweiligen Verfügung auf Antrag eines GmbH-Gesellschafters festgestellt, dass die Gesellschaft verpflichtet sei, die Einreichung einer geänderten, den Antragsteller nicht mehr als Gesellschafter ausweisenden Gesellschafterliste zu unterlassen, so ist die Gesellschaft hierdurch regelmäßig verpflichtet, mögliche und zumutbare Handlungen zur Beseitigung des Störungszustands vorzunehmen, z. B. den Notar um eine Zurückstellung der Listeneinreichung zu bitten, und bei Fruchtlosigkeit eines solchen Bemühens von sich aus eine korrigierte, den Antragsteller wieder als Gesellschafter ausweisende Liste einzureichen.¹⁷⁸

F. Schadensersatzpflicht der Geschäftsführer und der Notare

I. Schadensersatzpflicht der Geschäftsführer (Abs. 3)

Die Vorschrift des § 40 Abs. 3 ist (als § 40 Abs. 2) durch das HRefG im Jahr 1998 neu 43 aufgenommen worden. Sie wurde durch das MoMiG im Hinblick auf die Anspruchsinhaber erweitert. Sie ordnet an, dass Geschäftsführer bei Verletzung der ihnen gem. § 40 Abs. 1 S. 1 obliegenden Verpflichtung gegenüber denjenigen, deren Beteiligung sich geändert hat, und gegenüber den Gläubigern der Gesellschaft schadensersatzpflichtig sind. Die Vorschrift ist nach dem Vorbild des § 43 Abs. 2 formuliert und stellt eine eigene Anspruchsgrundlage für Ansprüche gegen Geschäftsführer dar. Die unmittelbare Haftung gegenüber Gläubigern der Gesellschaft sowie gegenüber Anteilsinhabern erweitert das persönliche Haftungsrisiko des Geschäftsführers ganz erheblich.

Voraussetzung für eine Ersatzpflicht der Geschäftsführer gem. § 40 Abs. 3 ist die Ver- 44letzung der ihnen aus § 40 Abs. 1 S. 1 obliegenden Verpflichtung. Die dem Geschäftsführer obliegende Einreichungspflicht muss also überhaupt nicht, verspätet oder unrichtig erfüllt worden sein. Zu ersetzen ist der durch die Unterlassung der Einreichung verursachte Schaden. Ein solcher Schaden eines Gläubigers kann in den Kosten für eine andere Ermittlung der Gesellschafter liegen.¹⁷⁹ Der Schaden eines Gläubigers kann auch darin liegen, dass er einen bestimmten Gesellschafter sehr viel früher hätte in Anspruch nehmen können (durch Pfändung und Überweisung der Ansprüche der Gesellschaft gegen den Gesellschafter), wenn ihm dessen Gesellschafterstellung bekannt gewesen wäre. Solche Verspätungen können insbesondere wegen Verjährung, aber auch wegen sonstiger, im Zeitablauf eintretender Durchsetzungsschwierigkeiten eintreten.¹⁸⁰ Ersatzberechtigt ist aber nach neuem Recht (MoMiG) auch derjenige, dessen Beteiligung sich geändert hat. Hier kommt insbesondere in Betracht, dass der neue Gesellschafter wegen § 16 Abs. 1 seine Rechte aus der Gesellschafterstellung nicht wahrnehmen kann, insbesondere bei Gesellschafterver-

¹⁷⁵ Hachenburg/Mertens § 40 Rn. 8; Heckschen/Heidinger/Heidinger GmbH-Gestaltungspraxis Kap. 13 Rn. 648; anders jedoch BayObLG BayObLGZ 1985, 189 = DB 1985, 1521.

¹⁷⁶ BayObLG DB 1979, 1981 = NJW 1979, 865; So wohl auch Rowedder/Pentz/Görner § 40 Rn. 47; Heckschen/Heidinger GmbH-Gestaltungspraxis/Heidinger Kap. 13 Rn. 661.

¹⁷⁷ Lieder/Becker, GmbHHR 2019, 505; Wanner-Laufer, NJW 2021, 1144.

¹⁷⁸ KG NZG 2018, 660, Rn. 37.

¹⁷⁹ Weber/Jacob ZRP 1997, 155; Gustavus GmbHHR 1998, 19.

¹⁸⁰ Lutter/Hommelhoff/Bayer § 40 Rn. 107; Gustavus GmbHHR 1998, 19.

sammlungen. Denkbar ist in einem solchen Fall auch, dass ein Notar unter Hinweis auf die abweichende Gesellschafterliste die Mitwirkung an einer Kapitalerhöhung (vorübergehend) verweigert. Ein besonders weitreichender Schaden kann durch die Möglichkeit des gutgläubigen Erwerbs des Geschäftsanteils gem. § 16 Abs. 3 für den zu Unrecht in der Gesellschafterliste nicht eingetragenen Anteilshaber entstehen. Zwischen der Pflichtverletzung des Geschäftsführers zur Einreichung der richtigen Gesellschafterliste und dem hierdurch entstandenen Schaden eines Gläubigers oder eines zu Unrecht in der Liste Eingetragenen oder nicht Eingetragenen muss jedoch in jedem Fall eine kausale Beziehung bestehen. Darüber hinaus ist erforderlich, dass die Geschäftsführer ein Verschulden im Hinblick auf die Unrichtigkeit der Gesellschafterliste trifft.¹⁸¹ Für eine verspätete Bearbeitung der von den Geschäftsführern eingereichten Gesellschafterliste bei einem Registergericht haften die Geschäftsführer also nicht.¹⁸² Ein Verschulden kann des Weiteren dann auszuschließen sein, wenn den Geschäftsführern die Veränderung nicht ordnungsgemäß oder fehlerhaft mitgeteilt und/oder nachgewiesen wurde.¹⁸³ Ebenso entfällt ein Verschulden des Geschäftsführers, wenn diesem zwar eine Veränderung iSv § 40 Abs. 1 S. 1 mitgeteilt wurde, er jedoch über eine nachträgliche eintretende Unwirksamkeit oder über einen von Vornherein vorliegenden Unwirksamkeitsgrund nicht informiert wurde.¹⁸⁴

II. Notarhaftung

- 45 Die Vorschrift des § 40 Abs. 3 findet auf Notare keine Anwendung. Da jedoch die Pflichten der Notare nach § 40 Abs. 2 S. 1 und 2 Amtspflichten begründen,¹⁸⁵ kann deren schuldhaft Verletzung eine Haftung des Notars nach § 19 BNotO begründen.¹⁸⁶ Insofern kommt eine Haftung des einreichenden Notars sowohl gegenüber Gesellschaftsgläubigern als auch gegenüber denjenigen, deren Beteiligung sich geändert hat, in Betracht.

G. Übergangsrecht und Korrektur fehlerhafter Listen

I. Übergangsrecht

- 46 Dazu nun § 8 EGGmbHG sowie die Kommentierung.

II. Korrektur fehlerhafter Listen

- 47 Geschäftsführer, die von Fehlern in der Gesellschafterliste Kenntnis haben oder solche Fehler entdecken, können allerdings grundsätzlich nicht von sich aus, sondern nur infolge einer Mitteilung und bei Vorlage eines Nachweises gem. § 40 Abs. 1 S. 2 eine Gesellschafterliste ändern (→ Rn. 15). Dann aber sind sie zur Berichtigung und Einreichung einer korrigierten Liste verpflichtet.¹⁸⁷ Im Übrigen wird erwogen, das Korrekturverfahren des § 67 Abs. 5 AktG für die Gesellschafterliste anzuwenden.¹⁸⁸ Allerdings dürfte das Verfahren des § 67 Abs. 5 AktG nicht ohne Weiteres, insbesondere auch wegen der darin verankerten Rechtswirkung des Schweigens, auf die Gesellschafterliste übertragbar sein.¹⁸⁹ Eine Korrektur ohne Anhörung der betroffenen (früheren und jetzigen) Gesellschafter verbietet sich

¹⁸¹ NSH/Servatius § 40 Rn. 43; Altmeyden/Altmeyden § 40 Rn. 48; nunmehr bestätigt in Begründung des RegE zum MoMiG zu Nr. 27, BT-Drs. 16/6140, 43.

¹⁸² Begründung zum RegE zum HRefG zu § 40, BR-Drs. 340/97, gleich ZIP 1997, 997 (1001).

¹⁸³ Mayer DNotZ 2008, 403 (414).

¹⁸⁴ Begründung des RegE zum MoMiG zu Nr. 15, BT-Drs. 16/6140, 39.

¹⁸⁵ Vossius DB 2007, 2299 (2304); Mayer DNotZ 2008, 403 (415), der allerdings bezweifelt, dass die Notarbescheinigung nach § 40 Abs. 3 S. 2 ebenfalls eine Amtspflicht ist.

¹⁸⁶ Mayer DNotZ 2008, 403 (415).

¹⁸⁷ OLG Brandenburg, BWNNotZ 2020, 56, Rn. 22; KG NZG 2019, 1179, Rn. 9.

¹⁸⁸ So auch der Vorschlag der Begründung des RegE zum MoMiG Nr. 27, BT-Drs. 16/6140, 44.

¹⁸⁹ Ähnlich auch Mayer DNotZ 2008, 403 (414).

bereits aus Haftungsgründen (§ 40 Abs. 3).¹⁹⁰ In Einzelfällen mag es ratsam sein, einen Gesellschafterbeschluss über die Einreichung einer korrigierten Gesellschafterliste zu fassen; an einem solchen Gesellschafterbeschluss sollten – im Wege der Zustimmung – auch betroffene, ausgeschiedene Gesellschafter beteiligt werden. Eine Änderung nach eigenem pflichtgemäßen Ermessen ohne Mitteilung iSd § 40 Abs. 1 S. 2 oder ohne Gesellschafterbeschluss dürfte dahingegen unzulässig sein.

Ein Notar ist zudem befugt, offensichtliche Unrichtigkeiten einer bereits beim Handelsregister eingereichten Gesellschafterliste zu korrigieren; ist die vom Notar eingereichte Liste aber bereits im Registerordner veröffentlicht, so hat sie dort zu verbleiben und der Notar hat eine neue Gesellschafterliste mit einem Berichtigungsvermerk gem. § 44a Abs. 2 BeurkG einzureichen.¹⁹¹



¹⁹⁰ Vgl. auch BGH NZG 2014, 184 Rn. 39 = GmbHR 2014, 198, einstweiliger Rechtsschutz des Betroffenen gegen die Einreichung einer fehlerhaften Korrekturliste durch den Geschäftsführer.

¹⁹¹ OLG Nürnberg NZG 2018, 312, Rn. 38; hierzu auch Lieder/Cziupka, GmbHR 2018, 231 ff.

Vorbemerkung zu §§ 41–42a

Schrifttum: *Barth*, Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts und die ihm zugrundeliegenden Bilanzauffassungen handelsrechtlich und steuerrechtlich, Bd. I Handelsrechtlich, 1953 mit umfassenden Quellenangaben; *Elger/Schwarz*, Neurofinance. Wie Vertrauen, Angst und Gier Entscheidungen treffen, 2009; *D. Schneider*, Entwicklungsstufen der Bilanztheorie, WiSt 4/1974, S. 158–164, 199; *D. Schneider*, Betriebswirtschaftslehre, Bd. 4: Geschichte und Methoden der Wirtschaftswissenschaft, 2001.

- 1 Die Rechnungslegung von Unternehmen steht im Spannungsfeld zwischen einer **vereinheitlichenden Standardisierung der Rechnungslegung** für alle Unternehmen und einer **individualisierenden Rechnungslegung**, die den speziellen Belangen der unterschiedlichen Rechtsformen, Branchen oder Größenklassen Rechnung tragen soll. Das deutsche Recht wählt hier traditionell einen Mittelweg, indem es die grundlegenden Rechnungslegungsbestimmungen im Handelsgesetzbuch verankert und Besonderheiten hinsichtlich der Rechtsform, Branche oder Größenklasse in den entsprechenden Spezialgesetzen regelt.
- 2 In dieser Rechtstradition ist die Rechnungslegung der GmbH als Kapitalgesellschaft grundlegend im Handelsgesetzbuch geregelt. Es gelten zunächst die eher liberalen „Vorschriften für alle Kaufleute“ (§§ 238–263 HGB), die durch die „Ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften sowie bestimmte Personenhandelsgesellschaften“ (§§ 264–335c HGB) eingeschränkt, erweitert und insgesamt verschärft werden. Spezielle Sonderregelungen für die GmbH enthalten die einschlägigen Rechnungslegungsvorschriften der §§ 41–42a GmbHG. Insoweit kann von einem dreistufigen Aufbau der deutschen Rechnungslegungsnormen für Kapitalgesellschaften gesprochen werden. Die nachfolgende Kommentierung der dritten Stufe der Rechnungslegung der GmbHG geht im Wesentlichen nur auf die Sonderregelungen der §§ 41–42a ein. Für die in den beiden ersten Stufen geregelten Grundfragen der Rechnungslegung ist auf die im Anschluss an § 42a gegebene Darstellung zu verweisen.¹
- 3 Die GmbH-Sonderregelungen betreffen die Verpflichtung der Geschäftsführer zur Buchführung (§ 41), GmbH-typische Sonderregelungen zur Bilanz (§ 42) und spezielle Pflichten der GmbH-Organe bei der Vorlage des Jahresabschlusses und des Lageberichts (§ 42a).
- 4 Die Entwicklung der Rechnungslegung der GmbH ist ohne den geschichtlichen Hintergrund zur Entstehung der Rechtsform der GmbH nur schwer zu verstehen. Hilfreich erscheint hierbei eine Einordnung der GmbH-Rechnungslegung in den Gesamtzusammenhang der Entwicklung der Rechnungslegung im 19. Jh.²
- 5 Ausgangspunkt der Entwicklung der Rechnungslegung ist die Ordonnance de Commerce aus dem Jahr 1673, die von dem Finanzminister Colbert mit dem Ziel initiiert wurde, die zerrütteten Staatsfinanzen und das taumelnde Kreditwesen auf eine zukunftsfähige Grundlage zu stellen.
- 6 Aus der Ordonnance de Commerce wurde im Jahr 1675 das erste Kommentarwerk zur Rechnungslegung von Jaques Savary „Le Parfait Negociant“ entwickelt und herausgegeben. Dieses Werk war lange Zeit zentraler Orientierungspunkt für die Entwicklung der Rechnungslegung.³
- 7 Im Jahr 1794 entstand das Preußische Allgemeine Landrecht in Anlehnung an das Werk von Savary. Mit Blick auf ein im Entstehen befindliches Deutsches Reich ergriff Preußen die Initiative für ein einheitliches deutsches Handelsrecht. Ein überarbeiteter zweiter preußischer Entwurf war Grundlage für die Arbeit der 1857 in Nürnberg tagenden „Kommission zur Beratung des Allgemeinen Deutschen Handelsgesetzbuches“. Deren

¹ Anh. §§ 41–42a.

² Vgl. hierzu und im Folgenden insbes. Barth, 1953, S. 51 ff.

³ Vgl. Schneider, WiSt 1974, 159 und Scheider, 2001, S. 128 ff.

Beratungsergebnisse flossen unmittelbar in das 1861 verkündete Allgemeine Deutsche Handelsgesetzbuch (AHGB) ein. Nach Gründung des Deutschen Reichs 1870/71 wurde 1897 ein Handelsgesetzbuch erlassen, dem im Jahr 1900 das Allgemeine Bürgerliche Gesetzbuch folgte.

In dieser Zeit wurde auch das Aktienrecht stetig fortentwickelt und übernahm die Leitbildfunktion für die Rechnungslegung aller Rechtsformen. Das 1843 geschaffene Aktiengesetz wurde im Jahr 1870 dem Zeitgeist folgend als liberales Gesellschaftsrechtsmodell entwickelt. Bei diesem freiheitlich orientierten Aktiengesetz hatte man übersehen, dass eine funktionstüchtige Rechnungslegung für diese Gesellschaftsform noch nicht eingeführt war. Die erleichterte Gründung von Aktiengesellschaften in Verbindung mit der unzureichenden bilanziellen Rechnungslegung führte zu einem Gründungsfieber für Aktiengesellschaften, die im Jahr 1873 in einem weitgehenden Zusammenbruch des gesamten Aktienmarktes mündete (erster „schwarzer Freitag“ am 9. Mai 1873⁴). Grund hierfür war, dass Aktiengesellschaften den Gewinn mit einer Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermittelten mit der Folge, dass mit der Emission einer Obligation Einnahmen zu verzeichnen waren, die zu einem Gewinn führten. Damit war es etwa für eine Eisenbahngesellschaft möglich, die Unterbilanz durch Emission einer Anleihe auszugleichen. Faktisch wurde also das Kassenminus durch die Einnahmen der Anleihe ausgeglichen und der verbleibende Einnahmen-Überschuss konnte an die Aktionäre ausgeschüttet werden.⁵

Der spektakuläre Zusammenbruch des Aktienmarktes am 9. Mai 1873 führte im Jahr 1874 zur Reform des Aktiengesetzes mit exzessiven Schutzregelungen für Kapitalanleger. Dieses Gesetzeswerk erwies sich allerdings für kleine und mittelständische Unternehmen mit geschlossenem Anlegerkreis als zu restriktiv. Aus dieser Einsicht entstand am 18.4.1892 als „kleine AG“ die GmbH mit reduzierter Rechnungslegung.

Zu Beginn des 21. Jahrhunderts geriet die Rechtsform der GmbH gegenüber einer immer stärker präferierten Rechtsform der britischen Limited ins Hintertreffen. Als Reaktion darauf wurde 2008 die in § 5a GmbHG geregelte UG (haftungsbeschränkt) als „kleine GmbH“ eingeführt, die umgangssprachlich auch als Mini-GmbH oder 1-Euro-GmbH bezeichnet wird. Für Existenzgründer erwies sich die UG (haftungsbeschränkt) als höchst attraktiv.

Im Rahmen der Entwicklung der finanziellen Rechnungslegung von Wirtschaftsunternehmen ist auf noch immer kontrovers diskutierte Grundsatzfragen hinzuweisen:

- (1) Nach (historischer) Auffassung kann der Totalerfolg einer Unternehmung sicher nur am endgültigen Ende ihrer Existenz ermittelt werden. Zwischenabrechnungen sind – jenseits des Kassenbestandes – immer nur Zukunftsschätzungen, die mehr oder weniger fehlerbehaftet sind.⁶ Diese Fehler sind nicht vollständig ausgemerzt worden.
- (2) Ein Grundsatzstreit wird auch zur Frage geführt, ob der Totalerfolg Wertänderungen am Stammvermögen einschließt oder nicht. Dies betrifft die wiederum nur teilweise gelöste Frage, ob der Gewinn entsprechend der Reinvermögenszugangstheorie oder der Quellentheorie zu ermitteln ist. Vermutlich war sich die Kaufmannschaft Ende des 19. Jh. in ihrer Euphorie für die Bilanz als Ermittlungsmodell für das steuerliche Einkommen nicht vollkommen darüber im Klaren, dass sie sich faktisch für die Reinvermögenszugangstheorie entschieden hatte. Zahlreiche Rechtsstreitigkeiten sind hierfür Beleg.
- (3) Schließlich erscheint manchem die Frage offen, ob ein (begrenzter) Vermögensvergleich oder eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung das geeignete Rechenmodell zur Ermittlung des Periodenerfolgs ist. Hier ist festzustellen: Wer im System der Einkommensbesteuerung das Einkommen vollständig als Steuerbemessungsgrundlage erfassen will, der muss sich für den vollständigen Vermögensvergleich entscheiden. Wer dem

⁴ Vgl. Elger/Schwarz, S. 21.

⁵ Vgl. Schneider, D., WiSt 1974, 160.

⁶ Vgl. Barth, 1953, S. 51 ff.

konkurrierenden Konsumsteuermodell zuneigt, wird eher die Einnahmen-Überschuss-Rechnung präferieren.

- 12 Als wichtige Etappen der Gesetzgebung zur Rechnungslegung der GmbH sind zu unterscheiden:⁷
- Im **GmbHG 1892**⁸ erfolgt die Ergänzung der allgemeinen Rechnungslegungsbestimmungen für die GmbH nur in zwei knappen Paragraphen – § 41 (Buchführung, Bilanz) und § 42 (Bilanz). Eine Ergänzung um einen § 42a (Prüfung des Jahresabschlusses) erfolgte im AktG 1937. Die allgemeinen Rechnungslegungsbestimmungen waren im Handelsgesetzbuch (HGB)⁹ im Vierten Abschnitt: Handelsbücher (§§ 38–47 HGB 1897) verankert.
 - Die seinerzeit eher offenen Regelungen zur handelsrechtlichen Rechnungslegung ermöglichten es dem **Steuerrecht** in der ersten Hälfte des 20. Jahrhunderts, durch die Entwicklung eines eigenen Bilanzsteuerrechts das Handelsbilanzrecht maßgeblich zu beeinflussen und mitzuprägen.
 - Die Novellierungen des Aktienrechts insbesondere durch das AktG 1937¹⁰ und das **AktG 1965**¹¹ übten einen entscheidenden Einfluss auf die Entwicklung des Handelsrechts aus. Strittig war zu jener Zeit insbesondere, inwieweit die moderneren aktienrechtlichen Vorschriften im übertragbaren Bereich als handelsrechtliche Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung anzusehen und damit allgemein verbindlich seien.
 - Mit dem Bilanzrichtlinien-Gesetz 1985 (**BiRiLiG 1985**)¹², durch das die 4. (Bilanz-)RL¹³, die 7. (Konzernbilanz-)RL¹⁴ und die 8. (Abschlussprüfer-)RL¹⁵ umgesetzt wurden, erfolgte eine umfassende Neuordnung der Rechnungslegung für alle Unternehmen. Entgegen der ursprünglich verfolgten Absicht einer einheitlichen und strengen Rechnungslegung für alle Unternehmen setzte sich im Gesetzgebungsverfahren eine rechtsformabhängige Differenzierung der Rechnungslegung – der sog. Dualismus der Rechnungslegung – durch, der neben den Vorschriften für alle Kaufleute (§§ 238–263) verschärfende Regelungen für Kapitalgesellschaften (auf §§ 264–335, 342) festlegte. § 42a GmbHG (Vorlage des Jahresabschlusses und des Lageberichts) wurde mit dem BiRiLiG 1985 vollständig neu gefasst.
 - Im Zweiten DM-Bilanzänderungsgesetz 1994 (**DMBiLÄndG**)¹⁶ erfolgten die Umsetzung der ECU-Anpassungsrichtlinie¹⁷ und der MittelstandsRL¹⁸ mit Anhebung der Größenklassenmerkmale sowie die Einführung von Erleichterungen im Bereich für kleine Kapitalgesellschaften in der Rechnungslegung und der Offenlegungspflichten.

⁷ Zur Rechtsentwicklung ab dem Bilanzrichtlinien-Gesetz 1985 vgl. auch Lutter/Hommelhoff/Kleindiek, Vor § 41 Rn. 1 ff.

⁸ Gesetz betreffend die Gesellschaft mit beschränkter Haftung v. 20.4.1892, RGBl. 1892 S. 477.

⁹ Handelsgesetzbuch v. 10.5.1897, RGBl. 1897 S. 219.

¹⁰ Aktiengesetz v. 30.1.1937, RGBl. 1937 I S. 104.

¹¹ Aktiengesetz v. 6.9.1965, BGBl. 1965 I S. 1089.

¹² Gesetz zur Durchführung der Vierten, Siebenten und Achten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts, BGBl. 1985 I S. 2355.

¹³ Vierte RL 78/660/EWG des Rates v. 25.7.1978 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages über den Jahresabschluß von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen, ABIEG v. 14.8.1978, L 222/11.

¹⁴ Siebente RL 83/349/EWG des Rates v. 13.6.1983 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages über den konsolidierten Abschluß, ABIEG v. 18.7.1983, L 193/1.

¹⁵ Achte RL 84/253/EWG des Rates v. 10.4.1984 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages über die Zulassung der mit der Pflichtprüfung der Rechnungslegungsunterlagen beauftragten Personen, ABIEG v. 12.5.1984, L 126/20.

¹⁶ Zweites DMBiLÄndG v. 25.7.1994, BGBl. 1994 I S. 1682.

¹⁷ RL 94/8/EG des Rates v. 21.3.1994 zur Änderung der in Ecu ausgedrückten Beträge der Richtlinie 78/660/EWG, ABIEG v. 25.3.1994, L 82/33.

¹⁸ RL 90/604/EWG des Rates v. 8.11.1990 zur Änderung der RL 78/660/EWG über den Jahresabschluß und der RL 83/349/EWG über den konsolidierten Abschluß hinsichtlich der Ausnahme für kleine und mittlere Gesellschaften sowie der Offenlegung von Abschlüssen in Ecu, ABIEG v. 16.11.1990, L 317/57.

- Mit dem Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (**KonTraG**) 1998¹⁹ sollte eine Stärkung der Rechnungslegung als Instrument für die Risikoversorge und Risikotransparenz und zur Kontrolle der Unternehmensleitung erreicht werden.
- Das Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz 1998²⁰ (**KapAEG**) ermöglichte unter bestimmten Voraussetzungen für Tochterkapitalgesellschaften Befreiungen von den strengen Rechnungslegungsvorschriften für Kapitalgesellschaften.
- Im Kapitalgesellschaften- & Co-Richtlinien-Gesetz 2000²¹ (**KapCoRiLiG**), mit dem die KapCoRL²² umgesetzt wurde, erfolgte die bilanzrechtliche Gleichstellung der Kapitalgesellschaften und Co mit den Kapitalgesellschaften für die Fälle, in denen mindestens eine natürliche Person als Vollhafter gegeben ist. Mit diesem Gleichsetzungsgesetz wurde die in der Begründung des Regierungsentwurfs²³ vertretene, ökonomisch nicht überzeugende These von der Abschlusspublizität als Preis für die Haftungsbeschränkung auch auf haftungsbeschränkte Personengesellschaften erweitert. Zudem wurden die Schwellenwerte für die Größenklassen der Kapitalgesellschaften angehoben.
- Durch das Bilanzkontrollgesetz 2004 (**BilKoG**)²⁴ wurde eine Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) etabliert, die den zuletzt festgestellten Jahresabschluss und Lagebericht oder den Konzernabschluss und Konzernabschluss von Unternehmen, deren Wertpapiere iSd § 2 Abs. 1 S. 1 WpHG an einer inländischen Börse zum Handel im regulierten Markt zugelassen sind, auf ihre Ordnungsmäßigkeit hin überprüft.
- Durch das Bilanzrechtsreformgesetz 2004 (**BilReG**)²⁵, mit dem die Fair-Value-RL²⁶ umgesetzt und die IFRS-V²⁷ ausgeführt wurde, wurde eine Verpflichtung für börsennotierte Unternehmen sowie ein Wahlrecht für bestimmte Unternehmen zur Erstellung eines Konzernabschlusses nach den Internationalen Rechnungslegungsstandards (IFRS) eingeführt.
- Im Gesetz über elektronische Handelsregister und Genossenschaftsregister sowie das Unternehmensregister 2006 (**EHUG**)²⁸ erfolgte die Einführung eines elektronischen Handelsregisters. Rechnungslegungsunterlagen sind seitdem auf elektronischem Weg zu veröffentlichen. Auch durch dieses Gesetz wurde die Umsetzung der ökonomisch fragwürdigen These der Publizität als Preis für die Haftung weiter vorangetrieben.
- Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (**BilMoG**)²⁹, mit dem die RL 2006/46/EG³⁰ umgesetzt wurde, setzte die größte Reform des Bilanzrechts seit dem BiRiLiG 1985 in Gang. Mit diesem Gesetz, das zahlreiche Wahlrechte beseitigte, Ansatz- und Bewertungs-

¹⁹ Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG) v. 6.3.1998, BGBl. 1998 I S. 789.

²⁰ Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz (KapAEG) v. 20.4.1998, BGBl. 1998 I S. 707.

²¹ Kapitalgesellschaften- & Co-Richtlinie-Gesetz (KapCoRiLiG) v. 24.2.2000, BGBl. 2000 I S. 154.

²² RL 90/605/EWG des Rates vom v. 8.11.1990 zur Änderung der RL 78/660/EWG und 83/349/EWG über den Jahresabschluss bzw. den konsolidierten Abschluss hinsichtlich ihres Anwendungsbereichs, ABIEG v. 16.11.1990, L 317/60.

²³ BR-Drs. 458/99, 33.

²⁴ Gesetz zur Kontrolle von Unternehmensabschlüssen (Bilanzkontrollgesetz – BilKoG) v. 15.12.2004, BGBl. I S. 3408.

²⁵ Gesetz zur Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards und zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung (Bilanzrechtsreformgesetz – BilReG) v. 4.12.2004, BGBl. I S. 3166.

²⁶ RL 2001/65/EG des EP und des Rates v. 27.9.2001 zur Änderung der RL 78/660/EWG, 83/349/EWG und 86/635/EWG des Rates im Hinblick auf die im Jahresabschluss bzw. im konsolidierten Abschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen und von Banken und anderen Finanzinstituten zulässigen Wertansätze, ABIEG v. 27.10.2001, L 283/28 [Fair Value-RL].

²⁷ VO (EG) Nr. 1606/2002 des EP und des Rates v. 19.7.2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards, ABIEG v. 11.9.2002, L 243/1.

²⁸ Gesetz über elektronische Handelsregister und Genossenschaftsregister sowie das Unternehmensregister (EHUG) v. 10.11.2006, BGBl. I, 2553.

²⁹ Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG) v. 25.5.2009, BGBl. I S. 1102.

³⁰ RL 2006/46/EG des EP und des Rates v. 14.6.2006 zur Änderung der RL des Rates 78/660/EWG über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen, 83/349/EWG über den konsolidierten Abschluss, 86/635/EWG über den Jahresabschluss und den konsolidierten Abschluss von Banken und

regelungen modifizierte und die umgekehrte Maßgeblichkeit abschaffte, sollte eine Annäherung der Rechnungslegung nach HGB an die Internationalen Rechnungslegungsstandards erreicht werden. Durch das BilMoG sollte die Handelsbilanz gewissermaßen auf internationales Niveau aufschließen und sich dabei als kostengünstige Alternative zu den IFRS präsentieren.³¹

- Durch das Kleinstkapitalgesellschaften-Bilanzrechtsänderungsgesetz 2012 (**MicroBilG**)³², das als erste wahrnehmbare HGB-Änderung seit Umsetzung des BilMoG gilt und die MicroRL³³ umsetzte, wurde die Kategorie der Kleinstkapitalgesellschaften neu eingeführt. Das Gesetz sieht einige Erleichterungen für die Aufstellung und Offenlegung des Jahresabschlusses von Kleinstkapitalgesellschaften vor und folgt damit den Bestrebungen auf EU-Ebene zur Entlastung von kleinen und mittleren Unternehmen.
- Mit dem Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (**BilRUG**)³⁴ wurden 2015 die Bestimmungen der EU-Bilanz-RL³⁵ auf deutscher Ebene umgesetzt. Im Gegensatz zum BilMoG waren mit dem BilRUG weniger tiefgreifende Änderungen verbunden. Vielmehr sah das Gesetz zahlreiche neue Detailregelungen vor. Durch Anhebung der Schwellenwerte der Größenklassen und durch Erleichterungen bei den Anhangangaben für kleine Unternehmen kommt es vor allem dort zu spürbaren Entlastungen.
- Zusätzlich wurden 2016 kleinere Änderungen der HGB Rechnungslegung im Zuge der WohnimmobilienkreditRL³⁶ beschlossen. Dabei wurden neben zusätzlichen Anhangangabepflichten sowie eine veränderte Abzinsung der Pensionsrückstellungen eingeführt.³⁷
- Das Finanzmarktintegritätsstärkungsgesetz (FISG)³⁸ verfolgt mit weitgehender Geltung ab 2022 die Zielsetzung, die Bilanzkontrolle und Abschlussprüfung zu verstärken. So wird neben der Einschränkung von Erleichterungen bei Jahresabschlüssen und Lageberichten von Tochtergesellschaften, die in den Konzernabschluss der Muttergesellschaft einbezogen werden, auch die Abschlussprüfung (§§ 57f Abs. 3 S. 2 und 86 GmbHG) angepasst.

- 13 Verändert kommt es seit einigen Jahren zur Verankerung von **Pflichtangaben zu nichtfinanziellen Informationen** insbesondere im Lagebericht: Hierbei wurde zunächst mit dem BilMoG die Erklärung zur Unternehmensführung für börsennotierte Aktiengesellschaften im damaligen § 289a HGB verankert; durch das CSR-RL-UG³⁹, mit dem

anderen Finanzinstituten und 91/674/EWG über den Jahresabschluss und den konsolidierten Abschluss von Versicherungsunternehmen, ABIEU v. 16.8.2006, L 224/1.

³¹ Gesetzesentwurf der Bundesregierung zum Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts, BT-Drs. 16/10067, S. 1.

³² Kleinstkapitalgesellschaften-Bilanzrechtsänderungsgesetz (MicroBilG) v. 14.3.2012, BGBl. 2012 I S. 2752.

³³ RL 2012/6/EU des EP und des Rates vom 14. März 2012 zur Änderung der RL 78/660/EWG des Rates über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen hinsichtlich Kleinstbetrieben, ABIEU v. 23.3.2012, L 81/3 [MicroRL].

³⁴ Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) v. 17.7.2015, BGBl. 2015 I S. 1245.

³⁵ RL 2013/34/EU des EP und des Rates vom 26.6.2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der RL 2006/43/EG des EP und des Rates und zur Aufhebung der RL 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates, ABIEU v. 29.6.2013, L 182/19..

³⁶ RL 2014/17/EU des EP und des Rates vom 4.2.2014 über Wohnimmobilienkreditverträge für Verbraucher und zur Änderung der RL 2008/48/EG und 2013/36/EU und der VO (EU) Nr. 1093/2010, ABIEU v. 28.2.2014, L 60/34.

³⁷ Gesetz zur Umsetzung der Wohnimmobilienkreditrichtlinie und zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften v. 16.3.2021, BGBl. 2021 I S. 396.

³⁸ Gesetz zur Stärkung der Finanzmarktintegrität (FISG) v. 3.6.2021, BGBl. 2021 I S. 1534.

³⁹ Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG) v. 25.5.2009, BGBl. I S. 1102; Gesetz für die gleichberechtigte Teilhabe von Frauen und Männern an Führungspositionen in der Privatwirtschaft und im öffentlichen Dienst (BGleiNRG) v. 24.4.2015, BGBl. I S. 642.