

Wechsel des Geschäftsjahres in einem handelsrechtlichen Jahresabschluss und einem Jahresabschluss nach IFRS

Erfordernisse, Möglichkeiten, Schwierigkeiten

Ein einmal festgelegtes Geschäftsjahr kann nicht willkürlich gewechselt werden. Dennoch besteht unter bestimmten Voraussetzungen die Möglichkeit hierzu. Aufgrund der unterschiedlichen Ausgestaltung der Vorgehensweise im HGB und den internationalen Standards können sich hier, gerade für deutsche IFRS-Bilanzierer, herausfordernde Konstellationen ergeben.



Dr. Benjamin Roos, Nürnberg, ist Head of Group Accounting bei einem international tätigen, börsennotierten Konzern. Der Verfasser gibt seine persönliche Meinung wieder. Bevorzugte Forschungsgebiete: Rechnungslegung, Bilanzierung, Buchführung, HGB, IFRS.

Summary: Once a fiscal year has been established, it cannot be changed arbitrarily. However, it is possible to do this under certain conditions. Due to the different design of the procedure under German local GAAP (HGB) and the international accounting standards, challenging constellations can arise here, especially for German IFRS users.

Stichwörter: Geschäftsjahr, Abschlussstichtag, Geschäftsjahreswechsel, Rumpfgeschäftsjahr, Wirtschaftsjahr

einer zeitlichen Verschiebung und andererseits zu einer Beschneidung oder Erhöhung des Gewinnbezugsrechts kommen kann.

Davon abgesehen verursacht die Umstellung des Geschäftsjahres auch erhöhte Kosten, z.B. für die Erstellung von Jahresabschlüssen und Steuererklärungen, das Abhalten der Hauptversammlung und die Durchführung der Abschlussprüfung. Demnach bedarf es zur Umstellung des Geschäftsjahres einer Rechtfertigung durch rechtliche, wirtschaftliche oder sonstige betriebliche Gründe. Die Umstellung auf einen anderen **Zwölf-Monatszeitraum** als den zuvor gewählten erzeugt zumindest nach HGB zwangsläufig ein Rumpfgeschäftsjahr. Nach internationalen Standards ist dies hingegen nicht zwingend der Fall.

Im Rahmen der nachfolgenden Ausführungen werden die handelsrechtlichen Regelungen sowie die Regelungen nach IFRS betreffend des Geschäftsjahres und dessen Wechsel dargestellt und die hier bestehenden Unterschiede und damit einhergehenden Konsequenzen für deutsche IFRS-Anwender erläutert.

2. Handelsrechtlicher Abschlussstichtag und handelsrechtliches Geschäftsjahr

2.1. Dauer des handelsrechtlichen Geschäftsjahres

§ 240 Abs. 2 Satz 2 HGB schreibt vor, dass die Dauer des Geschäftsjahres zwölf Monate nicht überschreiten darf. Der **Abschlussstichtag** ist bei Unternehmensgründung frei wählbar, der Kaufmann kann bei dessen Wahl insofern seine betrieblichen und bestehenden gesetzlichen Anforderungen Rechnung tragen (vgl. *Graf, L., 2023*).

1. Relevanz der Änderung des Geschäftsjahres

Ein einmal festgelegtes **Geschäftsjahr** kann nicht beliebig oder willkürlich geändert werden, da dies den Grundsätzen der Klarheit, Übersichtlichkeit und Vergleichbarkeit zuwiderlaufen würde. Zudem ist die Änderung des Geschäftsjahres auch mit einem Eingriff in das Gewinnbezugsrecht des Gesellschafters verbunden, da es durch die Bildung eines sog. Rumpfgeschäftsjahres einerseits zu

Beispiel 1 (in Anlehnung an *Graf, L., 2023*):

Der Betreiber eines Skilifts hat im Winter Hochsaison und da im Sommer das Geschäft ruht, wählt er den 30.6. als Abschlussstichtag. Für einen Produzenten von Nürnberger Rostbratwürsten ist der 30.6. als Abschlussstichtag hingegen weniger geeignet. Für ihn ist ein Abschlussstichtag nach dem Ende der Grillsaison wesentlich sinnvoller, so z.B. der 31.10.

Beispiel 2 (übernommen aus *Graf, L., 2023*):

Ein konzernrechnungslegungspflichtiges Mutterunternehmen gründet am 2.4. ein konsolidierungspflichtiges Tochterunternehmen. Als Abschlussstichtag wählt es den 31.12., da dies auch der Konzernabschlussstichtag ist. Somit wird vermieden, dass zusätzlich zum Jahresabschluss ein Zwischenabschluss erstellt werden muss, um das Tochterunternehmen in den Konzernabschluss einzubeziehen.

Die Vorschrift über die **Höchstdauer** des Geschäftsjahres schließt die z.T. nach ausländischem Recht zulässigen Regelungen aus, nach denen das Geschäftsjahr z.B. vom letzten Freitag im Dezember eines Jahres bis zum letzten Freitag im Dezember des Folgejahres läuft oder 52 Wochen und in jedem fünften Jahr 53 Wochen umfasst (vgl. *Störk/Lewe, 2022*).

Das Geschäftsjahr (steuerrechtlich verwendetes Synonym hierzu: **Wirtschaftsjahr**) determiniert im vorliegenden Kontext die vom Kaufmann festgesetzte Rechnungsperiode, die in Deutschland nicht zwingend, aber praktisch immer auf ein Monatsende gelegt wird. Dem Kaufmann steht es im Rahmen seiner Organisationshoheit frei, das Geschäftsjahr selbst zu bestimmen, was grundsätzlich im Gesellschaftsvertrag bzw. in der Satzung zum Ausdruck kommt (vgl. *Hoffmann/Lüdenbach, 2022*).

Bei Personen- und Kapitalgesellschaften ist die Bestimmung des Geschäftsjahres im Gesellschaftsvertrag oder der Satzung stets dann erforderlich, wenn ein vom Kalenderjahr abweichendes Geschäftsjahr gelten soll. Enthält der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung keine Bestimmung zum Geschäftsjahr, so gilt das Kalenderjahr als Geschäftsjahr vereinbart (vgl. *Graf, 2023*).

2.2. Wechsel des Geschäftsjahres bzw. Abschlussstichtags

§ 240 Abs. 2 HGB enthält keine Regelung, die den späteren Wechsel des zunächst gewählten Abschlussstichtags verbieten würde. Allerdings ist der freie **Wechsel des Abschlussstichtags** aus folgenden Gründen nicht zulässig:

- Jahresabschlüsse müssen nach § 265 Abs. 2 HGB die Vorjahresvergleichszahlen enthalten und zusätzliche Angaben, wenn ein Vergleich mit dem Vorjahr nicht möglich ist. Die Vergleichbarkeit ist bei Rumpfgeschäftsjahren jedoch erheblich gestört. Ein ständiger Wechsel des Geschäftsjahres untergräbt die Informationsfunktion des

Jahresabschlusses und ist deshalb als unzulässig zu erachten.

- Mit der Änderung des Geschäftsjahres ist ein Eingriff in das Gewinnbezugsrecht der/des Gesellschafter(s) verbunden. Zum einen kann es zu einer zeitlichen Verschiebung, zum anderen kann es – insbesondere bei Saisonbetrieben – zu einer Beschneidung oder Überhöhung des Gewinnbezugsrechts durch Rumpfgeschäftsjahre kommen. Der Schutz der Gesellschafter bzw. der Schutz der Gesellschaft und der Gläubiger erfordert deshalb eine Beschränkung des willkürlichen Wechsels des Geschäftsjahres.
- In gleicher Weise schutzwürdig ist der Fiskus, wenn durch den willkürlichen Wechsel des Geschäftsjahres **Steueransprüche** gemindert oder zeitlich verschoben werden.
- Der Wechsel des Abschlussstichtags führt zudem zu vermehrten Kosten für bspw. die Erstellung von Jahresabschlüssen, Steuererklärungen, Hauptversammlungen und Abschlussprüfungen.

Beispiel:

Die X-GmbH hat gemäß ihrer Satzung ein Geschäftsjahr vom 1.1 bis 31.12. Für X1 wird ein Gewinn von 1 Mio. EUR erwirtschaftet. Ab der zweiten Hälfte des Jahres X2 laufen die Geschäfte schlechter. In der ersten Jahreshälfte X2 wird zwar noch ein Gewinn von 500.000 EUR erzielt, auf Jahres-sicht ergibt sich allerdings ein Verlust. In der Gesellschafterversammlung vom 5.12.X2 beschließen die Gesellschafter eine (satzungsgemäß zulässige) rückwirkende Änderung des Geschäftsjahres. Es soll vom 1.7.X2 bis 30.6.X3 laufen. Im Abschluss zum 30.6.X2 (Rumpfgeschäftsjahr) wird damit ein Gewinn von 500.000 EUR ausgewiesen, der an die Gesellschafter ausgeschüttet werden kann.

In sachlich begründeten **Ausnahmefällen** überwiegt der Nutzen eines Wechsels die damit verbundenen Nachteile und ist dann als zulässig zu erachten:

- Eröffnung des Geschäftsbetriebs während des ersten Geschäftsjahres (unterjährigen Neugründungen),
- Anpassung des Abschlussstichtags an den Konzernabschlussstichtag (z.B. bei geänderter Konzernzugehörigkeit),
- Herausbildung eines saisonalen Geschäfts oder Verschiebung der Saison und Verlegung des Abschlussstichtags auf einen Tag außerhalb der Saison,
- Gesellschaftsvertragliche Vorgänge wie z.B. Einbringung eines Unternehmens, Umwandlungen, Verschmelzungen,
- Besondere betriebliche Umstände, wie z.B. die Anmeldung einer Liquidation oder Insolvenz (vgl. *Graf, 2023*; sowie *Störk/Lewe, 2022*).

Steuerlich gilt nach § 4a Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG die Besonderheit der Zustimmung des Finanzamts bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Zeitraum bei zuvor gewähltem

kalendergleichen Wirtschaftsjahr (vgl. *Hoffmann/Lüdenbach*, 2022). Ein Wechsel auf den 31.12. ist also stets zulässig, wohingegen der Wechsel auf einen vom 31.12. abweichenden Stichtag der Zustimmung des Finanzamts bedarf.

2.3. Rumpfgeschäftsjahr

Grundsätzlich darf das Geschäftsjahr dauerhaft also nicht kürzer als auf zwölf Monate festgelegt werden, allerdings ist es unter bestimmten Voraussetzungen als zulässig zu erachten, ein sog. **Rumpfgeschäftsjahr** zu bilden. Die Höchstgrenze von zwölf Monaten macht insbesondere bei unterjährigen Neugründungen, wenn ein kalendergleiches Wirtschaftsjahr gewählt wird, und Umstellungen des Geschäftsjahres regelmäßig die Einführung eines Rumpffjahres erforderlich, also eines Geschäftsjahres von weniger als zwölf Monaten (vgl. *Hoffmann/Lüdenbach*, 2022). Weiterhin ist hier auf die unter 2.2. aufgeführten Fälle zu verweisen, die die Umstellung des Geschäftsjahres erforderlich machen, was so dann ein Rumpfgeschäftsjahr nach sich zieht.

Beispiel:

Erfolgt die Gründung eines Unternehmens z.B. am 1.4., würde das Geschäftsjahr – unter Zugrundelegung eines Zeitraums von zwölf Monaten – am 31.3. enden. Soll das Geschäftsjahr an das Kalenderjahr angeglichen werden, ist ein Rumpfgeschäftsjahr zu bilden. Dieses umfasst vorliegend den Zeitraum vom 1.4. bis 31.12. Es deckt folglich einen Zeitraum von nur neun Monaten (April bis Dezember) ab. Das Geschäftsjahr in den Folgejahren entspricht dann dem Kalenderjahr.

2.3. Konzernabschluss

a) Stichtag des Konzernabschlusses

Nach § 299 Abs. 1 HGB ist der **Konzernabschluss** auf den Stichtag des Jahresabschlusses des Mutterunternehmens aufzustellen. Ein Wechsel des Geschäftsjahres beim Mutterunternehmen hat aufgrund des Gesetzeswortlauts zwangsläufig auch den Wechsel des Stichtags des Konzernabschlusses zur Folge und führt zu einem **Konzern-Rumpfgeschäftsjahr** (vgl. *IDW*, 2023). Dies gilt selbst dann, wenn ein Mutterunternehmen zwei aufeinander folgende Rumpfgeschäftsjahre bildet, deren Dauer insgesamt zwölf Monate beträgt (vgl. *Störk/Deubert*, 2022).

Beispiel (übernommen aus *Mackedanz*, 2023):

Der Stichtag des Jahresabschlusses des Mutterunternehmens wird vom 31.12. auf den 30.6 verlegt. Im Jahr der Umstellung legt das Mutterunternehmen ein Rumpfgeschäftsjahr für den Zeitraum 1.1. bis 30.6. ein. Dieser Zeitraum ist auch das maßgebliche Konzern-Rumpfgeschäftsjahr.

b) Geschäftsjahr der einbezogenen Unternehmen

Nach § 299 Abs. 2 Satz 1 HGB sollen die Jahresabschlüsse der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen auf den Stichtag des Konzernabschlusses aufgestellt werden. Insofern sind die konsolidierten Unternehmen in der Wahl ihres Abschlussstichtags grundsätzlich frei (vgl. *IDW*, 2023). Liegt der Abschluss eines konsolidierten Unternehmens allerdings mehr als drei Monaten vor dem **Konzernabschlussstichtag**, so ist dieses Unternehmen nach § 299 Abs. 2 Satz 2 HGB auf Basis eines auf den Stichtag und den Zeitraum des Konzernabschlusses aufgestellten Zwischenabschlusses in den Konzernabschluss einzubeziehen.

Trotz dieser Freiheit bei der Wahl des Abschlussstichtags dürften in den meisten Konzernabschlüssen zur Vermeidung von Verzögerungen und höheren Kosten nur dann abweichende Stichtage festgelegt werden, wenn es hierfür einen konkreten sachlichen Grund gibt (vgl. *Mackedanz*, 2023).

3. Abschlussstichtag und Geschäftsjahr nach IFRS

3.1. Häufigkeit der Berichterstattung nach IFRS

Gemäß IAS 1.36 hat ein Unternehmen mindestens jährlich einen vollständigen Abschluss (einschließlich Vergleichsinformationen) aufzustellen. Der regelmäßige Berichtszeitraum beträgt insofern auch nach IFRS zwölf Monate. Unter Praktikabilitätsgründen ist es nach IAS 1.37 zulässig, den Berichtszeitraum auf 52 Wochen auszulegen.

Für den Fall einer Änderung des Geschäftsjahres regelt IAS 1.36 folgendes:

„Wenn sich der Abschlussstichtag ändert und der Abschluss für einen Zeitraum aufgestellt wird, der länger oder kürzer als ein Jahr ist, hat ein Unternehmen zusätzlich zur Periode, auf die sich der Abschluss bezieht, Folgendes anzugeben:

- a) den Grund für die Verwendung einer längeren bzw. kürzeren Berichtsperiode und
- b) die Tatsache, dass Vergleichsbeträge des Abschlusses nicht vollständig vergleichbar sind.“

Nach IFRS kann durch die Umstellung des Geschäftsjahres also eine Übergangsperiode entstehen, deren Dauer,

- weniger als zwölf Monate (**Rumpfgeschäftsjahr**) oder
- mehr als zwölf Monate (**extralanges Geschäftsjahr**) betragen kann. Eine Präferenz für eine der beiden Alternativen ist nicht zu erkennen. Für einen „reinen“, nicht der Erfüllung gesellschaftsrechtlicher Vorgaben oder nationaler Publizitätspflichten dienenden IFRS-Abschluss ergibt sich somit bei Änderung des Abschlussstichtags ein Wahlrecht zwischen Rumpf- und extralangem Geschäftsjahr.

Beispiel:

Bisher endet das Geschäftsjahr am 30.9. Soll das Geschäftsjahr an das Kalenderjahr angeglichen werden, kann entweder

a) ein Rumpfgeschäftsjahr oder
b) ein extralanges Geschäftsjahr
gebildet werden. Die Angleichung soll im Geschäftsjahr X1 erfolgen. Ab dem Geschäftsjahr X2 entspricht das Geschäftsjahr dann dem Kalenderjahr.

zu a)

Das Rumpfgeschäftsjahr würde den Zeitraum vom 1.10. bis 31.12.X1 umfassen. Es deckt folglich einen Zeitraum von nur drei Monaten ab.

zu b)

Ein extralanges Geschäftsjahr würde den Zeitraum vom 1.10.X0 bis 31.12.X1 umfassen. Es deckt folglich einen Zeitraum von 15 Monaten ab.

Bei in Erfüllung **nationaler Aufstellungs- und Publizitätspflichten** erstellter Abschlüsse kann dieses Wahlrecht allerdings eingeschränkt sein. Für eine in der EU ansässige Gesellschaft ist in diesem Zusammenhang folgendes zu beachten:

- Ob die Gesellschaft zur Erstellung eines Konzern- oder Einzelabschlusses verpflichtet ist, bestimmt sich nach dem einzelstaatlichen Recht, welches infolge der EU-Richtlinie erlassen wurde.
- Wie dieser Abschluss zu erstellen ist, ergibt sich hingegen aus den IFRS, wenn diese verpflichtend (kapitalmarktorientierte Konzerne) oder freiwillig (sonstige Konzerne, je nach EU-Land auch Einzelabschlüsse) anzuwenden sind.

Die IFRS bestimmen dann nur den Modus, in dem eine nach nationalem Recht gegebene Rechnungslegungspflicht zu erfüllen ist. Sie werden zum Substitut für einen sonst nach nationalem Recht zu erstellenden Abschluss. Umgemünzt auf Deutschland bedeutet dies insbesondere im Hinblick auf die mögliche Befreiung von der handelsrechtlichen

Konzernrechnungslegungspflicht:

- Die Beschränkung des Berichtszeitraums auf maximal zwölf Monate ist nicht nur als ein die Konzernrechnungslegungspflicht betreffender Grundsatz anerkannt. Sie ergibt sich i.V.m. § 240 Abs. 2 Satz 2 HGB auch aus der Pflicht, den Konzernabschluss auf den Stichtag des Jahresabschlusses des Mutterunternehmens umzustellen (§ 299 Abs. 1 HGB).
- Würde nun bei der Umstellung eines bisher kalendergleichen Geschäftsjahres auf ein z.B. von Juli bis Juni laufendes und auf die Bildung eines Rumpfgeschäftsjahres verzichtet werden und stattdessen der Übergang durch einen 18 Monate umfassenden Berichtszeitraum abgebildet, wäre dies zwar IFRS-konform, nicht aber im Einklang mit den handelsrechtlichen Anforderungen.
- Die vor Beginn des neuen Turnus bestehende handelsrechtliche Pflicht zur Konzernrechnungslegung auf den 31.12. bliebe in diesem Fall unerfüllt.

Wegen der **Überlagerung** der IFRS durch das deutsche Handelsrecht ist insofern bei Änderung des Abschlussstich-

tags die Bildung eines Rumpfgeschäftsjahres zwingend erforderlich (hierzu sowie zu den vorangegangenen Ausführungen *Lüdenbach/Hoffmann*, 2023).

Beispiel (übernommen aus *Lüdenbach/Hoffmann*, 2023):

Das Mutterunternehmen Z des Z-Konzerns beschließt am 1.11.X1 mit Wirkung ab X2/X3 das bisher kalendergleiche Geschäftsjahre durch ein vom 1.7. bis 30.6. laufendes Geschäftsjahr zu ersetzen. Der Konzern ist kapitalmarktorientiert und damit konzernrechnungslegungspflichtig. Die Konzernrechnungslegungspflicht wird auf IFRS-Basis erfüllt. Die Z möchte unter Berufung auf IAS 1.36 auf die Bildung eines Rumpfgeschäftsjahres verzichten und stattdessen einen IFRS-Konzernabschluss für den Zeitraum 1.1.2XX1 bis 30.6.X2 vorlegen.

Grundsätzlich befreit ein nach IFRS aufgestellter Konzernabschluss von der Aufstellung eines handelsrechtlichen Konzernabschlusses. Würde die Z nun auf den 31.12.X1 keinen IFRS-Konzernabschluss erstellen, träte die Befreiungswirkung nicht ein. Die Z bliebe damit in der Pflicht der Erstellung eines handelsrechtlichen Konzernabschlusses gleichen Datums. Ist dies nicht gewünscht oder unter dem Gesichtspunkt der Bilanzkontinuität nicht zulässig, muss stattdessen ein IFRS-Konzernabschluss auf den 31.12.X1 und anschließend für das Rumpfgeschäftsjahr 1.1. bis 30.6.X2 aufgestellt werden.

4. Fazit

Die IFRS erfordern bei einem Wechsel des Geschäftsjahres, im Gegensatz zum HGB, nicht notwendigerweise die Einlegung eines Rumpfgeschäftsjahres. Allerdings wird der Verlängerung des Berichtszeitraums in Deutschland aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Vorgabe, dass ein Geschäftsjahr nicht mehr als zwölf Monate betragen darf, keine Bedeutung zukommen.

Literatur

- Graf, L.*, in: *Bertram, K., Kessler, H., Müller, S. (Hrsg.)*, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 12. Aufl., Freiburg 2023, § 240, S. 55–74.
- Hoffmann, W.-D., Lüdenbach, N.*, NWB Kommentar Bilanzierung Online, 15. Aufl., Herne 2023, § 240 Rz. 1–36.
- IDW (Hrsg.)*, WP Handbuch, 18. Aufl., Düsseldorf 2023, Kap. G, S. 1115–1332.
- Lüdenbach, N., Hoffmann, W.-D., Freiberg, J.*, Haufe IFRS Kommentar, 21. Aufl., Freiburg/München 2023, § 2, S. 75–137.
- Mackedan, B.*, in: *Bertram, K., Kessler, H., Müller, S. (Hrsg.)*, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 12. Aufl., Freiburg 2023, § 299, S. 1675–1691.
- Störk, U., Deubert, M.*, in: *Grottel, B., Justenhoven, P., Schubert, W., Störk, U. (Hrsg.)*, Beck'scher Bilanz-Kommentar, 13. Aufl., München 2022, § 299, S. 1610–1619.
- Störk, U., Lewke, S.*, in: *Grottel, B., Justenhoven, P., Schubert, W., Störk, U. (Hrsg.)*, Beck'scher Bilanz-Kommentar, 13. Aufl., München 2022, § 240, S. 33–49.