

3.2.3 Hinweise zur Offenlegung nach den §§ 325 ff. HGB

Inhaltsverzeichnis

1	Vorbemerkung	3
2	Gesetzliche Vorschriften zur Offenlegung	4
2.1	Verpflichtung	4
2.2	Verfahren	4
2.2.1	Einreichung zum elektronischen Bundesanzeiger	4
2.2.2	Überprüfung durch den Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers	4
2.2.3	Übermittlung der Unterlagen an das Unternehmensregister	6
2.2.4	Formen der Offenlegung	6
2.2.4.1	Veröffentlichung	6
2.2.4.2	Hinterlegung	6
2.2.5	Fristen und Formen der Einreichung	7
2.2.5.1	Fristen	7
2.2.5.2	Gemeinsame Einreichung	8
2.2.5.3	Sukzessive Einreichung	8
2.2.6	Berichtigungen bereits erfolgter Offenlegungen	9
2.3	Einzureichende Unterlagen, Erklärungen und Angaben	10
2.3.1	Übersicht	10
2.3.2	Einzelne vertiefende Erläuterungen zum Umfang und Inhalt der einzureichenden Unterlagen, Erklärungen und Angaben	11
2.3.2.1	Vorschlag und Beschluss über die Verwendung des Ergebnisses	11
2.3.2.2	Befreiung von Angaben zur Ergebnisverwendung bei einer GmbH in Sonderfällen	12
2.3.2.3	Keine Offenlegung von Vorschlag bzw. Beschluss über die Ergebnisverwendung bei Personenhan- delsgesellschaften	12
2.3.2.4	Keine Offenlegung der Ergebnisverwendung in Sonderfällen	12
2.3.2.5	Bericht des Aufsichtsrats	12
2.3.2.6	Datum der Feststellung oder Billigung	13

3.2.3 Hinweise zur Offenlegung

2.4	Sanktionsvorschriften	13	
2.4.1	Ordnungsgeld	13	
2.4.1.1	Festsetzung von Ordnungsgeld nach § 335 HGB	13	
2.4.1.2	Ablauf des Verfahrens	13	
2.4.1.3	Wiedereinsetzung in den vorigen Stand.....	14	
2.4.1.4	Rechtsmittel	14	
2.4.2	Bußgeld	15	
2.4.2.1	Festsetzung von Bußgeld nach § 334 HGB.....	15	
2.4.2.2	Ablauf des Verfahrens	15	
3	Auftrag	15	
3.1	Auftragserteilung.....	15	
3.2	Auftragsumfang.....	16	
3.3	Auftrag zur Anpassung erstellter Jahresabschlüsse	17	
3.3.1	Nachholung von Aufstellungserleichterungen ...	17	
3.3.2	Erleichterungen bei der Offenlegung.....	18	
3.4	Einreichung beim elektronischen Bundesanzeiger	19	
4	Bearbeitungshinweise zur Erstellung von Jahresabschlüssen für Zwecke der Offenlegung	19	
4.1	Aufstellungserleichterungen für kleine und mittel- große Kapitalgesellschaften	19	
4.2	Erleichterungen bei der Offenlegung.....	22	
4.3	Übereinstimmung mit Erstellungsexemplaren...	23	
4.4	Einreichung von geprüften Jahresabschlüssen...	24	
5	Sonderformen der Rechnungslegung	24	
5.1	Eröffnungsbilanzen	24	
5.2	Liquidationseröffnungsbilanzen und laufende Rechnungslegung in der Liquidation.....	25	
5.3	Liquidationsschlussbilanzen	25	
6	Honorar	26	
6.1	Anfertigung eines Offenlegungsexemplars	26	
6.2	Erzeugen elektronischer Dateiformate	26	
6.3	Einreichung beim elektronischen Bundesanzeiger	26	
Anlagen			
Anlage 1: Hinweis an Mandant zur Offenlegung von Unterlagen zu Jahresabschlüssen.....			28
Anlage 2: Antwortschreiben.....			30

3.2.3 Hinweise zur Offenlegung

1 Vorbemerkung

Die „Hinweise zur Offenlegung nach den §§ 325 ff. HGB“ sollen dem Steuerberater einen Überblick sowohl über die handelsrechtlichen Vorschriften zur Offenlegung als auch Aspekte der Auftragsdurchführung aus berufsrechtlicher Sicht vermitteln.

Da die Nichtbefolgung der Vorschriften zur Offenlegung die Festsetzung eines Ordnungs- oder eines Bußgeldes zur Folge hat, sind Steuerberater, die im Rahmen ihres Mandatsverhältnisses mit Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Offenlegung beauftragt werden, gehalten, sich mit den grundlegenden Vorschriften des Handels- sowie des Berufsrechts zu befassen.

Sofern der Steuerberater mit der Erstellung eines Jahresabschlusses beauftragt wurde, sollte er unabhängig davon, ob und ggf. in welcher Form Leistungen im Zusammenhang mit der Veröffentlichung erbracht werden, den Mandanten auf die Offenlegungsvorschriften und die damit verbundenen Sanktionen hinweisen. In besonders gelagerten Fällen empfiehlt es sich auch den Mandanten darauf hinzuweisen, dass durch die Offenlegung mögliche Nichtigkeitsgründe nach § 256 AktG geheilt werden können.

Diese Hinweise sollen den Steuerberater im Rahmen seiner Beauftragung unterstützen. Sie berücksichtigen auch spezialgesetzliche Regelungen des Gesetzes betreffend Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) sowie des Aktiengesetzes (AktG) sowie einzelne Sonderformen der Rechnungslegung.

Nicht Gegenstand dieser Darstellung sind die speziellen Vorschriften des HGB zur Offenlegung von Konzernabschlüssen, den Befreiungsmöglichkeiten bei Einbezug in einen Konzernabschluss (§§ 264 Abs. 3 und 4, 264b HGB), Offenlegungspflichten für Einzelabschlüsse, die nach internationalen Rechnungslegungsstandards erstellt wurden sowie die Offenlegung von Prüfungsberichten in besonderen Fällen (§§ 325 Abs. 2a und § 321a HGB).

Die Hinweise berücksichtigen die Neuregelungen zum Ordnungsgeldverfahren (Gesetz zur Änderung des Handelsgesetzbuches vom 4. Oktober 2013) sowie zu den Verwaltungsgebühren (Zweites Gesetz zur Modernisierung des Kostenrechts vom 23. Juli 2013).

3.2.3 Hinweise zur Offenlegung

2 Gesetzliche Vorschriften zur Offenlegung

2.1 Verpflichtung

Die Vorschriften der §§ 325 bis 329 HGB sind von allen Gesellschaften zu beachten, die vom zweiten Abschnitt des Dritten Buches des HGB erfasst werden (§§ 264 ff. HGB). Dies sind alle Kapitalgesellschaften und alle Personengesellschaften, bei denen nicht wenigstens eine Person eine natürliche Person ist – sog. „Haftungsbeschränkte Personengesellschaften“ – (§ 264a HGB). Die Vorschriften sind darüber hinaus anzuwenden auf Zweigniederlassungen bestimmter ausländischer Kapitalgesellschaften (§ 325a HGB), nach den §§ 1 und 2 des Publizitätsgesetzes (PublG) zur Rechnungslegung verpflichtete Unternehmen (§ 9 PublG) sowie unabhängig von ihrer Rechtsform für Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute (§§ 340, 340 l HGB), Pensionsfonds und Versicherungsunternehmen (§§ 341, 341 l HGB).

Die Verantwortung für die Durchführung der Offenlegung liegt bei den gesetzlichen Vertretern der Gesellschaft bzw. im Falle von Zweigniederlassungen ausländischer Kapitalgesellschaften bei den ständigen Vertretern i. S. d. § 13e Abs. 2 Satz 4 Nr. 3 HGB. Ungeachtet dessen hat der Steuerberater die Geschäftsführung auf die Pflicht zur Offenlegung hinzuweisen.

2.2 Verfahren

2.2.1 Einreichung zum elektronischen Bundesanzeiger

Nach der Grundnorm des § 325 Abs. 1 HGB haben die gesetzlichen Vertreter von Kapitalgesellschaften (im Folgenden ebenso stellvertretend für offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften, auf die § 264a HGB Anwendung findet) den Jahresabschluss unverzüglich nach Vorlage an die Gesellschafter, jedoch spätestens vor Ablauf des 12. Monats des dem Abschlussstichtag nachfolgenden Geschäftsjahres nebst ergänzenden Unterlagen, Erklärungen und Angaben beim Betreiber des elektronischen Bundesanzeiger, der Bundesanzeiger Verlagsgesellschaft mbH (Köln), einzureichen.

2.2.2 Überprüfung durch den Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers

Nach § 329 HGB hat der Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers zu prüfen, „ob die einzureichenden Unterlagen

3.2.3 Hinweise zur Offenlegung

fristgemäß und vollzählig eingereicht worden sind“. Zu diesem Zweck werden ihm von den Bundesländern bzw. Registergerichten die notwendigen Informationen über die in den Handelsregistern eingetragenen offenlegungspflichtigen Unternehmen zur Verfügung gestellt.

Die Prüfung bezieht sich zum einen auf die Vollzähligkeit der eingereichten Unterlagen, zum anderen auf die Einhaltung der gesetzlich normierten Frist. Der materielle Inhalt der eingereichten Unterlagen ist nicht Gegenstand der Prüfung.

„Vollzählig“ bedeutet demnach die Überprüfung, ob alle Unterlagen eingereicht wurden, und bezieht sich nicht auf die inhaltliche Richtigkeit der Unterlagen (d. h. es wird nicht geprüft, ob die Regelungen in § 328 HGB beachtet wurden).

Die Vollzähligkeitsprüfung beschränkt sich daher grundsätzlich darauf, ob

- alle Unterlagen eingereicht wurden,
- von den größenabhängigen Erleichterungen zutreffend Gebrauch gemacht wurde.

Da Letzteres in der Regel ohne Zusatzinformationen nicht möglich ist, steht dem Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers nach § 329 Abs. 2 HGB ein Auskunftsrecht zu. Er kann die zur Klassifizierung der Größe der Gesellschaft notwendigen Angaben zu den Umsatzerlösen und der Anzahl der Arbeitnehmer unmittelbar von der Gesellschaft verlangen.

Die materielle Richtigkeit der Angaben selbst wird vom Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers wiederum nicht überprüft; sie dienen lediglich dazu, die Größenklasse der Gesellschaft festzustellen.

Wird dem Auskunftsverlangen nicht in angemessener Zeit entsprochen, „gelten die Erleichterungen als zu Unrecht in Anspruch genommen“ (§ 329 Abs. 2 Satz 2 HGB). Die Unterlagen gelten als nicht eingereicht.

Etwaige Verstöße von offenlegungspflichtigen Gesellschaften hat der Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers an das Bundesamt für Justiz in Bonn zu melden. Das Verfahren zur Ahndung von Verstößen wird in der Folge von Amts wegen eingeleitet.

3.2.3 Hinweise zur Offenlegung

2.2.3 Übermittlung der Unterlagen an das Unternehmensregister

Der Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers hat die nach § 325 HGB offen zu legenden Unterlagen an den Betreiber des Unternehmensregisters zur Einstellung in das Unternehmensregister zu übermitteln (§ 8b Abs. 3 Nr. 1 HGB).

2.2.4 Formen der Offenlegung

2.2.4.1 Veröffentlichung

Nach § 325 Abs. 2 HGB sind die gesetzlichen Vertreter von Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkten Personenhandels-gesellschaften verpflichtet, die in § 325 Abs. 1 HGB bezeichneten, elektronisch einzureichenden Unterlagen unverzüglich nach der Einreichung bekannt machen zu lassen (allgemeine Bekanntmachung der Rechnungslegungsunterlagen: Veröffentlichung). Die Einsichtnahme in die eingereichten Unterlagen ist jedem zu Informationszwecken gestattet (vgl. § 9 Abs. 1 HGB).

2.2.4.2 Hinterlegung

Kleine Kapitalgesellschaften, die die Größenmerkmale des § 267a HGB nicht überschreiten (Kleinstkapitalgesellschaften), können ihre Offenlegungspflicht durch Veröffentlichung oder durch Hinterlegung erfüllen (Wahlrecht nach § 326 Abs. 2 HGB).

Im Gegensatz zur Veröffentlichung, d. h., der allgemeinen Bekanntmachung der Rechnungslegungsunterlagen, sind die Unterlagen bei der (dauerhaften) Hinterlegung zwar gleichfalls elektronisch beim Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers einzureichen, müssen allerdings nicht allgemein bekanntgemacht werden. Interessierten Dritten werden die Unterlagen zur Einsichtnahme nur auf Antrag zugänglich gemacht. Aufgrund dessen entfällt auch der Veröffentlichungsauftrag nach § 325 Abs. 2 HGB. Die gesetzlichen Vertreter haben stattdessen einen Hinterlegungsauftrag zu erteilen.

Das Recht zur Hinterlegung wird allerdings nur unter der Voraussetzung eingeräumt, dass die Kleinstkapitalgesellschaft dem Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers bereits bei der Einreichung unaufgefordert mitteilt, dass sie zwei der drei Merkmale des § 267a Abs. 1 HGB an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren nicht überschreitet. Eine Pflicht zur Übermittlung der tatsächlichen Werte der einzelnen Merkmale besteht nicht. Allerdings hat der Betrei-

3.2.3 Hinweise zur Offenlegung

ber des elektronischen Bundesanzeigers auch hier das Recht der Prüfung und Nachfrage (§ 329 HGB; vgl. oben).

Das Wahlrecht zur Hinterlegung statt Veröffentlichung ist unabhängig von Art und Umfang der bei der Aufstellung des Jahresabschlusses in Anspruch genommenen Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften und nicht auf die Bilanz beschränkt.

Hinterlegt werden können daher grundsätzlich auch eine unverkürzte Bilanz, zusätzlich und jeweils wahlweise auch eine Gewinn- und Verlustrechnung (verkürzt oder unverkürzt), ein Anhang (mit oder ohne Erleichterungsvorschriften) sowie ein Lagebericht.

Vor diesem Hintergrund sind weitere Kombinationen möglich, wie z. B. die Hinterlegung einer unverkürzten Bilanz bei gleichzeitiger Nennung der Angaben nach § 264 Abs. 1 Satz 5 HGB.

Allerdings bestimmt der Umfang der hinterlegten Bestandteile auch den möglichen Umfang der Einsichtnahme durch Dritte.

2.2.5 Fristen und Formen der Einreichung

2.2.5.1 *Fristen*

Die Einreichung der Unterlagen hat unverzüglich (§ 121 Abs. 1 BGB: „ohne schuldhaftes Zögern“) nach Vorlage an die Gesellschafter, spätestens jedoch vor Ablauf der folgenden 12 Monate zu erfolgen.

Die Regelung stellt in § 325 Abs. 1 Satz 2 HGB grundsätzlich auf die Vorlage an die Gesellschafter ab. Ist die Vorlage an die Gesellschafter erfolgt, sind die Unterlagen einzureichen. Die Ablauffrist von 12 Monaten ist nur relevant, wenn die Vorlage an die Gesellschafter (noch) nicht erfolgt ist. Dieser Zeitpunkt gilt dann unabhängig von der Vorlage an die Gesellschafter.

Besondere Fristen gelten nach den Vorschriften der §§ 234, 235 AktG bzw. §§ 58e, 58f GmbHG bei rückwirkenden vereinfachten Kapitalherabsetzungen bzw. der rückwirkenden Kapitalherabsetzung mit anschließender Kapitalerhöhung.

Danach darf die Offenlegung des Jahresabschlusses, der die Kapitalmaßnahmen berücksichtigt, erst nach Eintragung der notwendigen Beschlüsse erfolgen (§§ 58e Abs. 4, 58f Abs. 3 GmbHG). Bei einer AG muss darüber hinaus noch die Durchführung der Kapitalerhöhung im Handelsregister eingetragen worden sein (§ 236 AktG).

3.2.3 Hinweise zur Offenlegung

2.2.5.2 *Gemeinsame Einreichung*

Nach dem Wortlaut des § 325 Abs. 1 Satz 3 HGB sind der Lagebericht, der Bericht des Aufsichtsrats, die nach § 161 des AktG vorgeschriebene Erklärung und, soweit sich dies aus dem eingereichten Jahresabschluss nicht ergibt, der Vorschlag über die Verwendung des Ergebnisses und der Beschluss über seine Verwendung unter Angabe des Jahresüberschusses oder Jahresfehlbetrages „gleichzeitig“ mit dem Jahresabschluss beim Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers einzureichen.

Lediglich in Ausnahmefällen (siehe unten) erlaubt das Gesetz „zur Wahrung der Frist“ (Vorlage an Gesellschafter; Zwölf-Monats-Frist), den Jahresabschluss ohne die ergänzenden Unterlagen einzureichen.

2.2.5.3 *Sukzessive Einreichung*

Die Regelungen zur Fristwahrung stellen allein auf die Vorlage des Jahresabschlusses an die Gesellschafter bzw. den Ablauf der Zwölf-Monats-Frist ab.

Nur für den Fall, dass bei Fristablauf der Lagebericht, der Bericht des Aufsichtsrats, der Vorschlag über die Verwendung des Ergebnisses und/oder der Vermerk noch nicht vorliegen bzw. der Beschluss über die Verwendung des Ergebnisses noch nicht gefasst wurde sieht das Gesetz die Möglichkeit einer sukzessiven Einreichung der einzelnen Unterlagen vor. Die Einreichung dieser Unterlagen hat immer dann zu erfolgen, wenn diese vorliegen bzw. entsprechende Beschlüsse gefasst wurden. Ungeachtet dessen sind etwaige spezialgesetzliche Fristen hinsichtlich einzelner Unterlagen zu beachten (z. B. § 42a Abs. 2 GmbHG).

Hieraus wird deutlich, dass der unverzüglichen bzw. spätesten Einreichung des Jahresabschlusses (ggf. ohne Lagebericht) besondere Bedeutung zukommt. Bezüglich der dann nachzureichenden Unterlagen wird es zumindest für kleine und mittelgroße Gesellschaften für zulässig erachtet, diese gemeinsam einzureichen.

Bei sukzessiver Einreichung sieht das Gesetz auch gesonderte Regelungen über Form und Inhalt bezüglich einzelner Unterlagen vor. Nach § 328 Abs. 3 Satz 2 HGB ist bei nachträglicher Offenlegung (Einreichung) des Lageberichts, des Gewinnverwendungsvorschlags bzw. des -beschlusses jeweils anzugeben, auf welchen Abschluss sich diese Einreichung bezieht und wo der Abschluss offengelegt ist.

3.2.3 Hinweise zur Offenlegung

2.2.6 Berichtigungen bereits erfolgter Offenlegungen

Berichtigungen eingereicherter Jahresabschlüsse und Unterlagen sind nur möglich, solange noch keine Veröffentlichung stattgefunden hat.

Bereits veröffentlichte Jahresabschlüsse und Unterlagen können – auch hinsichtlich einzelner Teile von Jahresabschlüssen – grundsätzlich weder widerrufen noch auf andere Weise ganz oder teilweise rückgängig gemacht werden. Demzufolge sind auch Löschungen bzw. teilweise Löschungen grundsätzlich nicht möglich, auch nicht bei überobligatorischer Offenlegung.

Ausnahmen hiervon sind nur dann möglich, wenn es zur Veröffentlichung offensichtlich rechtswidriger Inhalte gekommen ist. Auf eine Nachfrage des Steuerberaterverbandes Niedersachsen-Sachsen-Anhalt e.V., was unter den Begriff „offensichtlich rechtswidriger Inhalte“ zu verstehen ist, hat der elektronische Bundesanzeiger Folgendes mitgeteilt: „Angaben sind aus unserer Sicht rechtswidrig, wenn sie gegen datenschutzrechtliche Bestimmungen verstoßen oder beleidigende Inhalte haben. Ein Verstoß gegen datenschutzrechtliche Bestimmungen ist z. B. anzunehmen, wenn ohne gesetzliche Verpflichtung personenbezogene Daten (Einzelangaben über persönliche oder sachliche Verhältnisse einer bestimmten oder bestimmbaren natürlichen Person) veröffentlicht werden und nicht von einer Einwilligung der betroffenen Person ausgegangen werden kann.“

Bereits erfolgte Veröffentlichungen können daher lediglich berichtigt, jedoch nicht storniert werden. Berichtigte Veröffentlichungen werden im elektronischen Bundesanzeiger entsprechend gekennzeichnet.

3.2.3 Hinweise zur Offenlegung

2.3 Einzureichende Unterlagen, Erklärungen und Angaben

2.3.1 Übersicht

Die nachfolgende Übersicht zeigt den Umfang der einzureichenden Unterlagen, Erklärungen und Angaben unter Berücksichtigung der rechtsformspezifischen Besonderheiten sowie den größenabhängigen Erleichterungen für kleine Gesellschaften.

	Kleine Gesellschaften	Mittelgroße Gesellschaften	Große Gesellschaften
Jahresabschluss			
• Bilanz	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
• Gewinn- und Verlustrechnung	<input type="checkbox"/> ⁽¹⁾	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
• Anhang	<input checked="" type="checkbox"/> ^{(2) (3)}	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Lagebericht	<input type="checkbox"/> ⁽⁴⁾	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Vorschlag über die Verwendung des Ergebnisses (nur bei AG und GmbH)	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/> ^{(5) (6)}	<input checked="" type="checkbox"/> ^{(5) (6)}
Beschluss über die Verwendung des Ergebnisses (nur bei AG und GmbH)	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/> ^{(5) (6)}	<input checked="" type="checkbox"/> ^{(5) (6)}
Bestätigungsvermerk (Nur bei prüfungspflichtigen Gesellschaften)	---	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Bericht des Aufsichtsrats (nur bei AG)	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Datum der Feststellung (Billigung) des Jahresabschlusses (Konzernabschlusses)	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Verpflichtungen nach Gesellschaftsvertrag oder Satzung (§ 325 Abs. 5 HGB)	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Spezialvorschriften nach anderen Gesetzen	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>

- (1) Kleine Gesellschaften müssen keine Gewinn- und Verlustrechnung einreichen.
- (2) Bei kleinen Gesellschaften können im Anhang die Angaben zur Gewinn- und Verlustrechnung entfallen.
- (3) Kleine Kapitalgesellschaften, die die Größenmerkmale des § 267a HGB nicht überschreiten (**Kleinstkapitalgesellschaften**) brauchen den Jahresabschluss nicht um einen Anhang zu erweitern. Stattdessen sind bestimmte Angaben „unter der Bilanz“ zu machen.
- (4) Keine Verpflichtung zur Aufstellung eines Lageberichts; daher keine Verpflichtung zur Einreichung.
- (5) Bei einer GmbH in Sonderfällen: Angaben (ggf. Vorschlag und Beschluss) zur Ergebnisverwendung müssen nicht offen gelegt werden (siehe nachfolgend unter 2.3.2.2).
- (6) Bei haftungsbeschränkten Personengesellschaften: Angaben (ggf. Vorschlag und Beschluss) zur Ergebnisverwendung müssen nicht offengelegt werden (siehe nachfolgend unter 2.3.2.3).

3.2.3 Hinweise zur Offenlegung

2.3.2 Einzelne vertiefende Erläuterungen zum Umfang und Inhalt der einzureichenden Unterlagen, Erklärungen und Angaben

2.3.2.1 *Vorschlag und Beschluss über die Verwendung des Ergebnisses*

Der Ergebnisverwendungsvorschlag bzw. der Beschluss über die Verwendung des Ergebnisses müssen nur dann offengelegt werden, wenn die Erstellung bzw. die Beschlussfassung auf einer gesetzlichen Verpflichtung beruht.

Nach § 170 Abs. 2 AktG hat der Vorstand einer AG einen Vorschlag über die Verwendung des Bilanzgewinns zu machen und dem Aufsichtsrat zur Billigung vorzulegen (zu Inhalt und Form siehe § 170 Abs. 2 AktG).

Bei einer GmbH ohne Aufsichtsrat sind die Geschäftsführer nicht zur Erstellung eines Ergebnisverwendungsvorschlags verpflichtet, bei einer GmbH mit obligatorischem Aufsichtsrat (z. B. nach dem Mitbestimmungsgesetz) nur dann, wenn auf § 170 AktG explizit verwiesen wird (so z. B. § 25 Abs. 1 Nr. 2 MitBestG).

Etwas anderes gilt jedoch bei einem fakultativen Aufsichtsrat (oftmals auch Beirat genannt). Paragraph 52 Abs. 1 GmbHG verweist auf § 170 AktG. Soweit im Gesellschaftsvertrag nichts anderes bestimmt ist (dispositives Recht), haben die Geschäftsführer einen Vorschlag zur Ergebnisverwendung analog den Aktiengesellschaften dem Aufsichtsrat/Beirat zu unterbreiten.

Der Begriff „Ergebnis“ ist in den beiden Rechtsformen jedoch nicht zwingend inhaltsgleich. Während sich die „Verwendung“ bei einer AG stets auf den Bilanzgewinn bezieht (vgl. § 174 AktG) kann dieser bei einer GmbH nur bei teilweiser Gewinnverwendung oder Auflösung von Rücklagen Gegenstand der Verwendung sein. Liegen diese Voraussetzungen nicht vor, ist Gegenstand der Ergebnisverwendung der „Jahresüberschuss zuzüglich eines Gewinnvortrags und abzüglich eines Verlustvortrags“ (§ 29 GmbHG).

Eine gesetzliche Verpflichtung zur Beschlussfassung über den Bilanzgewinn bzw. das Ergebnis ergibt sich aus § 174 Abs. 1 AktG bzw. § 42a Abs. 2 GmbHG.

Kleine Gesellschaften sind von der Offenlegung von Vorschlag und Beschluss über die Verwendung des Ergebnisses befreit (§ 326 Abs. 1 HGB).

3.2.3 Hinweise zur Offenlegung

2.3.2.2 *Befreiung von Angaben zur Ergebnisverwendung bei einer GmbH in Sonderfällen*

Nach § 325 Abs. 1 Satz 4 HGB müssen Angaben über die Ergebnisverwendung bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung unabhängig von ihrer Größenklasse nicht gemacht werden, wenn sich anhand dieser Angaben die Gewinnanteile von Gesellschaftern, die natürliche Personen sind, feststellen lassen.

2.3.2.3 *Keine Offenlegung von Vorschlag bzw. Beschluss über die Ergebnisverwendung bei Personenhandelsgesellschaften*

Für Personengesellschaften nach § 264a HGB fehlt eine eigenständige Vorschrift oder ein dem § 52 Abs. 1 GmbHG vergleichbarer Verweis auf die Vorschriften des AktG bei Vorhandensein eines freiwillig besetzten Aufsichtsgremiums. Eine Offenlegungspflicht entfällt sowohl für einen etwaigen Vorschlag zur Verwendung des Ergebnisses, als auch – mangels gesetzlicher Verpflichtung – für den Verwendungsbeschluss.

2.3.2.4 *Keine Offenlegung der Ergebnisverwendung in Sonderfällen*

Der Vorschlag bzw. der Beschluss über die Verwendung des Ergebnisses braucht nicht offen gelegt zu werden, sofern kein verwendbarer Bilanzgewinn vorhanden ist. Denkbare Fälle sind hier z. B. Ergebnisabführung, ein Bilanzverlust oder ein verbleibender Verlustvortrag.

2.3.2.5 *Bericht des Aufsichtsrats*

Nach § 171 Abs. 2 AktG hat der Aufsichtsrat über das Ergebnis seiner Prüfung von Jahresabschluss, Lagebericht und Gewinnverwendungsvorschlag schriftlich an die Hauptversammlung zu berichten. Dieser Bericht ist beim elektronischen Bundesanzeiger einzureichen und bekanntzumachen.

Für eine GmbH mit obligatorischem oder fakultativem Aufsichtsrat gilt dies analog, wenn die einschlägigen Vorschriften zu dem obligatorischen Aufsichtsrat (z. B. nach § 25 Abs. 1 Nr. 2 MitBestG) genauso wie § 52 Abs. 1 GmbHG für den fakultativen Aufsichtsrat auf § 171 AktG verweisen.

Beim fakultativen Aufsichtsrat einer GmbH ist dies jedoch durch Gesellschaftsvertrag abdingbar.

Da für haftungsbeschränkte Personengesellschaften weder eigene gesetzliche Vorschriften über die Bildung eines Auf-

3.2.3 Hinweise zur Offenlegung

sichtsrats noch Querverweise zu den Vorschriften des GmbHG bzw. AktG existieren, besteht auch bei einem freiwillig besetzten Aufsichtsgremium keine Pflicht zur Offenlegung etwaiger Berichte des Aufsichtsgremiums.

Kleine Gesellschaften sind von der Offenlegung des Berichts des Aufsichtsrats befreit (§ 326 Abs. 1 HGB).

2.3.2.6 Datum der Feststellung oder Billigung

Ist der Jahresabschluss festgestellt oder gebilligt worden, ist das Datum der Feststellung oder Billigung anzugeben (§ 328 Abs. 1 Satz 2 HGB).

2.4 Sanktionsvorschriften

2.4.1 Ordnungsgeld

2.4.1.1 Festsetzung von Ordnungsgeld nach § 335 HGB

Die Nichtbeachtung der Vorschriften zur Offenlegung hat nach § 335 HGB die Festsetzung eines Ordnungsgeldes durch das Bundesamt für Justiz von mindestens 2.500,00 € und höchstens 25.000,00 € gegen die gesetzlichen Vertreter oder die Gesellschaft selbst zur Folge.

Ein Ordnungsgeld wird erneut festgesetzt, wenn der Verpflichtung zur Einreichung der Unterlagen nicht oder nicht vollständig nachgekommen wird oder die Unterlassung mittels Einspruch nicht gerechtfertigt wurde.

2.4.1.2 Ablauf des Verfahrens

Das Verfahren wird allein aufgrund der Meldung vom Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers über die nicht rechtzeitige Offenlegung von Amts wegen eingeleitet.

Das Ordnungsgeld wird zunächst angedroht. Die Androhung wird mit einer Fristsetzung von 6 Wochen für die Einreichung der Unterlagen verbunden. Innerhalb dieser Frist muss der Verpflichtung nachgekommen oder die Unterlassung mittels Einspruch gerechtfertigt werden. Mit der Androhung des Ordnungsgeldes werden den Beteiligten zugleich die Kosten des Verfahrens auferlegt. Diese betragen (seit dem 1. August 2013) 100,00 € zzgl. Zustellauslagen.

Das (angedrohte) Ordnungsgeld ist herabzusetzen, wenn die Gesellschaft ihre Pflicht zur Einreichung – wenn auch verspätet – erfüllt hat. Das festzusetzende Mindestordnungsgeld

3.2.3 Hinweise zur Offenlegung

beträgt dann für eine Kleinstkapitalgesellschaft 500,00 € (allerdings nur, wenn sie vom Wahlrecht der Hinterlegung Gebrauch macht!), für die übrigen kleinen Gesellschaften 1.000,00 € und für mittelgroße und große Gesellschaften 2.500,00 €, wenn ein höheres Ordnungsgeld angedroht wurde.

Das Bundesamt kann bei nur geringfügiger Fristüberschreitung den Betrag weiter herabsetzen (§ 335 Abs. 4 HGB).

Werden die Unterlagen nicht innerhalb der gesetzten Frist beim elektronischen Bundesanzeiger eingereicht, setzt das Bundesamt das Ordnungsgeld endgültig fest und wiederholt die Aufforderung unter erneuter Fristsetzung und wiederum verbunden mit einer Androhung von Ordnungsgeld.

Durch das Ordnungsgeldverfahren wird lediglich die Missachtung der fristgemäßen Offenlegung sanktioniert.

2.4.1.3 *Wiedereinsetzung in den vorigen Stand*

Bei unverschuldeter Versäumnis der Sechs-Wochen-Frist zur Einlegung eines Einspruchs oder Einreichung der Rechnungslegungsunterlagen sieht das Gesetz eine Regelung zur Wiedereinsetzung in den vorigen Stand vor.

Die Wiedereinsetzung wird gewährt, wenn glaubhaft vorgetragen wird, dass ein Hindernis der rechtzeitigen Pflichterfüllung entgegengestanden hat. Der Antrag ist binnen 2 Wochen schriftlich beim Bundesamt zu stellen. Die versäumte Handlung ist innerhalb von 6 Wochen nach Wegfall des Hindernisses nachzuholen.

Die Wiedereinsetzung kann nicht mehr gewährt werden, wenn seit Ablauf der erstmaligen Sechs-Wochen-Frist weder die Wiedereinsetzung beantragt, noch die versäumte Handlung nachgeholt wurde (§ 335 Abs. 5 HGB).

2.4.1.4 *Rechtsmittel*

Für die sofortige Beschwerde gegen eine Entscheidung, durch die das Ordnungsgeld festgesetzt oder der Einspruch verworfen wurde, ist ausschließlich das für das Bundesamt zuständige Landgericht (Bonn) zuständig.

Bei Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung und zur Sicherstellung einer einheitlichen Rechtsprechung ist gegen die Entscheidung eine – vom Landgericht Bonn zuzulassende – Rechtsbeschwerde möglich, über die das Oberlandesgericht zu entscheiden hat. Die Rechtsbeschwerde steht auch dem Bundesamt selbst zu (§ 335a Abs. 3 HGB).

3.2.3 Hinweise zur Offenlegung

2.4.2 Bußgeld

2.4.2.1 Festsetzung von Bußgeld nach § 334 HGB

Zuwiderhandlungen gegen die Vorschrift des § 328 HGB über die Form und den Inhalt der Unterlagen bei der Offenlegung oder Veröffentlichung werden als Ordnungswidrigkeit mit Geldbußen bis zu 50.000,00 € geahndet (§ 334 Abs. 1 Nr. 5 HGB, § 1 OWiG).

Im Gegensatz zu dem Verfahren nach § 335 HGB (Ordnungsgeld) kann eine Ordnungswidrigkeit allerdings nur dann vorliegen, wenn eine Offenlegung oder Veröffentlichung überhaupt stattgefunden hat. Dies ist bei dem Zwangsgeldverfahren nach § 335 HGB, welches auf die Erfüllung der dort aufgeführten Pflichten gerichtet ist, eben nicht der Fall.

Voraussetzung ist ein vorsätzliches Verhalten, Fahrlässigkeit genügt im Rahmen des § 334 HGB nicht.

Die Rechtsfolgen von Verstößen gegen § 328 HGB treffen die Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs und – sofern vorhanden – den Aufsichtsrat einer Kapitalgesellschaft. Grundsätzlich kann die Geldbuße auch gegen die Kapitalgesellschaft verhängt werden, wenn deren eigene Pflichten verletzt werden oder die Gesellschaft durch die Ordnungswidrigkeit bereichert wird.

2.4.2.2 Ablauf des Verfahrens

Das Verfahren wird von Amts wegen eingeleitet. Das Bußgeld wird mittels Bescheid festgesetzt.

3 Auftrag

3.1 Auftragserteilung

Der Auftrag für die Erstellung eines Jahresabschlusses umfasst nicht gleichzeitig Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Einreichung der Unterlagen, Erklärungen und Angaben beim elektronischen Bundesanzeiger. Hierzu bedarf es eines gesonderten Auftrags, der aus Haftungsgründen und zur Sicherung von Honoraransprüchen schriftlich erfolgen sollte.

Besonderes Augenmerk ist auf die genaue Abgrenzung des Auftragsumfangs zu legen, um eine überobligatorische und/oder unvollständige Offenlegung und/oder nicht fristgerechte Einreichung zu vermeiden.

3.2.3 Hinweise zur Offenlegung

3.2 Auftragsumfang

Die Tätigkeiten des Steuerberaters im Zusammenhang mit der gesetzlichen Pflicht zur Offenlegung können sich zum einen danach unterscheiden, ob der Jahresabschluss unverändert oder unter Inanspruchnahme von Erleichterungen eingereicht wird (Anpassung erstellter Jahresabschlüsse), zum anderen, ob der Mandant selbst beim elektronischen Bundesanzeiger einreicht oder hiermit der Steuerberater beauftragt wird (Einreichung beim elektronischen Bundesanzeiger). Letzteres kann überdies noch um die Einreichung der weiteren Unterlagen, Erklärungen und Angaben ergänzt werden.

Insbesondere dann, wenn der Steuerberater mit der Einreichung beim elektronischen Bundesanzeiger beauftragt wird, ist im Rahmen der Auftragserteilung der Auftragsumfang genau festzulegen. Dieser hat sich an den gesetzlichen Anforderungen an die offenzulegenden Unterlagen zu orientieren. Hierzu gehören die Form der Offenlegung (Veröffentlichung oder Hinterlegung), die Fristen und Formen der Einreichung sowie Art und Umfang der einzureichenden Unterlagen, Erklärungen und Angaben.

Im Rahmen der Festlegung von Art und Umfang der einzureichenden Unterlagen ist insbesondere zu vereinbaren, ob der Steuerberater auch mit der Offenlegung der weiteren, mit dem Jahresabschluss einzureichenden, Unterlagen, Erklärungen und Angaben nach § 325 Abs. 1 Satz 3 HGB oder § 328 Abs. 1 Nr. 1 Sätze 2 und 3 HGB beauftragt wird.

Darüber hinaus bedarf es einer Festlegung, ob der aufgestellte Jahresabschluss für Zwecke der Offenlegung insoweit angepasst werden soll, dass Wahlrechte bei größenabhängigen Aufstellungserleichterungen erstmalig oder anders ausgeübt werden (auch als „Nachholung“ bezeichnet) und/oder größenabhängige Erleichterungen bei der Offenlegung ganz oder teilweise in Anspruch genommen werden sollen.

Wird der Steuerberater mit weiteren Tätigkeiten in Zusammenhang mit der Offenlegung beauftragt, ist in der Folge der Auftrag zur Erstellung „Offenlegungsexemplar des Jahresabschlusses“ von dem Auftrag zur Einreichung des Jahresabschlusses – ggf. erweitert um die Einreichung der weiteren Unterlagen, Erklärungen und Angaben – abzugrenzen.

3.2.3 Hinweise zur Offenlegung

3.3 Auftrag zur Anpassung erstellter Jahresabschlüsse

3.3.1 Nachholung von Aufstellungserleichterungen

Bei der Erstellung von Jahresabschlüssen hat der Steuerberater Entscheidungen über die Anwendung von Aufstellungserleichterungen des Jahresabschlusses für kleine und mittelgroße Gesellschaften nach den Vorgaben des Kaufmanns bzw. der gesetzlichen Vertreter auszuüben (Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer zur Erstellung von Jahresabschlüssen durch Steuerberater (V-BStBK) Tz. 22, 23).

In der Praxis ist es jedoch üblich, bei der Aufstellung von Jahresabschlüssen auf die Inanspruchnahme von Aufstellungserleichterungen teilweise oder sogar ganz zu verzichten.

Etwas bislang bei der Aufstellung nicht in Anspruch genommene Erleichterungsvorschriften können für Zwecke der Offenlegung jedoch erstmalig oder anders ausgeübt (nachgeholt) werden. Die Nachholung erfolgt durch Erstellung eines insoweit angepassten Jahresabschlusses (Offenlegungsexemplar).

Im Rahmen der Beauftragung ist festzulegen, in welchem Umfang bislang nicht in Anspruch genommene Erleichterungen bei der Aufstellung allein für Zwecke der Offenlegung nachgeholt werden sollen.

Vor dem Hintergrund der Offenlegungspraxis deutscher Unternehmen ist davon auszugehen – und nicht zu beanstanden –, wenn der Auftrag ohne dezidierte Nennung die Nachholung aller möglichen Erleichterungen aus der Aufstellung von Jahresabschlüssen insgesamt vorsieht.

Umfangreiche Anpassungen des Jahresabschlusses und damit Regelungsbedarf im Rahmen des Auftrags können sich bei der Nachholung von Aufstellungserleichterungen bei Kleinstkapitalgesellschaften (= Form der kleinen Gesellschaft) ergeben.

Bezogen auf die Bilanz besteht Regelungsbedarf grundsätzlich nur bei den beiden Formen der kleinen Gesellschaften, da für mittelgroße und große Kapitalgesellschaften insoweit keine Erleichterungsvorschriften bestehen. Das Gleiche gilt grundsätzlich – mit Ausnahme bestimmter Aufwendungen und Erträge bei mittelgroßen Kapitalgesellschaften – auch für die Gewinn- und Verlustrechnung.

Anpassungen des Anhangs ergeben sich durch den möglichen Verzicht auf einen Anhang bei Kleinstkapitalgesellschaften und

3.2.3 Hinweise zur Offenlegung

das mögliche Weglassen einzelner Anhangangaben für die übrigen kleinen und die mittelgroßen Gesellschaften.

Aufstellungserleichterungen für große Gesellschaften bestehen nicht.

(Zu den einzelnen Aufstellungserleichterungen siehe nachfolgend unter 4.1)

3.3.2 Erleichterungen bei der Offenlegung

Nach den Vorgaben des Kaufmanns bzw. der gesetzlichen Vertreter sind ebenso Entscheidungen über die Inanspruchnahme von Offenlegungserleichterungen des Jahresabschlusses auszuüben (V-BStBK Tz. 23). Im Rahmen der Beauftragung ist daher festzulegen, in welchem Umfang Erleichterungen bei der Offenlegung nach den §§ 326 oder 327 HGB in Anspruch genommen werden sollen.

Bezogen auf die Bilanz besteht Regelungsbedarf nur bei mittelgroßen Gesellschaften. Im Rahmen der Beauftragung ist zu klären, ob bei Inanspruchnahme der möglichen Verkürzung des Gliederungsschemas die zusätzlich gesondert anzugebenden Posten in der Bilanz oder im Anhang aufgeführt werden.

Bei kleinen Gesellschaften ist insbesondere zu regeln, ob von der Befreiung der Offenlegung der Gewinn- und Verlustrechnung Gebrauch gemacht werden soll.

Abgesehen von den verzichtbaren Angaben zur Gewinn- und Verlustrechnung ergeben sich im Anhang für kleine Kapitalgesellschaften keine weiteren Erleichterungen bei der Offenlegung des Jahresabschlusses. Lediglich für mittelgroße Gesellschaften bestehen weitere explizite Erleichterungsvorschriften für den Anhang, die einer vertraglichen Regelung bedürfen.

Bei den ergänzend einzureichenden Unterlagen, Erklärungen und Angaben bestehen umfangreiche Erleichterungsvorschriften für kleine Kapitalgesellschaften und in Sonderfällen größenklassenunabhängig für bestimmte Rechtsformen. Hier muss das Vorliegen der Voraussetzungen für eine Inanspruchnahme der Befreiungen sorgfältig geprüft und deren Inanspruchnahme vertraglich geregelt werden.

Offenlegungserleichterungen für große Gesellschaften bestehen nicht.

3.2.3 Hinweise zur Offenlegung

3.4 Einreichung beim elektronischen Bundesanzeiger

Die Einreichung des Jahresabschlusses beim elektronischen Bundesanzeiger ist gesondert zu vereinbarendem Auftragsbestandteil. Gleiches gilt, sofern der Steuerberater die Einreichung der weiteren, mit dem Jahresabschluss einzureichenden, Unterlagen, Erklärungen und Angaben vornehmen soll.

Bei Kleinstkapitalgesellschaften ist darüber hinaus von dem gesetzlichen Vertreter eine Anweisung betreffend der Ausübung des Wahlrechts zwischen den möglichen Formen der Offenlegung (Veröffentlichung oder Hinterlegung) einzuholen. Die Form der Offenlegung ist in das Auftragschreiben aufzunehmen.

Eine vom Mandanten unterschriebene Papierversion des Offenlegungsexemplars sollte zu den Akten genommen werden, um ggf. die Freigabe durch den Mandanten nachweisen zu können.

4 Bearbeitungshinweise zur Erstellung von Jahresabschlüssen für Zwecke der Offenlegung

4.1 Aufstellungserleichterungen für kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften

Unabhängig davon, ob im Zuge der Aufstellung des Jahresabschlusses von größenabhängigen Erleichterungsmöglichkeiten Gebrauch gemacht wurde, können diese allein für Zwecke der Offenlegung ausgeübt werden.

Größenabhängige Erleichterungsvorschriften des § 276 HGB zur Gewinn- und Verlustrechnung kleiner Gesellschaften können zwar ebenfalls nachgeholt werden, Gesellschaften dieser Größenklasse sind jedoch von der Einreichung der Gewinn- und Verlustrechnung befreit.

3.2.3 Hinweise zur Offenlegung

Die nachfolgenden Übersichten stellen die möglichen Aufstellungserleichterungen für kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften zusammengefasst dar. Auf Sondervorschriften für Kleinstkapitalgesellschaften wird jeweils gesondert hingewiesen.

Gesetzliche Vorschrift	Regelungsinhalt (Erleichterungsvorschrift)	Größenklasse	
Vorschriften zur Bilanz		klein	mittelgroß
§ 266 Abs. 2 und 3 HGB	Aufstellung einer verkürzten Bilanz, in der nur die in den Absätzen 2 und 3 des § 266 HGB mit Buchstaben und römischen Zahlen bezeichneten Posten gesondert und in der vorgeschriebenen Reihenfolge aufgeführt sind. (§ 266 Abs. 1 Satz 3 HGB für kleine Kapitalgesellschaften)	X	1)
	Kleinstkapitalgesellschaften brauchen nur eine verkürzte Bilanz aufzustellen, in die nur die in den Absätzen 2 und 3 des § 266 HGB mit Buchstaben bezeichneten Posten gesondert und in der vorgeschriebenen Reihenfolge aufgenommen werden. (§ 266 Abs. 1 Satz 4 HGB für Kleinstkapitalgesellschaften)	X	
§ 268 Abs. 2 HGB	Aufstellung eines Anlagegitters. (§ 274a HGB)	X	
§ 268 Abs. 6 HGB	Gesonderter Ausweis eines Disagios. (§ 274a HGB)	X	
§ 274 HGB	Abgrenzung latenter Steuern. (§ 274a HGB)	X	

1) keine Erleichterung bei Aufstellung, siehe jedoch Erleichterung bei der Offenlegung

Gesetzliche Vorschrift	Regelungsinhalt (Erleichterungsvorschrift)	Größenklasse	
Vorschriften zur Gewinn- und Verlustrechnung		klein	mittelgroß
§ 275 Abs. 2 und 3 HGB	Zusammenfassung der Posten Umsatzerlöse bis Materialaufwand beim Gesamtkostenverfahren sowie die Posten Umsatzerlöse, Herstellungskosten und sonstige betriebliche Erträge beim Umsatzkostenverfahren zu einem Posten unter der Bezeichnung Rohergebnis. (§ 276 Satz 1 HGB für kleine Kapitalgesellschaften)	X	X
	Kleinstkapitalgesellschaften können die Gewinn- und Verlustrechnung in einem weiter verdichteten Schema darstellen. (§ 275 Abs. 5 HGB für Kleinstkapitalgesellschaften)		
§ 277 Abs. 4 Sätze 2 und 3 HGB	Keine Erläuterung von außerordentlichen Erträgen und/oder Aufwendungen bzw. periodenfremden Aufwendungen und/oder Erträgen, auch wenn diese für die Beurteilung der Ertragslage nicht von untergeordneter Bedeutung sind. (§ 276 Satz 2 HGB für kleine Kapitalgesellschaften)	X	
	Gilt nicht für Kleinstkapitalgesellschaften, die von der Regelung des § 275 Abs. 5 HGB Gebrauch machen. (§ 276 Satz 3 HGB für Kleinstkapitalgesellschaften)		

1) keine Erleichterung bei Aufstellung siehe jedoch Erleichterung bei der Offenlegung

3.2.3 Hinweise zur Offenlegung

Gesetzliche Vorschrift	Regelungsinhalt (Erleichterungsvorschrift)	Größenklasse	
		klein	mittel-groß
Vorschriften zum Anhang			
§ 264 Abs. 1 Satz 1 HGB	Kleinstkapitalgesellschaften brauchen den Jahresabschluss nicht um einen Anhang zu erweitern, wenn sie bestimmte Angaben unter der Bilanz machen. (§ 264 Abs. 1 Satz 5 HGB für Kleinstkapitalgesellschaften)	X	
§ 268 Abs. 4 Satz 2 bzw. § 268 Abs. 5 Satz 3 HGB	Erläuterungen antizipativer Posten bei den sonstigen Vermögensgegenständen und Verbindlichkeiten im Anhang. (§ 274a HGB)	X	
§ 284 Abs. 2 Nr. 4 HGB	Angaben zu den Unterschiedsbeträgen zum letzten ermittelten Zeitwert bei Anwendung von Bewertungsvereinfachungsverfahren bei der Gruppenbewertung nach § 240 Abs. 4 HGB oder der Anwendung von Verbrauchsfolgeverfahren nach § 256 Satz 1 HGB. (§ 288 Abs. 1 HGB)	X	
§ 285 Nr. 2 HGB	Aufgegliederte Angaben zu den Restlaufzeiten und Sicherheiten der Verbindlichkeiten für jeden einzelnen Posten. (§ 288 Abs. 1 HGB)	X	
§ 285 Nr. 3 HGB	Art, Zweck sowie Risiken und Vorteile von nicht in der Bilanz enthaltenen Geschäften, soweit dies für die Beurteilung der Finanzlage notwendig ist. (§ 288 Abs. 1 HGB für kleine Kapitalgesellschaften) Risiken und Vorteile von nicht in der Bilanz enthaltenen Geschäften, soweit dies für die Beurteilung der Finanzlage notwendig ist. (§ 288 Abs. 2 HGB für mittelgroße Kapitalgesellschaften)	X	X
§ 285 Nr. 3a HGB	Angaben über sonstige finanzielle Verpflichtungen, die nicht in der Bilanz enthalten sind und nicht nach § 251 oder § 285 Nr. 3 HGB anzugeben sind, sofern diese Angabe für die Beurteilung der Finanzlage von Bedeutung ist. (§ 288 Abs. 1 HGB)	X	
§ 285 Nr. 4 HGB	Aufgliederung der Umsatzerlöse. (§ 288 Abs. 1 HGB)	X	X
§ 285 Nr. 6 HGB	Aufteilung der Steuern vom Einkommen und vom Ertrag auf das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit bzw. das außerordentliche Ergebnis. (§ 288 Abs. 1 HGB)	X	
§ 285 Nr. 7 HGB	Anzahl der beschäftigten Arbeitnehmer. (§ 288 Abs. 1 HGB)	X	
§ 285 Nr. 8a HGB	Materialaufwand bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens. (§ 288 Abs. 1 HGB)	X	
§ 285 Nr. 9a HGB	Gesamtbezüge für die Organe der Gesellschaft. (§ 288 Abs. 1 HGB)	X	
§ 285 Nr. 9b HGB	Gesamtbezüge für ehemalige Organe der Gesellschaft. (§ 288 Abs. 1 HGB)	X	
§ 285 Nr. 12 HGB	Rückstellungen von nicht unerheblichem Umfang. (§ 288 Abs. 1 HGB)	X	

3.2.3 Hinweise zur Offenlegung

Gesetzliche Vorschrift	Regelungsinhalt (Erleichterungsvorschrift)	Größenklasse	
		klein	mittel- groß
Vorschriften zum Anhang			
§ 285 Nr. 17 HGB	Honoraraufwand des Geschäftsjahrs für Leistungen des Abschlussprüfers von Unternehmen, die den organisierten Markt in Anspruch nehmen. (§ 288 Abs. 1 HGB bei kleinen Kapitalgesellschaften) Bei Nichtangabe sind die Angaben auf Anforderung der Wirtschaftsprüferkammer mitzuteilen. (§ 288 Abs. 2 HGB für mittelgroße Kapitalgesellschaften)	X	X
§ 285 Nr. 19 HGB	Angaben zu derivativen Finanzinstrumenten. (§ 288 Abs. 1 HGB)	X	
§ 285 Nr. 21 HGB	Wesentliche, nicht zu marktüblichen Bedingungen zustande gekommene Geschäfte mit nahestehenden Personen. (§ 288 Abs. 1 HGB) Angabe nur, sofern eine Gesellschaft in der Rechtsform der AG vorliegt und dann beschränkt auf Geschäfte, die direkt oder indirekt mit dem Hauptgesellschafter oder Organen abgeschlossen wurden. (§ 288 Abs. 2 HGB für mittelgroße Kapitalgesellschaften)	X	X X
§ 285 Nr. 22 HGB	Angaben zu den aktivierten Forschungs- und Entwicklungskosten. (§ 288 Abs. 1 HGB)	X	
§ 285 Nr. 29 HGB	Angabe, auf welchen Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen aktivierte latente Steuern beruhen. (§ 288 Abs. 1 HGB)	X	X

4.2 Erleichterungen bei der Offenlegung

Für kleine und große Kapitalgesellschaften bestehen grundsätzlich keine weiteren Erleichterungsvorschriften in Bezug auf die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung bei der Offenlegung.

Vor dem Hintergrund, dass kleine Kapitalgesellschaften ihre Gewinn- und Verlustrechnung allerdings nicht offenlegen müssen, brauchen im Anhang keine Angaben zur Gewinn- und Verlustrechnung gemacht zu werden.

Mittelgroße Kapitalgesellschaften können die Bilanz nur in der für kleine Kapitalgesellschaften nach § 266 Abs. 1 Satz 3 HGB vorgeschriebenen Form einreichen. Wird von diesem Wahlrecht Gebrauch gemacht, müssen allerdings bestimmte, in § 327 Nr. 1 HGB genannte, Posten entweder in der Bilanz oder im Anhang gesondert angegeben werden.

3.2.3 Hinweise zur Offenlegung

Des Weiteren können mittelgroße Kapitalgesellschaften den Anhang ohne die aufgegliederten Angaben zu den Restlaufzeiten und Sicherheiten der Verbindlichkeiten für jeden einzelnen Posten (§ 285 Nr. 2 HGB), den Materialaufwand bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens (§ 285 Nr. 8a HGB) sowie die Angaben zu Rückstellungen von nicht unerheblichem Umfang (§ 285 Nr. 12 HGB) einreichen (§ 327 Nr. 2 HGB).

Die nachfolgenden Übersichten stellen die möglichen Erleichterungen bei der Offenlegung für kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften zusammengefasst dar. Sondervorschriften für Kleinstkapitalgesellschaften bestehen nicht.

Gesetzliche Vorschrift	Regelungsinhalt (Erleichterungsvorschrift)	Größenklasse	
Vorschriften zur Bilanz		klein	mittelgroß
§ 266 Abs. 2 und 3 HGB	Einreichung einer verkürzten Bilanz, in der Form des § 266 Abs. 1 Satz 3 HGB (nur die in den Absätzen 2 und 3 des § 266 HGB mit Buchstaben und römischen Zahlen bezeichneten Posten). Dann jedoch gesonderte Angabe bestimmter Posten in der Bilanz oder im Anhang. (§ 327 Nr. 1 HGB für mittelgroße Kapitalgesellschaften)	x ¹⁾	X

1) verkürzte Bilanz bereits bei Aufstellung zulässig

Gesetzliche Vorschrift	Regelungsinhalt (Erleichterungsvorschrift)	Größenklasse	
Vorschriften zum Anhang		klein	mittelgroß
	Keine Angaben zur Gewinn- und Verlustrechnung im Anhang. (§ 326 Abs. 1 Satz 2 HGB)	X	
§ 285 Nr. 2 HGB	Aufgegliederte Angaben zu den Restlaufzeiten und Sicherheiten der Verbindlichkeiten für jeden einzelnen Posten. (§ 327 Nr. 2 HGB für mittelgroße Kapitalgesellschaften)		X
§ 285 Nr. 8a HGB	Materialaufwand bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens. (327 Nr. 2 HGB für mittelgroße Kapitalgesellschaften)		X
§ 285 Nr. 12 HGB	Rückstellungen von nicht unerheblichem Umfang. (327 Nr. 2 HGB für mittelgroße Kapitalgesellschaften)		X

4.3 Übereinstimmung mit Erstellungsexemplaren

Bei der Anfertigung von Jahresabschlüssen zum Zwecke der Offenlegung ist stets darauf zu achten, dass die einzureichenden Unterlagen mit den Erstellungs- oder Prüfungsexemplaren übereinstimmen. Änderungen können sich nur dort ergeben, wo sich größenabhängige Erleichterungsmöglichkeiten aus den

3.2.3 Hinweise zur Offenlegung

Vorschriften bei der Aufstellung bzw. aus speziellen Erleichterungsvorschriften bei der Offenlegung ergeben.

Darüber hinausgehende Änderungen von Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Anhang und ggf. Lagebericht dürfen nicht vorgenommen werden.

4.4 Einreichung von geprüften Jahresabschlüssen

Wird der Steuerberater mit der Einreichung eines aufgrund gesetzlicher Vorschriften geprüften Jahresabschlusses beauftragt, so ist auch der Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über dessen Versagung als Wiedergabe einzureichen. Sofern der Steuerberater bei einer mittelgroßen Gesellschaft zugleich beauftragt wurde, von den größenabhängigen Erleichterungen Gebrauch zu machen, ist nach § 328 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 HGB darauf hinzuweisen, dass sich der Bestätigungsvermerk auf den vollständigen Jahresabschluss bezieht.

Vor der Wiedergabe des Vermerks ist folgender Hinweis aufzunehmen:

„Bei dem vorstehenden Jahresabschluss handelt es sich um die nach § 327 HGB für Offenlegungszwecke verkürzte Fassung. Zu dem vollständigen Jahresabschluss und dem Lagebericht wurde folgender Bestätigungsvermerk [Vermerk über die Versagung] erteilt:

... (Wortlaut des Vermerks, einschließlich Ort, Datum)“

5 Sonderformen der Rechnungslegung

5.1 Eröffnungsbilanzen

Eine Verpflichtung zur Offenlegung von Eröffnungsbilanzen besteht nicht.

Die gesetzlichen Regelungen zur Offenlegung betreffen die laufende Rechnungslegung („Jahresabschlüsse“ § 325 HGB). Der Begriff selbst wird in § 242 Abs. 3 HGB (Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung) i. V. m. § 264 Abs. 1 HGB (Anhang) definiert. Der Gesetzgeber grenzt in § 242 Abs. 1 Satz HGB den Begriff der „Eröffnungsbilanz“ von dem der „Bilanz“ am Ende des Geschäftsjahres ab.

3.2.3 Hinweise zur Offenlegung

5.2 Liquidationseröffnungsbilanzen und laufende Rechnungslegung in der Liquidation

Nach den Vorschriften des AktG bzw. des GmbHG haben die Abwickler bzw. Liquidatoren für den Beginn der Abwicklung bzw. Liquidation eine Bilanz (Eröffnungsbilanz) und einen die Eröffnungsbilanz erläuternden Bericht sowie für den Schluss eines jeden Jahres einen Jahresabschluss und einen Lagebericht aufzustellen (vgl. § 270 Abs. 1 AktG, § 71 Abs. 1 GmbHG).

Nach den ebenfalls gleichlautenden Vorschriften in § 270 Abs. 2 Satz 2 AktG sowie § 71 Abs. 2 Satz 2 GmbHG sind auf „die Eröffnungsbilanz und den erläuternden Bericht die Vorschriften über den Jahresabschluss entsprechend anzuwenden“. Ebenso wie der auf den Tag zuvor aufzustellende letzte Jahresabschluss der werbenden Gesellschaft für das dann endende (Rumpf-) Geschäftsjahr sind die Liquidationseröffnungsbilanz und der erläuternde Bericht nach den allgemeinen Regeln der §§ 325 ff. HGB offenzulegen.

Stichtag für die Liquidationseröffnungsbilanz ist der im Auflösungsbeschluss genannte Stichtag. Soweit dieser nicht mit dem bisherigen Beginn des Geschäftsjahres identisch ist, entsteht ein vom bisherigen Geschäftsjahr abweichendes Geschäftsjahr, das nach 12 Monaten endet (Liquidationsgeschäftsjahr).

Während der Liquidation muss jeweils zum Ende eines jeden Liquidationsgeschäftsjahres ein Jahresabschluss und ggf. ein Lagebericht aufgestellt und offengelegt werden.

Angaben zur Ergebnisverwendung entfallen, da Ausschüttungen während der Liquidation nach den Vorschriften der § 272 AktG und § 73 GmbHG unzulässig sind.

5.3 Liquidationsschlussbilanzen

Die Verpflichtung zur Aufstellung einer Liquidationsschlussbilanz ergibt sich nach § 270 Abs. 1 AktG, § 71 Abs. 1 GmbHG bzw. aus § 154 HGB für die Personenhandelsgesellschaften. Während das HGB die „Beendigung der Liquidation“ unmittelbar anspricht, leitet sich die Verpflichtung zur Aufstellung einer Schlussbilanz für Kapitalgesellschaften ebenso aus der allgemeinen Pflicht zur Rechnungslegung ab.

Die Rechnungslegungspflicht – und damit auch die Pflicht zur Offenlegung – endet mit Abschluss des letzten (Rumpf-)Liquidationsgeschäftsjahres.

3.2.3 Hinweise zur Offenlegung

Letztmalig von der Offenlegung erfasst sind die auf diesen Tag aufzustellenden Liquidationsschlussbilanzen nebst Gewinn- und Verlustrechnung sowie Anhang und ggf. Lagebericht; nicht jedoch die nachfolgende Schlussrechnung.

6 Honorar

6.1 Anfertigung eines Offenlegungsexemplars

Für Tätigkeiten, die im Zuge der Offenlegungspflichten durch den Steuerberater erbracht werden, findet die Steuerberatervergütungsverordnung (StBVV) grundsätzlich keine Anwendung, denn es handelt sich insoweit um vereinbarte Tätigkeiten nach § 57 Abs. 3 StBerG. Demgemäß bestimmt sich die Vergütung nach Maßgabe der §§ 612 Abs. 2 bzw. 632 Abs. 2 BGB. Nach diesen Vorschriften schuldet der Mandant die „übliche Vergütung“. Um etwaige Unstimmigkeiten über deren Höhe zu vermeiden, ist es daher ratsam, mit dem Mandanten im Vorfeld eine Vergütungsvereinbarung zu treffen. Dieser können Gebührensätze entsprechend der StBVV zugrunde gelegt werden.

In Anlehnung an die StBVV kommt neben einer Abrechnung nach Zeitgebühren auch eine Abrechnung in entsprechender Anwendung des § 35 Abs. 1 Nr. 3b StBVV (Entwicklung der Steuerbilanz aus der Handelsbilanz) oder eine Pauschalvergütung nach § 14 StBVV in Betracht.

6.2 Erzeugen elektronischer Dateiformate

Liegt der im Auftrag des Mandanten originär erstellte Jahresabschluss bzw. ein verkürztes Exemplar für Zwecke der Offenlegung, oder auch nur einzelne Bestandteile derselben, in elektronischer Form vor, hat der Mandant aus dem Auftragsverhältnis heraus einen Anspruch auf die in elektronischer Form vorliegenden Bestandteile. Eine gesonderte Vergütung erhält der Steuerberater hierfür nicht.

6.3 Einreichung beim elektronischen Bundesanzeiger

Für den rein technischen Vorgang der Einreichung der Daten beim elektronischen Bundesanzeiger bieten die meisten der bei Steuerberatern eingesetzten Softwareprogramme neben der möglichen Datenaufbereitung auch die Möglichkeit der Datenübermittlung an.

3.2.3 Hinweise zur Offenlegung

Daneben besteht die Möglichkeit, sich beim elektronischen Bundesanzeiger als sog. „Einsender“ registrieren zu lassen und die einreichungspflichtigen Unterlagen für die Mandanten unmittelbar beim elektronischen Bundesanzeiger einzureichen. Die Bundesanzeiger Verlag GmbH stellt hierfür ein Upload-Verfahren für verschiedene Datenformate zur Verfügung.

In Abgrenzung zu 6.2 bezieht sich diese Tätigkeit entweder auf die bloße Übertragung des erzeugten Dateiformats oder aber auf die Konvertierung mittels EDV-Anwendung in das kostengünstigere XML-Format.

Auch dabei handelt es sich um eine vereinbare Tätigkeit (§ 57 Abs. 3 StBerG), die mithin grundsätzlich nicht der StBVV unterfällt. Dem Steuerberater bleibt es unbenommen, auch hier eine Vergütung auf der Grundlage der Gebührensätze nach der StBVV zu vereinbaren.

Etwaige Veröffentlichungsentgelte sind entweder direkt vom Mandanten zu tragen oder als Aufwendungsersatz (§§ 675, 670 BGB) einzufordern.

3.2.3 Hinweise zur Offenlegung

Anlagen

Anlage 1: Hinweis an Mandant zur Offenlegung von Unterlagen zu Jahresabschlüssen

<Mandant>

Offenlegung von Unterlagen zum Jahresabschluss

Sehr geehrte/r Frau/Herr,

im Zusammenhang mit der Auslieferung der Jahresabschlüsse/Berichte zum Jahresabschluss auf den <Stichtag> weise/n ich/wir Sie auf die Offenlegungsvorschriften nach § 325 HGB hin.

Nach § 325 HGB sind Sie verpflichtet, den Jahresabschluss sowie das Datum der Feststellung ggf. zusammen mit weiteren Unterlagen, Erklärungen und Angaben unverzüglich nach der Vorlage an die Gesellschafter, jedoch spätestens bis zum <Datum> beim Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers (eBundesanzeiger) einzureichen.

Bei Nichtbeachtung dieser Vorschrift wird durch das Bundesamt der Justiz ein Ordnungsgeld von mindestens 2.500,00 €, maximal 25.000,00 €, festgesetzt.

Ihre Gesellschaft ist handelsrechtlich als sog. kleine [Kleinstkapitalgesellschaft]/mittelgroße Gesellschaft einzustufen. Es gelten daher neben den Erleichterungen bei der Aufstellung von Jahresabschlüssen weitere spezielle Erleichterungsvorschriften für Zwecke der Offenlegung.

Von den bereits bei der Aufstellung von Jahresabschlüssen zulässigen Erleichterungsvorschriften für kleine/mittelgroße Gesellschaften habe/n ich/wir auftragsgemäß vollständig/nur teilweise/keinen Gebrauch gemacht.

Sollten Sie für Zwecke der Offenlegung [die Aufstellungserleichterungen und/oder] die Erleichterungen bei der Offenlegung in Anspruch nehmen wollen, setzen Sie sich bitte mit mir/uns in Verbindung bzw. beauftragen Sie mich/uns mit beiliegendem Antwortschreiben.

Sie können die Offenlegung der Unterlagen selbst vornehmen, indem Sie den Jahresabschluss, das Datum der Feststellung

3.2.3 Hinweise zur Offenlegung

sowie ggf. die weiteren Unterlagen, Erklärungen und Angaben in digitaler Form via Internet beim elektronischen Bundesanzeiger einreichen.

Soweit Sie sich nicht mit diesem zusätzlichen Verwaltungsaufwand belasten möchten, können Sie mir/uns den Auftrag zur ganz oder teilweisen Erledigung der Offenlegung durch beiliegendes Antwortschreiben erteilen.

Mit freundlichen Grüßen

<.....>

Steuerberater

Anlagen

3.2.3 Hinweise zur Offenlegung

Anlage 2: Antwortschreiben

Absender:
.....
.....

Max Muster
Steuerberater
<Straße>
<Ort>

Per Fax: 1234 56789

Antwortschreiben – Offenlegung Jahresabschlussunterlagen zum TT.MM.JJJJ

- Hiermit erteilen wir Ihnen den Auftrag/die Aufträge¹⁾:
- den Jahresabschluss zum TT.MM.JJJJ nebst notwendigen weiteren Unterlagen, Erklärungen und Angaben an den eBundesanzeiger in der Form der Erstellung (ohne weitere Verkürzung) zu übermitteln.
 - zur Erstellung eines Offenlegungsexemplars des Jahresabschlusses zum TT.MM.JJJJ, unter Inanspruchnahme von Erleichterungsvorschriften und dessen Übermittlung an den eBundesanzeiger nebst notwendigen weiteren Unterlagen, Erklärungen und Angaben.

Die Offenlegung soll erfolgen durch¹⁾:

- Veröffentlichung.
 - Hinterlegung (nur möglich bei Kleinstkapitalgesellschaft).
- Hiermit erteilen wir Ihnen den Auftrag zur Erstellung eines Offenlegungsexemplars des Jahresabschlusses, das sämtliche Erleichterungsvorschriften enthält.

Wir werden die Offenlegung des Jahresabschlusses zum TT.MM.JJJJ (unter Inanspruchnahme von Erleichterungsvorschriften) nebst ergänzenden Unterlagen selbst vornehmen.

Wir bitten um Übersendung eines Offenlegungsexemplars des Jahresabschlusses in Papierform sowie in digitaler Form.

3.2.3 Hinweise zur Offenlegung

- Wir möchten die Offenlegung des Jahresabschlusses zum TT.MM.JJJJ nebst ergänzenden Unterlagen selbst vornehmen.

Wir bitten um Übersendung eines Offenlegungsexemplars des von Ihnen erstellten Jahresabschlusses (ohne weitere Verkürzung) in Papierform sowie in digitaler Form.

Unterschrift

1) zutreffendes bitte ankreuzen

