

3.2.3 Hinweise zur Offenlegung nach den §§ 325 ff. HGB (für Geschäftsjahre ab dem 1. Januar 2016)

Die Hinweise wurden am 3. und 4. Mai 2017 vom Präsidium der Bundessteuerberaterkammer genehmigt

Inhaltsverzeichnis

1	Vorbemerkung.....	1
2	Gesetzliche Vorschriften zur Offenlegung	1
2.1	Verpflichtung	1
2.2	Verfahren	2
2.2.1	Einreichung beim Betreiber des Bundesanzeigers	2
2.2.2	Überprüfung durch den Betreiber des Bundesanzeigers	2
2.2.3	Übermittlung der Unterlagen an das Unternehmensregister	3
2.2.4	Formen der Offenlegung	4
2.2.4.1	Veröffentlichung	4
2.2.4.2	Hinterlegung	4
2.2.5	Fristen und zeitlicher Ablauf der Einreichung	5
2.2.5.1	Fristen	5
2.2.5.2	Zeitlicher Ablauf	5
2.2.6	Änderungen bereits erfolgter Offenlegungen	6
2.3	Einzureichende Unterlagen, Erklärungen und Angaben	7
2.3.1	Übersicht	7
2.3.2	Einzelne vertiefende Erläuterungen zum Umfang und Inhalt der einzureichenden Unterlagen, Erklärungen und Angaben	8
2.3.2.1	Beschluss über die Verwendung des Ergebnisses	8
2.3.2.2	Keine Offenlegung von Vorschlag bzw. Beschluss über die Ergebnisverwendung bei Personenhandelsgesellschaften	9
2.3.2.3	Keine Offenlegung der Ergebnisverwendung in Sonderfällen	9
2.3.2.4	Bericht des Aufsichtsrats	10
2.3.2.5	Datum der Feststellung oder Billigung	10
2.4	Sanktionsvorschriften	10
2.4.1	Ordnungsgeld	10
2.4.1.1	Festsetzung von Ordnungsgeld nach § 335 HGB	10
2.4.1.2	Ablauf des Verfahrens	11
2.4.1.3	Wiedereinsetzung in den vorigen Stand	12
2.4.1.4	Rechtsmittel	12
2.4.2	Bußgeld	12
2.4.2.1	Festsetzung von Bußgeld nach § 334 HGB	12
2.4.2.2	Ablauf des Verfahrens	13
3	Auftrag	13
3.1	Auftragserteilung	13

3.2	Auftragsumfang	13
3.3	Auftrag zur Anpassung erstellter Jahresabschlüsse	14
3.3.1	Nachholung von Aufstellungserleichterungen	14
3.3.2	Erleichterungen bei der Offenlegung	15
3.4	Einreichung beim Betreiber des Bundesanzeigers	16
4	Bearbeitungshinweise zur Erstellung von Jahresabschlüssen für Zwecke der Offenlegung	16
4.1	Aufstellungserleichterungen für kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften	16
4.2	Erleichterungen bei der Offenlegung	21
4.3	Übereinstimmung mit Erstellungsexemplaren	22
4.4	Einreichung von geprüften Jahresabschlüssen	22
4.5	Hinweis bei nicht gleichzeitiger Einreichung	23
5	Sonderformen der Rechnungslegung	23
5.1	Eröffnungsbilanzen	23
5.2	Liquidationseröffnungsbilanzen und laufende Rechnungslegung in der Liquidation	23
5.3	Liquidationsschlussbilanzen	24
6	Honorar	25
6.1	Anfertigung eines Offenlegungsexemplars	25
6.2	Erzeugen elektronischer Dateiformate	25
6.3	Einreichung beim Betreiber des Bundesanzeigers	25
	Anlage 1: Hinweis an Mandant zur Offenlegung von Unterlagen zu Jahresabschlüssen	28
	Anlage 2: Antwortschreiben.....	29

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 nach dem Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) vom 17. Juni 2015. Die geänderten Vorschriften zur Offenlegung sind erstmals für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2015 begonnen haben.

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, 340I HGB), Pensionsfonds und Versicherungsunternehmen (§§ 341, 341I HGB).

Die Verantwortung für die Durchführung der Offenlegung liegt bei den Mitgliedern des vertretungsberechtigten Organs (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 sollte der Steuerberater die Geschäftsführung auf die Pflicht zur Offenlegung hinweisen.

2.2 Verfahren

2.2.1 Einreichung beim Betreiber des Bundesanzeigers

Nach der Grundnorm des § 325 Abs. 1 HGB haben die Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs von Kapitalgesellschaften (im Folgenden ebenso stellvertretend für offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften, auf die § 264a HGB Anwendung findet) den festgestellten Jahresabschluss spätestens ein Jahr nach dem Abschlussstichtag des Geschäftsjahres, auf das er sich bezieht, nebst ergänzenden Unterlagen, Erklärungen und Angaben beim Betreiber des Bundesanzeigers, der Bundesanzeiger Verlag GmbH (Köln), elektronisch einzureichen.

2.2.2 Überprüfung durch den Betreiber des Bundesanzeigers

Nach § 329 HGB hat der Betreiber des Bundesanzeigers zu prüfen, „ob die einzureichenden Unterlagen fristgemäß und vollzählig eingereicht worden sind“. Zu diesem Zweck werden ihm von den Bundesländern bzw. Registergerichten über das Unternehmensregister 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.

Für die Fristwahrung ist unbeachtlich, wann Überprüfung und anschließende Offenlegung tatsächlich erfolgen, maßgeblich ist – Vollzähligkeit der Unterlagen vorausgesetzt – bereits das Datum der Einreichung.

„Vollzählig“ bedeutet 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 erstreckt sich grundsätzlich darauf, ob

- alle Unterlagen entsprechend der Unternehmensgröße, Rechtsform, Gesellschaftsart und Art der Offenlegung eingereicht wurden,
- von den größenabhängigen Erleichterungen zulässig Gebrauch gemacht wurde.

Da Letzteres in der Regel ohne Zusatzinformationen nicht möglich ist, steht dem Betreiber des 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 Bundesanzeigers 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.

Der Betreiber des Bundesanzeigers ist nach § 329 Abs. 4 HGB verpflichtet, Offenlegungsverstöße sowie offenlegungssäumige Gesellschaften, die nicht oder nicht entsprechend ihrer Unternehmensgröße offenlegen, an das Bundesamt für Justiz zu melden. Das Verfahren zur Ahndung von Verstößen (§ 335 HGB) wird in der Folge von Amts wegen eingeleitet.

2.2.3 Übermittlung der Unterlagen an das Unternehmensregister

Der Betreiber des 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 Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs von Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkten Personenhandelsgesellschaften 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 Bundesanzeigers einzureichen, werden allerdings nicht allgemein bekanntgemacht. Der Veröffentlichungsauftrag nach § 325 Abs. 2 HGB entfällt. Die Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs haben stattdessen einen Hinterlegungsauftrag zu erteilen.

Interessierten Dritten werden die Unterlagen zur Einsichtnahme nur auf Antrag und Zahlung einer Gebühr (derzeit 4,50 € je Dokumentenabruf) zugänglich gemacht.

Das Recht zur Hinterlegung wird allerdings nur unter der Voraussetzung eingeräumt, dass die Kleinstkapitalgesellschaft dem Betreiber des 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 Betreiber des 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.

Die Wahl, ob die eingereichten Rechnungslegungsunterlagen veröffentlicht oder hinterlegt werden sollen, ist bindend. Entscheidet sich die Gesellschaft als Kleinstkapitalgesellschaft zur Offenlegung durch Veröffentlichung, ist eine Änderung auf Hinterlegung nicht mehr möglich, ebenso wie umgekehrt. (vgl. hierzu 2.2.6)

2.2.5 Fristen und zeitlicher Ablauf der Einreichung

2.2.5.1 Fristen

Die nach § 325 HGB in deutscher Sprache offenzulegenden Unterlagen sind „spätestens ein Jahr nach dem Abschlussstichtag des Geschäftsjahres einzureichen, auf das sie sich beziehen“ (vgl. § 325 Abs. 1a HGB).

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).

2.2.5.2 Zeitlicher Ablauf

Das Gesetz enthält keine Vorschrift (mehr), wonach der festgestellte Jahresabschluss, der Lagebericht und der Bestätigungsvermerk bzw. der Vermerk über dessen Versagung gleichzeitig eingereicht werden müssen. Das Gesetz stellt lediglich darauf ab, dass diese Unterlagen spätestens ein Jahr nach dem Abschlussstichtag des Geschäftsjahres eingereicht sind.

Liegen der Bericht des Aufsichtsrats und die Erklärung zum Corporate Governance Kodex nicht innerhalb der Frist vor, können diese nachgereicht werden. Sie sind dann unverzüglich nach ihrem Vorliegen offenzulegen.

Innerhalb der Jahresfrist ist es grundsätzlich zulässig, die Unterlagen getrennt einzureichen.

Im Gegensatz zur Rechtslage vor dem Inkrafttreten des BilRUG muss der Jahresabschluss im Zeitpunkt der Einreichung zwingend festgestellt sein. Paragraf 328 Abs. 3 Satz 2 HGB regelt für den Fall, dass der Lagebericht und der Beschluss über die Verwendung des Ergebnisses nicht gleichzeitig mit dem Jahresabschluss offengelegt werden, dass „bei der nachträglichen Offenlegung jeweils anzugeben [ist], auf welchen Abschluss sie sich beziehen und wo dieser offengelegt worden ist; dies gilt auch für die nachträgliche Offenlegung des Bestätigungsvermerks oder des Vermerks über seine Versagung“.

2.2.6 Änderungen bereits erfolgter Offenlegungen

Änderungen eingereichter Jahresabschlüsse und Unterlagen sind nur möglich, solange noch keine Offenlegung (Veröffentlichung oder Hinterlegung) im Bundesanzeiger stattgefunden hat.

Bereits offengelegte 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.

Offensichtlich rechtswidrige Inhalte liegen nach Auffassung des Betreibers des Bundesanzeigers vor, wenn die Angaben 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 bestimmbarer natürlichen Person) veröffentlicht werden und nicht von einer Einwilligung der betroffenen Person ausgegangen werden kann.

Bereits erfolgte Veröffentlichungen oder Hinterlegungen können daher lediglich insgesamt geändert, jedoch nicht ganz oder teilweise storniert werden. Geänderte Offenlegungen werden im Bundesanzeiger entsprechend gekennzeichnet.

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"/>
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 (siehe hierzu § 265 Abs. 1 Satz 5 HGB).

(4) Keine Verpflichtung zur Aufstellung eines Lageberichts; daher keine Verpflichtung zur Einreichung.

(5) Nur soweit der Beschluss nicht im Jahresabschluss (dort: Anhang) enthalten ist (siehe nachfolgend unter 2.3.2.1).

(6) Bei haftungsbeschränkten Personengesellschaften: Angaben (ggf. Vorschlag und Beschluss) zur Ergebnisverwendung müssen nicht offengelegt werden (siehe nachfolgend unter 2.3.2.2).

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

2.3.2.1 Beschluss über die Verwendung des Ergebnisses

Die Angabe über den Beschluss der Ergebnisverwendung ist seit der Änderung des HGB durch das BilRUG – ebenso wie ein ggf. anzugebender Vorschlag zur Verwendung des Ergebnisses – eine originär im Anhang zu machende Angabe (siehe § 285 Nr. 34 HGB).

Im Regelfall folgt die Beschlussfassung zur Ergebnisverwendung nach Feststellung des Jahresabschlusses. Insofern wird der Anhang (als Bestandteil des festgestellten Jahresabschlusses) den Beschluss zur Ergebnisverwendung nicht enthalten können. Dieser ist dann gesondert nach § 325 Abs. 1b Satz 2 HGB offenzulegen.

Sofern die Beschlussfassung innerhalb der von § 42a Abs. 2 GmbHG bzw. § 175 AktG vorgesehenen zeitlichen Rahmen von acht bzw. elf Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahres erfolgt, gilt für die Einreichung des Beschlusses die Jahresfrist des § 325 Abs. 1a HGB.

Für den Fall, dass der Beschluss vor Ablauf der Jahresfrist nicht vorliegt, ist der Beschluss nach der Begründung zum Gesetzentwurf der Bundesregierung „wie bisher ... unverzüglich nach seinem Vorliegen offenzulegen“.

Allerdings muss der Ergebnisverwendungsvorschlag bzw. der Beschluss über die Verwendung des Ergebnisses nur dann im Anhang angegeben bzw. offengelegt werden, wenn der Vorschlag 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 bei den Rechtsformen AG und GmbH 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 des Beschlusses (und auch dem Vorschlag) über die Verwendung des Ergebnisses befreit. Die Befreiung ergibt sich bereits aus den größenabhängigen Erleichterungen bei der Aufstellung des Anhangs (§ 288 Abs. 1 Nr. 1. HGB).

Weggefallen ist die Möglichkeit, im Zuge der Offenlegung auf Angaben zur Ergebnisverwendung (sowohl Ergebnisverwendungsvorschläge als auch -beschlüsse) zu verzichten, „wenn sich anhand dieser Angaben die Gewinnanteile von natürlichen Personen feststellen lassen, die Gesellschafter sind“ (§ 325 Abs. 1 S. 4 HGB a. F.). Diese Schutzklausel war nicht größenbeschränkt und stand auch allen mittleren und großen GmbHs offen.

2.3.2.2 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.

2.3.2.3 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.

2.3.2.4 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 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 Aufsichtsrats 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).

2.3.2.5 Datum der Feststellung oder Billigung

Nach der Regelung des § 325 Abs. 1 Nr. 1 HGB ist der festgestellte oder gebilligte Jahresabschluss offenzulegen. Das Datum der Feststellung oder Billigung ist explizit anzugeben (§ 328 Abs. 1a Satz 1 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 Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs oder die Gesellschaft selbst zur Folge.

Durch das das Gesetz zur Umsetzung der Transparenzrichtlinie-Änderungsrichtlinie vom 20. November 2015 wurde der Ordnungsgeldrahmen für Verstöße kapitalmarktorientierter Kapitalgesellschaften (§ 264d HGB) geändert.

Nach dem neuen § 335 Abs. 1a HGB gilt als Obergrenze statt des bisherigen Höchstbetrags von 250 000,00 € nun der höhere Wert aus 10 Mio. €, 5 % des jährlichen Gesamtumsatzes und dem zweifachen Wert des wirtschaftlichen Vorteils, der aus der versäumten Offenlegung gezogen wird.

Wird das Ordnungsgeld einer natürlichen Person angedroht, gilt als Obergrenze des Ordnungsgelds der höhere Wert aus 2 Mio. € und dem zweifachen Wert des wirtschaftlichen Vorteils, der aus der versäumten Offenlegung gezogen wird.

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 Bundesanzeigers über die nicht rechtzeitige Offenlegung von Amts wegen eingeleitet.

Das Ordnungsgeld wird zunächst angedroht. Die Androhung wird mit einer Fristsetzung von sechs 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 (derzeit) 100,00 € zzgl. Zustellauslagen.

Das (angedrohte) Ordnungsgeld ist herabzusetzen, wenn die Gesellschaft ihre Pflicht zur Einreichung – wenn auch verspätet – erfüllt hat. Das festzusetzende Mindestordnungsgeld 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 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 zwei Wochen schriftlich beim Bundesamt zu stellen. Die versäumte Handlung ist innerhalb von sechs 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).

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 Betreiber des Bundesanzeigers. 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 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 Betreiber des Bundesanzeigers einreicht oder hiermit der Steuerberater beauftragt wird (Einreichung beim Bundesan-

zeiger). Letzteres kann überdies noch um die Einreichung der weiteren Unterlagen, Erklärungen und Angaben ergänzt werden.

Insbesondere dann, wenn der Steuerberater mit der Einreichung beim Betreiber des Bundesanzeigers 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 HGB oder § 328 Abs. 1a und Abs. 3 Satz 2 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.

3.3 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 Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs 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.

Etwaige 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 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 Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs 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.

3.4 Einreichung beim Betreiber des Bundesanzeigers

Die Einreichung des Jahresabschlusses beim Betreiber des Bundesanzeigers 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 den Mitgliedern des vertretungsberechtigten Organs 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.

Gesetzliche Vorschrift	Regelungsinhalt (Erleichterungsvorschrift)	Größenklasse	
		klein	mittelgroß
Vorschriften zum Anhang		klein	mittelgroß
§ 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	
§ 264c Abs. 2 Satz 9 HGB	Angabe des Betrags der nicht geleisteten Einlagen von Kommanditisten. (§ 288 Abs. 1 HGB)	X	
§ 265 Abs. 4 Satz 2 HGB	Ergänzung bei der Gliederung, sofern mehrere Geschäftszweige vorhanden sind. (§ 288 Abs. 1 HGB)	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 Nrn. 1. und 2. HGB)	X	
§ 284 Abs. 2 Nr. 3 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	
§ 284 Abs. 3 HGB	Angabe der Entwicklung der einzelnen Posten des Anlagevermögens (Anlagespiegel). (§ 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)	X	
§ 285 Nr. 4 HGB	Aufgliederung der Umsatzerlöse. (§ 288 Abs. 1 HGB bzw. § 288 Abs. 2 HGB)	X	X
§ 285 Nr. 7 HGB	Keine Trennung nach Gruppen bei der Angabe der Zahl der beschäftigten Arbeitnehmer. Beachten! Die Anzahl der beschäftigten Arbeitnehmer ist anzugeben. (§ 288 Abs. 1 Nr. 2 HGB)	X	
§ 285 Nr. 8a und 8b HGB	Materialaufwand bzw. Personalaufwand bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens. (§ 288 Abs. 1 HGB)	X	
§ 285 Nr. 9a HGB	Gesamtbezüge für die Organe der Gesellschaft. (§ 288 Abs. 1 HGB)	X	

Gesetzliche Vorschrift	Regelungsinhalt (Erleichterungsvorschrift)	Größenklasse	
		klein	mittelgroß
Vorschriften zum Anhang			
§ 285 Nr. 9b HGB	Gesamtbezüge für ehemalige Organe der Gesellschaft. (§ 288 Abs. 1 HGB)	X	
§ 285 Nr. 10 HGB	Angabe der Organmitglieder mit dem Familiennamen und mindestens einem ausgeschriebenen Vornamen, einschließlich des ausgeübten Berufs. (§ 288 Abs. 1 HGB)	X	
§ 285 Nrn. 11, 11a und 11b HGB	Angaben zum Anteilsbesitz, Stellung als persönlich haftender Gesellschafter, Überschreiten von 5 % der Stimmrechte. (§ 288 Abs. 1 HGB)	X	
§ 285 Nr. 12 HGB	Rückstellungen von nicht unerheblichem Umfang. (§ 288 Abs. 1 HGB)	X	
§ 285 Nr. 14 HGB	Name und Sitz des Mutterunternehmens, das den Konzernabschluss für den größten Kreis von Unternehmen aufstellt. (§ 288 Abs. 1 HGB)	X	
§ 285 Nr. 14a HGB	Befreiung von der Angabe des Ortes, an dem der vom Mutterunternehmen aufgestellte Konzernabschluss erhältlich ist. Beachten! Nicht befreit sind die Gesellschaften von der Angabe von Name und Sitz des Mutterunternehmens, das den Konzernabschluss für den kleinsten Kreis von Unternehmen aufstellt. (§ 288 Abs. 1 Nr. 3 HGB)	X	
§ 285 Nr. 15 HGB	Name, Sitz und gezeichnetes Kapital der Komplementärgesellschaften. (§ 288 Abs. 1 HGB)	X	
§ 285 Nr. 15a HGB	Angaben zu ausgegebenen Wertpapieren oder Rechten. (§ 288 Abs. 1 HGB)	X	
§ 285 Nr. 17 HGB	Honoraraufwand des Geschäftsjahrs für Leistungen des Abschlussprüfers, soweit diese Angaben nicht in einem das Unternehmen einbeziehenden Konzernabschluss enthalten sind. (§ 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. 18 HGB	Angaben zu Finanzinstrumenten des Finanzanlagevermögens, die über ihrem beizulegenden Zeitwert ausgewiesen werden. (§ 288 Abs. 1 HGB)	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 beschränkt auf Geschäfte, die direkt oder indirekt mit	X	X

Gesetzliche Vorschrift	Regelungsinhalt (Erleichterungsvorschrift)	Größenklasse	
		klein	mittelgroß
Vorschriften zum Anhang			
	einem Gesellschafter, Unternehmen, an denen die Gesellschaft selbst eine Beteiligung hält, oder Organen abgeschlossen wurden. (§ 288 Abs. 2 HGB für mittelgroße Kapitalgesellschaften)		X
§ 285 Nr. 22 HGB	Angaben zu den aktivierten Forschungs- und Entwicklungskosten. (§ 288 Abs. 1 HGB)	X	
§ 285 Nr. 24 HGB	Angaben zu den Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen (angewandte versicherungsmathematische Berechnungsverfahren sowie die grundlegenden Annahmen der Berechnung, wie Zinssatz, erwartete Lohn- und Gehaltssteigerungen und zugrunde gelegten Sterbetafeln). (§ 288 Abs. 1 HGB)	X	
§ 285 Nr. 26 HGB	Angaben zu Anteilen oder Anlageaktien an Investmentvermögen. (§ 288 Abs. 1 HGB)	X	
§ 285 Nr. 27 HGB	Begründung der Risikoeinschätzung einer Inanspruchnahme aus Eventualverbindlichkeiten nach § 251 HGB. (§ 288 Abs. 1 HGB)	X	
§ 285 Nr. 28 HGB	Angaben zum Gesamtbetrag der nach § 268 Abs. 8 HGB ausschüttungsgesperrten Beträge. (§ 288 Abs. 1 HGB)	X	
§ 285 Nr. 29 HGB	Angabe, auf welchen Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen aktivierte latente Steuern beruhen. (§ 288 Abs. 1 HGB bzw. § 288 Abs. 2 HGB)	X	X
§ 285 Nr. 30 HGB	Angabe der betragsmäßigen Entwicklung latenter Steuerschulden. (§ 288 Abs. 1 HGB)	X	
§ 285 Nr. 32 HGB	Periodenfremde Aufwands- und Ertragsposten. Beachten! Die Befreiung erstreckt sich nur auf die periodenfremden Aufwendungen und Erträge, nicht jedoch auf die außergewöhnlichen, die in der Nr. 31 geregelt sind! (§ 288 Abs. 1 HGB bzw. § 288 Abs. 2 HGB)	X	X
§ 285 Nr. 33 HGB	Vorgänge von besonderer Bedeutung nach Schluss des Geschäftsjahres. (§ 288 Abs. 1 HGB)	X	
§ 285 Nr. 34 HGB	Vorschlag oder Beschluss über die Verwendung des Ergebnisses. (§ 288 Abs. 1 HGB)	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.

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	
		klein	mittelgroß
Vorschriften zur Bilanz			
§ 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	
		klein	mittelgroß
Vorschriften zum Anhang			
Diverse §§	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 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. 1a 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)“

4.5 Hinweis bei nicht gleichzeitiger Einreichung

Nach § 328 Abs. 1a HGB ist bei der Offenlegung von Jahresabschlüssen explizit darauf hinzuweisen, wenn nicht alle der in § 325 HGB geforderten Unterlagen gleichzeitig offengelegt werden (vgl. oben 2.2.5.2).

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.

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.

Mit der Eröffnung des Liquidationsverfahrens endet grundsätzlich das Geschäftsjahr der („werbenden“) Gesellschaft und es beginnt für das nunmehr in der Liquidation befindliche Unternehmen ein neues Geschäftsjahr.

Die Liquidationseröffnungsbilanz ist immer eine Stichtagsbilanz. Wenn im Auflösungsbeschluss der Gesellschafterversammlung kein explizites Datum (Stichtag) genannt wird, zu

dem die Auflösung der Gesellschaft erfolgen soll, entspricht der Stichtag dem Datum des Gesellschafterbeschlusses.

Eine rückwirkende Auflösung der Gesellschaft ist nicht zulässig.

Das Geschäftsjahr des ersten Jahresabschlusses in der Liquidation beginnt mit dem Stichtag der Liquidationseröffnung. Soweit der Stichtag nicht mit dem bisherigen Beginn des Geschäftsjahres identisch ist, entsteht ein vom bisherigen Geschäftsjahr abweichendes Geschäftsjahr, das grundsätzlich nach zwölf Monaten endet (Liquidationsgeschäftsjahr). Wollen die Gesellschafter von dieser Regelung abweichen, können sie einen weiteren Gesellschafterbeschluss zu einem davon abweichenden Geschäftsjahr fassen und auf diese Weise zum ursprünglichen Stichtag zurückkehren.

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.

Da die Rückkehr zum ursprünglich Geschäftsjahr (Bilanzstichtag) in der Vergangenheit oft zu vermeintlich fehlerhaften Offenlegungen geführt hat, hat der Betreiber des Bundesanzeigers auf seiner Publikationsplattform für die offenlegungspflichtigen Unternehmen die Möglichkeit geschaffen, die zur Liquidation gefassten Gesellschafterbeschlüsse zusätzlich zu seinen Offenlegungsunterlagen, einzureichen. Diese zusätzlichen Dokumente erleichtern die Prüfung des Liquidationsverfahrens und dienen ausschließlich nur zu internen Prüfungszwecken und werden nicht offengelegt.

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.

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 Betreiber des Bundesanzeigers

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

Daneben besteht die Möglichkeit, sich beim Betreiber des Bundesanzeigers als sog. „Einsender“ registrieren zu lassen und die einreichungspflichtigen Unterlagen für die Mandanten unmittelbar beim Betreiber des Bundesanzeigers 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 Aufwändungsersatz (§§ 675, 670 BGB) einzufordern.

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 spätestens bis zum <Datum> beim Betreiber des Bundesanzeigers 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 sowie ggf. die weiteren Unterlagen, Erklärungen und Angaben in digitaler Form via Internet beim Betreiber des Bundesanzeigers 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

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 Betreiber des Bundesanzeigers 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 Betreiber des Bundesanzeigers 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.

- 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