



Prof. Dr. Claudia Ossola-Haring

Der Anhang der kleinen GmbH

Haftungsgefahren erkennen – Fehler vermeiden – Fehler korrigieren



DATEV eG, 90329 Nürnberg (Verlag)

© 2024 Alle Rechte, insbesondere das Verlagsrecht, allein beim Herausgeber.

Die Inhalte wurden mit größter Sorgfalt erstellt, erheben keinen Anspruch auf eine vollständige Darstellung und ersetzen nicht die Prüfung und Beratung im Einzelfall.

Dieses Buch und alle in ihm enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt.

Mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung der DATEV eG unzulässig.

Eine Nutzung für Zwecke des Text- und Datamining (§ 44b UrhG) sowie für Zwecke der Entwicklung, des Trainings und der Anwendung (ggf. generativer) Künstlicher Intelligenz, wie auch die Zusammenfassung und Bearbeitung des Werkes durch Künstliche Intelligenz, ist nicht gestattet.

Im Übrigen gelten die Geschäftsbedingungen der DATEV.

Printed in Germany

DATEV-High Quality Print, 90329 Nürnberg (Druck)

Angaben ohne Gewähr

Stand: Oktober 2024

DATEV-Artikelnummer: 35392/2024-10-01

E-Mail: literatur@service.datev.de

Editorial

„Eigentlich“ formuliert es § 242 HGB eindeutig: „Der“ – also jeder – Kaufmann hat zu Beginn seines Handelsgewerbes und für den Schluss eines jeden Geschäftsjahrs einen, das Verhältnis seines Vermögens und seiner Schulden, darstellenden Abschluss (Eröffnungsbilanz, Bilanz) aufzustellen. Er hat für den Schluss eines jeden Geschäftsjahrs eine Gegenüberstellung der Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahrs (Gewinn- und Verlustrechnung) aufzustellen. Die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung bilden den Jahresabschluss.

Diese Aussage greift für Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften ohne persönlich haftende Gesellschafter zu kurz. Denn zu ihren Jahresabschlüssen gehören neben Bilanz und GuV auch der Anhang (Ausnahme: kleinste Gesellschaft) und – für mittelgroße und große Gesellschaften – ein Lagebericht (§ 264 Abs. 1 Satz 1 HGB).

Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie Anhang bilden grundsätzlich eine untrennbare Einheit. Fehlt einer dieser drei Teile, ist der Jahresabschluss nicht wirksam aufgestellt – mit allen daraus folgenden Sanktionsmöglichkeiten bis hin zu der Tatsache, dass ein Gewinnverwendungsbeschluss, der aufgrund eines nichtigen Jahresabschlusses gefasst worden ist, ebenfalls nichtig ist. Der Anhang ist also weit mehr als ein reines „Anhängsel“, dem man wenig Beachtung schenken muss. Immerhin aber brauchen kleine GmbHs bestimmte Angaben im Anhang nicht zu machen (§ 274a HGB, § 276 HGB, § 288 Abs. 1 HGB und § 326 HGB).

Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass alle hier gemachten Ausführungen natürlich ebenso für die Unternehmergeellschaft (UG) mit beschränkter Haftung gelten, da sie – von den Vorschriften über die Kapitalaufbringung und die eingeschränkte Gewinnverwendung abgesehen – ebenfalls eine „ganz normale“ GmbH ist.

Hinweis

In dieser Publikation wird aus Gründen der besseren Lesbarkeit in der Regel das generische Maskulinum verwendet. Die verwendete Sprachform bezieht sich auf alle Menschen, hat ausschließlich redaktionelle Gründe und ist wertneutral.

Der Inhalt im Überblick

1	Überblick über die Pflichten aus einem Jahresabschluss	5
2	Funktion und Inhalt des Anhangs	11
3	Form und Gliederung des Anhangs	14
4	Überblick über die Größenklassen und die bilanziellen Erleichterungen für kleine GmbHs	19
4.1	Größenklassen	19
4.2	Allgemeine Erleichterungen für kleine GmbHs	22
4.2.1	Entfall der Prüfungspflicht	22
4.2.2	Milderung der Erstellungs- und Offenlegungspflichten	22
4.2.3	Die Bilanz einer mittelgroßen GmbH als Vergleich	25
4.2.4	Gliederungserleichterungen für kleine GmbHs, AGs und KapCoGes	28
4.3	Erleichterungen bei den Angaben im Anhang kleiner GmbHs	31
4.3.1	Ausweis bestimmter Forderungen	31
4.3.2	Ausweis bestimmter Verbindlichkeiten	35
4.3.3	Ausweis von Rechnungsabgrenzungsposten	36
4.3.4	Berechnung der latenten Steuern	37
4.3.5	Erläuterung außerordentlicher Erträge und Aufwendungen	38
4.4	Übersicht über die Mindestangaben im Anhang einer kleinen GmbH	41

5	Die freiwillige Prüfung des Anhangs	43
6	Checklisten Anhang kleine GmbH	45
6.1	Mindestinhalt des Anhangs	45
6.2	Spezielle Angaben für die kleine KapCoGes im Sinne des § 264a HGB nach Paragrafen	50
6.3	Wahlpflichtangaben nach Paragrafen	50
6.4	Aufstellung des Anhangs.....	51

1 Überblick über die Pflichten aus einem Jahresabschluss

Eine GmbH, gleichgültig welcher Größenklasse, ist Kaufmann kraft ihrer Rechtsform. Damit muss sie wie alle Kaufleute einen Jahresabschluss erstellen (§§ 242 - 256 HGB). Ein kaufmännischer Jahresabschluss besteht aus Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung (GuV). Kapitalgesellschaften haben darüber hinaus einen Anhang und einen Lagebericht zu erstellen (§§ 264 bis 289 HGB).

Ausweis- und Offenlegungs-Erleichterungen bei Lagebericht und Anhang richten sich nach der Größenklasse der Kapitalgesellschaft (§ 267 HGB). So sind kleine Gesellschaften von der Aufstellung eines Lageberichts befreit (§ 264 Abs. 1 Satz 4 HGB), nicht dagegen vom Anhang, der zusammen mit Bilanz und GuV „eine Einheit“ bilden muss (§ 264 Abs. 1 Satz 1 HGB). Immerhin aber brauchen kleine GmbHs bestimmte Angaben im Anhang nicht zu machen (§ 274a HGB, § 276 HGB, § 288 Abs. 1 HGB und § 326 HGB).

Wichtig

Auch eine GmbH & Co. KG gilt in Bezug auf die Offenlegungspflichten als Kapitalgesellschaft, wenn nur eine juristische Person und keine – zusätzliche – natürliche Person direkt oder indirekt Komplementärin ist (§ 264a HGB).

Der Jahresabschluss ist nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung aufzustellen und muss klar und übersichtlich sein (§ 243 Abs. 1 und 2 HGB). Der Jahresabschluss von Kapitalgesellschaften und damit auch der (kleinen) GmbH muss darüber hinaus einen der Gebot des „true and fair view“ Rechnung tragen (§ 264 Abs. 2 HGB). Der GmbH-Jahresabschluss muss also ein den „tatsächlichen Verhältnissen“ entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kapitalgesellschaft vermitteln. Der Gewinn, der in der Handelsbilanz ausgewiesen wird, soll der Gewinn sein, der dem Unternehmen entzogen werden kann, ohne es in seinem Bestand zu gefährden (Gläubigerschutzprinzip).

Wichtig

Die Begriffe Vermögenslage, Finanzlage und Ertragslage sowie der „tatsächlichen Verhältnisse“ sind unbestimmte Rechtsbegriffe, müssen also ausgelegt werden.

Die Darstellung der Vermögenslage erfolgt in erster Linie auf der Aktiv-Seite der Bilanz (= Mittelverwendungs-/Investitionsseite) und muss folglich den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung sowohl, was den Ansatz (= Bilanzierung dem Grunde nach) als auch der Bewertung (= Bilanzierung der Höhe nach) anbelangt, genügen. Die Bewertung erfolgt – wie in der Handelsbilanz üblich – nach dem „going concern“-Prinzip, also unter der Annahme der Weiterführung des Unternehmens. Das Vermögen wird unterschieden in Anlage- und Umlaufvermögen und wird nach (abnehmender) Liquidierbarkeit gegliedert.

Unter Finanzlage versteht man die Aspekte, die die Finanzierung der GmbH beeinflussen. Die Darstellung der Finanzlage erfolgt in erster Linie auf der Passivseite der Bilanz (= Mittelherkunfts-/Finanzierungsseite) und muss folglich ebenfalls den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung sowohl, was den Ansatz (= Bilanzierung dem Grunde nach) als auch der Bewertung (= Bilanzierung der Höhe nach) anbelangt, genügen. Die Finanzmittel werden unterschieden in Eigen- und in Fremdkapital und werden nach abnehmender Fristigkeit gegliedert. Kapitalgesellschaften haben besondere Vorschriften zum Ausweis des Eigenkapitals. Es gliedert sich nach in gezeichnetes Kapital, Rücklagen und Jahresergebnis, falls die Bilanz nicht nach der Gewinnverwendung aufgestellt wird.

Weitere Angaben zur Finanzlage sind der Gewinn- und Verlustrechnung zu entnehmen. Mit der in § 275 HGB vorgeschriebenen Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung (= Staffelform nach dem Gesamtkosten- oder dem Umsatzkostenverfahren) soll eine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Darstellung der Ertragslage sichergestellt werden.

Auch die Erläuterungen im Anhang, wie beispielsweise die Untergliederung der Schulden nach deren Fristigkeit, dienen der Darstellung der Finanzlage.

Zu den in der Bilanz ausgewiesenen Verbindlichkeiten sind Schulden im Anhang zu untergliedern in

- den Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren, (§ 285 Nr. 1a HGB),
- den Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten, die durch Pfandrechte oder ähnliche Rechte gesichert sind (§ 285 Nr. 1b HGB). Hier sind auch Art und Form der Sicherheit anzugeben,
- die Aufgliederung der in Nummer 1 verlangten Angaben für jeden Posten der Verbindlichkeiten nach dem vorgeschriebenen Gliederungsschema.

Im Normalfall vermittelt die Bilanzierung, die nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung erfolgt ist, ein den „tatsächlichen Verhältnissen“ entsprechendes Bild der Lage des Unternehmens. Nach § 264 Abs. 2 Satz 2 HGB sind nur bei Vorliegen besonderer Umstände Angaben im Anhang zu machen und wenn diese besonderen Umstände zu einer wesentlichen (= ein weiterer unbestimmter Rechtsbegriff) Korrektur der in Bilanz und in der Gewinn- und Verlustrechnung dargestellten Lage führen.

Wichtig

Wenn – wie es vom Grundsatz „true and fair view“ – gefordert wird und vom Geschäftsführer schriftlich versichert werden muss, die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der GmbH ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt, kann eine entsprechende Bilanzierung gegen das Vorsichts- und das Gläubigerschutzprinzip verstoßen. Wer vorsichtig bilanziert, sich also „nicht reicher rechnet als er ist“, sollte die Auswirkungen seiner konservativen und vorsichtigen Aktivierungs- oder Passivierungs- und Bewertungspolitik im Anhang erläutern.

Hinweis

Bei einer Kleinst-GmbH besteht der Jahresabschluss aus Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung. Sie ist von der Aufstellung eines Anhangs befreit. In § 264 Abs. 2 HGB wird klargestellt, dass die Nutzung der Erleichterungen für die Größenklasse „kleinst“ grundsätzlich dem Grundsatz des „true and fair view“ entspricht. Es resultieren also aus der Verkürzung keine Angabepflichten, die – „mangels“ Anhang – unter der Bilanz auszuweisen wären.

Ein GmbH-Geschäftsführer als gesetzlicher Vertreter (s)einer GmbH muss schriftlich versichern, dass der Jahresabschluss diesen Grundsätzen entspricht respektive dass der der Anhang die entsprechenden Angaben enthält (§ 264 Abs. 2 Satz 3 HGB).

Der Jahresabschluss – und damit auch der Anhang – muss in deutscher Sprache und in Euro (§ 244 HGB) aufgestellt werden.

Der Jahresabschluss ist von sämtlichen Geschäftsführern zu unterzeichnen (§ 245 Satz 1 HGB).

Kleine GmbHs brauchen den Jahresabschluss nicht wie die mittelgroße oder große Kapitalgesellschaften innerhalb der ersten drei Monate nach Ablauf des Geschäftsjahrs aufzustellen, sondern haben dafür drei weitere, insgesamt also sechs Monate, Zeit. Voraussetzung allerdings ist, dass die spätere Aufstellung einem ordnungsgemäßen Geschäftsgang entspricht (§ 264 Abs. 1 Satz 4, 2. Halbsatz HGB). Sofern der Jahresabschluss – inklusive Anhang – nicht aufgestellt wird, setzt das Registergericht auf Antrag ein Zwangsgeld fest (§§ 335 Satz 1 Nr. 1; 335b HGB). Die Nichtbeachtung der Vorschriften über Form und Inhalt, Bewertung, Gliederung und die Angaben im Anhang ist eine Ordnungswidrigkeit, die mit einer Geldbuße geahndet werden kann (§ 334 Abs. 3 HGB). Verstöße gegen die Offenlegung werden als Ordnungswidrigkeit geahndet (§ 335 HGB).

Der Jahresabschluss – wiederum inklusive Anhang und möglicher Prüfungsberichte von Abschlussprüfern – muss von den Geschäftsführern der GmbH nach der Aufstellung unverzüglich an die Gesellschafter (§ 42a Abs. 1 GmbHG) zur Feststellung gegeben werden. Spätestens elf Monaten nach dem Bilanzstichtag müssen die Gesellschafter einer kleinen GmbH den Jahresabschluss festgestellt haben.

Wichtig

„Unverzüglich“ heißt „ohne schuldhaftes Zögern“ (§ 121 BGB). Das wiederum bedeutet, dass nicht die objektive, sondern die subjektive Zumutbarkeit des alsbaldigen Handelns entscheidend ist. Der oder die GmbH-Geschäftsführer müssen die gesetzlichen Fristen zur Auf- und Feststellung des Jahresabschlusses vor Augen haben. Danach bestimmt sich die „Unverzüglichkeit“.

Kommt ein GmbH-Geschäftsführer seinen Pflichten zur Vorlage des (bei mittelgroßen und großen GmbHs geprüften) Jahresabschlusses nicht nach, ist dies ein gravierendes Fehlverhalten, das zur sofortigen Abberufung berechtigt.¹

Kleine GmbHs brauchen ihren Jahresabschluss nicht prüfen zu lassen (§ 316 Abs. 1 Satz 1 HGB). Die Satzung kann aber vorsehen, dass sich die GmbH unabhängig von ihrem Status „klein“ von einem Abschlussprüfer (vereidigter Buchprüfer oder Wirtschaftsprüfer) prüfen lässt. Dann gelten die weiteren gesetzlichen Vorschriften über die Prüfung für mittelgroße und große GmbHs auch für die freiwillige Prüfung der kleinen GmbH. Dann also wird der Jahresabschluss auf seine Richtigkeit und Vollständigkeit geprüft und durch einen Bestätigungsvermerk testiert, dass der Abschluss korrekt ist (§ 322 Abs. 1 HGB).

¹ Kammergericht Berlin, Urteil vom 11.08.2011, 23 U 114 11, LEXinform 1591111.