

Prof. Dr. Claudia Ossola-Haring

# Anhang der kleinen GmbH

Haftungsgefahren erkennen – Fehler vermeiden –  
Fehler korrigieren



2. Auflage

Kompaktwissen  
für GmbH-Berater

DATEV eG, 90329 Nürnberg (Verlag)

© 2019 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.

Im Übrigen gelten die Geschäftsbedingungen der DATEV.

Printed in Germany

DCM Druck Center Meckenheim GmbH (Druck)

Angaben ohne Gewähr

Stand: Februar 2019

DATEV-Artikelnummer: 35399/2019-02-01

E-Mail: [literatur@service.datev.de](mailto:literatur@service.datev.de)

## Editorial

„Eigentlich“ formuliert es § 242 des Handelsgesetzbuchs (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.

Für viele, gerade kleinste und kleine Unternehmer, ist „Jahresabschluss“ – meist aus (falsch verstandenen!) Kostenspar-Gründen – gleichbedeutend mit „Steuerbilanz“, denn sie wird, auch wenn sie nach steuerlichen Gesichtspunkten „korrigiert“ wurde, wegen der Maßgeblichkeit auch als Handelsbilanz anerkannt. Wozu also doppeltes Geld ausgeben, wenn es die Einheitsbilanz auch tut?

Diese Auffassung mag in den Zeiten, in denen es weder Publizitätserfordernisse noch E-Bilanzen noch Rating-Verfahren noch Due Diligence-Verfahren gegeben hat, angebracht gewesen sein. Nunmehr aber ist sie noch kontraproduktiver als früher, denn eine Steuerbilanz hat – aus nachvollziehbaren Gründen – ganz andere Ziele als sie die Handelsbilanz hat. Hier soll der Gewinn ermittelt werden, der dem Unternehmen „entzogen“ werden kann, also entnommen oder ausgeschüttet werden kann, ohne das Unternehmen in seinem Bestand zu gefährden. Hier herrscht also ganz klar das Gläubigerschutzprinzip – ein Gedanke, der der Steuerbilanz fremd ist. Dort soll der zu versteuernde Gewinn ermittelt werden. Ob es sich nach handelsrechtlichen Prinzipien um Scheingewinne handelt oder nicht, ist dem Steuergesetzgeber letztendlich gleichgültig. Eine Steuerbilanz vermittelt also letztendlich den Gesellschaftern, den Gläubigern und den „Stakeholdern“ einen falschen Eindruck von der tatsächlichen wirtschaftlichen Lage des Unternehmens.

Hinzu kommt die gesetzliche Notwendigkeit, auch für kleine – nicht dagegen für kleinste – Kapitalgesellschaften und solche Personengesellschaften, die keine natürliche Person als Vollhafterin haben (KapCoGes), neben der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) auch einen Anhang zu erstellen, der zusammen mit Bilanz und GuV „eine Einheit“ bildet (§ 264 Abs. 1 Satz 1 HGB). Eine Kapitalgesellschaft muss auch einen Lagebericht erstellen, dies allerdings nur, wenn sie mittelgroß oder groß ist.

Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie Anhang bilden also auch für kleine Kapitalgesellschaften grundsätzlich eine untrennbare Einheit (§ 264 Abs. 1 HGB) und damit insgesamt den Jahresabschluss. 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 Unternehmergegesellschaft (UG) mit beschränkter Haftung gelten, da sie – von den Vorschriften über die Kapitalaufbringung und die eingeschränkte Gewinnverwendung abgesehen, ebenfalls eine „ganz normale“ GmbH ist.

In diesem Kompaktwissen wird wegen der besseren Lesbarkeit von „Berater“, „Geschäftsführer“, „Gesellschafter“ oder „Unternehmer“ gesprochen. Dabei umfasst der männliche Begriff ausdrücklich auch Personen weiblichen und diversen Geschlechts.

*Ihringen / Calw im Februar 2019*

*Claudia Ossola-Haring*

# Der Inhalt im Überblick

<b>1</b>	<b>Überblick über die Pflichten aus einem Jahresabschluss .....</b>	<b>5</b>
<b>2</b>	<b>Funktion und Inhalt des Anhangs .....</b>	<b>10</b>
<b>3</b>	<b>Form und Gliederung des Anhangs .....</b>	<b>14</b>
<b>4</b>	<b>Überblick über die Größenklassen und die bilanziellen Erleichterungen für kleine GmbHs .....</b>	<b>18</b>
4.1	Größenklassen nach dem Bilanzrichtlinien-Umsetzungsgesetz (BilRUG) .....	18
4.2	Allgemeine Erleichterungen für kleine GmbHs .....	19
4.2.1	Entfall der Prüfungspflicht .....	19
4.2.2	Milderung der Erstellungs- und Offenlegungspflichten .....	19
4.2.3	Die Bilanz einer mittelgroßen GmbH als Vergleich .....	20
4.2.4	Gliederungserleichterungen für kleine GmbHs, AGs und KapCoGes .....	23
4.3	Erleichterungen bei den Angaben im Anhang kleiner GmbHs .....	27
4.3.1	Ausweis bestimmter Forderungen .....	27
4.3.2	Ausweis bestimmter Verbindlichkeiten .....	30
4.3.3	Ausweis von Rechnungsabgrenzungsposten .....	31
4.3.4	Berechnung der latenten Steuern .....	32
4.3.5	Erläuterung außerordentlicher Erträge und Aufwendungen .....	33

4.4	Übersicht über die Mindestangaben im Anhang einer kleinen GmbH.....	36
<b>5</b>	<b>Die freiwillige Prüfung des Anhangs .....</b>	<b>37</b>
<b>6</b>	<b>Checklisten: Anhang kleine GmbH .....</b>	<b>39</b>
6.1	Mindestinhalt des Anhangs.....	39
6.2	Spezielle Angaben für die kleine KapCoGes im Sinne des § 264a HGB nach Paragraphen .....	43
6.3	Wahlpflichtangaben nach Paragraphen .....	43
6.4	Aufstellung des Anhangs.....	44
<b>7</b>	<b>Muster: Anhang kleine GmbH .....</b>	<b>58</b>

# 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-Erlichterungen 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 (GoB / GoBi) 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 dem 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.

### **Wichtig:**

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

Die Darstellung der Vermögenslage erfolgt in erster Linie auf der Aktivseite 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 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.

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 nämlich 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 der Grundsatz „true and fair view“ tut – gefordert wird und vom Geschäftsführer schriftlich versichert werden muss, dass 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.

### **Wichtig:**

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 Satz 4 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 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 von bis zu 50.000 Euro geahndet werden kann (§ 334 Abs. 3 HGB). Verstöße gegen die Offenlegung werden als Ordnungswidrigkeit mit mindestens 2.500 Euro und höchstens 25.000 Euro geahndet (§ 335 Abs. 1 Satz 4 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 Monate 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 (Kammergericht Berlin vom 11.08.2011 – 23 U 114/11).

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).

Eine GmbH muss den Jahresabschluss innerhalb eines Jahres beim Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers (eBAZ; <https://publikationsplattform.de>) einreichen (§ 325 Abs. 1 Satz 1 HGB). Von dort wird es an das zuständige Handelsregister weitergeleitet und im Unternehmensregister sowie im elektronischen Bundesanzeiger veröffentlicht. Der Umfang der einzureichenden Unterlagen – und damit auch die Kosten der Veröffentlichung – richten sich nach der Größenklasse der GmbH.

Eine kleine GmbH muss lediglich die Bilanz in verkürzter Form und den Anhang einreichen (§ 326 Satz 1 HGB). Die Gewinn- und Verlustrechnung muss nicht eingereicht werden und ebenso wenig muss der Anhang Angaben über die Gewinn- und Verlustrechnung machen (§ 326 Satz 2 HGB).