



Sven Bräuer, Stefan Gey, Ronny Kunzmann

# GmbH-Jahresabschluss: Aktuelle Brennpunkte



**DATEV eG, 90329 Nürnberg (Verlag)**

© 2025 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 2025

DATEV-Artikelnummer: 35627/2025-10-01

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

# Editorial

Jedes Jahr aufs Neue heißt es auch bei der Erstellung des Jahresabschlusses: Die Anforderungen an den Jahresabschluss sind in den letzten Jahren stetig gewachsen. Nicht zuletzt nehmen die Krisenmandate einen besonderen Stellenwert in der täglichen Praxis ein.

Das Ihnen vorliegende Werk soll sowohl wichtige grundlegende, als auch spezielle und aktuelle Informationen rund um den Jahresabschluss einer GmbH liefern. Hiermit soll dem Praktiker ein schneller Überblick über einige Schwerpunkte bei der Erstellung des Jahresabschlusses einer GmbH geliefert werden.

Weitere Schwerpunkte bilden in diesem Jahr die Liquidation und die Anpassungen nach einer steuerlichen Betriebsprüfung.

Nürnberg, im Oktober 2025

Sven Bräuer, Stefan Gey, Ronny Kunzmann

## 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	Allgemeines.....	5
1.1	Umfang des Jahresabschlusses.....	6
1.2	Größenklassen.....	6
1.2.1	Übersicht.....	6
1.2.2	Praxishinweise zum Anhang.....	12
1.3	Praxishinweise zur Offenlegung.....	12
1.3.1	Wann beginnt die Offenlegungspflicht bei GmbH-Gründung?.....	12
1.3.2	Offenlegung einer „Nullbilanz“?.....	17
1.3.3	Weitere Praxishinweise.....	18
2	Haftungsverschärfung bei Krisenmandaten.....	20
2.1	Vorbemerkung.....	20
2.2	Haftungsverschärfung durch BGH-Urteil.....	23
2.3	SanInsFoG.....	26
2.4	Bilanzielle Auswirkung des Wegfalls der Going-Concern-Prämisse.....	27
3	Die Liquidation.....	30
4	Anpassungen nach steuerlicher Betriebsprüfung.....	33
5	Eigene Anteile.....	44

6	Gesellschafter-Verrechnungskonten .....	51
7	Gesellschafterfremdfinanzierung .....	56
7.1	Allgemeines .....	56
7.2	Darlehensverluste .....	58
7.3	Forderungsverzicht .....	59
7.4	Inanspruchnahme aus Bürgschaft .....	62
7.5	Bürgschaft mit Avalprovision .....	63
7.6	Rangrücktritt .....	65
7.7	Forderungsverzicht .....	72
8	Verdeckte Gewinnausschüttung/Verdeckte Einlage ...	77
9	Ausschüttungssperre .....	86
10	Nicht passivierte Verpflichtungen .....	89

# 1 Allgemeines

## Zeitlicher Ablauf für die Jahresabschlusserstellung

	Bis wann?	Was ist zu tun?	Warum?	Wer ist zuständig?
	31.12. (Ende GJ)	■ Inventur	§ 240 HGB	Firma/Mandant (Steuerberater)
	...	■ Abschluss der Buchführung	§ 238 ff. HGB	Firma/Mandant (Steuerberater)
		Festlegung:		
		■ Größenmerkmal	§ 267 f. HGB	
		■ Aufstellungsumfang	§§ 242, 264 HGB	Firma/Mandant (Steuerberater)
		■ Erleichterungen	§§ 274a, 288 HGB	
		■ Bilanzpolitik		
	Frist 3 bzw. 6 Monate	■ Aufstellung Jahresabschluss	§ 264 Abs. 1 HGB	Geschäftsführer (Steuerberater)
		■ Prüfung Jahresabschluss	§ 316 HGB	Wirtschaftsprüfer
	Frist 8 bzw. 11 Monate	■ Feststellung Jahresabschluss	§ 42a Abs. 2 GmbHG	Gesellschafter
	Spätestens nach einem Jahr	■ Offenlegung Jahresabschluss	§ 325 HGB	Geschäftsführer (Steuerberater)
	Frist Finanzamt (2025: sieben Monate)	■ Abgabe Steuererklärungen und E-Bilanz	§ 149 Abs. 2 u. 3. AO	Geschäftsführer (Steuerberater)
	Berufsträger 2025: 01.03.2027)			

1 Allgemeines

1.1 Umfang des Jahresabschlusses

1. Bestandteile des Jahresabschluss

Jahresabschluss für Nicht-Kapitalgesellschaften (v. a. Einzelunternehmen und Personengesellschaften) (§ 242 HGB)			
Bilanz		Gewinn- und Verlustrechnung	

Jahresabschluss für Kapitalgesellschaften (und Kapitalgesellschaften und Cos) (§ 264 Abs. 1, § 264a HGB)			Lagebericht (§ 289 HGB)
Bilanz	Gewinn- und Verlustrechnung	Anhang	

Anmerkung

Bei einer kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaft i. S. d. § 264d HGB ist der Jahresabschluss gem. § 264 Abs. 1 S. 2 HGB um eine Kapitalflussrechnung und einen Eigenkapitalspiegel zu erweitern; freiwillig kann der Jahresabschluss um eine Segmentberichterstattung erweitert werden.

1.2 Größenklassen

1.2.1 Übersicht

Der Umfang der Jahresabschlussinformationen hängt von der Größenklasse der Gesellschaft ab. Mit dem Zweiten Gesetz zur Änderung des DWD-Gesetzes sowie zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften vom 16.04.2024 wurden die monetären Schwellenwerte zur Bestimmung der Unternehmensgrößenklassen angehoben. Grund hierfür war die Umsetzung der Delegierten Richtlinie 2023/2775 vom

17.10.2023 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates durch Anpassung der Größenkriterien für Kleinunternehmen und für kleine, mittlere und große Unternehmen und Gruppen.

Kleinstkapitalgesellschaften	≤ 450.000,00	≤ 900.000,00	≤ 10
Kleine Gesellschaften	≤ 7.500.000,00	≤ 15.000.000,00	≤ 50
Mittelgroße Gesellschaften	≤ 25.000.000,00	≤ 50.000.000,00	≤ 250
Große Gesellschaften	> 25.000.000,00	> 50.000.000,00	> 250

Für die Zuordnung zu einer bestimmten Größenklasse ist maßgeblich, dass mindestens zwei der drei Merkmale an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen erfüllt sind.

Im Fall einer Umwandlung oder Neugründung erfolgt die Zuordnung zu einer der Größenklassen nach den Verhältnissen am ersten Abschlussstichtag nach der Umwandlung oder Neugründung.

Die **Vorschriften für große Kapitalgesellschaften** haben stets zu beachten:

- Kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften i. S. v. § 264d HGB (§ 267 Abs. 3 S. 2 HGB)
- Kreditinstitute, Finanzdienstleistungsinstitute sowie Zahlungsinstitute (§ 340a Abs. 1 S. 1 HGB)
- Versicherungsunternehmen (§ 341a Abs. 1 HGB)

### Exkurs: Zur Ermittlung und Beeinflussung der Schwellenwerte

- Bilanzsumme:

Für die Ermittlung des Schwellenwerts sind ggf. von der Bilanzsumme abzuziehen:

- bei allen Kapitalgesellschaften:

Ein auf der Aktiv-Seite ausgewiesener „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ (§ 267 Abs. 1 und 2 HGB).



## 1 Allgemeines

### Hinweis

Zur Beeinflussung der Bilanzsumme kommen in Betracht:

1. Ausnutzung von Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechten.
2. Sachverhaltsgestaltungen wie
3. Ausnutzung von Ausweiswahlrechten.

### Beachte

Werden die genannten **Sachverhaltsgestaltungen** und **Ausweiswahlrechte** so angewandt, dass die Bilanzsumme verkürzt wird, ergibt sich rechnerisch wegen der – grundsätzlich – fehlenden Erfolgswirksamkeit eine erhöhte Eigenkapitalquote.

### Hinweis

Zur Beeinflussung der Umsatzerlöse kommt die zeitliche Vor- und Nachverlagerung des Realisationszeitpunkts von Umsatzerlösen in Betracht.

### ■ Arbeitnehmer:

Zu den Arbeitnehmern im Sinn von § 267 HGB zählen auch:

- Heimarbeiter, nichtselbstständige Handelsvertreter (Reisende), wegen Wehrübungen kurzfristig abwesende Arbeitnehmer, Teilzeitbeschäftigte, auch wenn ihre Tätigkeit nur geringfügig ist, Aushilfskräfte.
- Zu den Arbeitnehmern im Sinne von § 267 HGB zählen jedoch nicht: Auszubildende, Arbeitnehmer in Elternzeit, da das Arbeitsverhältnis ruht, Geschäftsführer, Leiharbeitnehmer.

### Beachte

Wegen Mutterschutzfrist Abwesende zählen zu den Arbeitnehmern i. S. v. § 267 HGB, Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer in Elternzeit dagegen nicht, da das Arbeitsverhältnis ruht (Beck'scher Bilanzkommentar, 14. Aufl. 2024, § 267 HGB Rn. 10 und 11, mit Hinweis auf BAG-Urteil vom 15.02.1994).

### Hinweis

Zur Frage, wie bei der Ermittlung der Anzahl der im Jahresdurchschnitt beschäftigten Arbeitnehmer (§ 267 Abs. 1 und 5 HGB) Teilzeitbeschäftigte zu berücksichtigen sind, finden sich im Schrifttum unterschiedliche Ansichten. Die h. M. vertritt die Ansicht, dass für die Größenklassenzuordnung auf die Anzahl der beschäftigten Personen („nach Köpfen“) abzustellen sei.

In der Kommentierung zu § 285 Nr. 7 HGB, wonach im Anhang „die durchschnittliche Zahl der während des Geschäftsjahrs beschäftigten Arbeitnehmer“ anzugeben ist, vertreten einige Autoren dagegen die Ansicht, die Umrechnung in sog. Vollzeitäquivalente sei sachgerecht.

„Teilzeitbeschäftigte sind in Vollzeitbeschäftigte umzurechnen, da ansonsten die betriebliche Wertschöpfung gegenüber dem scheinbaren Personalbestand zu gering wäre.“ (Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, 1. Aufl. 2013, § 285, Rn75. Zustimmung Küting/Pfitzer/Weber (Handbuch der Rechnungslegung – Einzelabschluss, 5. Aufl., 2017, §§ 284 – 288 HGB Rn. 364 – [www.datev.de/lexinform/0432263](http://www.datev.de/lexinform/0432263) –) mit Hinweis auf weitere zustimmende andere Autoren.