Offenlegung von Abschlussunterlagen

I. Größenklassen und Offenlegungspflichten

Der Umfang der offenzulegenden Abschlussunterlagen hängt von der Größe des offenlegungspflichtigen Unternehmens ab.

Das Handelsgesetzbuch unterscheidet zwischen großen, mittelgroßen, kleinen und kleinsten Gesellschaften. Die Einstufung als groß, mittelgroß, klein und kleinst richtet sich gemäß § § 267, 267a HGB¹ grundsätzlich danach, ob zwei von drei Größenkriterien (Schwellenwerte) – nämlich Bilanzsumme, Umsatzerlöse und Arbeitnehmerzahl – an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren überschritten werden. Dies führt dann jeweils zur nächsthöheren Einstufung.

Vor Inkrafttreten des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BilRUG) lagen die Schwellenwerte

- zwischen kleinsten und kleinen Unternehmen bei
 - 350.000 € Bilanzsumme,
 - 700.000 € Umsatzerlöse und
 - 10 Arbeitnehmern im Jahresdurchschnitt;
- zwischen kleinen und mittelgroßen Unternehmen bei
 - 4.840.000,00 € Bilanzsumme,
 - 9.680.000,00 € Umsatzerlöse und
 - 50 Arbeitnehmern im Jahresdurchschnitt;
- zwischen mittelgroßen und großen Unternehmen bei
 - 19.250.000,00 € Bilanzsumme,
 - 38.500.000,00 € Umsatzerlöse und
 - 250 Arbeitnehmern im Jahresdurchschnitt.

Nach Inkrafttreten des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BilRUG) liegen die Schwellenwerte

- zwischen kleinsten und kleinen Unternehmen unverändert bei
 - 350.000 € Bilanzsumme,

¹ Sofern im Folgenden keine weiteren Hinweise erfolgen, handelt es sich hierbei um das HGB in der durch das BilRUG geltenden Fassung.

- 700.000 € Umsatzerlöse und
- 10 Arbeitnehmern im Jahresdurchschnitt;
- zwischen kleinen und mittelgroßen Unternehmen bei
 - 6.000.000,00 € Bilanzsumme,
 - 12.000.000,00 € Umsatzerlöse und
 - 50 Arbeitnehmern im Jahresdurchschnitt;
- zwischen mittelgroßen und großen Unternehmen bei
 - 20.000.000,00 € Bilanzsumme,
 - 40.000.000,00 € Umsatzerlöse und
 - 250 Arbeitnehmern im Jahresdurchschnitt.

Seit Inkrafttreten des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BilRUG) gelten folgende Regelungen:

- Auf Geschäftsjahre, die vor dem 01.01.2014 beginnen, müssen die alten Schwellenwerte angewendet werden.
- Bei Geschäftsjahren, die am 01.01.2014 (oder später) beginnen, können Sie wählen, an welchen Schwellenwerten Sie sich orientieren möchten. Bei der Wahl der neuen Schwellenwerte sind dann allerdings auch die weiteren in Art. 75 Abs. 2 EGHGB genannten Vorschriften des HGB in der geänderten Fassung anzuwenden.
- Auf Geschäftsjahre, die am 01.01.2016 (oder später) beginnen, müssen die neuen Schwellenwerte angewendet werden.

Daneben gibt es noch verschiedene Sonderregelungen, z.B. gelten kapitalmarktorientierte Unternehmen stets als große und müssen Kreditinstitute unabhängig von ihrer Größe und Rechtsform immer nach den Regelungen für große Kapitalgesellschaften offenlegen. Dies gilt gem. §§ 340, 340 Abs. 4 S. 3 HGB auch für Finanzdienstleistungsinstitute, sofern sie in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft betrieben werden. Finanzdienstleistungsinstitute, die keine Kapitalgesellschaften sind, aber § 264a HGB unterfallen (z.B. GmbH & Co. KG), unterliegen nicht den besonderen Offenlegungsvorschriften nach den §§ 340I ff HGB, jedoch bestehen für diese nach den §§ 264a, 325 HGB die allgemeinen Offenlegungspflichten für Kapitalgesellschaften.

Ferner gelten gem. § 267a HGB generell folgende Unternehmen nicht als Kleinstkapitalgesellschaften: Investmentgesellschaften, Unternehmensbeteiligungsgesellschaften und Unternehmen, deren einziger Zweck darin

besteht, Beteiligungen an anderen Unternehmen zu erwerben sowie die Verwaltung und Verwertung dieser Beteiligungen wahrzunehmen.

Große und mittelgroße Unternehmen – wobei die mittelgroßen Unternehmen gemäß § 327 HGB noch gewisse Erleichterungen beim Inhalt einzelner Dokumente in Anspruch nehmen können – müssen sämtliche in § 325 HGB genannten Unterlagen einreichen.

Das sind normalerweise

- der Jahresabschluss mit Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und Anhang (seit Inkrafttreten des BilRUG muss der Jahresabschluss festgestellt oder gebilligt sein)
- der Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers
- der Lagebericht
- der Bericht des Aufsichtsrats (soweit das Unternehmen über einen Aufsichtsrat verfügt)
- der Ergebnisverwendungsvorschlag oder -beschluss (seit Inkrafttreten des BilRUG gem. § 285 Nr. 34 HGB als Pflichtangabe im Anhang)
- die Entsprechungserklärung zum Corporate Governance Kodex nach § 161 AktG (u.a. für börsennotierte Aktiengesellschaften bzw. Kommanditgesellschaften auf Aktien).

Kleine Gesellschaften können nach wie vor von der Erleichterung nach § 326 Abs. 1 HGB Gebrauch machen, müssen also nur Bilanz und Anhang (ohne Gewinn- und Verlustrechnung) einreichen und bekanntmachen lassen.

Kleinstkapitalgesellschaften i.S.d. § 267a HGB können zusätzlich auf einen Anhang verzichten, sofern bestimmte Angaben unter der Bilanz ausgewiesen werden, und können ihre Offenlegungspflicht durch einen Auftrag zur Hinterlegung gem. § 326 Abs. 2 HGB erfüllen.

Finanzdienstleistungsinstitute – unabhängig von Ihrer Rechtsform – dürfen ab Geschäftsjahresbeginn 01.01.2016 die Erleichterung der Hinterlegung nicht mehr in Anspruch nehmen.

Genossenschaften hingegen dürfen ab Geschäftsjahresbeginn 01.01.2016 die Erleichterung der Hinterlegung in Anspruch nehmen.

II. Befreiung von Tochterunternehmen

Zur wirksamen Befreiung eines Tochterunternehmens von der Pflicht zur Offenlegung seines Jahresabschlusses gem. § 264 Abs.3 HGB bzw. § 264b HGB müssen alle nachfolgend aufgeführten Voraussetzungen erfüllt sein.

Besteht keine wirksame Befreiung von der Offenlegung eines Jahresabschlusses, kann das Bundesamt für Justiz ein Ordnungsgeld gegen Sie festsetzen.

Befreiungsvoraussetzungen für Kapitalgesellschaften (zum Beispiel AG, GmbH und KG a.A.)

1. Die Gesellschafter des Tochterunternehmens haben der Befreiung zugestimmt, § 264 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 HGB;
2. das Mutterunternehmen hat gegenüber dem Tochterunternehmen eine Einstandspflicht gem. § 264 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 HGB übernommen;
3. der Konzernabschluss und der Konzernlagebericht des Mutterunternehmens müssen gem. § 264 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 HGB sowohl den geltenden nationalen als auch EU-Vorschriften entsprechen;
4. die Befreiung des Tochterunternehmens wird gem. § 264 Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 HGB im Anhang des Konzernabschlusses des Mutterunternehmens angegeben;
5. gem. § 264 Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 HGB sind folgende Unterlagen offenzulegen:
 - Der Befreiungsbeschluss der Gesellschafter nach § 264 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 HGB).
In dem Beschluss und der Bekanntmachung muss das betroffene Geschäftsjahr genannt sein, oder es muss zumindest erkennbar sein, für welches Geschäftsjahr der Befreiungsbeschluss gefasst worden ist. Es genügt nicht der bloße Hinweis auf die Einbeziehung des Tochterunternehmens in den Konzernabschluss der Muttergesellschaft zu einem bestimmten Datum.

Der Beschluss muss sich inhaltlich auf die Offenlegung beziehen. Ein Beschluss über die Befreiung der gesetzlichen Prüfung des Jahresabschlusses reicht nicht.

Der Beschluss kann nicht vor Beginn eines Geschäftsjahres gefasst werden (sogenannter „Vorratsbeschluss“). Er kann sich nur auf das „jeweilige Geschäftsjahr“ beziehen, also auf das Geschäftsjahr, dessen Jahresabschluss noch nicht erstellt ist (Vorjahr) oder dessen Jahresabschluss als Nächstes erstellt wird (laufendes Geschäftsjahr).

Der Befreiungsbeschluss muss als solcher offengelegt werden. Dies muss nicht unbedingt mit dem Wortlaut des Beschlusses geschehen, es muss aber zumindest die Tatsache bekannt gemacht werden, dass und für welches genau bezeichnete Geschäftsjahr die Gesellschafter der Inanspruchnahme der Befreiungsmöglichkeit nach § 264 Abs.3 zugestimmt haben. Es genügt nicht, wenn lediglich bekanntgemacht wird, dass ein Befreiungsbeschluss zum Handelsregister eingereicht wurde.

- Die Einstandsverpflichtung gem. § 264 Abs. 3 Satz Nr. 2 HGB.

Die Einstandsverpflichtung muss nicht durch das Mutterunternehmen auf der obersten Stufe unmittelbar erfolgen. Es reicht aus, wenn das oberste Mutterunternehmen, welches den Konzernabschluss aufstellt, über eine geschlossene Kette von Einstandsverpflichtungen mittelbar gegenüber dem zu befreienden Tochterunternehmen verpflichtet ist.

Die Einstandsverpflichtung muss zumindest für den Zeitraum der gesetzlichen Offenlegungsfrist gültig sein.

- Der Konzernabschluss, der Konzernlagebericht und der Bestätigungsvermerk hierzu.

Hinweis:

Die offenzulegenden Unterlagen können gem. § 263 Abs. 3 Satz 2 und 3 HGB auch durch das befreiende Mutterunternehmen eingereicht werden, sofern gewährleistet ist, dass sie im Bundesanzeiger unter dem Tochterunternehmen auffindbar sind.

Damit dies gewährleistet werden kann, wird bei der Einreichung eines Konzernabschlusses durch ein Mutterunternehmen abgefragt, welche Tochterunternehmen mit dem Konzernabschluss befreit werden sollen.

Befreiungsvoraussetzungen für Personenhandelsgesellschaften im Sinne des § 264a HGB
(zum Beispiel, GmbH & Co. OHG, , GmbH & Co. KG)

1. Das Tochterunternehmen wird gem. § 264b Nr. 1 HGB in den Konzernabschluss und Konzernlagebericht des persönlich haftenden Gesellschafters oder des Mutterunternehmens i.S.d. § 264b Nr. 1b) HGB einbezogen.

2. Der Konzernabschluss und der Konzernlagebericht entsprechen den Voraussetzungen des § 264 Abs. 3 Nr. 3 HGB.

3. Die Befreiung der Tochtergesellschaft ist gem. § 264b Nr. 3 HGB im Anhang des Konzernabschlusses angegeben.

4. Für die Tochtergesellschaft werden gem. § 264b Nr. 4 HGB unter Berücksichtigung der allgemeinen Offenlegungsvorschriften des § 325 Abs. 1-1b) HGB folgende Unterlagen offengelegt:

- Konzernabschluss
- Konzernlagebericht
- Bestätigungsvermerk

Auch für dieses Tochtergesellschaften gilt gem. § 264b Nr. 4 2. HS HGB i.V.m. § 264 Abs. 3 Satz 2 und 3 HGB, dass die Offenlegung auch durch das Mutterunternehmen vorgenommen werden darf, wenn die Unterlagen im Bundesanzeiger unter dem Tochterunternehmen auffindbar sind.

Aus diesem Grund erfolgt bei der Einreichung durch ein Mutterunternehmen die bereits im Abschnitt „Befreiungsvoraussetzungen für Kapitalgesellschaften“ beschriebene Abfrage der zu befreienden Tochtergesellschaften.

III. Offenlegungspflichten bei Zweigniederlassungen ausländischer Kapitalgesellschaften

Inländische Zweigniederlassungen von Kapitalgesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft oder Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum haben gem. § 325a HGB die Unterlagen der Rechnungslegung der Hauptniederlassung, die nach dem für die Hauptniederlassung maßgeblichen Recht erstellt, geprüft und offengelegt worden sind, auch in Deutschland offenzulegen.

Das bedeutet, dass die entsprechenden Unterlagen der Hauptniederlassung grundsätzlich in deutscher Sprache beim Bundesanzeiger unter www.publikations-plattform.de einzureichen sind. Ist Deutsch nicht die Amtssprache am Sitz Ihrer Hauptniederlassung, können die Unterlagen in Englisch eingereicht werden oder in beglaubigter Abschrift. In letzterem Fall ist nur der Text des Beglaubigungsvermerks ins Deutsche zu übersetzen. Diese Übersetzung muss jedoch wiederum beglaubigt sein (vgl. § 325 a Abs.1 S.3 HGB).

Sonderregelungen gelten generell für Zweigniederlassungen von Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen.