

## Offenlegungsvorschriften für Jahresabschlüsse verschärft

Mandanten-Information  
zum Elektronischen Handels- und Unternehmensregister (EHUG)

### 1. Gesetzesänderung zum 1. Januar 2007

Am 28. September 2006 hat der Bundestag das Gesetz über elektronische Handelsregister und Genossenschaftsregister sowie das Unternehmensregister (EHUG) verabschiedet; die Zustimmung des Bundesrates zu diesem Gesetz erfolgte am 13. Oktober 2006.

Damit werden die Regelungen zur Offenlegung von Jahresabschlüssen und Konzernabschlüssen von Kapitalgesellschaften geändert und die Rechtsfolgen von Verstößen gegen die Offenlegungsverpflichtung erheblich modifiziert.

Das Gesetz tritt am 1. Januar 2007 in Kraft und ist gem. Art. 61 Abs. 5 EGHGB n. F. erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse für nach dem 31. Dezember 2005 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden.

### 2. Bisherige Regelungen

Jahresabschlüsse und gegebenenfalls Lageberichte von Kapitalgesellschaften (GmbH, AG, KGaA) und Gesellschaften im Sinne des § 264 a HGB (GmbH & Co. KG, bei denen nicht wenigstens ein persönlich haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist) waren bisher gemäß § 325 HGB offen zu legen. Die Offenlegungspflicht erfasste gemäß § 339 HGB auch eingetragene Genossenschaften. Nicht betroffen von den Offenlegungsvorschriften waren alle oben nicht aufgeführten Rechtsformen, d. h. vor allem Personengesellschaften, Vereine, Stiftungen etc.

Zu den neben Jahresabschluss und ggf. Lagebericht offenlegungspflichtigen Unterlagen zählten der Bericht des Aufsichtsrates (sofern ein solcher eingerichtet ist), der Vorschlag und der Beschluss über die Verwendung des Jahresergebnisses (sofern sich diese Informationen nicht aus dem Jahresabschluss ergeben) sowie die nach § 161 AktG vorgeschriebene Erklärung von Kapitalgesellschaften (Corporate Governance; GmbH, AG, KGaA).

Kleine und mittelgroße Gesellschaften mussten ihre Abschlüsse beim Handelsregister einreichen und im Bundesanzeiger bekannt machen, bei welchem Handelsregister der Abschluss eingereicht wurde. Große Kapitalgesellschaften mussten die Abschlüsse direkt im Bundesanzeiger veröffentlichen. Wurden diese Verpflichtungen nicht erfüllt, so konnte - jedoch nur auf Antrag - ein Zwangs- oder Ordnungsgeld zunächst angedroht und später festgesetzt werden.

Die Nichterfüllung der Pflichten blieb demzufolge weitgehend sanktionslos, was auch die gegenüber anderen EU-Ländern extrem niedrige Offenlegungsquote erklärt. Einer empirischen Untersuchung zufolge, die sich auf die Jahre 1996 bis 2004 bezieht, haben ca. 73 % aller Unternehmen noch keinen Abschluss offen gelegt. Diese Quote ist auch durch die Erweiterung der Antragsberechtigung auf Jedermann durch das KapCoRiLiG 2000 nicht gesunken, eher im Gegenteil. Die niedrigste Offenlegungsquote wurde 2004 erreicht; sie

betrug nur 10 %. Dabei hatte die Größenklasse keine Auswirkung auf die Häufigkeit der Offenlegung. Die Erleichterungen für kleine und mittelgroße Gesellschaften wurden bislang kaum wahrgenommen. Darüber hinaus waren ca. 25 % der wenigen eingereichten Abschlüsse inhaltlich mangelhaft.

### 3. Neue Rechtslage ab 2007

#### 3.1. Generelle Regelungen

Die Neuregelung des § 325 HGB sieht vor, dass Jahres- und Konzernabschlüsse sowie alle weiteren in § 325 Abs. 1 HGB genannten Unterlagen beim elektronischen Bundesanzeiger elektronisch einzureichen und bekannt zu machen sind. Der Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers hat dann diese Unterlagen und deren Bekanntmachung an das Unternehmensregister zu übermitteln. Für die Führung des Unternehmensregisters ist das Bundesministerium für Justiz verantwortlich. Die Abschlüsse sind dann gem. § 8 b Abs. 2 Nr. 4 HGB n. F. über die Internetseite des elektronischen Unternehmensregisters allgemein und jederzeit zugänglich.

Die Einreichung beim Handelsregister entfällt dadurch.

Diese Regelungen gelten auch für Gesellschaften im Sinne des § 264 a HGB sowie eingetragene Genossenschaften. Der Kreis der offenlegungspflichtigen Gesellschaften wird durch die Neuregelung **nicht** erweitert.

#### 3.2. Einzureichende Unterlagen und Fristen

Es findet keine Unterscheidung mehr nach Größenklassen statt, sämtliche Abschlüsse sind, unabhängig von der Größe der Gesellschaften, einmal jährlich beim elektronischen Bundesanzeiger einzureichen. Die größenspezifischen Offenlegungserleichterungen bleiben jedoch erhalten; am Umfang der einzureichenden Unterlagen ändert sich somit nichts.

Auch die bisherige Maximalfrist von 12 Monaten für die Offenlegung bleibt bestehen. Lediglich für kapitalmarktorientierte Unternehmen, deren Wertpapiere an einem organisierten Markt im Sinne des § 2 Abs. 5 WpHG gehandelt werden, besteht eine kürzere Frist von 4 Monaten.

#### 3.3. Sanktionsmöglichkeiten

Der elektronische Bundesanzeiger prüft künftig die fristgerechte und vollständige Einreichung der Unterlagen. Es erfolgt auch eine Prüfung dahingehend, ob die größenabhängigen Erleichterungen berechtigterweise in Anspruch genommen und die gesetzlichen Pflichtangaben vollständig gemacht wurden.

Über Verstöße gegen die Offenlegungspflicht wird die zuständige Behörde (in der Regel das Bundesamt für Justiz; bei Kreditinstituten die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht) durch den elektronischen Bundesanzeiger unterrichtet. Diese wird dann von Amts wegen (nicht mehr nur auf Antrag!) ein Ordnungsgeldverfahren gemäß § 335 HGB n. F. veranlassen. Dabei handelt es sich um ein Justizverwaltungsverfahren.

Zunächst erfolgt dabei eine Androhung von Ordnungsgeld mit der Auflage, der gesetzlichen Verpflichtung zur Einreichung der Unterlagen innerhalb von 6 Wochen nachzukommen. Geschieht dies nicht, wird das Ordnungsgeld, welches EUR 2.500,00 bis EUR 25.000,00 beträgt, festgesetzt und gleichzeitig die frühere Verfügung unter Androhung eines erneuten Ordnungsgeldes wiederholt. Die Festsetzung kann künftig auch gegen die offenlegungspflichtige Gesellschaft selbst erfolgen.

Ein Einspruch gegen die Androhung des Ordnungsgeldes hat keine aufschiebende Wirkung.

Durch das neue - verschuldensunabhängige - Ordnungsgeldverfahren wird die bisherige Regelung als Kombination aus Zwangs- und Ordnungsgeld (§§ 335, 335 a HGB a. F.) abgelöst. Die Androhung bzw. Festsetzung des Ordnungsgeldes unabhängig von einem entsprechenden Antrag zwingt quasi zur Beachtung der Offenlegungsverpflichtung. Eine eigenständige Regelung über die Festsetzung von Zwangsgeld ist demzufolge nicht mehr erforderlich.

Selbst bei Androhung des Ordnungsgeldes und Nachholung der Offenlegung innerhalb der dafür vorgesehenen Frist von 6 Wochen hat die offenlegungspflichtige Gesellschaft die Verfahrenskosten zu tragen.

Darüber hinaus bleibt die schon vorhandene - verschuldensabhängige - Bußgeldvorschrift gem. § 334 HGB erhalten.

#### **4. Befreiungen und Erleichterungen bei der Offenlegung**

##### **4.1. Vorbemerkungen**

Da es ab 2007 nicht mehr möglich sein wird, die Offenlegungsverpflichtung gem. § 325 HGB zu ignorieren, gewinnt die Frage an Bedeutung, welche gesetzlichen Möglichkeiten zur Vermeidung der Offenlegung es gibt bzw. wie man die offen zu legenden Informationen auf ein Minimum beschränken kann.

##### **4.2. Befreiungsmöglichkeit gem. § 264 Abs. 3 HGB**

Im Konzernverbund sind Tochterunternehmen von deutschen Mutterunternehmen unter den in § 264 Abs. 3 HGB genannten Voraussetzungen von der Offenlegungsverpflichtung befreit.

Das Mutterunternehmen muss dabei verpflichtet sein, einen Konzernabschluss gem. § 290 HGB aufzustellen. In der Literatur wird neuerdings die Auffassung vertreten, dass es zur Befreiung der Tochtergesellschaft auch ausreicht, wenn das Mutterunternehmen einen Konzernabschluss nach IFRS aufstellt.

Voraussetzung für die Befreiung ist jedoch, dass die Gesellschafterversammlung des Tochterunternehmens einen Beschluss über die Inanspruchnahme der Befreiung trifft und diesen Beschluss entsprechend der Regelung des § 325 HGB ebenfalls offen legt. Dies gilt unabhängig von der Größe der Gesellschaft. Der Beschluss kann jeweils nur für ein Geschäftsjahr getroffen werden.

Eine weitere Voraussetzung ist die Verlustübernahme durch das Mutterunternehmen entsprechend § 302 AktG. Dies ist grundsätzlich in Organschaftsfällen, d.h. bei bestehenden Ergebnisabführungsverträgen der Fall. Es ist jedoch außerhalb einer Organschaft auch eine freiwillige Verlustübernahmeverpflichtung für das Geschäftsjahr, für welches von der Befreiungsmöglichkeit Gebrauch gemacht werden soll, möglich. Dieser Beschluss über eine freiwillige Verlustübernahme ist ebenfalls entsprechend § 325 HGB offen zu legen. Bei bestehenden Organschaften ist eine derartige Offenlegung nicht mehr erforderlich, da sich das Vorhandensein eines Ergebnisabführungsvertrages bereits durch die Eintragung im Handelsregister ergibt.

Das Tochterunternehmen muss in den Konzernabschluss einbezogen sein und im Anhang des Konzernabschlusses muss auf die Befreiung des Tochterunternehmens hingewiesen worden sein. Darüber hinaus ist der Konzernabschluss offen zu legen und zwar auch beim zuständigen Register für das Tochterunternehmen. Die herrschende Meinung geht dabei davon aus, dass die gesetzlichen Vertreter des Tochterunternehmens verantwortlich sind für die Einreichung der notwendigen Unterlagen für den Nachweis der Befreiungsvoraussetzungen.

Für Gesellschaften im Sinne des § 264 a HGB (GmbH & Co. KG ohne natürliche Person als persönlich haftenden Gesellschafter) gilt hinsichtlich der Befreiungsmöglichkeit § 264 b HGB. Danach ist nur die Einbeziehung in einen Konzernabschluss des Mutterunternehmens unter Angabe der Befreiung im Konzernanhang sowie dessen Offenlegung und Einreichung zum Handelsregister der Tochter-Personengesellschaft erforderlich. Es wird in diesem Fall also nur ein Teil der Voraussetzungen gem. § 264 Abs. 3 HGB verlangt.

Diese Regelungen wurden durch das EHUG kaum modifiziert. Die Unterlagen sind jetzt lediglich beim elektronischen Bundesanzeiger einzureichen.

### 4.3. Größenabhängige Erleichterungen

Für kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften bestehen bei der Aufstellung und Offenlegung des Jahresabschlusses zum Teil weit reichende Erleichterungen. Den Unternehmen steht es dabei frei, alle oder nur ausgewählte Erleichterungen in Anspruch zu nehmen.

Die Unternehmen werden gem. § 267 HGB in 3 Größenklassen eingeteilt:

Merkmal	Größenklassen		
	klein	mittelgroß	groß
Bilanzsumme	≤ 4.015.000 €	> 4.015.000 € und ≤ 16.060.000 €	> 16.060.000 €
Umsatzerlöse	≤ 8.030.000 €	> 8.030.000 € und ≤ 32.120.000 €	> 32.120.000 €
Arbeitnehmer	≤ 50	> 50 und ≤ 250	> 250

Dabei müssen mindestens 2 der 3 Merkmale an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren erfüllt sein.

#### 4.3.1. Erleichterungen für kleine Gesellschaften

In § 326 HGB sind die Erleichterungen für kleine Kapitalgesellschaften geregelt. Diese brauchen nur eine gem. § 266 Abs. 1 S. 3 HGB stark verkürzte Bilanz sowie einen Anhang einzureichen. Die Gewinn- und Verlustrechnung ist nicht einzureichen. Der Anhang braucht die Angaben hinsichtlich der Gewinn- und Verlustrechnung nicht zu enthalten.

#### **4.3.2. Erleichterungen für mittelgroße Gesellschaften**

Mittelgroße Gesellschaften können die Erleichterungen gem. § 327 HGB in Anspruch nehmen. Danach ist eine Bilanz in der verkürzten Form für kleine Kapitalgesellschaften zu erstellen, welche jedoch noch zusätzliche Angaben gem. § 266 Abs. 2 und 3 HGB enthalten muss.

Eine Gewinn- und Verlustrechnung ist ebenfalls einzureichen, jedoch kann die Vereinfachung gem. § 276 Abs. 1 HGB gewählt werden, wonach die Umsatzerlöse und der Materialeinsatz zum „Rohergebnis“ zusammengefasst werden können (§ 275 Abs. 2 Nr. 1 bis 5 HGB).

Der Anhang kann gem. § 288 S. 2 und § 327 Nr. 2 HGB etwas verkürzt werden.

#### **4.3.3. Große Gesellschaften**

Für große Kapitalgesellschaften sind keine Offenlegungserleichterungen vorgesehen.