

Leseprobe zu



Gosch/Schwedhelm/Spiegelberger (Hrsg.)

GmbH-Beratung (Grundwerk mit Fortsetzungsbezug für mindestens 2 Jahre)

Gesellschafts- und Steuerrecht.

Ordne Leinen,

Handbuch

ISBN 978-3-504-32131-4

149,00 €

Grundwerk für Mitglieder der Centrale für GmbH: 99.00 €

Jahresabschluss

1. Aufstellungspflicht, Aufstellungsgrundsätze	J 1
2. Größenklassen-Erleichterungen	J 2
3. Aufstellungsfrist	J 5
4. Geschäftsjahr	J 6
5. Inventar, Inventur	J 7
6. Feststellung	J 10
7. Pflichtverletzungen	J 12
8. Geschäftsbericht	J 12/1



Vertiefende Recherche	J 12/1
-----------------------------	--------

1. Aufstellungspflicht, Aufstellungsgrundsätze

▷ **Aufstellungspflicht:** Nach § 242 HGB besteht die Verpflichtung, zum Schluss eines jeden Geschäftsjahres einen Jahresabschluss nach handelsrechtlichen Vorschriften aufzustellen. Bestandteile des Jahresabschlusses sind Bilanz (→ *Bilanz (Handelsbilanz)*) und → *Bilanz (Steuerbilanz)*) und → *Gewinn- und Verlustrechnung* (§ 242 HGB) sowie der → *Anhang* (§ 264 Abs. 1 HGB). Weiterhin haben mittelgroße und große GmbH zusätzlich einen → *Lagebericht* aufzustellen (§ 264 Abs. 1 HGB). Für Zwecke der Information Außenstehender kann daneben noch ein Geschäftsbericht erstellt werden (siehe unten 8.).

▷ **Verantwortlichkeit:** Für die Aufstellung von Jahresabschluss und Lagebericht sind die → *Geschäftsführer* der GmbH verantwortlich (vgl. auch → *Buchführung 2. Verantwortlichkeit*).

▷ **Unterzeichnung:** Die Bedeutung des Jahresabschlusses wird dadurch unterstrichen, dass dieser nach § 245 HGB von allen Geschäftsführern zu unterzeichnen ist. Diese Unterzeichnung ist eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung, welche grds. höchstpersönlich zu erfolgen hat. Die Unterzeichnung muss unter Angabe des Datums erfolgen, welches als Nachweis des Aufstellungszeitpunktes dient. Nach Feststellung geänderte Abschlüsse sind mit entsprechender Datumsangabe erneut zu unterzeichnen. Die Unterzeichnung kann eine wichtige Beweisfunktion erlangen (s. § 416 ZPO, §§ 283 bis 283b StGB).

▷ **Aufstellungsgrundsätze:** Der Jahresabschluss ist nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen (§ 243 Abs. 1

HGB). Darüber hinaus hat dieser nach § 264 Abs. 2 HGB ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der GmbH zu vermitteln (sog. Generalnorm). Der Jahresabschluss ist nach § 244 HGB zwingend in deutscher Sprache und in Euro aufzustellen.

2. Größenklassen-Erleichterungen

▷ **Größenklassen:** Aufstellung und Inhalt des Jahresabschlusses und weitere Pflichten sind größenabhängig ausgestaltet. § 267 HGB bzw. § 267a HGB für Kleinstkapitalgesellschaften geben für den Einzelabschluss folgende Größenklassen vor:

	Kleinstkapitalgesellschaften	kleine Gesellschaft	mittelgroße Gesellschaft	große Gesellschaft
Bilanzsumme	≤ 350 000 €	≤ 6 000 000 €	≤ 20 000 000 €	> 20 000 000 €
Jahresnettoumsatz	≤ 700 000 €	≤ 12 000 000 €	≤ 40 000 000 €	> 40 000 000 €
Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt	≤ 10 Personen	≤ 50 Personen	≤ 250 Personen	> 250 Personen

▷ **Erstmalige Anwendung der durch das BilRUG angehobenen Schwellenwerte:** Die Schwellenwerte der §§ 267, 267a Abs. 1 und 277 Abs. 1 sowie § 293 HGB wurden zuletzt durch das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz – BilRUG, BGBl. I 2015, 1245, angehoben. Dieses ist verpflichtend erstmals auf Jahresabschlüsse für das nach dem 31.12.2016 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden (Art. 75 Abs. 1 Satz 1 EGHGB). Wahlweise durften die erhöhten Schwellenwerte nach Art. 75 Abs. 2 EGHGB („dürfen“ – Unternehmenswahlrecht) erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse, Lageberichte und Konzernlageberichte für das nach dem 31.12.2013 beginnende Geschäftsjahr angewendet werden, jedoch nur insgesamt. Damit können die Erleichterungen aus der Heraufsetzung der Schwellenwerte hinsichtlich der Abgrenzung zwischen kleinen und mittleren Gesellschaften bereits auf den Jahresabschluss zum 31.12.2014 bzw. auf das Ende des Geschäftsjahres 2014/2015 angewandt werden. Dies setzt allerdings voraus: (1.) dass auch die neue Umsatzdefinition nach § 277 Abs. 1

HGB in diesem Jahresabschluss zum 31.12.2014 angewandt wird (Art. 75 Abs. 2 Satz 1 EGHGB: „jedoch nur insgesamt“); (2.) weiterhin ist im Anhang oder Konzernanhang auf die fehlende Vergleichbarkeit der Umsatzerlöse hinzuweisen und unter nachrichtlicher Darstellung des Betrags der Umsatzerlöse des Vorjahres, der sich aus der Anwendung von § 277 Abs. 1 HGB i.d.F. des BilRUG ergeben haben würde, zu erläutern (Art. 75 Abs. 2 Satz 3 EGHGB). D.h. auch die Umsatzerlöse des Vorjahres sind nach der neuen Umsatzdefinition zu ermitteln und nachrichtlich anzugeben. Das Wahlrecht zur vorzeitigen Anwendung nach Art. 75 Abs. 2 EGHGB lässt ebenso eine vorzeitige Anwendung auf den Jahresabschluss zum 31.12.2015 zu.

▷ **Arbeitnehmerzahl:** Als durchschnittliche Zahl der Arbeitnehmer gilt nach § 267 Abs. 5 HGB der vierte Teil der Summe aus den Zahlen der jeweils am 31.3., 30.6., 30.9. und 31.12. beschäftigten Arbeitnehmer einschließlich der im Ausland beschäftigten Arbeitnehmer, jedoch ohne die zu ihrer Berufsausbildung Beschäftigten.

▷ **Größenklasseneinstufung:** Die Einordnung in die einzelnen Größenklassen richtet sich danach, ob die Gesellschaft an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren jeweils zwei (ggf. unterschiedliche) der drei Schwellenwerte über- oder unterschreitet. Bei Umwandlung und Neugründung gelten die Größenklassen bereits im ersten Jahr (§ 267 Abs. 4 Satz 2 HGB). Als große Gesellschaft gilt eine GmbH nach § 267 Abs. 3 Satz 2 HGB stets, wenn diese als kapitalmarktorientierte GmbH i.S.d. § 264d HGB einzustufen ist, insbesondere also, wenn diese einen organisierten Markt durch von ihr ausgegebene Wertpapiere in Anspruch nimmt.

▷ **Erleichterungen für kleine GmbH:** Für kleine GmbH gelten wesentliche Vereinfachungen und Erleichterungen. Zu nennen sind insbesondere:

- keine Verpflichtung zur Aufstellung eines Lageberichtes (§ 264 Abs. 1 Satz 4 Halbs. 1 HGB)
- längere Aufstellungsfrist für den Jahresabschluss (§ 264 Abs. 1 Satz 4 Halbs. 2 HGB),
- keine Pflicht zur → *Jahresabschlussprüfung* (§ 316 Abs. 1 Satz 1 HGB),

- Erleichterungen bei der → *Jahresabschlusspublizität* (*Offenlegung*), insbesondere braucht die GuV und die Anhangsangaben zur GuV nicht offengelegt zu werden (§ 326 Abs. 1 HGB),
- keine Pflicht zur Erstellung eines Anlagengitters (→ *Bilanz* (*Handelsbilanz*) 2. *Anlagevermögen*) (§ 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB),
- Möglichkeit zur Aufstellung einer verkürzten Bilanz (→ *Bilanz* (*Handelsbilanz*) und → *Bilanz* (*Steuerbilanz*) und → *Gewinn- und Verlustrechnung* (§ 266 Abs. 1 Satz 3 HGB),
- Befreiung von der Pflicht zur Erläuterung best. Forderungen (§ 268 Abs. 4 Satz 2 HGB) bzw. bestehende Verbindlichkeiten im Anhang (§ 268 Abs. 5 Satz 3 HGB, § 274a Nr. 1 und 2 HGB),
- Befreiung von der Anwendung des § 274 HGB über Steuerabgrenzung (§ 274a Nr. 4 HGB),
- deutlich geringere Angabepflichten im → *Anhang* (§ 288 Abs. 1 HGB).

▷ **Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften:** Für Kleinstkapitalgesellschaften i.S.d. § 267a HGB gelten zunächst alle vorstehend für kleine GmbH dargestellten Erleichterungen. Daneben können (Wahlrecht) folgende Erleichterungen (ggf. auch nur einzeln – vgl. Hoffmann, StuB 2012, 729) in Anspruch genommen werden (vgl. ausführlich Schiffers, *GmbH-StB* 2013, 46 m.w.N.):

- nach § 266 Abs. 1 Satz 4 HGB können Kleinstkapitalgesellschaften die Darstellung der Bilanz auf Buchstabenposten verkürzen.
- verkürztes Gliederungsschema für die → *Gewinn- und Verlustrechnung* (§ 275 Abs. 5 HGB);
- Verzicht auf einen → *Anhang* (§ 264 Abs. 1 Satz 5 HGB).
- Erfüllung der Publizitätspflichten durch Hinterlegung der Bilanz beim Betreiber des Bundesanzeigers (§ 326 Abs. 2 HGB).

▷ **Erleichterungen für mittelgroße GmbH:** Für mittelgroße GmbH gelten Vereinfachungen und Erleichterungen, welche allerdings deutlich hinter denen für die kleine GmbH zurückfallen. Zu nennen sind insbesondere:

- Erleichterungen bei der → *Jahresabschlusspublizität (Offenlegung)* (§ 327 HGB),
- geringere Angabepflichten im → *Anhang* (§ 288 Abs. 2 HGB).

▷ **Keine Erleichterungen für große GmbH:** Gegenüber der kleinen und der mittelgroßen GmbH gelten für die große GmbH keine Erleichterungen bei Aufstellung, Prüfung und Publizität des Jahresabschlusses.

▷ **Vorrang des Gesellschaftsvertrages:** Der Gesellschaftsvertrag kann unabhängig von der Größe der Gesellschaft verschärfte Regelungen, insbesondere die Anwendung der Vorschriften für die große GmbH, vorsehen, was insoweit vorrangig vor der Größenklasseneinstufung nach § 267 HGB ist.

3. Aufstellungsfrist

▷ **Große und mittelgroße GmbH:** Jahresabschluss und Lagebericht sind innerhalb von drei Monaten nach dem Ende des Geschäftsjahres aufzustellen (§ 264 Abs. 1 Satz 3 HGB).

▷ **Kleine GmbH:** Bei kleinen GmbH i.S.d. § 267 Abs. 1 HGB (und ebenso bei Kleinstkapitalgesellschaften) darf der Jahresabschluss auch später aufgestellt werden, wenn dies einem ordnungsgemäßen Geschäftsgang entspricht, jedoch innerhalb einer Frist von sechs Monaten nach Ende des Geschäftsjahres (§ 264 Abs. 1 Satz 4 Halbs. 2 HGB). Dies bedeutet, dass eine maximale Ausnutzung der Sechsmonatsfrist dann nicht zulässig ist, wenn nach den Verhältnissen des Einzelfalles eine frühere Aufstellung ohne Schwierigkeiten möglich ist.

▷ **Zwingende gesetzliche Vorgaben:** Diese Fristen sind zwingend und können nicht durch Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags verlängert werden (vgl. Winkeljohann/Schellhorn in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 10. Aufl. 2016, § 264 HGB Rz. 17). Zulässig ist dagegen eine satzungsmäßige Verkürzung der Frist. Der Jahresabschluss ist dann *aufgestellt*, wenn dieser bei prüfungspflichtigen GmbH dem Abschlussprüfer vorgelegt und bei anderen Gesellschaften dem Aufsichtsrat bzw. der Gesellschafterversammlung übergeben werden kann (siehe auch unten 6.).

4. Geschäftsjahr

▷ **Abschlussstichtag:** Der Jahresabschluss ist nach § 242 Abs. 1 Satz 1 HGB zum Schluss eines jeden Geschäftsjahres aufzustellen. Geschäftsjahr ist die Zeitspanne zwischen zwei Abschlussstichtagen. Der Abschlussstichtag ist im Falle der Errichtung der GmbH frei wählbar. Insbesondere kann bei Errichtung der GmbH ein vom Kalenderjahr abweichendes Geschäftsjahr bestimmt werden.

▷ **Dauer des Geschäftsjahres:** Nach § 240 Abs. 2 Satz 2 HGB darf die Dauer des Geschäftsjahres 12 Monate nicht überschreiten. Die Bildung eines kürzeren Geschäftsjahres (Rumpfwirtschaftsjahr) ist in Ausnahmefällen zulässig, insbesondere bei Eröffnung, Auflösung oder Umwandlung des Gewerbebetriebes.

▷ **Wechsel des Abschlussstichtages:** Der Wechsel auf einen anderen Abschlussstichtag ist grundsätzlich zulässig. Soweit der Abschlussstichtag bei einer GmbH im Gesellschaftsvertrag geregelt ist, bedarf der Wechsel des Abschlussstichtages allerdings einer Änderung des Gesellschaftsvertrages in der in § 53 GmbHG vorgeschriebenen Form und wird nach § 54 Abs. 3 GmbHG erst mit Eintragung der Satzungsänderung in das Handelsregister wirksam (hierzu nur Lohr, GmbH-StB 2015, 241 m.w.N.). Ein beliebiger und willkürlicher Wechsel des Geschäftsjahres wird für unzulässig gehalten (vgl. Winkeljohann/Philipps in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 10. Aufl. 2016, § 240 HGB Rz. 63). Dies kann sich im Zweifel nur aus der Schutzfunktion des Jahresabschlusses (insbesondere § 264 Abs. 2 HGB) ergeben.

▷ **Steuerliche Regelung:** Bei Eröffnung oder Erwerb eines Betriebes ist steuerlich eine freie Wahl des Wirtschaftsjahres (steuerlicher Begriff für das Geschäftsjahr), also insbesondere auch ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr, möglich. Ein späterer Wechsel des Abschlussstichtags unterliegt allerdings Beschränkungen:

- Ein Wechsel vom Kalenderjahr oder von einem abweichenden Wirtschaftsjahr auf ein (anderes) abweichendes Wirtschaftsjahr ist nur mit Zustimmung des Finanzamtes zulässig (§ 7 Abs. 4 Satz 3 KStG).
- Der Wechsel von einem abweichenden Wirtschaftsjahr auf das Kalenderjahr ist auch ohne Zustimmung des Finanzamtes zulässig.

5. Inventar, Inventur

▷ **Aufstellungspflicht:** Jeder Kaufmann ist nach § 240 HGB verpflichtet, zum Ende eines jeden Geschäftsjahres eine Aufstellung über sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden (Inventar) zu erstellen. Das Inventar ist eine wesentliche Grundlage für die Erstellung des Jahresabschlusses.

▷ **Inventur des Vorratsvermögens:** Von besonderer Bedeutung ist die Inventur des Vorratsvermögens, also der Bestände an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen und der unfertigen und fertigen Erzeugnisse. Die Inventur ist sehr zeitaufwendig, da grundsätzlich eine körperliche Bestandsaufnahme erforderlich ist. Andererseits hat die an die Inventur anknüpfende Bewertung einen ganz erheblichen Einfluss auf den Gewinnausweis.

▷ **Inventur der übrigen Vermögensgegenstände und Schulden:** Neben dem Vorratsvermögen sind in dem Inventar auch die Gegenstände des Anlagevermögens sowie die Forderungen und Verbindlichkeiten zu erfassen. Auf die körperliche Bestandsaufnahme des beweglichen Anlagevermögens kann verzichtet werden, wenn ein besonderes Anlagenverzeichnis geführt wird, in dem sämtliche Zu- und Abgänge erfasst werden. In der Praxis empfiehlt sich allerdings eine Überprüfung dieses Anlagenverzeichnisses durch körperliche Bestandsaufnahme in größeren zeitlichen Abständen. Die Inventur der Forderungen und Verbindlichkeiten kann durch Saldenlisten erfolgen – Buchinventur (vgl. Winkeljohann/Philipps in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 10. Aufl. 2016, § 240 HGB Rz. 6 f.).

▷ **Stichtagsinventur:** Die Inventur des Vorratsvermögens ist für den Bilanzstichtag durchzuführen. Dies erfordert allerdings nicht eine Inventur genau am Bilanzstichtag, sondern zeitnah, in der Regel innerhalb einer Frist von zehn Tagen vor oder nach dem Bilanzstichtag. Allerdings müssen dann zwischenzeitliche Bestandsveränderungen, z.B. durch Verkäufe oder Produktion, zuverlässig erfasst und berücksichtigt werden. Bei schwierigen Verhältnissen, wie z.B. Schneefall, ist eine noch weitere Ausdehnung des Aufnahmezeitraumes zulässig, wobei dann allerdings an die Aufzeichnung der zwischenzeitlichen Bestandsveränderungen besonders hohe Anforderungen gestellt werden. Eine Inventur zum Bilanzstichtag ist zwingend erforderlich für Bestände, die durch Schwund, Verdunsten, Verderb, leichte Zerbrech-

lichkeit usw., unkontrollierbare Abgänge erleiden können und daneben auch für Wirtschaftsgüter, die – abgestellt auf die Verhältnisse des jeweiligen Betriebs – besonders wertvoll sind. In diesen Fällen ist ein abweichender Aufnahmestichtag auch dann nicht zulässig, wenn derartige Abgänge anhand von Erfahrungssätzen annähernd zutreffend geschätzt werden können.

▷ **Zeitverschobene Inventur:** Gesetzlich zulässig ist auch, dass die Inventur vorverlegt wird auf einen Tag innerhalb der letzten drei Monate vor dem Bilanzstichtag oder nachverlegt wird auf einen Tag in den ersten zwei Monaten nach dem Bilanzstichtag. In diesem Fall ist der Inventurwert des Aufnahmestages wertmäßig auf den Bilanzstichtag fortzuschreiben oder zurück zu rechnen. Über diese zeitliche Überleitungsrechnung sind Aufzeichnungen zu führen, die allerdings nur die Wertänderungen und nicht die Veränderungen des Bestands nach Menge und Art festhalten. Sofern sich die Zusammensetzung des Warenbestandes nicht wesentlich verändert, kann die Wertfortschreibung anhand des Wareneingangs und des Wareneinsatzes erfolgen.

▷ **Permanente Inventur:** Eine körperliche Bestandsaufnahme am Bilanzstichtag kann dann unterbleiben, wenn der Stichtagsbestand sollmäßig mit Hilfe einer Lagerbuchführung ermittelt wird. Diese Lagerbuchführung muss so beschaffen sein, dass sie die Bestände nach Art, Menge und Wert angibt und laufend fortschreibt. Allerdings muss in jedem Geschäftsjahr mindestens einmal durch körperliche Bestandsaufnahme geprüft werden, ob das Vorratsvermögen, das in den Lagerbüchern ausgewiesen wird, mit den tatsächlichen Beständen übereinstimmt. Die Prüfung kann zu einem beliebigen Zeitpunkt erfolgen und braucht nicht gleichzeitig für alle Bestände vorgenommen zu werden, muss insgesamt aber lückenlos erfolgen. Über die Durchführung und das Ergebnis der körperlichen Bestandsaufnahme sind Aufzeichnungen anzufertigen, die den gleichen Anforderungen wie bei regulären Inventurprotokollen unterliegen. Eine besondere Form der permanenten Inventur ist die so genannte Einlagerungsinventur. Diese kommt bei Lagersystemen in Betracht, die mit einem hohen Maß an Zuverlässigkeit eine wirklichkeitsgetreue Fortschreibung des Bestandes erlauben. Die Voraussetzungen für die Anwendung sind z.B. bei vollautomatischen Lagersystemen (Hochregallagern) gegeben, bei de-

nen die Fortschreibung mit der Lagersteuerung verbunden ist und menschliche Eingriffe nicht möglich bzw. zulässig sind.

▷ **Umfang der Inventur:** Die Inventur muss vollständig sein. Somit sind auch Hilfs- und Betriebsstoffe, Ersatzteile und Verpackungen aufzunehmen. Soweit es sich hierbei allerdings nicht um erhebliche Werte handelt und die Bestände an den Bilanzstichtagen nicht wesentlich schwanken, wie z.B. bei Büromaterialien oder Ersatzteilen, kommen Vereinfachungen in Betracht. In diesen Fällen genügt es, diese Waren mit einem angemessenen geschätzten Wert zu erfassen. Besondere Problematiken bestehen bei der Aufnahme von unfertigen und fertigen Erzeugnissen oder Leistungen. Aus den Inventurunterlagen muss der Wertansatz der Bestände erkennbar sein. Dies erfordert entsprechende Nachweise z.B. durch Arbeitszettel, Kalkulationen oder Fremdrechnungen. Bei unfertigen Erzeugnissen oder Leistungen sollte der Fertigungsstand angegeben werden. Unterwegs befindliche Ware („schwimmende Ware“ oder „rollende Ware“) ist bestandsmäßig zu erfassen, wenn sie wirtschaftlich zum Vermögen des Kaufmanns gehört. Lagern eigene Waren in fremden Lagern, wie z.B. bei Spediteuren, so ist eine Bestandsaufnahme vom Lagerhalter anzufordern. Die Richtigkeit dieser Bestandsaufnahme muss sichergestellt sein und ist ggf. durch eigenes Personal zu überwachen. Der mengenmäßige Bestand an minderwertigen und wertlosen Waren ist bei der Inventur aufzunehmen. Die Bewertung kann dann ggf. mit 0 Euro erfolgen. Eingelagerte fremde Ware, welche sich z.B. zu Reparaturzwecken oder Veredelungszwecken, im Lager befindet, ist nicht aufzunehmen.

▷ **Durchführung und Dokumentation der Inventur:** Das Inventar muss den Nachweis ermöglichen, dass die Vorratsbestände vollständig aufgenommen wurden. Dies erfordert eine sorgfältige Planung (hierzu ausführlich Winkeljohann/Philipps in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 10. Aufl. 2016, § 240 HGB Rz. 35 ff. m.w.N.). Bei größeren Lagern oder der Beteiligung einer Vielzahl von Personen an der Inventur kann deren Richtigkeit nur dadurch sichergestellt werden, dass eine Inventuranweisung erstellt wird, in der die Inventurabläufe und die verantwortlichen Personen festgehalten werden. Aufnahmelisten müssen durchgehend nummeriert und an Ort und Stelle ausgefüllt werden. Die Gesamtzahl der ausgegebenen Aufnahmelisten und ggf. nicht verwendete Listen müssen nachvollziehbar dokumentiert werden. Weiterhin wird regelmäßig eine ausreichende Kennzeichnung der bereits

aufgenommenen Waren notwendig sein. Unterliegt der Jahresabschluss einer Prüfungspflicht, so umfasst diese Prüfung auch die Inventur selbst (hierzu auch Farr, Checkliste für die Inventurbeobachtung, 4. Aufl. 2013). Aus diesem Grunde ist eine frühzeitige Absprache mit dem Abschlussprüfer erforderlich.

6. Feststellung

▷ **Vorlagepflicht der Geschäftsführer:** Die Geschäftsführer – und zwar vorbehaltlich einer Regelung der Zuständigkeit durch die Gesellschafter grds. jeder einzelne – haben nach § 42a Abs. 1 GmbHG den Jahresabschluss und den → *Lagebericht* unverzüglich nach dessen Aufstellung den Gesellschaftern zum Zweck der Feststellung vorzulegen. Besteht eine Prüfungspflicht (→ *Jahresabschlussprüfung*), so haben die Geschäftsführer den Jahresabschluss zusammen mit dem Lagebericht und dem Prüfungsbericht des Abschlussprüfers unverzüglich nach Eingang des Prüfungsberichts vorzulegen. Nach überwiegender Auffassung haben die Geschäftsführer zusätzlich zu diesen Unterlagen den Gesellschaftern auch eine schriftliche Stellungnahme zur Bilanzpolitik vorzulegen (so nur Kleindieck in Lutter/Hommelhoff, GmbH-Gesetz, 19. Aufl. 2016, § 42a Rz. 7 m.w.N.). In dieser sind die wesentlichen Maßnahmen der Bilanzpolitik und ihre konkreten Auswirkungen auf den Jahresabschluss darzustellen.

▷ **Feststellungspflicht der Gesellschafter:** Nach § 42a Abs. 2 GmbHG haben die Gesellschafter den Jahresabschluss festzustellen und über die Ergebnisverwendung zu beschließen. Gesetzlich ist hierzu eine Frist von 8 Monaten nach Ende des Geschäftsjahres bzw. bei einer kleinen GmbH i.S.d. § 267 Abs. 1 HGB von elf Monaten vorgeschrieben. Eine Verlängerung dieser Frist durch den Gesellschaftsvertrag ist nicht möglich (§ 42a Abs. 2 Satz 2 GmbHG). Festgestellt wird nach § 42a Abs. 2 Satz 1 GmbHG nur der Jahresabschluss und nicht der Lagebericht. Rein formal nehmen die Gesellschafter den Lagebericht nur zur Kenntnis. Sehr wohl können diese aber der Geschäftsführung Weisungen hinsichtlich der Ausgestaltung des Lageberichts erteilen.

▷ **Bedeutung der Feststellung:** Zu differenzieren ist zwischen der Aufstellung des Jahresabschlusses, dessen Feststellung und der Ergebnisverwendung (vgl. hierzu Crezelius in Scholz, 11. Aufl. 2014, § 42a GmbHG Rz. 30 f.). Aufstellung bedeutet die Erfüllung der den Geschäftsführern auferlegten Bilanzierungspflicht. Das Ergebnis der Bi-

lanzaufstellung durch die Geschäftsführer ist allerdings lediglich ein Entwurf des Jahresabschlusses. Endgültig wird der Jahresabschluss erst mit dessen Feststellung. Bis zur Feststellung können die Gesellschafter diesen noch ändern, insbesondere auch bilanzpolitische Wahlrechte noch anders ausüben. Zu beachten sind auch andere Wirkungen der Feststellung des Jahresabschlusses. Nach der Rechtsprechung werden durch die Feststellung des Jahresabschlusses nicht nur die Bilanz, sondern auch die in ihr dargestellten Rechtsverhältnisse im Verhältnis der Gesellschafter zur Gesellschaft und im Verhältnis der Gesellschafter untereinander zivilrechtlich verbindlich bestätigt. So kann in der Feststellung des Jahresabschlusses ein deklaratorisches Anerkenntnis von Gesellschafterforderungen oder -verbindlichkeiten liegen (vgl. BGH v. 2.3.2009 – II ZR 264/07, GmbHR 2009, 712, unter II.2.b, und BGH v. 18.7.2013 – IX ZR 198/10, NJW 2014, 305, Rz 20). Dies ist dann regelmäßig auch steuerlich zu berücksichtigen (so ausdrücklich BFH v. 10.5.2016 – IX R 13/15, GmbHR 2016, 1101). Aus dem Jahresabschluss kann sich ebenfalls ergeben, dass und ab wann die Gesellschaft bestimmte Aktien treuhänderisch für den Gesellschafter gehalten hat (BFH v. 10.5.2016 – IX R 13/15, GmbHR 2016, 1101).

▷ **Beteiligung eines Aufsichtsrates oder Beirates:** Besteht ein Aufsichtsrat oder ein Beirat mit den einem Aufsichtsrat vergleichbaren Kompetenzen, so hat dieser nach Erhalt des Prüfungsberichtes des Abschlussprüfers die Unterlagen zu prüfen und den Gesellschaftern hierüber zu berichten (§ 42a Abs. 1 Satz 3 GmbHG). In diesem Bericht muss der Aufsichtsrat oder Beirat seine Billigung erklären oder ggf. Einwendungen erheben. Dieser Bericht ist innerhalb eines Monats nach Zugang der Unterlagen des Abschlussprüfers auch der Geschäftsführung zuzuleiten.

▷ **Prüfung von Jahresabschluss und Lagebericht als Voraussetzung für die Feststellung:** Bei einer großen oder mittelgroßen GmbH, welche nach § 316 HGB prüfungspflichtig ist, bzw. bei einer kleinen GmbH, wenn sich eine Prüfungspflicht aus dem Gesellschaftsvertrag ergibt, kann die Feststellung nur dann erfolgen, wenn eine Prüfung des Abschlusses erfolgt ist. Ansonsten liegt kein wirksamer Jahresabschluss vor und ein darauf beruhender Gewinnverwendungsbeschluss wäre nichtig.

▷ **Teilnahme des Abschlussprüfers:** Hat ein Abschlussprüfer den Jahresabschluss geprüft, so hat dieser auf Verlangen eines Gesellschafters an den Verhandlungen über die Feststellung des Jahresabschlusses teilzunehmen (§ 42a Abs. 3 GmbHG).

7. Pflichtverletzungen

▷ **Nichtaufstellung:** Unrichtige Darstellungen und Verschleierungen im Jahresabschluss werden mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder mit Geldstrafen bestraft (§ 331 Nr. 1 HGB). Weiterhin kommen die Vorschriften der §§ 283 bis 283b StGB im Insolvenzfall oder bei drohender Insolvenz zur Anwendung. Ein nicht aufgestellter Jahresabschluss kann nicht offengelegt werden, so dass vom Registergericht ein Ordnungsgeld festgesetzt werden kann (→ *Jahresabschlusspublizität (Offenlegung)*) und nicht geprüft werden (→ *Jahresabschlussprüfung*). Ein nicht aufgestellter Jahresabschluss kann nicht festgestellt werden. Getätigte Gewinnausschüttungen sind ggf. als grundlos geleistet zurückzufordern (vgl. Verse in Scholz, 11. Aufl. 2012, § 29 GmbHG Rz. 65 ff.).

▷ **Nichtigkeit:** Weist der Jahresabschluss schwere Bewertungsmängel auf, so kann dieser entsprechend § 256 Abs. 4 und 5 AktG nichtig sein, so dass die vorgenannten Folgen eintreten. § 256 AktG ist nach h.M. analog auch auf die GmbH anzuwenden (so nur Weilep/Weilep, BB 2006, 147 [150]).

▷ **Unrichtigkeit:** Wird ein Jahresabschluss zwar aufgestellt, wird aber gegen Vorschriften über Form, Inhalt, Ansatz oder Bewertung verstoßen, so handeln die aufstellungspflichtigen Geschäftsführer ordnungswidrig, was mit einer Geldbuße bis zu 50 000 Euro geahndet werden kann (§ 334 Abs. 3 HGB). Darüber hinaus kann der Geschäftsführer mit einer Freiheitsstrafe von bis zu drei Jahren oder einer Geldstrafe bestraft werden, wenn dieser die Verhältnisse im Jahresabschluss oder Lagebericht vorsätzlich unrichtig wiedergibt oder verschleiert (§ 331 Nr. 1 HGB). Ebenfalls kann ein unrichtig oder unvollständig aufgestellter Jahresabschluss die Versagung oder Einschränkung des Prüfungsvermerks des Abschlussprüfers zur Folge haben (→ *Jahresabschlussprüfung*). Ist der Jahresabschluss ausnahmsweise nichtig und wird dieser angefochten, so sind ausgeschüttete Gewinne als grundlos geleistet zurück zu fordern (vgl. Verse in Scholz, 11. Aufl. 2012, § 29 GmbHG Rz. 36 ff.).

▷ **Besteuerung:** Eine unterlassene Aufstellung des Jahresabschlusses kann die Schätzung des Ergebnisses nach § 162 AO nach sich ziehen.

8. Geschäftsbericht

▷ **Informationszweck:** Vielfach wird von der Gesellschaft zum Zwecke der Information der Öffentlichkeit oder auch der Gesellschafter ein sog. Geschäftsbericht herausgegeben. Dieser ist deutlich zu trennen vom Jahresabschluss und vom Lagebericht. Mit dem Geschäftsbericht können vielmehr ergänzende Informationen gegeben bzw. die Informationen für den speziellen Adressatenkreis in besonderer Weise aufbereitet werden, was eine besondere Chance für das Unternehmen bei der Außendarstellung darstellt.

▷ **Bestandteile:** Kern des Geschäftsberichtes ist regelmäßig der Jahresabschluss und der Lagebericht und die sonstigen offenzulegenden Unterlagen (→ *Jahresabschlusspublizität (Offenlegung)*), insbesondere der Bericht eines Aufsichtsrates und der Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers. Weiterhin werden ein ggf. aufzustellender Konzernabschluss und ergänzende Informationen zum Jahresabschluss und den wesentlichen Entwicklungen der Gesellschaft ein wichtiger Bestandteil eines Geschäftsberichtes sein.

▷ **Prüfungspflicht:** Ein Geschäftsbericht unterliegt nicht der Prüfungspflicht durch den Abschlussprüfer (IDW PS 350, Rz. 5). Stellt der Prüfer allerdings fest, dass die im Geschäftsbericht gegebenen Informationen einen falschen Eindruck von der Situation des Unternehmens vermitteln, so hat dieser eine Richtigstellung zu veranlassen (vgl. ausführlich IDW PS 202, Rz. 3 f.).



Vertiefende Recherche unter www.gmbh-beratung.com

Wichtige Urteile und Erlasse

BFH v. 8.10.2008 – I R 61/07, *GmbHR* 2009, 323 mit Komm. *Briese*: Unterlassene Wertberichtigung einer nicht vollwertigen Darlehensforderung gegen eine dem Gesellschafter nahe stehende Kapitalgesellschaft.

Ausgewählte Literatur

Brete/Thomsen, Nichtigkeit und Heilung von Jahresabschlüssen der GmbH, *GmbHR* 2008, 176

Farr, Checkliste für die Inventurbeobachtung, 4. Aufl. 2013

Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen, Bilanzrecht, Köln 2017

IDW PS 202, Die Beurteilung von zusätzlichen Informationen, die von Unternehmen zusammen mit dem Jahresabschluss veröffentlicht werden

Lohr, Änderung des Geschäftsjahres – Gestaltungshinweise und Umsetzung, GmbH-StB 2015, 241

Schiffers, MicroBilG: Bilanzierungs- und Offenlegungserleichterungen – Folgen für Kleinstkapitalgesellschaften und die Kleinst-GmbH & Co. KG, GmbH-StB 2013, 46

Schiffers, Änderungen im Jahresabschluss der GmbH, GmbHR 2015, 1018

Schiffers, Aktuelles zum Handels- und Steuerbilanzrecht, GmbH-StB 2015, 45

Theile, Der Jahres- und Konzernabschluss der GmbH und GmbH & Co. KG nach dem Regierungsentwurf eines Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BilRUG), GmbHR 2015, 281

Theile, Vorzeitige Anwendung neuer Schwellenwerte für den Jahres- und Konzernabschluss der GmbH, GmbHR 2015, 172

Ulrich, Die zeitliche Geltung der Erleichterungen bei der Aufstellung des Jahresabschlusses, GmbHR 2017, R117

van Venrooy, Feststellung von GmbH-Jahresabschlüssen, GmbHR 2003, 125

Einschlägige Norm

HGB, §§ 240, 331, 334, 335

GmbHG, §§ 29, 42a, 82

KStG, § 7

AO, § 162

EStR 2008, R 5.3

Weitere Stichwörter

→ *Anhang*

→ *Bilanz (Handelsbilanz)*

→ *Bilanz (Steuerbilanz)*

→ *Buchführung*

→ *Gewinn- und Verlustrechnung*

→ *Jahresabschlussprüfung*

→ *Jahresabschlusspublizität (Offenlegung)*

→ *Lagebericht*

→ *Rechnungslegung im Konzern*

→ *Sonderbilanzen*