



Offenlegungspflichten nach dem HGB und Möglichkeiten zu deren Vermeidung

[27.01.2017]

Von: **Sven Jacob**

Kapitalgesellschaften und diesen gleichgestellte Personengesellschaften (Personengesellschaften ohne natürliche Person als direkt oder indirekt persönlich haftender Gesellschafter) müssen innerhalb einer bestimmten Frist die (ggf. geprüften) Jahresabschlüsse bzw. Konzernabschlüsse sowie ggf. weitere Unterlagen beim Betreiber des Bundesanzeigers in elektronischer Form einreichen. Der Umfang der offenzulegenden Dokumente ergibt sich aus dem HGB und hängt von der Größe der Gesellschaft – hier gelten die Kriterien im § 267 HGB – ab.

Hintergrund

Durch die Offenlegung der Jahres- und Konzernabschlüsse soll es sogenannten „Stakeholdern“ der Gesellschaft (die aufgrund der Haftungsbeschränkung von Kapitalgesellschaften und diesen gleichgestellten Personengesellschaften im Vergleich zu einer haftungsunbeschränkten Gesellschaft prinzipiell benachteiligt sind) ermöglicht werden, sich über die wirtschaftliche Lage der Gesellschaft zu informieren.

Diese mitunter sehr weitreichenden Einsichtsmöglichkeiten reichen auf der anderen Seite nicht selten zum Nachteil des bilanzierenden Unternehmens, da die Stakeholder nun wiederum relativ einfach (aus Sicht der offenlegenden Gesellschaft) unerwünschte Rückschlüsse auf die Vermögensverhältnisse und die wirtschaftliche Situation der offenlegenden Gesellschaft ziehen können. So können beispielsweise Kunden Informationen zu Margen erhalten, die dann wiederum bei der nächsten Preisverhandlung zulasten der offenlegenden Gesellschaft verwendet werden ebenso wie potenzielle Abhängigkeiten von bestimmten Lieferanten, die diesen bei der Durchsicht der offenzulegenden Unterlagen auffallen können. Auch Mitarbeiter, Konkurrenten oder Behörden erhalten auf diese Weise oft unerwünschte Einblicke in die Finanzdaten.

Bei Nichteinhaltung der im HGB manifestierten Offenlegungspflichten drohen der Gesellschaft oder deren vertretungsberechtigten Organen Ordnungsgelder, die im Falle börsennotierter Gesellschaften empfindliche Strafen darstellen können.



Gesetzliche Regelungen zur Offenlegung

Die grundsätzlichen Regelungen zur Offenlegung finden sich in § 325 HGB. Demnach sind der festgestellte oder gebilligte Jahres- bzw. Konzernabschluss nebst Lagebericht sowie Bestätigungsvermerk oder dem Vermerk über dessen Versagung, der Bericht des Aufsichtsrats sowie die Entsprechenserklärung nach § 161 AktG in elektronischer Form beim Betreiber des Bundesanzeigers in einer Form einzureichen. Zusätzlich ist ein Ergebnisverwendungsvorschlag und ggf. der Ergebnisverwendungsbeschluss unter Angabe des Jahresergebnisses in die Offenlegung einzubeziehen. Sämtliche Angaben sind in deutscher Sprache innerhalb eines Jahres nach dem Bilanzstichtag offenzulegen. Bei börsennotierten Gesellschaften reduziert sich diese Frist im Regelfall auf vier Monate.

Erleichterungen bei der Offenlegung (durch Verzicht auf bestimmte Angaben in der Bilanz und im Anhang) für mittelgroße Gesellschaften finden sich in § 327 HGB. Für kleine Gesellschaften regelt § 326 Abs. 1 HGB, dass keine GuV sowie keine GuV-bezogenen Anhangsangaben offengelegt werden müssen. Entsprechend § 326 Abs. 2 HGB ist eine dauerhafte Hinterlegung der elektronisch eingereichten Bilanz für Kleinstgesellschaften ausreichend. Als vorteilhaft ist in diesem Zusammenhang zu erwähnen, dass interessierten Dritten die Bilanz nur auf Antrag und gegen Gebühr übermittelt wird. Neben diesen Erleichterungen bei der Offenlegung können die gesetzlichen Vertreter mittelgroßer und kleiner Gesellschaften sowie von Kleinstgesellschaften verschiedene Erleichterungen im Rahmen der Aufstellung der Abschlüsse in Anspruch nehmen, was zu einer zusätzlichen Reduzierung der offenzulegenden Informationen führt.

Vermeidung der Offenlegung bzw. Einschränkung des Umfangs der offenzulegenden Informationen

Vor dem Hintergrund der oben beispielhaft dargestellten möglichen Nachteile für die offenlegende Gesellschaft stellt sich die Frage nach Möglichkeiten zur Vermeidung der Offenlegung und, soweit dies nicht möglich bzw. nicht gewollt ist, nach Möglichkeiten, die zumindest den Umfang der offenzulegenden Informationen einzuschränken. Dabei sind folgende Fallkonstellationen zu unterscheiden:



1.) Vermeidung der Offenlegung des Einzelabschlusses

Sofern eine Kapitalgesellschaft die in § 264 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 bis 5 aufgeführten Voraussetzungen

- Einbezug in den Konzernabschluss eines Mutterunternehmens mit Sitz in der EU / im EWR,
- alle Gesellschafter des Tochterunternehmens haben der Befreiung für das jeweilige Geschäftsjahr zugestimmt,
- Erklärung des Mutterunternehmens, im Folgejahr für alle vom Tochterunternehmen bis zum Abschlussstichtag eingegangenen Verpflichtungen einzustehen (sogenannte Einstandspflicht),
- der Konzernabschluss des Mutterunternehmens wurde nach EU-Vorgaben aufgestellt und geprüft,
- die Befreiung des Tochterunternehmens ist im Anhang des Konzernabschlusses des Mutterunternehmens angegeben sowie
- Offenlegung des Zustimmungsbeschlusses, der Verpflichtungserklärung und des Konzernabschlusses (ggf. mit Konzernlagebericht und Bestätigungsvermerk)

kumulativ erfüllt, entfällt die Verpflichtung zur Offenlegung.

In Fällen, in denen nicht bereits ein Beherrschungs- oder ein Gewinnabführungsvertrag (§ 302 AktG) zwischen dem Mutterunternehmen und dem Tochterunternehmen besteht, dürfte regelmäßig die Erfüllung der sogenannten Einstandspflicht des Mutterunternehmens im Hinblick auf die vom Tochterunternehmen eingegangenen Verpflichtungen eine nicht unwesentliche Hürde zur Erfüllung der Befreiungstatbestände des § 264 Abs. 3 darstellen, da sich das Mutterunternehmen durch die Einstandspflicht in eine (regelmäßig wohl nicht erwünschte) Haftungsposition (Außen- oder Innenhaftung) begibt. Neben der oben genannten Verlustübernahmeverpflichtung des Mutterunternehmens nach § 302 AktG können nach Auffassung des HFA (vgl. hierzu Protokoll 242. HFA-Sitzung) auch eine freiwillig eingegangene (isolierte) Verlustübernahmeverpflichtung (entsprechend § 264 Abs. 3 Nr. 2 HGB a. F.), die inhaltlich einer Verlustübernahmeverpflichtung nach § 302 AktG gleichwertig ist, eine außerhalb des Gesellschaftsvertrags getroffene schuldrechtliche Vereinbarung einer unbedingten und ihrer Höhe nach unbeschränkten Nachschusspflicht der Gesellschafter sowie eine „harte“, zumindest für die nächsten zwölf Monate nicht kündbare Patronatserklärung (vgl. hierzu: „IDW Rechnungslegungshinweis: Handelsrechtliche Vermerk- und Berichterstat-



tungspflichten bei Patronatserklärungen“ (IDW RH HFA 1.013), Grundformen 4 und 5) die Einstandspflicht des Mutterunternehmens erfüllen.

Für haftungsbeschränkte Personengesellschaften regelt § 264b HGB die in § 264 Abs. 3 HGB für Kapitalgesellschaften aufgeführten Befreiungstatbestände als Parallelvorschrift. Anders als bei Kapitalgesellschaften können haftungsbeschränkte Personengesellschaften sowohl als Tochterunternehmen als auch als Mutterunternehmen zur Erlangung der Offenlegungsbefreiung in den befreienden Konzernabschluss einbezogen werden, wohingegen Kapitalgesellschaften nur als Tochterunternehmen einbezogen werden können. Die Einstandspflicht des Mutterunternehmens ist nach § 264b HGB bei haftungsbeschränkten Personengesellschaften im Gegensatz zu Kapitalgesellschaften zur Erlangung der Befreiung von der Offenlegung nicht notwendig. Im Zuge der Umsetzung der Vorgaben der EU-Bilanzrichtlinie 2013/34/EU durch das BilRUG in deutsches Recht hat der Gesetzgeber bei haftungsbeschränkten Personengesellschaften außerdem Vorgaben zur Anzahl der in den befreienden Konzernabschluss einzubeziehenden Gesellschaften gemacht. Die im Gesetzestext genannte „größere Gesamtheit von Unternehmen“ wird in der Gesetzesbegründung mit drei Unternehmen konkretisiert, was zu einer Verschärfung der Anforderungen vor Inkrafttreten des BilRUG führt.

2.) Einschränkung des Umfangs der offenzulegenden Informationen

Wie oben dargestellt, sieht der Gesetzgeber größenabhängige Erleichterungen bei der Offenlegung vor. Die Größenklassen sind in den §§ 267 und 267a HGB (Kleinstkapitalgesellschaften) geregelt und basieren auf den Kennzahlen „Bilanzsumme“, „Umsatzerlöse“ und „Arbeitnehmer“. Zur Abgrenzung der Kleinstkapitalgesellschaften von kleinen Kapitalgesellschaften enthält § 267a HGB in der Fassung des BilRUG außerdem einen sogenannten Negativkatalog. Um in den „Genuss“ größenabhängiger Erleichterungen bei der Offenlegung zu gelangen, müssen mindestens zwei Größenkriterien an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren unterschritten werden.

Dabei könnte die Höhe der Bilanzsumme durch die Ausnutzung bestehender Ausweis- und Ansatzwahlrechte reduziert werden. Beispielsweise könnte auf die Aktivierung selbst erstellter immaterieller Vermögensgegenstände sowie auf die bilanzielle Erfassung eines Überhangs aktiver latenter Steuern verzichtet werden. Das Bilanzierungswahlrecht zur Erfassung erhaltener Anzahlungen könnte zugunsten einer Bilanzverkürzung (offenes Absetzen von den Vorräten) ausgeübt werden.



Unter bestimmten Voraussetzungen könnten sich ebenfalls der Abschluss von Leasingverträgen als sachverhaltsgestaltende Maßnahme oder auch die Auslagerung bzw. Übertragung von Vermögensgegenständen zur Reduzierung der Bilanzsumme anbieten. Zum gleichen Ergebnis führen unterjährige Vorabausschüttungen an die Gesellschafter.

Auch die Anzahl der Arbeitnehmer ist durch die offenlegende Gesellschaft prinzipiell beeinflussbar. Denkbar wäre eine Reduzierung der Arbeitnehmer durch den Einsatz von Zeitarbeit bzw. die Anstellung von Arbeitnehmern in einer anderen (Konzern-) Gesellschaft und deren anschließende Ausleihung an die offenlegende Gesellschaft.

Eine Reduzierung der Umsatzerlöse dürfte als adäquates Mittel zur Erlangung der größenabhängigen Erleichterungen bei der Offenlegung jedoch regelmäßig ausscheiden. Ggf. kommt zwar ein „Verschieben“ der Umsatzerlöse in die nächste Periode in Frage. Dies würde die Offenlegungspflichten jedoch nur in die Zukunft verlagern.