

MERKBLATT

Datum: 01. April 2016

Thema: Aufstellungsfrist für den Jahres- und Konzernabschluss

Inhaltsverzeichnis

Innerhalb welcher Frist ist der Jahresabschluss aufzustellen?*	1
A. Einzelabschluss	2
I. Allgemeine Aufstellungsfrist	2
II. Verkürzte Aufstellungsfristen	2
III. Zusammenfassende Übersicht	3
B. Konzernabschluss	4
C. Sonderregelungen	4
D. Rückwirkungen von Offenlegungsfristen auf die Aufstellungsfrist	4
Ergänzende Erläuterungen	5
Was sind voll haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften?	5
Die Größeneinordnung nach den §§ 267, 267a HGB und § 1 PubLG	5
Wodurch unterscheiden sich börsen- und kapitalmarktorientierte Unternehmen?	6

Innerhalb welcher Frist ist der Jahresabschluss aufzustellen?*

Auch in zeitlicher Hinsicht können Unternehmen ihren handelsrechtlichen Jahresabschluss (und den eventuell zusätzlich erforderlichen Lagebericht) nicht nach freiem Belieben aufstellen, sondern sind an bestimmte gesetzliche (Maximal-)Fristen gebunden. Entscheidend für den im Einzelfall maßgebenden Zeitrahmen sind dabei vor allem die Rechtsform des Unternehmens und dessen Größe. In unserem Merkblatt haben wir Ihnen deshalb die wichtigsten Informationen zusammen gefasst.



Autor:
WP I StB Dr. Michael Strickmann
Eidel & Partner mbB
m.strickmann@eidel-partner.de

A. Einzelabschluss

I. Allgemeine Aufstellungsfrist

Soweit keine gesetzlichen oder gesellschaftsvertraglichen Sonderregelungen greifen, haben Kaufleute ihren Jahresabschluss grundsätzlich innerhalb der einem ordnungsgemäßen Geschäftsgang entsprechenden Zeit aufzustellen (§ 243 Abs. 3 HGB). Welche Zeitspanne damit gemeint ist, wird vom Gesetzgeber nicht weiter konkretisiert. Und auch von der Rechtsprechung ist bisher keine allgemeingültige, einheitliche Fristvorgabe entwickelt worden. Aus den Auslegungen des Gesetzeswortlauts lassen sich jedoch folgende Grundsätze ableiten:

- Ein Maximalzeitraum von 12 Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahres, also dem Abschlussstichtag, darf keinesfalls überschritten werden.
- Der Maximalzeitraum darf nur ausgeschöpft werden, soweit dies einem ordnungsgemäßen Geschäftsgang entspricht.
- Ob das Kriterium des ordnungsgemäßen Geschäftsgangs eingehalten ist, hängt von den Umständen des Einzelfalles und dabei primär den Informationsinteressen der Adressaten des Jahresabschlusses ab. Befindet sich das Unternehmen bspw. in einer Krisensituation, ist nur ein stark verkürzter Aufstellungszeitraum als ordnungsgemäß anzusehen (siehe dazu Abschnitt IV).

Die allgemeine Aufstellungsfrist des § 243 Abs. 3 HGB findet Anwendung auf Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften (OHG, KG), bei denen mindestens eine natürliche Person aus dem Kreis der Gesellschafter unbeschränkt persönlich haftbar ist. Ausgenommen von der grundsätzlichen Regelung sind Unternehmen, die die Größenkriterien des sog. Publizitätsgesetzes erfüllen. Für solche „Großunternehmen“ gilt eine Aufstellungsfrist von 3 Monaten (§ 5 Abs. 1 PubliG).

II. Verkürzte Aufstellungsfristen

für Kapitalgesellschaften und voll haftungsbeschränkte
Personenhandelsgesellschaften, insb. GmbH & Co. KG

Kapitalgesellschaften und Personenhandelsgesellschaften, die keine natürliche Person als unbeschränkt haftende Gesellschafter haben, müssen in Bezug auf den Jahresabschluss und den Lagebericht eine Aufstellungsfrist von 3 Monaten einhalten, wenn die Gesellschaft nach den einschlägigen Kriterien des § 267 HGB als groß oder mittelgroß zu klassifizieren ist. Für kleine Gesellschaften im Sinne des § 267 HGB, die parallel auch von der Pflicht zur Aufstellung eines Lageberichts befreit sind, gilt ein verlängerter (maximaler) Aufstellungszeitraum von 6 Monaten, der aber nur zum

Tragen kommt, wenn dies auch einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entspricht (siehe dazu Abschnitt I).

Für Kleinstkapitalgesellschaften im Sinne des § 267a HGB gelten keine (weiteren) Besonderheiten.

III. Zusammenfassende Übersicht

Die folgende Übersicht fasst die grundsätzlichen Aufstellungsfristen für den Einzelabschluss von Kaufleuten zusammen.

		Monate nach Ende des Geschäftsjahres		
		3	6	12
Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften mit mindestens einer natürlichen Person als Vollhafter	PublG nicht anwendbar	Innerhalb der einem ordnungsgemäßen Geschäftsgangs entsprechenden Zeit (§ 243 Abs. 3 HGB)		
	PublG anwendbar	§ 5 Abs. 1 PublG	-	-
Kapitalgesellschaften / voll haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften	klein	§ 264 Abs. 1 HGB, wenn dies einem ordnungsgemäßen Geschäftsgang entspricht		-
	mittelgroß	§ 264 Abs. 1 HGB	-	-
	groß		-	-

IV. Verkürzte Aufstellungsfristen bei einer Unternehmenskrise

Befindet sich das Unternehmen in einer Krise, fordert die höchstrichterliche Rechtsprechung unabhängig von der Größe der Gesellschaft deutlich verkürzte Aufstellungsfristen. Die Aufstellung hat in diesem Fall unverzüglich nach dem Stichtag des Jahresabschlusses zu erfolgen, wobei als angemessener Aufstellungszeitraum in der Regel eine maximale Zeitspanne von 2 bis 3 Monaten anzusehen sein wird.

Es ist allerdings auch dahingehend zu beachten, dass die Umstände des Einzelfalles, also insbesondere das Ausmaß der wirtschaftlichen Schieflage sowie das Interesse der Gläubiger an einer unverzüglichen Bestimmung der Vermögens- und Finanzlage

durch das Krisenunternehmen, die Dauer des ordnungsgemäßen Aufstellungszeitraums bestimmen.

Der Einhaltung der krisenbezogen verkürzten Aufstellungsfrist kommt eine besondere Bedeutung zu, da Verstöße gegen die gebotene zeitnahe Ermittlung der Vermögensverhältnisse im Falle einer späteren Insolvenz des Unternehmens auch strafrechtliche Sanktionen für die dafür Verantwortlichen nach sich ziehen können (siehe etwa §§ 283 StBG, 15a InsO).

B. Konzernabschluss

Konzernrechnungspflichtige Unternehmen müssen ihren Konzernabschluss und Konzernlagebericht grundsätzlich innerhalb von 5 Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahres aufstellen (§ 290 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 13 Abs. 1 Satz 1 PubliG).

Erfüllt das Unternehmen die Voraussetzungen eines kapitalmarktorientierten Unternehmens nach § 264d HGB, reduziert sich die Aufstellungsfrist grundsätzlich auf 4 Monate (§ 290 Abs. 1 Satz 2 HGB, § 13 Abs. 1 Satz 2 PubliG). Ausgenommen davon sind Unternehmen, die ausschließlich Schuldtitel zum Handel an einem organisierten Kapitalmarkt mit einer Mindeststückelung von 100 TEUR (§ 327a HGB) bzw. oder 50 TEUR (§ 13 Abs. 1 Satz 2 PubliG) begeben haben; für solche Unternehmen gilt die grundsätzliche 5-Monats-Frist.

C. Sonderregelungen

Die gesetzlichen Aufstellungsfristen können durch die Regelungen des Gesellschaftsvertrags verkürzt, nicht dagegen verlängert werden. Sieht der Gesellschaftsvertrag also kürzere Aufstellungsfristen als die gesetzlichen Regelungen vor, sind die Vorgaben des Gesellschaftsvertrags maßgebend.

D. Rückwirkungen von Offenlegungsfristen auf die Aufstellungsfrist

Unabhängig von ihrer Größe haben Kapitalgesellschaften und voll haftungsbeschränkte Personengesellschaften grundsätzlich ihren Einzel- und ihren Konzernabschluss unverzüglich nach der Vorlage an die Gesellschafter offenzulegen, spätestens jedoch 12 Monate nach Ablauf eines Geschäftsjahres (§ 325 Abs. 1, 3 HGB). Dieser vergleichsweise lange Zeitraum für die Offenlegung hat keine (mittelbaren) Auswirkungen auf den maximalen Aufstellungszeitraum.

Etwas Anderes kann dagegen bei kapitalmarktorientierten Gesellschaften im Sinne des § 264d HGB auftreten. So beträgt die maximale Offenlegungsfrist bei Gesellschaften und Unternehmen, die unter das Publizitätsgesetz fallen, 4 Monate, wenn sie nicht ausschließlich Schuldtitel zum Handel an einem organisierten Kapitalmarkt mit einer Mindeststückelung von 100 TEUR (§ 327a HGB) begeben haben (§§ 325 Abs. 4 HGB, 9 Abs. 1, 15 Abs. 1 PubliG). Diese Zeitvorgabe macht eine volle Ausschöpfung der gesetzlichen Aufstellungsfrist im Regelfall faktisch unmöglich, da zwischen Aufstellung und Offenlegung ja noch die Abschlussprüfung erfolgen muss.

Noch enger ist das zeitliche Korsett bei börsennotierten Unternehmen. Für solche Unternehmen empfiehlt Ziffer 7.1.2. des Deutschen Corporate Governance Kodex (DCGK) eine öffentliche Zugänglichkeit des Konzernabschlusses bereits binnen 90 Tagen nach dem Ende des Geschäftsjahres. Die Einhaltung dieser DCGK-Empfehlung kann jedoch unterbleiben, was nach § 161 AktG allerdings eine Erläuterungspflicht im so genannten Corporate Governance-Bericht auslöst.

* Die obigen Ausführungen beschränken sich auf Unternehmen in der Rechtsform von Einzelkaufleuten, Personenhandelsgesellschaften (OHG, KG) und Kapitalgesellschaften, die weder Kredit- oder Finanzinstitute noch Versicherungsunternehmen sind und auch nicht dem Rohstoffsektor angehören.

Ergänzende Erläuterungen

Was sind voll haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften?

Voll haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften sind nach § 264a Abs. 1 HGB dadurch gekennzeichnet, dass bei ihnen nicht mindestens eine natürliche Person unmittelbar oder mittelbar über weitere (übergeordnete) Unternehmensebenen hinweg die Stellung eines persönlich haftenden Gesellschafters innehat.

Die Größeneinordnung nach den §§ 267, 267a HGB und § 1 PubliG

Die bilanzrechtlich maßgebende Größenklassifizierung richtet sich nach der Rechtsform des Unternehmens:

- Für Kapitalgesellschaften und voll haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften sind zunächst die Größenkriterien des § 267 HGB anzuwenden.

	Bilanzsumme (BS) (in Mio. €)	Umsatzerlöse (UE) (in Mio. €)	Durchschnittliche Zahl der Arbeitnehmer (AN)
Kleine Gesellschaft	BS ≤ 6,0	UE ≤ 12,0	AN ≤ 50
Mittelgroße Gesellschaft	6,0 < BS ≤ 20,0	12,0 < UE ≤ 40,0	50 < AN ≤ 250
Große Gesellschaft	BS > 20,0	UE > 40,0	AN > 250

Die Einordnung in eine der drei Größenklassen setzt voraus, dass zwei der drei genannten Kriterien erfüllt sind. Ein Wechsel der Größenklasse erfordert dabei das Vorliegen der Kriterien in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren.

Als Sonderfall ist zu beachten, dass eine kapitalmarktorientierte Gesellschaft immer als große Gesellschaft gilt.

- Kleinstgesellschaften sind nach § 267a HGB Gesellschaften, die mindestens zwei der folgenden drei Schwellenwerte nicht in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren überschreiten:

Bilanzsumme	< 350 TEUR
Umsatzerlöse	< 700 TEUR
Durchschnittliche Arbeitnehmerzahl	< 10

- Für Personenhandelsgesellschaften mit mindestens einer natürlichen Person als Vollhafter, Einzelunternehmen und andere Unternehmen, die unter den Anwendungsbereich des PubiG fallen (z. B. wirtschaftliche Vereine), gelten die Größenkriterien des § 1 PubiG. Die Schwellenwerte sind wesentlich höher als nach § 267 HGB:

Bilanzsumme	> 65 Mio. €
Umsatzerlöse	> 130 Mio. €
Durchschnittliche Arbeitnehmerzahl	> 5.000

Voraussetzung für die Einstufung als großes Unternehmen im Sinne des PubiG ist es, dass zwei der drei genannten Kriterien an drei aufeinander folgenden Abschlussstichtagen erfüllt sind.

Wodurch unterscheiden sich börsen- und kapitalmarktorientierte Unternehmen?

Als börsennotiert definiert § 3 Abs. 2 AktG Gesellschaften, von denen Aktien – also Eigenkapitaltitel – zu einem Markt zugelassen sind, der von staatlich anerkannten Stellen geregelt und überwacht wird, regelmäßig stattfindet und für das Publikum mittelbar oder unmittelbar zugänglich ist. Börsennotierte Gesellschaften sind eine Teilmenge der kapitalmarktorientierten Gesellschaften. Letztere umfassen nach § 264d HGB Gesellschaften, die einen solchen organisierten Markt im Sinne des § 2 Abs. 5 WpHG durch von ihr ausgegebene Wertpapiere im Sinne von § 2 Abs. 1 Satz 1 WpHG – das können auch Schuldtitel sein – in Anspruch nehmen oder deren Handelszulassung an einem solchen Markt beantragt wurde. Alle börsennotierten Gesellschaften sind damit auch kapitalmarktorientiert, aber nicht umgekehrt.

Disclaimer: Das vorliegende Merkblatt der Eidel & Partner mbB wird ganz und/oder in Teilen in gedruckter Form und digital verbreitet. Die Inhalte dienen ausschließlich der allgemeinen Information der Leser(Innen) über ausgewählte, vorwiegend steuer- und bilanzrechtliche Aspekte und können eine Beratung im Einzelfall weder ganz noch teilweise ersetzen. Für etwaige unrichtige und/oder unvollständige Angaben, die sich insbesondere durch die komprimierte Darstellung der komplexen Themen und kurzfristige Änderungen der rechtlichen Rahmenbedingungen ergeben können, übernehmen wir trotz sorgfältiger Bearbeitung keine Haftung. Für Fragen, ob und inwieweit die beschriebenen Informationen für Ihr Unternehmen oder Sie persönlich von Bedeutung sein können, steht Ihnen das Team von Eidel & Partner gerne zur Verfügung.