

II. Tabelle 1

Allgemeiner Vergleich der Rechnungslegungsvorschriften nach Rechtsformen

Vorbemerkungen

In der Tabelle 1 sind, gegliedert nach 20 Kriterien, die wichtigsten allgemeinen Vorschriften zur Rechnungslegung, vergleichend zwischen Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und sonstigen Kaufleuten, dargestellt.

Dabei sind in Spalte 1 die allgemeinen Anforderungen für alle Kaufleute nach den Vorschriften der §§ 238 bis 263 (3. Buch 1. Abschnitt) HGB aufgeführt. Darunter fallen neben den Einzelkaufleuten auch die Personenhandelsgesellschaften (OHG und KG), soweit wenigstens eine natürliche Person unbeschränkt haftet. Aus Spalte 2 ergeben sich die strengeren und weiter gehenden Anforderungen für Kapitalgesellschaften nach den Vorschriften des 2. Abschnitts des 3. Buches des HGB. Dazu rechnen gemäß § 264a HGB auch solche Personengesellschaften (OHG und KG), bei denen nicht wenigstens eine natürliche Person unbeschränkt haftet.

In Spalte 3 sind die Besonderheiten für Genossenschaften aufgeführt, die sich aus dem 3. Abschnitt des 3. Buches des HGB ergeben. Im Wesentlichen sind danach jedoch die Vorschriften für Kapitalgesellschaften entsprechend anzuwenden.

Für die sonstigen Kaufleute (nicht Kapitalgesellschaften und Genossenschaften) sind noch die Vorschriften des PublG zu beachten, sofern bestimmte Größenordnungsmerkmale erreicht sind. Die dafür maßgeblichen Größenordnungen sind mit einer Bilanzsumme von 65 Mio. Euro, einem Umsatz von 130 Mio. Euro und einer Arbeitnehmerzahl von 5000, wovon jeweils zwei Merkmale in drei aufeinanderfolgenden Jahren überschritten sein müssen, relativ hoch angesetzt (§ 1 Abs. 1 PublG).

Insgesamt zeigt sich bei dem Vergleich, dass die gesetzlichen Anforderungen an die Rechnungslegung für Kapitalgesellschaften und auch für Genossenschaften erheblich größer sind als für die übrigen Kaufleute einschließlich der Personengesellschaften. Diese Unterschiede sind nicht allein sachlich begründet, sondern ergeben sich zum großen Teil aus den Vorgaben durch die EU-Richtlinien. Verständlich ist, dass bei der Rechtsformwahl auch die unterschiedlichen Rechnungslegungsvorschriften, insbesondere im Hinblick auf die Offenlegung, eine Rolle spielen.

Tabelle 1 · Allgemeiner Vergleich der Rechnungslegungsvorschriften nach Rechtsformen

Von Bedeutung ist auch die Größenklasseneinteilung bei Kapitalgesellschaften nach §§ 267, 267a HGB, die gemäß § 336 Abs. 2 HGB auch für Genossenschaften gilt.

§§ 267, 267a HGB unterscheiden zwischen Kleinst-, kleinen, mittelgroßen und großen KapG.

Es gelten dafür folgende Größenordnungsmerkmale, von denen mindestens zwei gegeben sein müssen. Über- oder Unterschreiten an zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren ist erforderlich (§ 267 Abs. 4 HGB).

	Kleinst-KapG (& Co)¹	kleine KapG (& Co)¹	mittelgroße KapG (& Co)¹	große KapG (& Co)¹
Bilanzsumme	bis 350.000 €	über 350.000 € bis 6 Mio €	über 6 Mio. € bis 20 Mio. €	über 20 Mio. €
Umsatzerlöse	bis 700.000 €	über 700.000 € bis 12 Mio. €	über 12 Mio. € bis 40 Mio. €	über 40 Mio. €
Arbeitnehmer (Jahresdurchschnitt)	bis 10	über 10 bis 50	über 50 bis 250	über 250

1 Im Folgenden werden die „& Co-Gesellschaften“ (vgl. § 264a HGB) in der Kurzform „& Co“ bezeichnet.

Tabelle 1 · Allgemeiner Vergleich der Rechnungslegungsvorschriften nach Rechtsformen

Allgemeiner Vergleich der Rechnungslegungsvorschriften zwischen Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und anderen Kaufleuten

Beurteilungskriterien (Grundsätze und Vorschriften)	Alle Kaufleute, soweit nicht Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (Einzelkaufleute, OHG, KG mit natürlicher Person als Komplementär)	Kapitalgesellschaften (AG, GmbH, KGaA) und KapCo	Genossenschaften (eG)
1. Gesetzliche Grundlagen	3. Buch des HGB, 1. Abschnitt (§§ 238–263 HGB).	3. Buch des HGB, 1. Abschnitt (§§ 238–263 HGB) u. 2. Abschnitt (§§ 264–335b HGB).	3. Buch des HGB, 1., 2. u. 3. Abschnitt (§§ 238–339 HGB).
2. Bestandteile des Jahresabschlusses	Bilanz GuV-Rechnung (§ 242 HGB).	Bilanz GuV-Rechnung Anhang (§ 264 HGB). Nicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtete kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften zusätzlich Kapitalflussrechnung und Eigenkapitalspiegel. Kleinst-KapG (§ 267a HGB) brauchen den Jahresabschluss nicht um einen Anhang zu erweitern, wenn sie bestimmte Angaben nach § 264 Abs. 1 Satz 5 HGB unter der Bilanz angeben.	Bilanz GuV-Rechnung Anhang (§ 336 Abs. 1 i. V. m. § 264 HGB).
3. Ergänzende Angaben im Jahresabschluss zur Identifikation	Keine besonderen Vorschriften	Im Jahresabschluss (i. d. R. im Anhang und bei Kleinst-KapG unter der Bilanz) sind anzugeben (§ 264 Abs. 1a HGB): Firma, Sitz, Registergericht und die Nummer, unter der die Gesellschaft in Handelsregister eingetragen ist. Befindet sich die Gesellschaft in Liquidation oder Abwicklung, ist auch dies anzugeben. Der Zusatz bei der Firmierung (§ 68 GmbHG, § 268 AktG) „i. L.“ genügt nicht.	Erforderlich wie bei KapG (§ 336 Abs. 2 GenG).
4. Lagebericht	Nicht erforderlich.	Erforderlich für große und mittelgroße Gesellschaften (§ 264 HGB).	Erforderlich (§ 336 Abs. 1 i. V. m. § 264 HGB).
5. Offenlegungspflicht	Keine Offenlegung erforderlich, sofern nicht Größenordnungsmerkmale des PubiG gegeben. Größenordnungsmerkmale ergeben sich aus § 1 Abs. 1 PubiG (Bilanzsumme mehr als 65 Mio. €, Umsatzerlöse mehr als 130 Mio. €, Arbeitnehmer mehr als 5 000); mindestens 2 Merkmale müssen gegeben sein.	Offenlegung vorgeschrieben. Umfang und Art der Offenlegung hängen von Größe ab (§§ 325–327 HGB). Unterscheidung: Kleinst-KapG, kleine, mittelgroße und große KapG (§§ 267, 267a HGB). Siehe auch S. 36.	Offenlegung vorgeschrieben. Umfang und Art der Offenlegung hängen von Größe ab (§ 339 HGB). Größenordnungsmerkmale s. § 267 HGB. Anwendung der größenabhängigen Erleichterungen für Kapitalgesellschaften (§§ 326–329 HGB) gem. § 339 Abs. 2 HGB.
6. Form der Offenlegung	Entfällt, soweit nicht PubiG greift; in diesem Falle Einreichung und Veröffentlichung im Bundesanzeiger (§ 9 PubiG).	Einreichung und Veröffentlichung im Bundesanzeiger (§ 325 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 sowie § 328 HGB).	Einreichung und Veröffentlichung im Bundesanzeiger (§ 339 HGB).

Tabelle 1 · Allgemeiner Vergleich der Rechnungslegungsvorschriften nach Rechtsformen

Beurteilungskriterien (Grundsätze und Vorschriften)	Alle Kaufleute, soweit nicht Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (Einzelkaufleute, OHG, KG mit natürlicher Person als Komplementär)	Kapitalgesellschaften (AG, GmbH, KGaA) und KapCo	Genossenschaften (eG)
7. Umfang der Offenlegung (offen zu legende Unterlagen)	Entfällt, soweit nicht PubliG greift. Für PubliG: §9 PubliG.	<p>Große Gesellschaften: Spätestens ein Jahr nach Abschlussstichtag Einreichung und Bekanntmachung im Bundesanzeiger von festgestelltem oder gebilligtem Jahresabschluss, Lagebericht, Bestätigungs-/Vertragungsvermerk, Bericht des Aufsichtsrats (soweit Aufsichtsrat vorhanden), Ergebnisverwendungsvorschlag und -beschluss (§ 325 HGB).</p> <p>Erleichterungen für mittelgroße Gesellschaften: Offenlegung wie große Gesellschaften, aber Bilanz und Anhang in verkürzter Form (§ 327 HGB).</p> <p>Erleichterungen für kleine Gesellschaften: Einreichung beschränkt auf verkürzte Bilanz (§266 Abs. 1 Satz 3 HGB) und verkürzten Anhang, keine GuV und keine Angaben zu Ergebnisverwendung (§ 326 Abs. 1 HGB).</p> <p>Kleinst-KapG: Sie können wählen, ob sie die Offenlegungspflicht durch Veröffentlichung (Bekanntmachung wie kleine Gesellschaft) oder durch Hinterlegung der Bilanz beim Betreiber des Bundesanzeigers erfüllen. Dabei ist mitzuteilen, dass zwei der drei genannten Größenmerkmale nicht überschritten werden (§325a Abs. 3, § 326 Abs. 2 HGB). Offenlegung nach IFRS möglich, daneben ist aber beim Bundesanzeiger ein Jahresabschluss nach HGB einzureichen (aber nicht bekannt zu machen; Art. 5 IAS-VO, §325 Abs. 2a und 2b HGB).</p>	Umfang der Offenlegung ist von der Größe abhängig und entspricht der Regelung bei Kapitalgesellschaften (§ 339 Abs. 2 HGB).

Tabelle 1 · Allgemeiner Vergleich der Rechnungslegungsvorschriften nach Rechtsformen

Beurteilungskriterien (Grundsätze und Vorschriften)	Alle Kaufleute, soweit nicht Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (Einzelkaufleute, OHG, KG mit natürlicher Person als Komplementär)	Kapitalgesellschaften (AG, GmbH, KGaA) und KapCo	Genossenschaften (eG)
<p>8. Allgemeine Grundsätze für den Jahresabschluss (Generalklauseln als Zielvorschriften)</p>	<p>Der Jahresabschluss ist nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen. Er muss klar und übersichtlich sein (§243 Abs.1 u. 2 HGB). Allgemeine Bewertungsgrundsätze nach §252 HGB sind zu beachten. Keine besonderen Vorschriften für Gliederung.</p>	<p>Der Jahresabschluss hat unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu vermitteln (Grundsatz von true and fair view). Falls dies nicht zutrifft, sind zusätzliche Angaben im Anhang erforderlich (§264 Abs.2 HGB). In §264 Abs.2 Satz5 HGB wird für den nach den Vorschriften für Kleinst-KapG aufgestellten Jahresabschluss die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermutet. Allg. Bewertungsvorschriften nach §252 HGB u. allg. Gliederungsvorschriften für Gesellschaften nach §265 HGB sind zu beachten.</p>	<p>Wie Kapitalgesellschaften. Einige Vorschriften für Kapitalgesellschaften sind nicht anzuwenden (§336 Abs.2 HGB).</p>
<p>9. Fristen für Aufstellung, Feststellung und Offenlegung</p>	<p>Für Aufstellung keine genaue Frist, jedoch innerhalb der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit (§243 Abs.3 HGB: gem. BFH BStBl. II 1984 S.227 nicht länger als 1 Jahr). Sofern PubliG greift, innerhalb von 3 Monaten (§5 PubliG).</p>	<p>Aufstellung innerhalb von 3 Monaten bzw. bei kleinen Gesellschaften, wenn dies ordnungsgemäßem Geschäftsvorgang entspricht, innerhalb von 6 Monaten (§264 Abs.1 HGB). Feststellung des Jahresabschlusses durch Ges.-Organe innerhalb von 8 Monaten bzw. bei kleinen Gesellschaften innerhalb von 11 Monaten (vgl. §42a Abs.2 GmbHG, §175 Abs.1 i.V.m.§123 Abs.1 AktG). Einreichung zum Bundesanzeiger und Veröffentlichung innerhalb von 12 Monaten (§325 Abs.1a HGB).</p>	<p>Aufstellung innerhalb von 5 Monaten (§336 Abs.1 HGB). Feststellung innerhalb von 6 Monaten (§48 GenG). Einreichung zum Bundesanzeiger und Veröffentlichung innerhalb von 12 Monaten (§339 Abs.1 und 2 HGB).</p>
<p>10. Angabe der Vorjahrespositionen mit den entsprechenden Beträgen</p>	<p>Müssen nicht angegeben werden, soweit nicht PubliG greift. Wenn PubliG zur Anwendung kommt, Angabe wie bei Kapitalgesellschaften erforderlich (§5 PubliG).</p>	<p>In Bilanz und GuV ist zu jeder Position der entsprechende Vorjahresbetrag anzugeben (§265 Abs.2 HGB). Soweit Positionen nicht vergleichbar sind, ist Erläuterung im Anhang notwendig.</p>	<p>Wie bei Kapitalgesellschaften sind Vorjahresbeträge bei der Bilanz und GuV erforderlich (§265 Abs.2 i.V.m.§336 Abs.2 HGB). Soweit Positionen nicht vergleichbar sind, ist Erläuterung im Anhang erforderlich.</p>

Tabelle 1 · Allgemeiner Vergleich der Rechnungslegungsvorschriften nach Rechtsformen

Beurteilungskriterien (Grundsätze und Vorschriften)	Alle Kaufleute, soweit nicht Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (Einzelkaufleute, OHG, KG mit natürlicher Person als Komplementär)	Kapitalgesellschaften (AG, GmbH, KGaA) und KapCo	Genossenschaften (eG)
11. Form der Bilanz	Keine direkte Formvorschrift, doch Kontoform üblich.	Kontoform vorgeschrieben (§ 266 Abs. 1 HGB).	Kontoform vorgeschrieben (§ 336 Abs. 2 i. V. m. § 266 Abs. 1 HGB).
12. Gliederung der Bilanz	Getrennter Ausweis von Anlagevermögen und Umlaufvermögen, Eigenkapital und Schulden sowie Rechnungsabgrenzungsposten. Jeweils hinreichende Gliederung erforderlich (§ 247 Abs. 1 HGB), jedoch kein genaues detailliertes Gliederungsschema wie bei Kapitalgesellschaften vorgeschrieben.	Gliederungsschema nach § 266 HGB vorgeschrieben. Für kleine und Kleinst-KapG gewisse Vereinfachungen unterschiedlichen Umfangs möglich (§ 266 Abs. 1 Satz 3, 4 HGB). KapCo haben die besonderen Bestimmungen des § 264c HGB zu beachten.	Gliederungsschema ähnlich wie bei Kapitalgesellschaft (§ 336 Abs. 2 i. V. m. § 266 und § 337 HGB). Zusammenfassungen unterschiedlichen Umfangs für kleine und Kleinstgenossenschaften nach § 266 Abs. 1 Satz 3, 4 HGB i. V. m. § 336 Abs. 2 HGB wie bei KapG möglich.
13. Reihenfolge der Bilanzpositionen	Keine bestimmte Reihenfolge vorgeschrieben. Anlehnung an Gliederungsschema für Kapitalgesellschaften üblich.	Reihenfolge des gesetzlichen Gliederungsschemas ist einzuhalten.	Reihenfolge des gesetzlichen Gliederungsschemas ist einzuhalten.
14. Form der GuV	Keine besondere Form vorgeschrieben (Konto- oder Staffelform möglich).	Staffelform vorgeschrieben. Gesamtkosten- oder Umsatzkosten-Verfahren möglich (§ 275 HGB).	Staffelform vorgeschrieben. Gesamtkosten- oder Umsatzkosten-Verfahren möglich (§ 275 i. V. m. § 336 Abs. 2 HGB).
15. Gliederung der GuV	Keine besondere Gliederung vorgeschrieben (muss Grundsatz ordnungsgemäßer Buchführung entsprechen, § 243 HGB).	Für Gesamtkostenverfahren und für Umsatzkostenverfahren jeweils ein besonderes Gliederungsschema vorgeschrieben (§ 275 Abs. 2 u. 3 HGB).	Für Gesamtkostenverfahren und für Umsatzkostenverfahren jeweils ein besonderes Gliederungsschema vorgeschrieben (wie bei Kapitalgesellschaften, § 275 Abs. 2 u. 3 i. V. m. § 336 Abs. 2 HGB).
16. Reihenfolge der GuV-Positionen	Keine Vorschrift.	Reihenfolge des gesetzlichen Gliederungsschemas ist einzuhalten (§ 275 Abs. 1 HGB).	Reihenfolge des gesetzlichen Gliederungsschemas ist einzuhalten.

Tabelle 1 · Allgemeiner Vergleich der Rechnungslegungsvorschriften nach Rechtsformen

Beurteilungskriterien (Grundsätze und Vorschriften)	Alle Kaufleute, soweit nicht Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (Einzelkaufleute, OHG, KG mit natürlicher Person als Komplementär)	Kapitalgesellschaften (AG, GmbH, KGaA) und KapCo	Genossenschaften (eG)
17. Prüfungspflicht von Jahresabschluss und Lagebericht durch externen Abschlussprüfer	Keine Prüfungspflicht, soweit nicht nach PublG erforderlich.	Kleine Gesellschaften: keine Prüfungspflicht; mittelgroße und große Gesellschaften: Prüfungspflicht durch Abschlussprüfer (§316 Abs. 1 HGB). Abschlussprüfer können Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sein, bei mittelgroßer GmbH bzw. GmbH & Co. KG u. Ä. auch vereidigte Buchprüfer und Buchprüfungsgesellschaften (§319 Abs. 1 HGB).	Jährliche Prüfungspflicht nach §53 GenG, sofern Bilanzsumme 2 Mio. Euro übersteigt. Bis 2 Mio. Euro Bilanzsumme: Prüfungspflicht jedes 2. Jahr. Prüfung erfolgt durch Prüfungsverband (§55 GenG). Pflichtmitgliedschaft bei einem Prüfungsverband (§54 GenG).
18. Bilanzvermerke (Angabe von Haftungsverhältnissen, die nicht passiviert werden müssen, unter der Bilanz)	Ausweis der Haftungsverhältnisse nach §251 HGB unter der Bilanz erforderlich. Zusammenfassung zulässig.	Gesonderter Ausweis der in §251 HGB bezeichneten Haftungsverhältnisse unter der Bilanz oder im Anhang erforderlich (§264 Abs. 1 Satz 5 und §268 Abs. 7 HGB). Zusammenfassung nicht zulässig.	Wie bei Kapitalgesellschaften (§336 Abs. 2 HGB).
19. Bewertungsvorschriften	Anschaffungs- oder Herstellungskosten (beim abnutzbaren Anlagevermögen vermindert um planmäßige Abschreibungen) bilden Höchstwerte (§253 HGB). Bei Anlagevermögen außerplanmäßige Abschreibungen für Ansatz des niedrigeren Tageswertes möglich (gemildertes Niederwertprinzip); bei voraussichtlich dauernder Wertminderung niedrigerer Tageswert erforderlich. Bei Umlaufvermögen gilt strenges Niederwertprinzip (§253 Abs. 4 HGB). Niedrigerer Wert zwischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten und Tageswert am Bilanzstichtag ist anzusetzen. Steuerlich zulässige Abschreibungen handelsrechtlich nicht mehr möglich. Lifo, Fifo für Vorratsvermögen möglich (§256 HGB). Ein niedrigerer Wertansatz darf nicht beibehalten werden, wenn die Gründe dafür nicht mehr bestehen (Wertaufholungsgebot, §253 Abs. 5 HGB); ausgenommen davon ist der niedrigere Wertansatz eines entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts, dessen Wert ausdrücklich beizubehalten ist. Der Sonderposten mit Rücklageanteil darf seit BilMoG nicht mehr gebildet werden.	Bewertungsvorschriften wie bei allen Kaufleuten (Angleichung durch BilMoG)	Bewertungsvorschriften wie bei allen Kaufleuten (Angleichung durch BilMoG)

Tabelle 1 · Allgemeiner Vergleich der Rechnungslegungsvorschriften nach Rechtsformen

Beurteilungskriterien (Grundsätze und Vorschriften)	Alle Kaufleute, soweit nicht Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (Einzelkaufleute, OHG, KG mit natürlicher Person als Komplementär)	Kapitalgesellschaften (AG, GmbH, KGaA) und KapCo	Genossenschaften (eG)
<p>20. Gesetzliche Sanktionen bei Verstoß gegen Rechnungs- und Offenlegungspflichten</p> <p>a) Strafvorschriften</p>	<p>Keine besonderen Vorschriften. Bei Überschreiten der in § 1 PublG genannten Größenmerkmale bestehen Strafvorschriften, die denen der KapG entsprechen (§§ 17 ff. PublG).</p>	<p>Bei unrichtiger Wiedergabe oder Verschleierung der Verhältnisse der Gesellschaft in Eröffnungsbilanz, im Jahresabschluss oder im Lagebericht Freiheitsstrafe (bis 3 Jahre) oder Geldstrafe für Vorstand bzw. Geschäftsführer und Aufsichtsrat. Ebenso bei unrichtigen Angaben oder Verschleierungen gegenüber Abschlussprüfer (§ 331 HGB). Entsprechende Strafen für Abschlussprüfer und dessen Gehilfen, wenn unrichtig berichtet oder im Prüfungsbericht erhebliche Umstände verschwiegen oder inhaltlich unrichtiger Bestätigungsvermerk abgegeben wird (§ 332 HGB).</p>	<p>Die Strafvorschriften bei Genossenschaften, die denen der Kapitalgesellschaften entsprechen, ergeben sich aus §§ 147 und 150 GenG.</p>
<p>b) Bußgeld bei Ordnungswidrigkeiten</p>	<p>Keine besonderen Vorschriften. Bei Überschreiten der in § 1 PublG genannten Größenmerkmale bestehen Bußgeldvorschriften, die denen der KapG entsprechen (§ 20 PublG).</p>	<p>Bei Ordnungswidrigkeiten nach § 334 HGB (Zu widerhandlung gegen bestimmte Vorschriften über Aufstellung, Feststellung und Offenlegung des Jahresabschlusses und des Lageberichts) kann gegen Vorstand bzw. Geschäftsführer und Aufsichtsrat ein Bußgeld bis zu 50 000 Euro festgesetzt werden (§ 334 Abs. 3 HGB). Entsprechendes gilt für Prüfer, wenn unberechtigterweise geprüft und ein Prüfungsvermerk erteilt wurde (§ 334 Abs. 2 HGB).</p>	<p>Die Ordnungswidrigkeiten des GenG (§ 152 GenG) betreffen andere Tatbestände. Den Kapitalgesellschaften entsprechende Vorschriften (§ 334 HGB) fehlen im GenG.</p>
<p>c) Festsetzung von Zwangs- und Ordnungsgeld</p>	<p>Keine besonderen Vorschriften. Bei Überschreiten der in § 1 PublG genannten Größenmerkmale bestehen Ordnungsgeldvorschriften, die denen der KapG entsprechen (§ 21 PublG).</p>	<p>Der Betreiber des Bundesanzeigers prüft, ob die einzureichenden Unterlagen fristgemäß und vollzählig eingereicht worden sind (§ 329 Abs. 1 HGB). Ergibt die Prüfung, dass die offenzulegenden Unterlagen nicht oder unvollständig eingereicht wurden, wird das Bundesamt für Justiz zur Durchführung eines Ordnungsgeldverfahrens nach § 335 HGB unterrichtet (§ 329 Abs. 4 HGB), das ein Ordnungsgeldverfahren einleitet und so die Offenlegung erzwingen soll. Verstöße gegen die vollständige und fristgerechte Offenlegung führen zu einem Ordnungsgeld von 2.500 €, höchstens 25.000 € (§ 335 Abs. 1 Satz 4 HGB); bei einer Offenlegung nach der Sechswochenfrist ist das Ordnungsgeld nach § 335 Abs. 4 Satz 2 HGB bei Kleinst-KapG auf 500 €, bei kleinen KapG auf 1.000 € herabzusetzen.</p>	<p>Die Festsetzung von Zwangsgeldern ergibt sich für Genossenschaften aus § 160 GenG.</p>

III. Tabelle 2

Vergleichende Übersicht zu den Bilanzpositionen

Vorbemerkungen

Die in der folgenden Tabelle aufgeführten Bilanzpositionen sind nach dem für Kapitalgesellschaften vorgeschriebenen Gliederungsschema des § 266 Abs. 2 und 3 HGB (Wortlaut der Vorschrift abgedruckt im Anschluss an diese Vorbemerkungen) gegliedert und bezeichnet. Außerdem sind die Ergänzungen nach den §§ 251, 268 und 272 HGB berücksichtigt. Dadurch wird ein schnelles Zurechtfinden erleichtert. Zu beachten ist, dass die genaue Bezeichnung, Gliederung und Reihenfolge der Positionen nur für Kapitalgesellschaften (& Co) und Genossenschaften vorgeschrieben ist. Andere Kaufleute sind nicht daran gebunden. Für sie ist nur § 247 HGB verbindlich, wonach lediglich Anlage- und Umlaufvermögen, Eigenkapital, Schulden- und Rechnungsabgrenzungsposten gesondert auszuweisen und hinreichend aufzugliedern sind. Weitergehende Vorschriften über Gliederung, Bezeichnung und Reihenfolge bestehen nicht.

In der Praxis wird man sich aber auch bei Nichtkapitalgesellschaften weitgehend am Gliederungsschema für Kapitalgesellschaften orientieren.

Kleine Kapitalgesellschaften (& Co) brauchen nur eine verkürzte Bilanz aufzustellen, in der nur die mit Buchstaben und römischen Zahlen bezeichneten Posten gesondert und in der vorgeschriebenen Reihenfolge aufgenommen werden müssen.

Kleinst-KapG können

- die Bilanz auf die in § 266 Abs. 2 und 3 HGB mit Buchstaben bezeichneten Posten verkürzen und
- auf die Aufstellung eines Anhangs verzichten, wenn sie die Angaben gem. § 268 Abs. 7 HGB (Haftungsverhältnisse), gem. § 285 Nr. 9 Buchst. c HGB (Ausleihungen an Geschäftsführer und Aufsichtsräte) und im Falle einer AG gem. § 160 Abs. 3 Satz 2 AktG (Bestand an eigenen Aktien) unter der Bilanz angeben (§ 264 Abs. 1 Satz 5 HGB).

Die allgemeinen Gliederungsgrundsätze für den Jahresabschluss der Kapitalgesellschaften (& Co) ergeben sich aus § 265 HGB, die auch für Genossenschaften gemäß § 336 Abs. 2 HGB entsprechend anzuwenden sind. Darstellungstetigkeit (Abs. 1), Angabe der Vorjahreszahlen (Abs. 2), Mitzugehörigkeitsangabe (Abs. 3), Geschäftszweizugehörigkeit (Abs. 4), Erweiterung und Ergänzung des Gliederungsschemas (Abs. 5), Gliederungs- und Bezeichnungsänderungen (Abs. 6), Zusammenfassungen (Abs. 7) und Verzicht auf Leerpositionen (Abs. 8) sind dort im Einzelnen geregelt.

Grundsätzlich ist gemäß § 5 Abs. 1 EStG das Maßgeblichkeitsprinzip der Handelsbilanz für die Steuerbilanz zu beachten, wonach die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung auch für die steuerliche Gewinnermittlung maßgebend sind, soweit nicht zwingende steuerrechtliche Vorschriften dem entgegenstehen oder im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts ein anderer Ansatz gewählt wird. In der Spalte „Steuerliche Besonderheiten“ sind dementsprechend nur dann Ausführungen gemacht, wenn steuerliche Abweichungen und Besonderheiten bestehen.

Die tabellarische Übersicht ist folgendermaßen aufgebaut:

In Spalte 1 werden Inhalt und Umfang der Bilanzposition sowie die Ansatz- und Bewertungsvorschriften für alle Kaufleute dargestellt, in Spalte 2 die speziellen Ansatz- und Bewertungsvorschriften für Kapitalgesellschaften (& Co) und Genossenschaften. In Spalte 3 sind die zusätzlichen Angaben und Erläuterungsvorschriften für den Anhang aufgeführt. Die größenabhängigen Erleichterungen für die Offenlegung ergeben sich aus der Spalte 4. In Spalte 5 wird auf die steuerlichen Besonderheiten und Probleme hingewiesen.