



WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER

Körperschaft des
öffentlichen Rechts

www.wpk.de/stellungnahmen/

Stellungnahme zu dem Regierungsentwurf eines Gesetzes über elektronische Handelsregister und Genossenschaftsregister sowie das Unternehmensregister (EHUG) (BT-Drs. 16/960 vom 15. März 2006)

Die Wirtschaftsprüferkammer hat mit Schreiben vom 22. Mai 2006 gegenüber dem Rechtsausschuss des Deutschen Bundestages zu dem Regierungsentwurf eines Gesetzes über elektronische Handelsregister und Genossenschaftsregister sowie das Unternehmensregister wie nachfolgend wiedergegebene Stellung genommen:

I. Erweiterte Beauftragung des Abschlussprüfers zur Prüfung verkürzter Jahresabschlüsse bei Inanspruchnahme von Offenlegungserleichterungen

Die Wirtschaftsprüferkammer regt an, bei der Inanspruchnahme von Offenlegungserleichterungen eine erweiterte Beauftragung des Abschlussprüfers zur Prüfung verkürzter Jahresabschlüsse generell vorzusehen.

Dies empfiehlt sich insbesondere, weil sich bei der Inanspruchnahme von handelsrechtlich zulässigen Offenlegungserleichterungen zwischen der geprüften und der offen gelegten Fassung des Jahresabschlusses Unterschiede ergeben. Hier sind insbesondere die Fälle bedeutsam, in denen gesetzliche Offenlegungserleichterungen nach § 327 HGB nicht richtig angewendet werden oder der entsprechende Hinweis unterlassen wird, dass es sich bei dem offen gelegten Jahresabschluss um eine verkürzte Fassung handelt und sich der Bestätigungsvermerk auf den vollständigen Jahresabschluss bezieht (§ 328 Abs. 1 Nr. 1, letzter HS HGB). Erfolgen solche unzulänglichen Offenlegungen in Verbindung mit dem Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers, so kann das Vertrauen der Öffentlichkeit in diese Erklärung leiden. Es liegt daher nahe zu fordern, dass auch die verkürzte Fassung des Jahresabschlusses von dem Abschlussprüfer geprüft und mit einer Bescheinigung (vgl. dazu IDW PS 400 Tz. 71) versehen wird.

Die Wirtschaftsprüferkammer unterstützt die Forderung nach einer solchen Prüfung, die schon anlässlich des Gesetzgebungsverfahrens zum Bilanzrichtliniengesetz im Jahre 1986 erhoben

wurde, bislang jedoch noch nicht gesetzlich vorgeschrieben worden ist (vgl. Biener/Berneke, Bilanzrichtliniengesetz, Düsseldorf 1986, S. 455 f, **Anlage**).¹

Bereits schon jetzt ist es zulässig und wird in der Praxis zum Teil auch so gehandhabt, dass der Abschlussprüfer aufgrund einer entsprechenden Auftragserweiterung auch die zur Offenlegung bestimmte verkürzte Fassung des Jahresabschlusses prüft (Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl., § 328, Rn 59). Prüfungsgegenstand ist in einem solchen Fall, ob die verkürzte Fassung ordnungsgemäß aus dem vollständigen Jahresabschluss abgeleitet worden ist und nur die zugelassenen Erleichterungen in Anspruch genommen worden sind.

Die praktischen Erfahrungen aus der Abschlussdurchsicht der Wirtschaftsprüferkammer machen deutlich, dass häufig diejenigen Unternehmen, deren Abschlüsse unzulänglich offen gelegt werden, eine derartige Prüfungserweiterung nicht in Auftrag gegeben haben. Es gibt offensichtlich einen Mangel an Kenntnissen, so dass die fachliche Unterstützung durch den Abschlussprüfer in Offenlegungsfragen angezeigt wäre.

Es ist auch zu erwarten, dass sich die Zahl der Offenlegungen mit dem EHUG deutlich erhöhen wird, da dieses eine neue sanktionierte Kontrolle der Offenlegungspflichten vorsieht. Dies lässt die Vermutung zu, dass sich gerade die fehlerhaften Fälle deutlich erhöhen werden, da zu erwarten ist, dass diejenigen Unternehmen, die bisher die Offenlegungspflichten negiert haben, weniger sorgsam mit deren Anforderungen umgehen werden.

Eine obligatorische Prüfung würde Fehler bei der Offenlegung verkürzter Jahresabschlüsse bereits im Vorfeld vermeiden helfen. Dies dient der Qualität der Publizität nach §§ 325 ff HGB und damit der Rechtssicherheit und unterstützt zudem die mit dem EHUG neu einzuführende Prüfungs- und Unterrichtungspflichten des Betreibers des elektronischen Bundesanzeigers gem. § 329 HGB-E.

II. Bekanntmachung von den offenlegungspflichtigen Rechnungslegungsunterlagen gem. § 325 ff. HGB-E

¹ Die Ausführungen des Berichts des Rechtsausschusses in seinem Absatz 3 zu § 327 HGB, dass im Falle der Offenlegung eines verkürzten Jahresabschlusses, dieser in der verkürzten Form geprüft und festgestellt werden muss, auch wenn daneben ein unverkürzter Jahresabschluss für interne Zwecke aufgestellt, geprüft und festgestellt worden ist, sind in diesem Zusammenhang missverständlich, als dass sie sich auf Erleichterung beziehen, die nach §§ 276, 288 Satz 2 HGB schon bei der Aufstellung und Feststellung des Jahresabschlusses angewendet werden dürfen und damit bereits der Jahresabschlussprüfung unterliegen (vgl. Biener/Berneke aaO, S. 456, **Anlage**). Gleichwohl bleibt die Zweckmäßigkeit einer obligatorischen Prüfung einer für Offenlegungszwecke nach § 327 HGB verkürzten Fassung des Jahresabschlusses festzustellen.

Für die Wirtschaftsprüferkammer ist es von Bedeutung, dass die gem. §§ 325 ff. HGB offen zu legende Unterlagen der Rechnungslegung und deren Bekanntmachung zukünftig kostenfrei und elektronisch abrufbar (bspw. als Download in Form einer PDF-Datei) zur Verfügung gestellt werden.

Die Wirtschaftsprüferkammer ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts und untersteht der Rechtsaufsicht des Bundesministeriums für Wirtschaft und Technologie. Sie nimmt gem. § 61a WPO i.V.m. § 4 Abs. 1 WPO in mittelbarer Staatsverwaltung die Berufsaufsicht wahr. In diesem Rahmen prüft sie die offen gelegten Jahresabschlüsse und wiedergegebenen Bestätigungsvermerke auf berufsrechtliche Verstöße der Abschlussprüfer. Eine fundierte Prüfung auf Basis einer bloßen Einsichtnahme in die teilweise sehr umfangreichen Dokumente ist nicht möglich, so dass ein kostenfreier elektronischer Abruf zu den gem. §§ 325 ff. HGB offen zu legenden Rechnungsunterlagen aus dem Unternehmensregister gegeben sein sollte.

Derzeit findet die Auswertung auf Basis der Papierausgabe des Bundesanzeigers (Kosten ca. 250,- € Kosten im Jahr) statt. Die Wirtschaftsprüferkammer wertet dabei jährlich ca. 5.000 Jahresabschlüsse aus. Aufgrund des EHUG wird die Wirtschaftsprüferkammer zukünftig schon erheblichen zusätzlichen Sach- und Personalaufwand haben, da sie die Ausdrücke der meist umfangreichen Jahresabschlüsse sowie der wiedergegebenen Bestätigungsvermerke selbst vornehmen muss.

Derzeit ist eine Regelung für einen kostenfreien Abruf der Dokumente aus dem Unternehmensregister in Dateiform für den Nutzer nicht klar erkennbar. Ein kostenfreier Abruf dürfte sich derzeit nur aus **Nummer 102 des Gebührenverzeichnisses nach Art. 12 (7) Nr. 2, 3 des Entwurfs (zu § 7b Justizverwaltungskostenordnung)²** sowie aus der Begründung zu **Nummer 401 GV JVKostO³** ergeben. Nummer 102 des Gebührenverzeichnisses regelt, dass die Sätze 1 (zur Beglaubigungsgebühr) und 2 (zur Dokumentenpauschale) nicht für Ausdrücke aus dem Unternehmensregister und für an deren Stelle tretende Dateien gelten. Der Begründung zu Nummer 401 GV JVKostO ist zu entnehmen, dass der elektronische Abruf von Daten aus dem Unternehmensregister kostenfrei bleiben soll. **Es wird darum gebeten, eine für den Nutzer klar erkennbare gesetzliche Regelung der Kostenfreiheit für den Datenabruf aus dem Unternehmensregister zu schaffen.**

Unklar ist weiterhin, ob das Unternehmensregister zukünftig einen Datenabruf der Unterlagen gem. § 8b Abs. 2 Nr. 4 HGB-E vorhalten wird. § 9 Abs. 7 Satz 1 HGB-E verweist nur auf § 9

² BT-DRs. 16/960, S. 31, 2. Spalte unten.

³ BT-Drs. 16/960, S. 70, 2. Spalte, 3. Absatz.

Abs. 1 Satz 1 HGB-E der lediglich eine Einsichtnahme in das Handelsregister, nicht jedoch einen Datenabruf (wie in § 9 Abs. 1 Satz 2 – 4 HGB-E) entsprechend regelt. Der Verweis in § 9 Abs. 7 Satz 3 HGB-E auf Absatz 3 regelt auch für das Unternehmensregister, dass die Übereinstimmung der übermittelten Daten mit dem Inhalt des Handelsregisters und dem zum Handelsregister eingereichten Dokumenten auf Verlangen beglaubigt wird, wobei eine qualifizierte elektronische Signatur zu verwenden ist. Inzident wird damit eine Möglichkeit der Übermittlung der Daten auch für die betreffenden Unterlagen gem. § 8b Abs. 2 Nr. 4 HGB-E i.V.m. § 325 HGB-E ableitbar sein, eindeutig ist dies jedoch nicht. **Es wäre wünschenswert, wenn in § 9 Abs. 7 HGB-E oder zumindest in seiner Begründung klar zum Ausdruck kommt, dass auch für das Unternehmensregister ein Abruf von Daten möglich sein wird.**

Wir hoffen, dass unsere Anregungen im Gesetzgebungsverfahren Berücksichtigung finden und stehen Ihnen jederzeit gerne für Rückfragen zur Verfügung.

Art. 1 Nr. 8 – § 327 HGB

- b) einen verkürzten Anhang, der die in Artikel 43 Absatz 1 Nummern 5 bis 12 verlangten Angaben nicht enthält. Jedoch sind im Anhang zusammengefaßt für alle betreffenden Posten die in Artikel 43 Absatz 1 Nummer 6 verlangten Angaben zu machen.

Artikel 12 ist anzuwenden.

Die Mitgliedstaaten können diesen Gesellschaften ferner gestatten, die Gewinn- und Verlustrechnung, den Lagebericht sowie den Bericht der mit der Abschlußprüfung beauftragten Person nicht offenzulegen.

§ 327

**Größenabhängige Erleichterungen für mittelgroße Kapitalgesellschaften
bei der Offenlegung**

Auf mittelgroße Kapitalgesellschaften (§ 267 Abs. 2) ist § 325 Abs. 1 mit der Maßgabe anzuwenden, daß die gesetzlichen Vertreter

1. die Bilanz nur in der für kleine Kapitalgesellschaften nach § 266 Abs. 1 Satz 3 vorgeschriebenen Form zum Handelsregister einreichen müssen. In der Bilanz oder im Anhang sind jedoch die folgenden Posten des § 266 Abs. 2 und 3 zusätzlich gesondert anzugeben:

Auf der Aktivseite

- A I 2 Geschäfts- oder Firmenwert;
- A II 1 Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken;
- A II 2 technische Anlagen und Maschinen;
- A II 3 andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung;
- A II 4 geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau;
- A III 1 Anteile an verbundenen Unternehmen;
- A III 2 Ausleihungen an verbundene Unternehmen;
- A III 3 Beteiligungen;
- A III 4 Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht;
- B II 2 Forderungen gegen verbundene Unternehmen;
- B II 3 Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht;
- B III 1 Anteile an verbundenen Unternehmen;
- B III 2 eigene Anteile.

Auf der Passivseite

- C 1 Anleihen, davon konvertibel;
- C 2 Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten;
- C 6 Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen;
- C 7 Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht;

2. den Anhang ohne die Angaben nach § 285 Nr. 2, 5 und 8 Buchstabe a, Nr. 12 zum Handelsregister einreichen dürfen.

Erläuterung

1. Übersicht

Die Erleichterungen dieser Vorschrift dürfen von mittelgroßen Kapitalgesellschaften nur bei der Offenlegung, d. h. bei der Einreichung zum Handelsregister, in Anspruch genommen werden. Den Aktionären und Gesellschaftern ist der Jahresabschluß in der Form vorzulegen, wie er aufgestellt

und gegebenenfalls festgestellt worden ist (vgl. insoweit die Ausführungen zu § 326 HGB). Darüber hinaus räumen die §§ 276, 288 Satz 2 HGB mittelgroßen Unternehmen Erleichterungen ein, die bereits bei der Aufstellung des Jahresabschlusses angewendet werden dürfen. Wird hiervon bei der Aufstellung nicht Gebrauch gemacht, so können die Erleichterungen dennoch bei der Offenlegung genutzt werden. Die Umschreibung der mittelgroßen Kapitalgesellschaft ergibt sich aus § 267 Abs. 2 HGB. Die Rechtsfolgen der Merkmale treten nach § 267 Abs. 4 jedoch nur ein, wenn sie an den Abschlußstichtagen von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren über- oder unterschritten werden. Lediglich im Falle der Verschmelzung, Umwandlung oder Neugründung kommt es nur auf den ersten Abschlußstichtag nach Eintritt dieser Maßnahmen an.

Die Regelung gilt nicht für Kapitalgesellschaften, wenn Aktien oder andere von ihr ausgegebene Wertpapiere an einer Börse in einem Mitgliedstaat der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft zum amtlichen Handel zugelassen oder in den geregelten Freiverkehr einbezogen sind oder die Zulassung zum amtlichen Handel beantragt ist, weil solche Gesellschaften stets als große gelten (§ 267 Abs. 3 Satz 2 HGB).

2. Erleichterungen bei der Aufstellung des Jahresabschlusses

Mittelgroßen Kapitalgesellschaften werden bei der Aufstellung der Bilanz und des Lageberichts keine Erleichterungen eingeräumt. Für die GuV und den Anhang gelten die folgenden Erleichterungen:

- bei der Aufstellung der GuV nach dem Gesamtkostenverfahren nach § 275 Abs. 2 HGB dürfen die Posten 1 bis 5, bei der Aufstellung nach dem Umsatzkostenverfahren nach § 275 Abs. 3 HGB die Posten Nr. 1 bis 3 und 6 zu dem Posten „Rohergebnis“ zusammengefaßt werden (§ 276 HGB),
- bei der Aufstellung des Anhangs brauchen die Angaben nach § 285 Nr. 4 HGB über die Aufgliederung der Umsatzerlöse nicht gemacht zu werden (§ 288 Satz 2 HGB).

3. Erleichterungen bei der Offenlegung

In Nummer 1 wird mittelgroßen Kapitalgesellschaften die Möglichkeit eingeräumt, die Bilanz so zu verkürzen, wie sie von kleinen Kapitalgesellschaften aufgestellt werden muß, d. h. sie brauchen nur die mit Buchstaben oder einer römischen Zahl bezeichneten Posten aufzuführen. Darüber hinaus müssen jedoch die in Nummer 1 bezeichneten Posten in der Bilanz oder im Anhang angegeben werden. Dafür stehen drei Möglichkeiten zur Verfügung:

- a) Diese Posten werden organisch in die Gliederung des § 266 Abs. 2 und 3 HGB eingefügt. In diesem Falle muß zu jedem aufgliederten Hauptposten noch ein Posten „sonstige“ hinzugefügt werden.
- b) Die Posten werden in das Gliederungsschema des § 266 Abs. 2 und 3 HGB in Form von Vermerken eingefügt und jeweils mit dem Wort „davon“ eingeleitet. Diese Lösung hat den Vorteil, daß die Posten „sonstige“ nicht benötigt werden.
- c) Die in Nummer 1 aufgeführten Posten werden nicht in die Bilanz aufgenommen, sondern im Anhang angegeben.

Die Erleichterung gilt auch für das Anlagengitter nach § 268 Abs. 2 HGB. Da in Nummer 1 Satz 2 lediglich die gesonderte Angabe der aufgeführten Posten und nicht auch deren Einbeziehung in das Anlagengitter verlangt wird, brauchen diese Posten nicht in das Anlagengitter aufgenommen zu werden.

Die Erleichterungen der Nummer 2 beziehen sich auf den Anhang bei der Einreichung zum Handelsregister.

4. Erleichterungen im Verhältnis zu den Gesellschaftern

Aktionäre können gemäß § 131 Abs. 1 AktG verlangen, daß ihnen in der Hauptversammlung über den Jahresabschluß der Jahresabschluß in der Form vorgelegt wird, die er ohne Anwendung dieser Vorschriften hätte. Die Gesellschafter von GmbH haben nach § 51 a GmbHG ein nicht einschränkbares Auskunftsrecht. Wegen des Verweigerungsrechts wird auf die Ausführungen zu § 326 HGB verwiesen.

5. Prüfung der größenabhängigen Erleichterungen

Die Prüfungspflicht nach § 316 Abs. 1 HGB bezieht sich auf den Jahresabschluß in der Form, wie er aufzustellen ist. Sollen die Erleichterungen des § 327 HGB bei der Offenlegung in Anspruch genommen werden, so dürfte es zweckmäßig sein, auch diese Fassung des Jahresabschlusses in die Prüfung einzubeziehen. Eine derartige Erweiterung der Prüfungspflicht ist aber gesetzlich nicht vor-

Art. 1 Nr. 8 — § 327 HGB

geschrieben. Nach § 328 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 HGB ist bei Nichteinbeziehung der verkürzten Fassung in die Prüfung lediglich darauf hinzuweisen, daß sich der Bestätigungsvermerk auf den vollständigen Jahresabschluß bezieht. Die Ausführungen im Bericht des Rechtsausschusses in Absatz 3 sind insoweit mißverständlich. Sie beziehen sich auf die Erleichterungen, die schon bei der Aufstellung und Feststellung nach §§ 276, 288 Satz 2 HGB angewendet werden dürfen; diese unterliegen der Prüfung.

Bericht des Rechtsausschusses

Die Vorschrift enthält die größenabhängigen Erleichterungen für mittelgroße Kapitalgesellschaften bei der Offenlegung.

§ 327 Nr. 1 HGB entspricht für die Offenlegung § 239 Abs. 1 Satz 2 HGB-E in Verbindung mit der im Regierungsentwurf eines Bilanzrichtlinie-Gesetzes vorgeschlagenen Anlage 1 zum Handelsgesetzbuch. Die Vorschrift nutzt das Mitgliedstaatenwahlrecht des Artikels 47 Abs. 3 Buchstabe a der Vierten Richtlinie aus. § 327 Nr. 2 HGB entspricht für die Offenlegung § 272 Abs. 1 Satz 1 in Verbindung mit § 272 Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB-E, soweit die Freistellung nicht schon in § 288 Satz 2 HGB für die Aufstellung des Anhangs erfolgt. Die Vorschrift nutzt das Mitgliedstaatenwahlrecht des Artikels 47 Abs. 3 Buchstabe b der Vierten Richtlinie aus.

Soll ein verkürzter Jahresabschluß offengelegt werden, so muß er in der verkürzten Form geprüft und festgestellt werden, auch wenn daneben ein unverkürzter Jahresabschluß für interne Zwecke aufgestellt, geprüft und festgestellt worden ist.

Regierungsentwurf eines Bilanzrichtlinie-Gesetzes — § 239 Abs. 1 HGB-E und Anlage 1

abgedruckt bei § 266 HGB

Regierungsentwurf eines Bilanzrichtlinie-Gesetzes — § 272 HGB-E

abgedruckt bei § 285 HGB

Vierte Richtlinie — Artikel 47 Abs. 3

Die Mitgliedstaaten können zulassen, daß die in Artikel 27 bezeichneten Gesellschaften folgendes offenlegen:

- a) eine verkürzte Bilanz, welche nur die in den Artikeln 9 und 10 vorgesehenen mit Buchstaben und römischen Zahlen bezeichneten Posten enthält, wobei entweder in der Bilanz oder im Anhang gesondert anzugeben sind:
 - die Posten C. I. 3, C. II. 1, 2, 3 und 4, C. III. 1, 2, 3, 4 und 7, D. II. 2, 3 und 6 und D. III. 1 und 2 der Aktiva sowie C. 1, 2, 6, 7 und 9 der Passiva des Artikels 9;
 - die Posten C. I. 3, C. II. 1, 2, 3 und 4, C. III. 1, 2, 3, 4 und 7, D. II. 2, 3 und 6, D. III. 1 und 2, F. 1, 2, 6, 7 und 9 sowie I. 1, 2, 6, 7 und 9 des Artikels 10;
 - die bei den Posten D. II der Aktiva und C. der Passiva des Artikels 9 in Klammern verlangten Angaben, jedoch zusammengefaßt für alle betreffenden Posten und gesondert für die Posten D. II. 2 und 3 der Aktiva sowie C. 1, 2, 6, 7 und 9 der Passiva;
 - die bei dem Posten D. II des Artikels 10 in Klammern verlangten Angaben, jedoch zusammengefaßt für die betreffenden Posten, und gesondert für die Posten D. II. 2 und 3;
- b) einen verkürzten Anhang, der die in Artikel 43 Absatz 1 Nummern 5, 6, 8, 10 und 11 verlangten Angaben nicht enthält. Jedoch sind im Anhang die in Artikel 43 Absatz 1 Nummer 6 vorgesehenen Angaben zusammengefaßt für alle betreffenden Posten zu machen.

Dieser Absatz berührt nicht die Bestimmungen des Absatzes 1 hinsichtlich der Gewinn- und Verlustrechnung, des Lageberichts sowie des Berichts der mit der Abschlußprüfung beauftragten Person.

Artikel 12 ist anzuwenden.

§ 328

Form und Inhalt der Unterlagen bei der Offenlegung, Veröffentlichung und Vervielfältigung

(1) Bei der vollständigen oder teilweisen Offenlegung des Jahresabschlusses und des Konzernabschlusses und bei der Veröffentlichung oder Vervielfältigung in anderer Form auf Grund des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung sind die folgenden Vorschriften einzuhalten:

1. Der Jahresabschluß und der Konzernabschluß sind so wiederzugeben, daß sie den für ihre Aufstellung maßgeblichen Vorschriften entsprechen, soweit nicht Erleichterungen nach §§ 326, 327 in Anspruch genommen werden; sie haben in diesem Rahmen vollständig und richtig zu sein. Das Datum der Feststellung ist anzugeben, sofern der Jahresabschluß festgestellt worden ist. Wurde der Jahresabschluß oder der Konzernabschluß auf Grund gesetzlicher Vorschriften durch einen Abschlußprüfer geprüft, so ist jeweils der vollständige Wortlaut des Bestätigungsvermerks oder des Vermerks über dessen Versagung wiederzugeben; wird der Jahresabschluß wegen der Inanspruchnahme von Erleichterungen nur teilweise offengelegt und bezieht sich der Bestätigungsvermerk auf den vollständigen Jahresabschluß, so ist hierauf hinzuweisen.
2. Werden der Jahresabschluß oder der Konzernabschluß zur Wahrung der gesetzlich vorgeschriebenen Fristen über die Offenlegung vor der Prüfung oder Feststellung, sofern diese gesetzlich vorgeschrieben sind, oder nicht gleichzeitig mit beizufügenden Unterlagen offengelegt, so ist hierauf bei der Offenlegung hinzuweisen.

(2) Werden der Jahresabschluß oder der Konzernabschluß in Veröffentlichungen und Vervielfältigungen, die nicht durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung vorgeschrieben sind, nicht in der nach Absatz 1 vorgeschriebenen Form wiedergegeben, so ist jeweils in einer Überschrift darauf hinzuweisen, daß es sich nicht um eine der gesetzlichen Form entsprechende Veröffentlichung handelt. Ein Bestätigungsvermerk darf nicht beigelegt werden. Ist jedoch auf Grund gesetzlicher Vorschriften eine Prüfung durch einen Abschlußprüfer erfolgt, so ist anzugeben, ob der Abschlußprüfer den in gesetzlicher Form erstellten Jahresabschluß oder den Konzernabschluß bestätigt hat oder ob er die Bestätigung eingeschränkt oder versagt hat. Ferner ist anzugeben, bei welchem Handelsregister und in welcher Nummer des Bundesanzeigers die Offenlegung erfolgt ist oder daß die Offenlegung noch nicht erfolgt ist.

(3) Absatz 1 Nr. 1 ist auf den Lagebericht, den Konzernlagebericht, den Vorschlag für die Verwendung des Ergebnisses und den Beschluß über seine Verwendung sowie auf die Aufstellung des Anteilsbesitzes entsprechend anzuwenden. Werden die in Satz 1 bezeichneten Unterlagen nicht gleichzeitig mit dem Jahresabschluß oder dem Konzernabschluß offengelegt, so ist bei ihrer nachträglichen Offenlegung jeweils anzugeben, auf welchen Abschluß sie sich beziehen und wo dieser offengelegt worden ist; dies gilt auch für die nachträgliche Offenlegung des Bestätigungsvermerks oder des Vermerks über seine Versagung.

Entstehung

§ 328 HGB ist vom Rechtsausschuß an die Stelle des im Regierungsentwurf eines Bilanzrichtlinie-Gesetzes vorgeschlagenen § 283 HGB-E gesetzt worden. Nach dem Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Durchführung der Siebenten und Achten Richtlinie sollte diese Vorschrift § 309 HGB-EK werden, ihr sollte ein Absatz 4 über den Konzernabschluß und den Konzernlagebericht angefügt werden; die Überschrift der Vorschrift sollte dementsprechend gefaßt werden.

Erläuterung

1. Übersicht

Die Vorschrift führt im Grundsatz § 178 AktG 65, der aufgehoben wurde, fort. Die Terminologie ist jedoch präziser, weil künftig zwischen Offenlegung, Veröffentlichung und Vervielfältigung unter-