
4 Art und Umfang von Angaben

4.1 Abgrenzung der Kategorien von Angaben

Die einschlägigen gesetzlichen Vorschriften enthalten eine Mindestvorgabe in Bezug auf den Inhalt des Anhangs. Er kann auf freiwilliger Basis erweitert werden, soweit durch die aufgenommenen Zusatzinformationen nicht die Klarheit und Übersichtlichkeit der Berichterstattung eingeschränkt bzw. das den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Bild der wirtschaftlichen Lage verzerrt wird. Im Einzelnen sind die folgenden Kategorien von Anhangangaben zu unterscheiden:

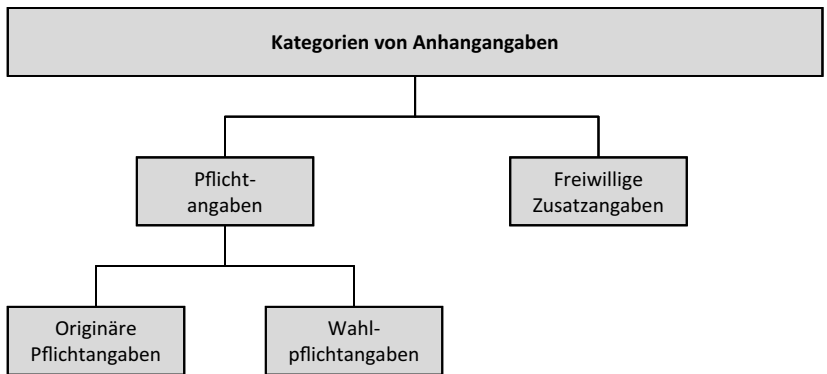


Abb. 2: Kategorien von Anhangangaben

Pflichtangaben sind dadurch gekennzeichnet, dass die geforderte Information nach den Gesetzesvorgaben zwingend im Jahresabschluss enthalten sein muss, sofern ein entsprechender Sachverhalt vorliegt. Nach dem Ort des Ausweises können sie in originäre Pflichtangaben und Wahlpflichtangaben unterteilt werden. Während originäre Pflichtangaben ausdrücklich für den Anhang vorgesehen sind, besteht für Wahlpflichtangaben die Alternative, entweder in den Zahlteilen des Jahresabschlusses oder aber im Anhang über die entsprechenden Sachverhalte zu berichten.

Diese Wahlmöglichkeit kann unmittelbar gesetzlich geregelt sein (vgl. z. B. § 268 Abs. 2 Satz 1 HGB zum Anlagengitter). Sie kann sich aber auch mittelbar aus der Anwendung des § 265 Abs. 7 Nr. 2 HGB ergeben, demzufolge im Fall einer darstellungsverbessernden Zusammenfassung von Bilanz- und/oder GuV-Posten deren Aufgliederung im Anhang erfolgen muss. Als Wahlpflichtangabe ist somit auch eine auf dieser Rechtsgrundlage vorgenommene Verlagerung von Vermerken zu Bilanz- und GuV-Posten in den Anhang zu sehen, z. B. zu Forderungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr oder zu Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr, die nach §§ 268 Abs. 4 Satz 1, Abs. 5 Satz 1 HGB eigentlich als Bilanzangaben ausgestaltet sind²⁴.

Über die gerade beschriebenen Regelungsgrundlagen hinaus besteht jedoch kein allgemeines Wahlrecht, die Pflichtangaben entweder in der Bilanz bzw. Gewinn- und Verlustrechnung oder im Anhang zu machen²⁵. Ebenfalls dürfen Pflichtangaben, die gesetzlich ausdrücklich für den Anhang vorgesehen sind, weder in die Bilanz oder die Gewinn- und Verlustrechnung noch in den Lagebericht verlagert werden, wie etwa die Angaben zur durchschnittlichen Arbeitnehmerzahl gem. § 285 Nr. 7 HGB²⁶. Im Unterschied dazu besteht für freiwillige Zusatzangaben die Möglichkeit, sie fakultativ im Anhang oder im Lagebericht darzustellen²⁷.

Als freiwillige Zusatzangaben sind alle im Anhang enthaltenen Informationen einzustufen, die das betreffende Unternehmen nicht aufgrund zwingender gesetzlicher Mindestvorgaben macht. Sie müssen in einem sachlichen Zusammenhang mit dem Jahresabschluss stehen und der Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage i. S. d. § 264 Abs. 2 HGB dienen²⁸. Nicht als freiwillige, sondern

²⁴ Vgl. dazu Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl. 1994 ff., § 268 HGB, Anm. 103.

²⁵ Vgl. Grottel, in Förtschle/Schmidt/Grottel/Schubert/Winkeljohann, Bilanz, 2014, § 284 HGB Rz. 20.

²⁶ Vgl. Grottel, in Förtschle/Schmidt/Grottel/Schubert/Winkeljohann, Bilanz, 2014, § 284 HGB Rz. 20; IDW, WP Handbuch, 14. Aufl. 2012, Bd. I, Abschn. F Rz. 669; originäre Pflichtangaben des Anhangs können daher auch als „Nur-Anhang-Angaben“ bezeichnet werden.

²⁷ Vgl. GEFIU, in DB 1986, S. 2556.

²⁸ Vgl. Wulf, in Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, § 284 HGB Rz. 38.

als pflichtmäßige Angaben anzusehen sind zusätzliche Angaben nach § 264 Abs. 2 Satz 2 HGB, die erforderlich sind, soweit infolge besonderer Umstände die tatsächliche wirtschaftliche Lage des Unternehmens ohne diese Angaben nicht zutreffend vermittelt würde²⁹.

Zu den freiwilligen Zusatzangaben gehören:

- Pflichtangaben, von denen die Gesellschaft, insb. aufgrund ihrer Größe, zwar grundsätzlich befreit ist (vgl. dazu Kapitel 4.4), die sie aber trotzdem ganz oder teilweise macht;
- ergänzende Angaben zu wesentlichen, nach § 285 HGB nicht erläuterungspflichtigen Bilanz- und GuV-Posten;
- zusätzliche Rechenwerke und Angaben gem. den Empfehlungen des Deutschen Corporate Governance Kodex (DCGK) oder der DRS, insb. Aufnahme einer Kapitalflussrechnung (DRS 2 bzw. DRS 21), eines Eigenkapitalspiegels (DRS 7) oder einer Segmentberichterstattung (DRS 3) bei Gesellschaften außerhalb des Anwendungsbereichs des § 264 Abs. 1 Satz 2 HGB³⁰;
- andere ergänzende Erläuterungen oder Rechenwerke zur Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens, wie z. B. Angaben zur Arbeitnehmerschaft, zur Auftragslage oder zu stillen Reserven sowie Werterschöpfungs- oder Kapitalerhaltungsrechnungen³¹.

Der Umfang an erforderlichen Anhangangaben beschränkt sich somit grundsätzlich auf das gesetzlich geforderte Minimum. Nur falls dieses Minimum zu Fehlschlüssen über die wirtschaftliche Lage der berichtenden Gesellschaft führen kann, kommt die Korrekturregelung des § 264 Abs. 2 Satz 2 HGB zum Tragen. Nicht verlangt — wenngleich freiwillig im Rahmen der allgemeinen Berichtsgrundsätze möglich — ist eine generelle Aufgliederung der Abschluss-

²⁹ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzen, 12. Aufl. 2012, S. 716.

³⁰ Zur Einordnung der von DRS 2/21, 7 und 3 vorgesehenen Anhangangaben bei Gesellschaften, die als kapitalmarktorientierte, nicht konzernrechnungslegungspflichtige Unternehmen nach § 264 Abs. 1 Satz 2 HGB zur Aufstellung einer Kapitalflussrechnung und eines Eigenkapitalspiegels im Jahresabschluss verpflichtet sind sowie optional eine Segmentberichterstattung aufstellen können, vgl. Kapitel 3.1.

³¹ Vgl. Grottel, in Förtschle/Schmidt/Grottel/Schubert/Winkeljohann, Bilanz, 2014, § 284 HGB Rz. 80; Wulf, in Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, § 284 HGB Rz. 38.

posten oder eine Kurzkomentierung wichtiger Sachverhalte, die in den Abschlussposten enthalten sind³².

In Bezug auf den Umfang der Berichterstattung zu einzelnen Angabepflichten existieren keine expliziten gesetzlichen Vorgaben. Abbildungsmethoden und Posteninhalte sind so ausreichend zu kommentieren, wie es zu ihrem Verständnis und zum Erkennen der tatsächlichen Verhältnisse notwendig ist³³. Der Berichtsumfang hängt dabei vor allem von der Größe des Unternehmens und von der Frage ab, ob das Unternehmen kapitalmarktorientiert ist. Die obere Grenze des zulässigen Berichtsumfangs ist mit Blick auf den Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit dort erreicht, wo die Informationsfülle die wesentlichen Angaben verschleiert, von ihnen ablenkt oder zu einem verzerrten Gesamtbild der wirtschaftlichen Lage beiträgt. Vor diesem Hintergrund gilt es auch, überflüssige Wiederholungen möglichst zu vermeiden.

4.2 Leerposten und Fehlanzeigen

Ist ein gesetzlich geregelter Berichtstatbestand im konkreten Einzelfall nicht erfüllt, müssen zu ihm keine Angaben im Anhang gemacht werden³⁴. Davon ausgenommen ist der Fall, dass (Wert-)Angaben im Vorjahresabschluss enthalten waren, die als Vergleichsbeträge auch im aktuellen Anhang anzugeben sind. Diese Grundsätze ergeben sich mangels einer anderslautenden gesetzlichen Vorschrift in analoger Anwendung der für die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung geltenden Regelung des § 265 Abs. 8 HGB. Danach können sog. Leerposten, also Posten, die in beiden im Jahresabschluss abgebildeten Berichtsperioden keine Werte aufweisen, entfallen³⁵.

³² Vgl. Hoffmann/Lüdenbach, Bilanzierung, 2014, § 284 HGB Rz. 22, und das dort dargestellte Beispiel für solche Berichtsgegenstände.

³³ So auch, jedoch beschränkt auf Postenerläuterungen, Grottel, in Förtschle/Schmidt/Grottel/Schubert/Winkeljohann, Bilanz, 2014, § 284 HGB Rz. 12.

³⁴ Vgl. Andrejewski, in Böcking/Castan/Heymann/Pfützer/Scheffler, Rechnungslegung, B 40 Rz. 25.

³⁵ Vgl. Grottel, in Förtschle/Schmidt/Grottel/Schubert/Winkeljohann, Bilanz, 2014, § 284 HGB Rz. 22.

Auch Fehlanzeigen bzw. Negativvermerke können im Anhang unterbleiben, wenn gesetzliche Angabepflichtigen nicht einschlägig sind³⁶. Schweigen im Anhang ist stets so zu verstehen, dass entsprechende angabepflichtige Sachverhalte nicht vorliegen³⁷. Falls solche Hinweise trotzdem gegeben werden, sind sie als freiwillige Zusatzangaben auszulegen.

4.3 Gesetzliches Berichtsverbot

Als eine Ausnahme vom Vollständigkeitsgebot schreibt § 286 Abs. 1 HGB vor, dass die Berichterstattung im Anhang unterbleiben muss, soweit „es für das Wohl der Bundesrepublik Deutschland oder eines ihrer Länder erforderlich ist.“ Die allgemeine Schutzklausel soll die Geheimhaltung von Informationen gewährleisten, deren Preisgabe den hoheitlichen bzw. öffentlichen Interessen des Bundes oder der Bundesländer zuwiderlaufen würde. Nicht ausreichend für das Berichtsverbot sind dagegen rein wirtschaftliche Interessen von Bund und Ländern oder Interessen der Kommunen und ihrer Zusammenschlüsse sowie anderer öffentlich-rechtlicher Körperschaften und Anstalten³⁸.

Die in § 286 Abs. 1 HGB geregelte Pflicht, die Berichterstattung über bestimmte Sachverhalte zu unterlassen, bezieht sich auf alle Arten von Einzelangaben, unabhängig davon, ob es sich um Pflicht-, Wahlpflicht- oder freiwillige Zusatzangaben handelt und auf welcher rechtlichen Regelungsgrundlage diese beruhen³⁹. Das Berichtsverbot ist restriktiv auszulegen und auf Sonderfälle beschränkt; wenn möglich, ist eine abstraktere Formulierung dem Weglassen von Informationen vorzuziehen⁴⁰. Die Entscheidung darüber, ob die allgemeine Schutzklausel im Einzelfall zum Tragen kommt, obliegt den für die Auf-

³⁶ Vgl. Hoffmann/Lüdenbach, Bilanzierung, 2014, § 284 HGB Rz. 11.

³⁷ Vgl. IDW, WP Handbuch, 14. Aufl. 2012, Bd. I, Abschn. F Rz. 671.

³⁸ Vgl. Peters, in Scherrer/Claussen, Rechnungslegungsrecht, 2011, § 286 HGB Rz. 12.

³⁹ Vgl. Varmaz, in Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller, HGB Bilanz, 2013, § 286 HGB Rz. 6; Krawitz, in Hofbauer/Kupsch, Rechnungslegung, § 286 HGB Rz. 12.

⁴⁰ Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl. 1994 ff., § 286 HGB, Anm. 12.

stellung des Jahresabschlusses verantwortlichen gesetzlichen Vertretern⁴¹. Es ist nicht erforderlich, eine gerichtliche oder behördliche Stellungnahme einzuholen.

Die Anwendung von § 286 Abs. 1 HGB kann sich aus gesetzlichen Vorschriften, z. B. aus den §§ 93 ff. Strafgesetzbuch (StGB) „Verletzung von Staatsgeheimnissen“ oder aus vertraglichen Verpflichtungen gegenüber dem Bund oder den Bundesländern ergeben. Mögliche Anwendungsfälle betreffen insb. Rechtsgeschäfte mit der öffentlichen Hand, die staatspolitische Bedeutung haben oder sich auf Rüstungsgüter beziehen⁴².

Mit Blick auf den Zweck der Schutzklausel darf deren Anwendung im Anhang nicht genannt oder durch die Berichterstattung erkennbar werden⁴³.

4.4 Befreiungen von gesetzlichen Angabepflichten

Die §§ 274a, 276 Satz 2 und 288 HGB erlauben es kleinen und mittelgroßen Gesellschaften i. S. d. 267 HGB, bestimmte Pflichtangaben des Anhangs wegzulassen. Daneben können nach den größenunabhängig formulierten Regelungen des § 286 Abs. 2 bis 5 HGB verschiedene Angaben zu den Umsatzerlösen, zum Anteilsbesitz und zu den Bezügen der Mitglieder der Unternehmensorgane unter bestimmten Voraussetzungen unterbleiben. Die bestehenden Befreiungen sind in Kapitel 7 bei den Erläuterungen zu den jeweiligen Einzelangaben dargestellt.

Die Inanspruchnahme der (größenabhängigen) Erleichterungen für den Anhang muss nicht einheitlich erfolgen. Vielmehr kann jede Befreiung unabhängig von den anderen wahrgenommen werden⁴⁴. Werden die Wahlrechte nicht

⁴¹ Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl. 1994 ff., § 286 HGB, Anm. 10.

⁴² Vgl. Wulf, in Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, § 286 HGB Rz. 23; Grottel, in Förtschle/Schmidt/Grottel/Schubert/Winkeljohann, Bilanz, 2014, § 286 HGB Rz. 3.

⁴³ Vgl. Schülen, in WPg 1987, S. 230.

⁴⁴ Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl. 1994 ff., § 288 HGB, Anm. 4; Grottel, in Förtschle/Schmidt/Grottel/Schubert/

oder nicht vollumfänglich ausgeübt, sind die betreffenden Angaben als freiwillige Zusatzangaben einzustufen⁴⁵.

Anders als in Bezug auf die Einheitlichkeit der Wahlrechtsausübung ist es herrschende Meinung, dass sich aus § 265 Abs. 1 Satz 1 HGB ein Stetigkeitserfordernis ableitet. Danach wird es als unzulässig erachtet, die Entscheidung über die Inanspruchnahme der jeweiligen (größenabhängigen) Befreiung im Anhang aufeinanderfolgender Berichtsperioden ohne sachlichen Grund unterschiedlich zu treffen⁴⁶. Dieser Ansicht wird hier nicht gefolgt (siehe dazu auch Kapitel 3.2.5). Es ist nicht einsichtig, warum der auf die Form der Darstellung bezogene Stetigkeitsgrundsatz des § 265 Abs. 1 Satz 1 HGB die expliziten Erleichterungsregelungen in Bezug auf den (inhaltlichen) Umfang der Anhangangaben im Zeitablauf einschränken soll⁴⁷.

Über die schon für die Aufstellung des Jahresabschlusses geltenden Befreiungen hinaus sehen die §§ 326, 327 HGB weitergehende (größenabhängige) Erleichterungen vor, die sich ausschließlich auf die Offenlegung des Jahresabschlusses beziehen. Diese Erleichterungen sind in Kapitel 8 beschrieben. Zusätzlich können sämtliche gesetzlichen „Aufstellungserleichterungen“ für Zwecke der Offenlegung nachgeholt bzw. neu ausübt werden⁴⁸. Der Umfang der Offenlegung muss sich damit immer nur am gesetzlichen Mindeststandard orientieren, selbst wenn im aufgestellten Jahresabschluss freiwillig umfassen-

Winkeljohann, Bilanz, 2014, § 288 HGB Rz. 1. Die Frage der Einheitlichkeit wird im Schrifttum explizit nur für die größenabhängigen Erleichterungen diskutiert. Es ist jedoch kein Grund ersichtlich, der eine abweichende Auslegung in Bezug auf die Wahlrechte gem. § 286 HGB erfordern würde.

⁴⁵ Vgl. Grottel, in Förtschle/Schmidt/Grottel/Schubert/Winkeljohann, Bilanz, 2014, § 284 HGB Rz. 81.

⁴⁶ Vgl. z. B. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl. 1994 ff., § 288 HGB, Anm. 4; Poelzig, in Schmidt/Ebke, HGB, Bd. 4, 2013, § 288 Rz. 3; Varmaz, in Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller, HGB Bilanz, 2013, § 286 HGB Rz. 3; Poelzig, in Schmidt/Ebke, HGB, Bd. 4, 2013, § 286 Rz. 6.

⁴⁷ So folgern etwa auch Hütten/Lorson, in Küting/Pfützer/Weber, Rechnungslegung, § 265 HGB Rz. 13, Stand 08/2010, aus § 265 Abs. 1 Satz 1 HGB nur die Pflicht, die Einzelangaben im Zeitablauf stetig im gleichen Berichtsabschnitt auszuweisen.

⁴⁸ Vgl. Grottel, in Förtschle/Schmidt/Grottel/Schubert/Winkeljohann, Bilanz, 2014, § 325 HGB Rz. 2.

dere Angaben gemacht worden sind⁴⁹. Unseres Erachtens gilt dies auch für sämtliche anderen Berichtsgegenstände, die eindeutig als freiwillige Zusatzangaben des Anhangs zu werten sind⁵⁰.

⁴⁹ Vgl. Fehrenbacher, in Schmidt/Ebke, HGB, Bd. 4, 2013, § 325 Rz. 9.

⁵⁰ Anderer Auffassung wohl z. B. Grottel, in Förtschle/Schmidt/Grottel/Schubert/Winkeljohann, Bilanz, 2014, § 284 HGB Rz. 80 und Müller/Varmaz, in Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller, HGB Bilanz, 2013, § 284 HGB Rz. 21, die ohne weitere Differenzierung die Ansicht vertreten, dass auch freiwillige Angaben der Offenlegungspflicht unterliegen.