

DNotI-Report

Informationsdienst des Deutschen Notarinstituts

Inhaltsübersicht

Aus der Gutachtenpraxis des DNotI

UmwG § 17 Abs. 2; HGB §§ 12 Abs. 2 S. 2, 322 Abs. 1 S. 1; BGB §§ 126 Abs. 3, 126a Abs. 1 – Einreichung eines qualifiziert elektronisch signierten Prüfexemplars des Jahresabschlusses beim Registergericht bei Umwandlungsvorgängen

BGB § 1951 – Gestattung einer teilweisen Ausschaltung von Vermächtnissen

Rechtsprechung

GmbHG §§ 46 Nr. 5, 53, 54; AktG § 241 Nr. 3 – Satzungsdurchbrechung: Kompetenzwidrig gefasster Beschluss über die Abberufung eines GmbH-Geschäftsführers nicht richtig

Veranstaltung

Aus der Gutachtenpraxis des DNotI

UmwG § 17 Abs. 2; HGB §§ 12 Abs. 2 S. 2, 322 Abs. 1 S. 1; BGB §§ 126 Abs. 3, 126a Abs. 1 Einreichung eines qualifiziert elektronisch signierten Prüfexemplars des Jahresabschlusses beim Registergericht bei Umwandlungsvorgängen

I. Sachverhalt

Im Rahmen einer Verschmelzung wird dem Notar von den Beteiligten der Jahresabschluss des übertragenden Rechtsträgers vorgelegt. Es handelt sich um das sog. Prüfexemplar des Abschlussprüfers, welches den Prüfungsbericht und das Testat enthält. Dieses Prüfexemplar ist kein eigenhändig unterschriebenes und unter Siegelbeidruck des Prüfers angefertigtes (physisches) Druckwerk. Vielmehr hat das für die Aufstellung des Jahresabschlusses zuständige Organ der Gesellschaft den von ihm unterschriebenen Jahresabschluss zunächst eingescannt. Der Wirtschaftsprüfer hat das eingescann-

te Dokument sodann mit seinem Bestätigungsvermerk mit qualifizierter elektronischer Signatur versehen. Der Notar kann diese qualifizierte elektronische Signatur durch „Anklicken“ der digitalen Unterschriften überprüfen.

II. Fragen

1. Genügt die Einreichung eines qualifiziert elektronisch signierten Prüfexemplars des Jahresabschlusses beim Registergericht für die Zwecke des § 17 Abs. 2 UmwG?

2. Müsste ein solcher Jahresabschluss ohne vorherige Umwandlung des Dateiformats über XNotar dem Registergericht übermittelt werden, damit dieses (durch „Anklicken“ der digitalen Unterschriften) das Zertifikat über die Echtheit der digitalen Signatur überprüfen kann?

III. Zur Rechtslage

1. Beifügen der Schlussbilanz

Gem. § 17 Abs. 2 S. 1 UmwG muss der Anmeldung der Verschmelzung zum Handelsregister eine Schlussbilanz jedes übertragenden Rechtsträgers beigelegt werden. Bei der **Schlussbilanz** kann es sich um die Jahresbilanz

handeln (BeckOGK-UmwG/Rieckers/Cloppenburg, Std.: 1.10.2024, § 17 Rn. 59). In der Praxis wird auch typischerweise die Jahresbilanz eingereicht (Kallmeyer/Zimmermann/Lanfermann, UmwG, 8. Aufl. 2024, § 17 Rn. 17). Mit dem Begriff der **Jahresbilanz** ist die Bilanz nach HGB gemeint, die gemeinsam mit der Gewinn- und Verlustrechnung den **Jahresabschluss** bildet, vgl. § 242 Abs. 3 HGB (BeckOGK-UmwG/Rieckers/Cloppenburg, § 17 Rn. 61; Lutter/Decher, UmwG, 7. Aufl. 2024, § 17 Rn. 8; Kallmeyer/Zimmermann/Lanfermann, § 17 Rn. 19). Es ist allerdings **unschädlich**, anstelle („nur“) der Jahresbilanz den gesamten **Jahresabschluss einzureichen** (BeckOGK-UmwG/Rieckers/Cloppenburg, § 17 Rn. 55).

Exkursorisch sei an dieser Stelle auf Folgendes hingewiesen: Über den Verweis in § 125 Abs. 1 S. 1 UmwG gilt die Vorschrift des § 17 UmwG auch für die Spaltung, sodass sich dort dieselben Rechtsfragen stellen. Darüber hinaus muss auch der Anmeldung der Eintragung einer **Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln** eine Bilanz als Anlage beigelegt werden, die höchstens acht Monate vor dem Zeitpunkt der Anmeldung erstellt worden ist, § 57i Abs. 1 S. 1, Abs. 2 GmbHG. Diese Bilanz muss nach dem Wortlaut der Norm mit einem **Bestätigungsvermerk** eines Abschlussprüfers versehen sein, § 57i Abs. 1 S. 1 GmbHG (BeckOGK-GmbHG/Neumayer/Grädler, Std.: 1.7.2024, § 57i Rn. 10; MünchKommGmbHG/Lieder, 4. Aufl. 2022, § 57i Rn. 6). Es ist allerdings davon auszugehen, dass sich die nachfolgenden Überlegungen zur Form der Bilanz bei *Umwandlungsmaßnahmen* auf die Bilanz bei der **Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln** im Wesentlichen übertragen lassen.

Was der Notar im Hinblick auf das Beifügen des Jahresabschlusses zur Anmeldung zu beachten hat, wenn der Jahresabschluss nicht mehr – wie bislang üblich – in Papierform, sondern in elektronischer Form vorliegt, ist einerseits im Hinblick auf die bilanzrechtlichen Form erfordernisse (Ziff. 2) und andererseits im Hinblick auf die handelsregisterverfahrensrechtlichen Formvorgaben (Ziff. 3) zu prüfen.

2. Bilanzrechtliche Formerfordernisse

Gem. § 17 Abs. 2 S. 2 UmwG gelten für die Schlussbilanz die handelsrechtlichen Vorschriften über die Jahresbilanz und deren Prüfung entsprechend. Hierbei handelt es sich um einen Verweis auf die materiell-rechtlichen Anforderungen an die Bilanz nach §§ 242 ff., 316 ff. HGB für den übertragenden Rechtsträger (Hörtnagl, in: Schmitt/Hörtnagl, UmwG/UmwStG, 10. Aufl. 2024, § 17 UmwG Rn. 25; Bula/Thees, in: Sagasser/Bula, Umwandlungen, 6. Aufl. 2024, § 10 Rn. 34; Lutter/Decher, § 17 Rn. 9). Im Hinblick auf den Jahres-

abschluss einer Gesellschaft ist zu differenzieren zwischen (1) der **Aufstellung** des Jahresabschlusses durch den Kaufmann bzw. dessen gesetzliche Vertreter nach §§ 242 Abs. 1-3, 264 Abs. 1 S. 1 HGB, (2) der **Prüfung** des Jahresabschlusses nach §§ 316 ff. HGB, (3) der **Feststellung** des Jahresabschlusses (etwa durch die GmbH-Gesellschafter nach §§ 46 Nr. 1, 47 Abs. 1 GmbHG) und (4) der **Unterzeichnung** des festgestellten Jahresabschlusses.

a) Unterzeichnung des Jahresabschlusses

Im **Anschluss an die Feststellung** müssen **sämtliche Geschäftsführer** einer GmbH den Jahresabschluss **unterzeichnen**, § 245 S. 2 HGB (MHLS/Römermann, GmbHG, 4. Aufl. 2023, § 46 Rn. 64; Scholz/K.Schmidt/Bochmann, GmbHG, 13. Aufl. 2024, § 46 Rn. 9; Hörtnagl, § 17 UmwG Rn. 18; Lutter/Decher, § 17 Rn. 10). § 245 S. 1 HGB fordert dabei die **Schriftform** i. S. d. § 126 Abs. 1 BGB (Staub/Pöschke, HGB, 6. Aufl. 2021, § 245 Rn. 11). Damit übernimmt der Kaufmann die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit des unterschriebenen Abschlusses (MünchKommHGB/Ballwieser, 5. Aufl. 2024, § 245 Rn. 1). Die Unterzeichnung ist eine öffentlich-rechtliche Pflicht (BGH NJW 1996, 1678, 1679; Hopt/Merk, HGB, 43. Aufl. 2024, § 245 Rn. 1); der Organwalter muss sie höchstpersönlich wahrnehmen (MünchKommHGB/Ballwieser, § 245 Rn. 2). Das zuständige Organ kann die letzte Seite des Jahresabschlusses einmalig unterzeichnen, ohne jede andere Seite abzeichnen zu müssen. Dazu muss es die **einzelnen Teile des Jahresabschlusses** aber derart **miteinander verbinden**, dass eine **etwaige nachträgliche Trennung erkennbar** wäre (BeckOGK-HGB/Kleindiek, Std.: 1.11.2023, § 245 Rn. 11; MünchKommHGB/Ballwieser, § 245 Rn. 3; Staub/Pöschke, § 245 Rn. 11).

Gem. § 126 Abs. 3 BGB i. V. m. § 126a Abs. 1 BGB ersetzt die Unterzeichnung mit qualifizierter elektronischer Signatur die Schriftform, sofern dem keine gesetzlichen Vorschriften entgegenstehen. Für die Aufstellung des Jahresabschlusses sind keine entgegenstehenden gesetzlichen Vorschriften ersichtlich. Insbesondere kann der Kaufmann auch einen qualifiziert elektronisch signierten Jahresabschluss durch Abspeicherung auf einem Datenträger i. S. d. § 257 Abs. 3 S. 1 HGB verwahren. Daher muss es möglich sein, dass das zuständige Organ der Gesellschaft den **Jahresabschluss als elektronisches Dokument erstellt** und sodann **qualifiziert elektronisch signiert** (zum Ganzen: Staub/Pöschke, § 245 Rn. 11). Bei der qualifizierten elektronischen Signatur für ein PDF-Dokument handelt es sich sozusagen um eine **Dokumentensignatur**, „**Gegenstand**“ der Signatur ist mithin das **gesamte Dokument** (vgl. Schlebusch/Obst, WPg 2023, 975, 976; BeckOK-BGB/Wendländer,

Std.: 1.8.2024, § 126a BGB Rn. 6). Sie würde ungültig werden, wenn sich an der Zusammensetzung des Dokuments etwas änderte. Demnach wahrt auch die qualifizierte elektronische Signatur das Erfordernis, dass die **einzelnen Teile des Jahresabschlusses miteinander verbunden** sind.

b) Prüfung des Jahresabschlusses

Gem. § 17 Abs. 2 S. 2 UmwG gelten für die einzureichende Schlussbilanz die Vorschriften über die Jahresbilanz *und deren Prüfung* entsprechend. Aus Sicht des Umwandlungsrechts ist eine Prüfung der Schlussbilanz daher nur dann erforderlich, wenn ein auf den Stichtag der Schlussbilanz aufgestellter Jahresabschluss kraft Gesetzes prüfungspflichtig wäre (Bula/Thees, § 10 Rn. 5; Heidinger/Knaier, in: Henssler/Strohn, Gesellschaftsrecht, 6. Aufl. 2024, § 17 UmwG Rn. 20; BeckOGK-UmwG/Rieckers/Cloppenburg, § 17 Rn. 77; Hörtnagl, § 17 UmwG Rn. 20; Lutter/Decher, § 17 Rn. 9). Eine **Prüfungspflicht** besteht gem. § 316 Abs. 1 S. 1 HGB insbesondere für Kapitalgesellschaften, die nicht kleine Kapitalgesellschaften i. S. d. § 267 Abs. 1 HGB sind sowie für die gem. § 264a Abs. 1 HGB gleichgestellten Personenhandelsgesellschaften. Solange ein prüfungspflichtiger Jahresabschluss nicht geprüft wurde, kann er nicht festgestellt werden, § 316 Abs. 1 S. 2 HGB. **Zeitlich liegt die Prüfung daher vor der Feststellung.** Ein dennoch festgestellter Jahresabschluss ist nichtig, vgl. § 245 Abs. 1 Nr. 2 AktG.

aa) Der Abschlussprüfer muss den Kontrollorganen der Gesellschaft über Art, Umfang sowie das Ergebnis der Prüfung berichten, sog. **Prüfungsbericht**, § 321 HGB (Böcking/Gros/Rabenhorst, in: Ebenroth/Boujoung, HGB, 5. Aufl. 2024, § 321 Rn. 1; MünchKommHGB/Ebke, § 321 Rn. 4). Gem. § 321 Abs. 5 S. 1 HGB muss der Abschlussprüfer den Prüfungsbericht eigenhändig unterzeichnen und siegeln (Böcking/Gros/Rabenhorst, § 321 Rn. 33). Alternativ kann der Abschlussprüfer den Prüfungsbericht aber auch mit seiner qualifizierten elektronischen Signatur versehen (MünchKommHGB/Ebke, § 321 Rn. 84; BeckOGK-HGB/Bormann, Std.: 1.1.2024, § 321 Rn. 86). Der **Bestätigungsvermerk** (dazu sogleich) ist auch in den Prüfungsbericht aufzunehmen, § 322 Abs. 7 S. 2 HGB.

bb) Bei einer Pflichtprüfung muss der Abschlussprüfer das *Ergebnis* der Prüfung zudem schriftlich in einem **Bestätigungsvermerk** zum Jahresabschluss zusammenfassen, hierbei handelt es sich um das sog. Testat, § 322 Abs. 1 S. 1 HGB. Mit einem *uneingeschränkten* Bestätigungsvermerk erklärt der Abschlussprüfer, dass der Jahres- oder Konzernabschluss aufgrund seiner bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse nach seiner Beurteilung den gesetzlichen Vorschriften entspricht und

unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung oder sonstiger maßgeblicher Rechnungslegungsgrundsätze ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kapitalgesellschaft oder des Konzerns vermittelt, § 322 Abs. 3 S. 1 HGB (zu den vier Arten des Bestätigungsvermerks siehe Möller, in: Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Bd. 3, 6. Aufl. 2023, § 56 Rn. 382). Den Bestätigungsvermerk muss der Abschlussprüfer **auf dem Jahresabschluss anbringen** oder mit diesem (und ggf. dem Lagebericht) **fest verbinden** (BeckOGK-HGB/Schorse/Morfeld, Std.: 1.10.2024, § 322 Rn. 49). Es gibt allerdings keine gesetzliche Vorgabe, wonach der Bestätigungsvermerk nur auf einem vom Geschäftsführer der GmbH bereits *unterzeichneten* Exemplar des Jahresabschlusses angebracht werden dürfte. Dies ist angesichts des zeitlichen Ablaufs auch logisch, denn zunächst wird der *geprüfte* Jahresabschluss *festgestellt* und erst dann hat ihn die Geschäftsführung zu unterzeichnen (s.o.).

Den **Bestätigungsvermerk** hat der Abschlussprüfer unter Angabe des Ortes der Niederlassung des Abschlussprüfers und des Tages der Unterzeichnung zu **unterzeichnen**, § 322 Abs. 7 S. 1 Hs. 1 HGB (siehe dazu BGH NJW 2022, 2185 Rn. 35). Das HGB fordert also **Schriftform** i. S. d. § 126 Abs. 1 BGB. Gem. § 126 Abs. 3 BGB kann die elektronische Form die gesetzlich vorgeschriebene Schriftform ersetzen. Dazu muss der Aussteller der Erklärung dieser seinen Namen hinzufügen und sie mit seiner qualifizierten elektronischen Signatur versehen, § 126a Abs. 1 BGB. Der Abschlussprüfer kann mithin seinen Bestätigungsvermerk auch mit seiner **qualifizierten elektronischen Signatur** versehen, anstatt ihn händisch zu unterschreiben (Justenhoven/Küster/Bernhard, in: Beck'scher Bilanzkommentar, § 322 HGB Rn. 105 f.; MünchKommHGB/Ebke, § 322 Rn. 76 Fn. 269). Gem. § 20 Abs. 2 S. 2 Var. 1 der aktuell gültigen Fassung der Satzung der Wirtschaftsprüferkammer über die Rechte und Pflichten bei der Ausübung der Berufe des Wirtschaftsprüfers und des vereidigten Buchprüfers (Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer – BS WP/Vbp) kann ein Wirtschaftsprüfer sein Siegel auch elektronisch führen. Der Abschlussprüfer braucht demnach seinen Bestätigungsvermerk gar nicht mehr eigenhändig zu unterzeichnen (Holthaus/Lehnhoff, in: Lang/Weidmüller, GenG, 2022, § 58 Rn. 4a).

3. Handelsregisterverfahrensrechtliche Formvorgaben

Materiell-rechtlich kann somit das gesamte Verfahren vom Aufstellen der Bilanz über deren Prüfung, deren Feststellung und deren Unterzeichnung in elektronischer Form erfolgen. Davon zu unterscheiden sind

die Formvorgaben des Handelsregisterverfahrensrechts.

Gem. § 12 Abs. 1 S. 1 HGB muss der Notar die Anmeldung der Umwandlungsmaßnahme zum Handelsregister elektronisch einreichen (Schwab, in: Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Bd. 8, 5. Aufl. 2018, § 70 Rn. 38). Soweit eines der beim Handelsregister einzureichenden *Dokumente* nach materiellen Recht *nicht* der notariellen Beurkundung oder öffentlichen Beglaubigung bedarf, gilt die Vorschrift des § 12 Abs. 2 S. 2 Hs. 1 HGB (OLG Jena RNotZ 2011, 121, 122; OLG Düsseldorf FGPrax 2020, 178, 179). Danach kann der Notar das jeweilige Dokument als (**einfache**) **elektronische Aufzeichnung** übermitteln; einer (elektronisch) beglaubigten Abschrift bedarf es nicht (Lutter/Decher, § 17 Rn. 5; Schwab, § 70 Rn. 39; DNotI-Report 2018, 25). Die elektronische Aufzeichnung muss ein maschinenlesbares und durchsuchbares Format aufweisen. Einzelheiten können die Landesregierungen in Verordnungen nach § 8a Abs. 2 HGB regeln (dazu ausführlich Staub/Koch/Harnos, HGB, 6. Aufl. 2023, § 8a Rn. 9 ff.). Grundsätzlich soll nach der Regierungsbegründung zum DiRUG (BT-Drucks. 19/28177, S. 96) etwa die Übermittlung im XML-Format oder als durchsuchbare Datei im PDF-Format in Betracht kommen. Auch ein *originär elektronisch erstelltes* Dokument genügt den Anforderungen des § 12 Abs. 2 S. 2 Hs. 1 HGB (KG NJW 2022, 3521 Rn. 7 f. = DNotZ 2023, 56 m. Anm. W. Mayer). Es ist also *nicht* denklogische Voraussetzung einer elektronischen Aufzeichnung, dass es eine Papierfassung des Dokuments überhaupt gibt.

Zudem braucht dem einreichenden Notar gemäß einer Entscheidung des OLG Düsseldorf *nicht* eine etwa (aus materiell-rechtlichen Gründen) in Schriftform zu errichtende Urschrift des einzureichenden Dokuments vorzuliegen. Nichts anderes kann aber in den Fällen des § 126a BGB gelten, also dann, wenn anstelle des Schriftformerfordernisses die äquivalente Form des § 126a BGB gewahrt wird. Vielmehr kann der Notar eine vom jeweiligen Beteiligten selbst erstellte elektronische Aufzeichnung beim Handelsregister einreichen (zum Ganzen: OLG Düsseldorf FGPrax 2019, 175 f. = EWiR 2019, 685 m. Anm. Cziupka). Es trifft den **Notar also keine Pflicht**, sich selbst von der (**form-)wirk-samen Errichtung** eines unter § 12 Abs. 2 S. 2 Hs. 1 HGB fallenden Dokuments zu **überzeugen**. Der Gesetzgeber nahm in Kauf, dass bei elektronischen Dokumenten Zweifel an der Authentizität bestehen können (so BeckOK-HGB/Müther, § 12 Rn. 34).

Wendet man die Aussagen des OLG Düsseldorf auf § 17 Abs. 2 S. 2 UmwG i. V. m. § 12 Abs. 2 S. 2 Hs. 2 HGB

an, so gilt Folgendes: Weder die Schlussbilanz noch der Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers bedürfen einer notariellen Beurkundung oder Beglaubigung. § 12 Abs. 2 S. 2 Hs. 2 HGB ist daher nicht anwendbar. § 17 Abs. 2 S. 2 UmwG verweist auf die Vorschriften des Bilanzrechts. Diese verlangen für Jahresabschluss und Bestätigungsvermerk (sowie für den Prüfungsbericht) des Abschlussprüfers nur die Wahrung der Schriftform. Würde die GmbH den Jahresabschluss noch in Papierform aufstellen und auch der Prüfer seinen Bestätigungsvermerk schriftlich in Papierform anbringen und würde die GmbH anschließend das Dokumentenkonvolut einscannen und dem Notar ein einfaches PDF-Dokument übersenden, so würde dies genügen.

Erstellen die Beteiligten **originär elektronische Dokumente**, so gilt Folgendes:

Muss der Jahresabschluss **geprüft** werden, muss es u. E. für diesen Fall **ausreichen**, dass der Notar den **Jahresabschluss** (bzw. die Bilanz) **mitsamt Bestätigungsvermerk** beim Handelsregister als **originäre elektronische Aufzeichnung i. S. d. § 12 Abs. 2 S. 2 Hs. 1 HGB** einreicht (vgl. Oetker/Preuß, 8. Aufl. 2024, HGB § 12 Rn. 63).

Diese Schlussfolgerung stimmt mit den Praxishinweisen der Wirtschaftsprüfungskammer zu elektronischen Prüfungsvermerken und -berichten überein. Danach reicht es aus, wenn das für die Aufstellung des Abschlusses zuständige Organ den unterschriebenen Jahresabschluss einscannt und der Wirtschaftsprüfer dieses Dokument mit seinem Bestätigungsvermerk mit qualifizierter elektronischer Signatur zusammenführt (Wirtschaftsprüferkammer, Elektronische Prüfungsvermerke und -berichte, Frage Nr. 21, abrufbar unter: <https://www.wpk.de/mitglieder/praxishinweise-elektronische-pruefungsvermerke-und-berichte/#c15847>, Abruf vom 11.11.2024). Es sei nicht erforderlich, dass die Gesellschaft den eingescannten Jahresabschluss ihrerseits zuvor qualifiziert elektronisch signiert hat (digitale „Testatsexemplar-Datei“). Denn der **Abschlussprüfer übernehme die Gewähr** dafür, dass es sich hierbei um den Jahresabschluss handele, den er von der Gesellschaft zum Zwecke der Prüfung erhalten habe, und dass er genau diesen als Scan beigefügten Jahresabschluss seiner Prüfung zugrunde gelegt habe (siehe zum Ganzen auch: Holthaus/Lehnhoff, § 58 Rn. 4b).

Ist der Jahresabschluss **nicht prüfungspflichtig** und daher ungeprüft, muss es zulässig sein, dass der Notar einen ihm übermittelten **Scan des Jahresabschlusses** oder eine **originär elektronische Aufzeichnung** des Jahresabschlusses dem Registergericht übersendet. Das

für die Aufstellung zuständige Organ braucht keine qualifizierte elektronische Signatur an dem Dokument anzubringen. Weder Notar noch Registergericht brauchen die qualifizierten elektronischen Signaturen zu überprüfen.

4. Ergebnis

Es ist zulässig, dass der Notar die Schlussbilanz bei Umwandlungsvorgängen als *elektronische Aufzeichnung* i. S. d. § 12 Abs. 2 S. 2 Hs. 1 HGB ohne qualifizierte elektronische Signaturen beim Handelsregister einreicht. Erst recht muss es zulässig sein, dass der Notar ein vom Abschlussprüfer qualifiziert elektronisch signiertes Prüfexemplar des Jahresabschlusses beim Handelsregister einreicht. Weder Notar noch Registergericht brauchen jedoch die qualifizierten elektronischen Signaturen zu prüfen.