

Uwe Sauer

**Aufstellung, Prüfung und Offenlegung des
Jahresabschlusses der GmbH & Co. KG
(nach KapCoRiLiG)**

Diplomarbeit

BEI GRIN MACHT SICH IHR WISSEN BEZAHLT



- Wir veröffentlichen Ihre Hausarbeit, Bachelor- und Masterarbeit
- Ihr eigenes eBook und Buch - weltweit in allen wichtigen Shops
- Verdienen Sie an jedem Verkauf

Jetzt bei www.GRIN.com hochladen
und kostenlos publizieren



Diplomarbeit

gemäß § 14 der Prüfungsordnung des Fachbereichs Wirtschaft der
Fachhochschule Fulda

- aus dem Fach:

Steuern und Wirtschaftsprüfung

- mit dem Thema:

Aufstellung, Prüfung und Offenlegung des Jahresabschlusses der GmbH & Co. KG (nach KapCoRiLiG)

Vorgelegt von: Uwe Sauer

Fulda, den 21. August 2000

Inhaltsübersicht

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS	VI
VORWORT	IX
I. GRUNDLAGEN DER ARBEIT	2
A. PROBLEMSTELLUNG UND ZIEL DER ARBEIT	2
B. AUFBAU UND ABLAUF DER UNTERSUCHUNG MIT THEMENABGRENZUNG	3
C. BEGRIFFE UND IHRE VERWENDUNG IN DIESER ARBEIT	4
1. "Offenlegung"	4
2. "Jahresabschluss"	5
II. HINTERGRUND FÜR DIE EINFÜHRUNG DES KAPCORILIG	6
A. DER WEG VON DER EWG-RICHTLINIE BIS ZUR UMSETZUNG IN NATIONALES RECHT	6
B. DAS PROBLEM DER OFFENLEGUNG	9
C. DIE GMBH & CO. RICHTLINIE UND IHRE UMSETZUNG IN DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFT	12
D. DER REGELUNGSINHALT DES KAPCORILIG	14
III. FORMEN DER GMBH & CO. KG	16
A. GRUNDSÄTZLICHES ZUR GMBH & CO. KG	16
B. AUSPRÄGUNGEN DER GMBH & CO. KG	20
IV. AUFSTELLUNG DES JAHRESABSCHLUSSES UND LAGEBERICHTES DER GMBH & CO. KG	26
A. ANWENDUNGSBEREICH DES § 264A FF. HGB	26
B. VORBEMERKUNG ZUR AUFSTELLUNG DES JAHRESABSCHLUSSES	30
C. EINTEILUNG DER UNTERNEHMEN IN DIE GRÖßENKLASSEN	33
D. ANSATZVORSCHRIFTEN	37
1. <i>Allgemeine Grundsätze und Ansatz von Privatvermögen</i>	37
2. <i>Anteile an der Komplementärgesellschaft und Beteiligungen</i>	41
3. <i>Steueraufwand der Gesellschaft</i>	42
4. <i>Bildung von Rückstellung für Prüfungs- und Offenlegungskosten</i>	44

E.	BEWERTUNGSVORSCHRIFTEN	47
1.	<i>Allgemeine Bewertungsvorschriften</i>	47
2.	<i>Bewertung zu Anschaffungskosten / Herstellungskosten und Wertaufholungsgebot, sowie Ansatz steuerrechtlicher Werte.....</i>	49
F.	AUSWEIS IN BILANZ UND GEWINN- U. VERLUSTRECHNUNG.....	52
1.	<i>Allgemeines zum Ausweis.....</i>	52
2.	<i>Gliederung des Eigenkapitals.....</i>	54
a)	Allgemeines zum Eigenkapital.....	54
b)	Die neu eingeführte gesetzliche Regelung für bestimmte Personengesellschaften	55
c)	Alternativen des Ausweises.....	61
3.	<i>Ausweis von Ausleihungen, Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern.....</i>	65
4.	<i>Sonderposten als Bilanzierungshilfe und Ausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung</i>	67
G.	ANHANG.....	68
1.	<i>Aufgaben des Anhanges</i>	68
2.	<i>Angaben zu den Gliederungsgrundsätzen und Angaben zu den Ansatz- und Bewertungsvorschriften</i>	69
3.	<i>Angaben zur Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung.....</i>	70
4.	<i>Sonstige Angaben</i>	73
H.	LAGEBERICHT	74
1.	<i>Allgemeines zum Lagebericht</i>	74
2.	<i>Inhalt des Lageberichtes</i>	75
I.	SANKTIONEN BEI DER NICHTAUFSTELLUNG DES JAHRESABSCHLUSSES UND BEI DER VERLETZUNG DER VORSCHRIFTEN ÜBER DEN LAGEBERICHT.....	78
V.	DIE PRÜFUNG DES JAHRESABSCHLUSSES DER GMBH & CO. KG	79
A.	PRÜFUNGSPFLICHT UND BESTELLUNG DES ABSCHLUSSPRÜFERS.....	79
B.	GEGENSTAND UND UMFANG DER JAHRESABSCHLUSSPRÜFUNG	82
C.	PRÜFUNG DER OFFENLEGUNG DURCH DEN ABSCHLUSSPRÜFER, SOWIE DIE ERSTELLUNG VON PRÜFUNGSBERICHT UND BESTÄTIGUNGSVERMERK.....	83
D.	SANKTIONEN BEI UNTERLASSUNG DER PRÜFUNGSPFLICHT	85

VI. OFFENLEGUNG	86
A. ALLGEMEINES UND OFFENLEGUNGSPFLICHTIGE UNTERLAGEN.....	86
B. FORM DER OFFENLEGUNG UND PRÜFUNGSPFLICHT DES REGISTERGERICHTES	88
C. SANKTIONEN BEI NICHTOFFENLEGUNG DES JAHRESABSCHLUSSES	90
VII. KONZERNABSCHLUSS	92
A. VORBEMERKUNGEN ZUM KONZERNABSCHLUSS	92
B. BEFREIUNG BEI EINBEZIEHUNG DER GMBH & Co. KG IN EINEN KONZERNABSCHLUSS VON DER RECHNUNGSLEGUNG NACH § 264 FF. HGB	95
C. AUFSTELLUNGSMÖGLICHKEIT EINES INTERNATIONAL ANERKANNTEN KONZERNABSCHLUSSES.....	98
D. PFLICHTEN DES ABSCHLUSSPRÜFERS BEI § 264 ABS. 3 UND ABS. 4, SOWIE BEI § 264B HGB	99
VIII. FAZIT	100
LITERATURVERZEICHNIS	X
A. BÜCHER:.....	X
B. AUFSÄTZE:	XII
C. GESETZGEBUNG UND RECHTSPRECHUNG:	XVI
ERKLÄRUNG	XIX

ANHANG	1
1) ÜBERSICHT ÜBER DIE EINZELNEN RICHTLINIEN DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN.....	1
2) KAPITALGESELLSCHAFTEN & Co-RICHTLINIE-GESETZ.....	2
3) ANSATZVORSCHRIFTEN IN DER HANDELSBILANZ FÜR KAPITALGESELLSCHAFTEN UND & Co. FÄLLE	11
4) BEWERTUNGSVORSCHRIFTEN FÜR DIE GMBH & Co. KG, SOWIE FÜR DIE KOMPLEMENTÄR-GMBH.....	12
5) GLIEDERUNGSVORSCHRIFTEN.....	13
6) ANGABEN IM ANHANG.....	14
7) ANGABEN, DIE WAHLWEISE IN DER BILANZ BZW. GEWINN- UND VERLUSTRECHNUNG ODER IM ANHANG ERFOLGEN KÖNNEN.....	18
8) ANLAGESPIEGEL	19
9) PRÜFUNG.....	21
10) OFFENLEGUNG	22

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	anderer Ansicht
ABl. EG	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften
Abs.	Absatz
ADS	Adler/Düring/Schmaltz
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
Anm.	Anmerkung
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
BB	Betriebs-Berater
Bd.	Band
BeBiKo.	Beck'scher Bilanz Kommentar
BFH	Bundesfinanzhof
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BiRiLiG	Bilanzrichtlinien-Gesetz
BR-Drs.	Drucksachen des Bundesrates
BT-Drs.	Drucksachen des Bundestages
bzw.	beziehungsweise
d.h.	das heißt
DB	Der Betrieb
DEM	Deutsche Mark
DStR	Deutsches Steuerrecht
DNotl	Deutsches Notar Institut
ECU	European Currency Unit
EG	Europäische Gemeinschaften
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft vom 25. März 1957
EU	Europäische Union
EUR	Euro

EuGH	Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
f.	folgende
ff.	fortfolgende
Fn.	Fußnote
FS	Festschrift
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
gem.	gemäß
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
HFA	Hauptfachausschuss
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber
i.V.mit	In Verbindung mit
i.S.v.	im Sinne von
IAS	International Accounting Standards
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
IDW-FN	Institut der Wirtschaftsprüfer Fachnachrichten
JZ	Juristenzeitung
KapAEG	Kapital-Aufnahme-Erleichterungs-Gesetz
KapCoRiLiG	Kapitalgesellschaften- und Co-Richtlinie-Gesetz
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KonTraG	Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich
KostO	Kosten Ordnung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	Nummer
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe

NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht
OHG	Offene Handelsgesellschaft
PublG	Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen
RefE	Referentenentwurf
RegE	Regierungsentwurf
RL	Richtlinie
Rs.	Rechtssache
vgl.	Vergleiche
WPg	Die Wirtschaftsprüfung
WPH	Wirtschaftsprüfer Handbuch
WpHG	Wertpapierhandelsgesetz
z.B.	zum Beispiel
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
zit.	Zitiert

Vorwort

Dieser Arbeit sind Rechtsprechung und Literatur bis einschließlich Juli 2000 einbezogen.

Mit der hier vorliegenden Arbeit soll den GmbH & Co. Kommanditgesellschaften, mit keiner natürlichen Person als Vollhafter, die Einstellung auf die neuen Rechnungslegungspflichten erleichtert werden. Die Anregung zu dieser Arbeit verdanke ich Herrn *Wirtschaftsprüfer und Steuerberater Michael Deubert*, der als Prokurist in der Fachabteilung der PwC Deutsche Revision AG in Frankfurt am Main tätig ist. Ferner danke ich ihm für die zur Verfügungsstellung des Skriptes von Abschnitt F des Wirtschaftsprüfer Handbuchs 2000.

Für die Betreuung dieser Arbeit und die ständige Gesprächsbereitschaft danke ich Herrn *Prof. Dr. Burkhard Hock*.

Zu danken habe ich auch Herrn *Prof. Dr. Erich Dörner* für sein Engagement als Korreferent.

Mein Dank gilt ferner der PwC Deutschen Revision AG in Frankfurt am Main für die zur Verfügungsstellung der betriebsinternen Bibliothek.

Fulda, im Sommer 2000

Uwe Sauer

I. Grundlagen der Arbeit

A. Problemstellung und Ziel der Arbeit

In den vergangenen drei Jahrzehnten wurden die nationalen Rechnungslegungspflichten nach und nach durch folgende europäische Richtlinien harmonisiert:

- Publizätsrichtlinie 1968
- Jahresabschlussrichtlinie 1978
- Konzernbilanzrichtlinie 1983.

Die Umsetzung dieser Richtlinien obliegt den jeweiligen Mitgliedsländern. Die EG-Richtlinie 90/605/EWG (GmbH & Co.-Richtlinie) vom 8. November 1990¹ des Rates der Europäischen Gemeinschaften betreffend der Neuregelung der Rechnungslegungspflichten von bestimmten Personengesellschaften, z.B. Offene Handelsgesellschaft (OHG), Kommanditgesellschaft (KG) oder anderen Personengesellschaften mit keiner natürlichen Person als persönlich haftenden Gesellschafter, knüpft an oben genannte Richtlinien an und vervollständigt den Regelungsbereich. In Deutschland erfolgte die Umsetzung in einem Artikelgesetz, dem Kapitalgesellschaften & Co. Richtlinie Gesetz (KapCoRiLiG),² indem auch weitergehende Anpassungen in anderen Gesetzen, außerhalb der Änderungen zur Verbesserung der Offenlegung von Jahresabschlüssen und zur Änderung anderer handelsrechtlicher Bestimmungen im Handelsgesetzbuch, erfolgten. Vor dem Hintergrund der Umsetzung der Richtlinie in nationales Recht, welches annähernd zehn Jahre dauerte und erst aufgrund von Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofes beschleunigt wurde,³ ergeben sich Fragen nach der Aufstellung, Prüfung und Offenlegung des Jahresabschlusses der o.g. Gesellschaften. Diese Arbeit soll einen Überblick für die Aufstellung des Jahresabschlusses der

¹ Abgedruckt im *Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaft* Nr. L 317 vom 16. November 1990, Seite 57 ff. und auch in *IDW (Hrsg.) KapCoRiLiG*, 2000, Seite 154 ff.

² BGBl, Teil I Nr. 8 vom 8. März 2000, Seite 154 – 162, auch im Anhang unter Nummer 2) abgebildet.

³ EuGH-Urteil vom 22.4.1999 Rs. C – 272 / 97, Umsetzungsurteil; EuGH-Urteil vom 29. September 1998, Rs. C – 191 / 95, unzureichende Sanktionierung bei Nichtoffenlegung, sowie EuGH-Urteil vom 4. Dezember 1997, Rs. C – 97 / 96.

von dem KapCoRiLiG betroffenen GmbH & Co. KG aufzeigen und auf die Bilanzierungsprobleme, die sich bei der Anwendung ergeben, eingehen. Des Weiteren soll in dieser Arbeit auf die Prüfung und die Offenlegung dieses Jahresabschlusses eingegangen werden, weil in der Vergangenheit die Offenlegung der Jahresabschlüsse von mittelständischen Unternehmen nicht, oder selten, durchgeführt wurde und sich durch das neue Gesetz erweiterte Pflichten für die GmbH & Co. KG ergeben. In der Literatur vertreten einige Verfasser⁴ die Auffassung, dass die Publizität häufig nur den Mitbewerbern dient, zumal eine freiwillige Information an die Geschäftspartner bereits durchgeführt wird. Die Rechtsform der GmbH & Co. KG wurde aufgrund der Tatsache, der am häufigsten vorkommenden Gesellschaftsform der betroffenen Unternehmen des KapCoRiLiG und der verstärkten Tendenz zur Gründung solcher Unternehmen, für diese Arbeit ausgewählt.

B. Aufbau und Ablauf der Untersuchung mit Themenabgrenzung

In erster Linie stützt sich diese Arbeit auf den Gesetzentwurf und auf den Gesetzbeschluss des KapCoRiLiG. Ferner wurden aus den Fachzeitschriften eine Reihe von Aufsätzen zu diesem Themengebiet und die Richtlinien des Rates der Europäischen Union herangezogen. In der Buchliteratur wurde vorwiegend auf die Standardwerke zurückgegriffen, in denen die aktuelle Gesetzgebung jedoch noch nicht enthalten war. Des Weiteren wurde auf das Skript des Wirtschaftsprüfer Handbuches 2000 (WPH) zurückgegriffen, welches im Spätsommer erscheinen wird.

In dieser Arbeit soll die Aufstellung, Prüfung und Offenlegung der GmbH & Co. KG betrachtet werden, und ferner auf die am häufigsten auftretenden GmbH & Co. KG – Konstellationen eingegangen werden. Aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Mischform der GmbH & Co. KG sind bei der Einbeziehung in die Abschlussnormen für Kapitalgesellschaften Besonderheiten der Rechnungslegung über Vermögen, Schulden und insbesondere über das Eigenkapital, sowie Besonderheiten bei Ermittlung, Ausweis und Verwendung des Jahresergebnisses zu berücksichtigen. Da für den Jahresabschluss der Komplementärgesellschaft hinsichtlich der Aufstellung, Prüfung und Offenlegung des Jahresabschlusses sich nur

⁴ hierzu: *Theile*, GmbHHR, 2000, Seite 215.

geringfügige Änderungen ergeben, sollen diese in den folgenden Kapiteln zusammen mit dem Jahresabschluss der KG abgehandelt werden.

Vor diesem Hintergrund soll die vorliegende Arbeit in einem ersten Teil auf die Hintergründe für die Einführung des Kapitalgesellschaften & Co. Richtlinie Gesetz eingehen. In diesem Teil wird zuerst auf die historische Entwicklung und im Anschluss daran eine Übersicht der Umsetzung der Richtlinie in den anderen europäischen Mitgliedsstaaten dargestellt. Im Abschluss des ersten Teils soll das Gesetz im Vordergrund stehen.

Der zweite Teil der Arbeit befasst sich mit den Formen der GmbH & Co. KG. Ein Schwerpunkt der Arbeit soll jedoch in einem dritten Teil liegen, der sich mit der Aufstellung des Jahresabschlusses und Lageberichtes der GmbH & Co. KG befasst. Hierbei soll auf den Anwendungsbereich, die Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisvorschriften, sowie den Anhang und den Lagebericht eingegangen werden. Im vierten Teil dieser Arbeit wird die Prüfung des Jahresabschlusses und Lageberichtes behandelt. Im fünften Teil der Arbeit wird auf die Offenlegungspflichten und auf die Sanktionen bei Unterlassung der Offenlegung eingegangen. Der Konzernabschluss und die Möglichkeiten im Rahmen des Kapitalgesellschaften & Co. Richtlinie Gesetz stellen den sechsten Teil dieser Arbeit dar.

C. Begriffe und ihre Verwendung in dieser Arbeit

Nachfolgend sollen einzelne Begriffe erläutert werden, um eine klare Definition in dieser Arbeit zu verwenden.

1. "Offenlegung"⁵

Der Begriff "Offenlegung" wurde im Referentenentwurf des Bilanzrichtlinie-Gesetzes⁶ als "Einreichen zu einem Register, Veröffentlichen im Bundesanzeiger oder Veröffentlichen in einer anderen Form"⁷ umschrieben. In der vorliegenden Arbeit soll der Begriff die in § 325 HGB vorgeschriebene Einreichung der dort aufgezählten Unterlagen

⁵ In Anlehnung an *Esther Jansen*, in: Publizitätsverweigerung und Haftung der GmbH, Seite 5.

⁶ Referentenentwurf eines Gesetzes zur Durchführung der Vierten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts vom 30. Juni 1981, Seite 80.

⁷ Vgl. *BeBiKo.*⁴, § 325, Tz. 1.

zum Handelsregister und die Veröffentlichung der gesamten Unterlagen bzw. des Hinterlegungshinweises im Bundesanzeiger umfassen. Da bezüglich des Umfangs den zum Handelsregister einzureichenden bzw. im Bundesanzeiger bekannt zu machenden Unterlagen verschiedene größenabhängige Erleichterungen bestehen, soll der Begriff "Offenlegung" die je nach Größe der GmbH bzw. GmbH & Co. KG erforderlichen Unterlagen beschreiben, ohne in jedem Fall eine Unterscheidung notwendig zu machen.

2. "Jahresabschluss"⁸

Zum Jahresabschluss zählen gem. § 242 Abs. 3 HGB die Bilanz sowie die Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) des Unternehmens. Gem. § 264 Abs. 1 Satz 1 HGB ist dieser bei Kapitalgesellschaften, sowie gem. § 264a Abs. 1 HGB bei bestimmten Personenhandelsgesellschaften um einen Anhang zu erweitern, der mit Bilanz und GuV eine Einheit bildet.

Neben der Offenlegung des Jahresabschlusses mit den genannten Bestandteilen schreibt § 325 HGB auch die Einreichung bzw. Bekanntmachung von Lagebericht, Bericht des Aufsichtsrates und Gewinnverwendungsvorschlag bzw. -beschluss vor. Auch bezüglich dieser Unterlagen bestehen jedoch wiederum gem. § 327 und § 328 HGB größenabhängige Erleichterungen.

Aus Vereinfachungsgründen sollen daher immer dort, wo es nicht entscheidend auf den jeweiligen Jahresabschlussumfang ankommt, alle oben bezeichneten Unterlagen mit dem Begriff "Jahresabschluss" als Sammelbegriff bezeichnet werden, auch wenn einige Unterlagen nach der gesetzlichen Terminologie nicht unter den Jahresabschluss im Sinne des § 242 Abs. 3, § 264 Abs. 1 und § 264a Abs. 1 HGB zu subsumieren sind.

⁸ siehe FN 5.