

Jahresabschluss nach BilMoG für die GmbH & Co. KG

Referent: **Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Klaus-Jürgen Lehwald**
Wirtschaftsprüfer / Steuerberater

ASW Akademie für Steuerrecht und Wirtschaft
des Steuerberaterverbandes Westfalen-Lippe e.V.
Gasselstiege 33, 48159 Münster
Tel.: 02 51 / 5 35 86 - 20
Fax: 02 51 / 5 35 86 - 70
Internet: www.asw-stbv.de
eMail: info@asw-stbv.de

INHALTSÜBERSICHT

1. Handels- und zivilrechtliche Grundlagen der GmbH & Co. KG	9
1.1 Wesensmerkmale und Erscheinungsformen der GmbH & Co. KG	9
1.2 Entstehung	11
1.3 Einlagepflicht.....	14
1.4 Geschäftsführungsbefugnis und Vertretungsmacht.....	15
1.5 Haftung	17
1.6 Mitgliedschaft	19
1.7 Ausscheiden aus der Gesellschaft.....	20
2. Handelsrechtliche Rechnungslegung der GmbH & Co. KG.....	21
2.1 Pflichten zur Aufstellung von Handels- und Steuerbilanzen.....	21
2.1.1 Zwingende gesetzliche Verpflichtung zur Erstellung einer Handelsbilanz bei Kaufleuten.....	21
2.1.2 Gesetzliche Verpflichtung zur Aufstellung einer Steuerbilanz nur in Ausnahmefällen	22
2.1.3 Ende der Einheitsbilanz	23
2.1.4 Besonderheiten bei Sonder- und Ergänzungsbilanzen.....	25
2.1.4.1 Kein Ausweis von steuerlichem Sonderbetriebsvermögen in der Handelsbilanz	25
2.1.4.2 Vorlage von steuerlichen Ergänzungsbilanzen	27
2.2 Handelsrechtliche Rechnungslegungsanforderungen bei einer Kapitalgesellschaft & Co.	28
2.2.1 Anwendung der Rechnungslegungsvorschriften für Kapitalgesellschaften	28
2.2.1.1 Grundsatzregelung	28
2.2.1.2 Aufstellung eines Anhangs.....	29
2.2.1.3 Aufstellung eines Lageberichts	30
2.2.1.4 Prüfungs- und Publizitätspflichten	31
2.2.2 Betroffene Unternehmen.....	32
2.2.2.1 Regelung des § 264a HGB	32
2.2.2.2 Stichtag für die Eigenschaft als Kapitalgesellschaft & Co.	34
2.2.3 Größenabhängige Ausgestaltung der Rechnungslegungsanforderungen.....	36
2.2.3.1 Größenkriterien	36
2.2.3.2 Gestaltungsmöglichkeiten	40
2.2.4 Befreiung von den erweiterten Rechnungslegungspflichten durch § 264b HGB.....	42
3. Auftragsarten und Auftragsannahme	45
3.1 Einführung	45
3.2 Grundsätze der Verlautbarung der BStBK	46

3.2.1 Entwicklung der Grundsätze.....	46
3.2.2 Abgrenzung der Verantwortlichkeit	47
3.2.3 Anwendungsbereich der Verlautbarung	48
3.2.4 Zeitliche Anwendung.....	49
3.2.5 Auftragsabgrenzung und Auftragsarten.....	50
3.2.5.1 Gemeinsamer Inhalt der Erstellungen.....	50
3.2.5.2 Abgrenzung der Auftragsarten.....	51
3.2.5.3 Auftragsannahme	53
3.3 Checkliste zur Auftragsannahme.....	55
3.4 Muster eines Auftragsbestätigungsschreibens.....	57
3.5 Vereinbarung zur Aufbewahrung der Abschlussunterlagen beim Steuerberater	60
4. Auftragsdurchführung	61
4.1 Allgemeine Durchführungsgrundsätze der Verlautbarung der BStBK	61
4.2 Grundlagen der BilMoG-Umstellung.....	63
4.2.1 Erstmalige zwingende Anwendung des BilMoG auf die Jahresabschlüsse 2010.....	63
4.2.2 Struktur der Übergangsregelungen	64
4.2.3 Beibehaltung oder Fortführung von nach altem Recht gebildeten Bilanzposten	66
4.2.3.1 Grundsatzfragen	66
4.2.3.2 Nur einmalige Ausübung der Beibehaltungs- oder Fortführungswahlrechte.....	67
4.2.3.3 Grundsätzlich umfassende Ausübung der Beibehaltungs- oder Fortführungsrechte	72
4.2.3.4 Weitergeltung der bisherigen handelsrechtlichen Vorschriften bei Beibehaltung oder Fortführung	73
4.2.3.5 Auswirkungen auf die GuV infolge des Übergangs.....	75
4.2.3.6 Übergangserleichterungen.....	76
4.2.4 Latente Steuern nach BilMoG	77
4.2.4.1 Überblick über die Neuregelung	77
4.2.4.2 Übergang zum „Temporary-Konzept“ beim Ansatz latenter Steuern.....	80
4.2.4.3 Latente Steuern auf steuerliche Verlustvorträge	83
4.2.4.4 Ausweis latenter Steuern.....	85
4.2.4.5 Befreiung kleiner Gesellschaften	86
4.3 Allgemeine Anforderungen an die Jahresabschlusserstellung nach BilMoG unter Berücksichtigung der Übergangsvorschriften	87
4.3.1 Immaterielle Anlagewerte.....	87
4.3.1.1 Grundsätzliche handelsrechtliche Behandlung nach BilMoG	87
4.3.1.2 Übergangsvorschriften	95
4.3.1.3 Grundsätzliche steuerrechtliche Behandlung	96
4.3.1.4 Bilanzpolitische Gestaltungsmöglichkeiten	96
4.3.1.5 Fallbeispiel	97
2.3.1.5.1 Sachverhalt	97
4.3.1.5.2 Sachverhaltsbehandlung im Umstellungsabschluss	98

4.3.1.5.2.1 Effekt zum 01.01.2010	98
4.3.1.5.2.2 Effekt zum 31.12.2010	98
4.3.1.6 Wiederaufleben der Außenhaftung des Kommanditisten bei Beträgen im Sinne des § 268 Abs. 8 HGB.....	100
4.3.2 Geschäfts- oder Firmenwert.....	103
4.3.2.1 Grundsätzliche handelsrechtliche Behandlung nach BilMoG	103
4.3.2.2 Übergangsvorschriften	105
4.3.2.3 Grundsätzliche steuerrechtliche Behandlung	106
4.3.2.4 Bilanzpolitische Gestaltungsmöglichkeiten	106
4.3.2.5 Fallbeispiel	107
4.3.2.5.1 Sachverhalt	107
4.3.2.5.2 Sachverhaltsbehandlung im Umstellungsabschluss	108
4.3.2.5.2.1 Effekt zum 01.01.2010	108
4.3.2.5.2.2 Effekt zum 31.12.2010	108
4.3.3 Sachanlagevermögen	110
4.3.3.1 Grundsätzliche handelsrechtliche Behandlung nach BilMoG	110
4.3.3.2 Übergangsvorschriften	121
4.3.3.3 Grundsätzliche steuerrechtliche Behandlung	123
4.3.3.4 Bilanzpolitische Gestaltungsmöglichkeiten	123
4.3.3.5 Fallbeispiel	124
4.3.3.5.1 Sachverhalt	124
4.3.3.5.2 Sachverhaltsbehandlung im Umstellungsabschluss	124
4.3.3.5.2.1 Effekt zum 01.01.2010	124
4.3.3.5.2.2 Effekt zum 31.12.2010	125
4.3.4 Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe.....	126
4.3.4.1 Grundsätzliche handelsrechtliche Behandlung nach BilMoG	126
4.3.4.2 Übergangsvorschriften	131
4.3.4.3 Grundsätzliche steuerrechtliche Behandlung	131
4.3.4.4 Bilanzpolitische Gestaltungsmöglichkeiten	132
4.3.4.5 Fallbeispiel	132
4.3.4.5.1 Sachverhalt	132
4.3.4.5.2 Sachverhaltsbehandlung im Umstellungsabschluss	133
4.3.4.5.2.1 Effekt zum 01.01.2010	133
4.3.4.5.2.2 Effekt zum 31.12.2010	133
4.3.5 Fertigerzeugnisse	134
4.3.5.1 Grundsätzliche handelsrechtliche Behandlung nach BilMoG	134
4.3.5.2 Übergangsvorschriften	137
4.3.5.3 Grundsätzliche steuerrechtliche Behandlung	137
4.3.5.4 Bilanzpolitische Gestaltungsmöglichkeiten	137
4.3.5.5 Fallbeispiel	138
4.3.5.5.1 Sachverhalt	138
4.3.5.5.2 Sachverhaltsbehandlung im Umstellungsabschluss	139
4.3.5.5.2.1 Effekt zum 01.01.2010	139
4.3.5.5.2.2 Effekt zum 31.12.2010	139
4.3.6 Eigenkapital	141
4.3.6.1 Überblick.....	141
4.3.6.2 Kapitalanteile	143
4.3.6.2.1 Kapitalanteil der Komplementärgesellschaft	143

4.3.6.2.2 Kapitalanteil des Kommanditisten	146
4.3.6.2.3 Rücklagen	148
4.3.6.2.4 Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag	149
4.3.6.2.5 Gewinnvortrag/Verlustvortrag	150
4.3.6.2.6 Anhangangabe zur nicht geleisteten Hafteinlage	151
4.3.6.2.7 Beispiele zur Entwicklung des Kapitalanteiles	152
4.3.6.3 Rückbeteiligung an der Komplementär-GmbH	155
4.3.6.3.1 Konstellationen der Einheits-GmbH & Co KG.....	155
4.3.6.3.2 Ausweis der Anteile an der Komplementär-GmbH	159
4.3.6.3.3 Bilanzierung des „Ausgleichspostens für aktivierte eigene Anteile“ nach § 264c Abs. 4 Satz 2 HGB	161
4.3.7 Sonderposten mit Rücklageanteil	163
4.3.7.1 Grundsätzliche handelsrechtliche Behandlung nach BilMoG	163
4.3.7.2 Übergangsvorschriften	163
4.3.7.3 Grundsätzliche steuerrechtliche Behandlung	164
4.3.7.4 Bilanzpolitische Gestaltungsmöglichkeiten	164
4.3.7.5 Fallbeispiel	164
4.3.7.5.1 Sachverhalt	164
4.3.7.5.2 Sachverhaltsbehandlung im Umstellungsabschluss	165
4.3.7.5.2.1 Effekt zum 01.01.2010	165
4.3.7.5.2.2 Effekt zum 31.12.2010	166
4.3.8 Allgemeine Aufwandsrückstellung.....	167
4.3.8.1 Grundsätzliche handelsrechtliche Behandlung nach BilMoG	167
4.3.8.2 Übergangsvorschriften	167
4.3.8.3 Grundsätzliche steuerrechtliche Behandlung	168
4.3.8.4 Bilanzpolitische Gestaltungsmöglichkeiten	168
4.3.8.5 Fallbeispiel	168
4.3.8.5.1 Sachverhalt	168
4.3.8.5.2 Sachverhaltsbehandlung im Umstellungsabschluss	169
4.3.8.5.2.1 Effekt zum 01.01.2010	169
4.3.8.5.2.2 Effekt zum 31.12.2010	169
4.3.9 Sonstige Rückstellungen	170
4.3.9.1 Grundsätzliche handelsrechtliche Behandlung nach BilMoG	170
4.3.9.2 Übergangsvorschriften	177
4.3.9.3 Grundsätzliche steuerrechtliche Behandlung	179
4.3.9.4 Bilanzpolitische Gestaltungsmöglichkeiten	179
4.3.9.5 Fallbeispiel	180
4.3.9.5.1 Sachverhalt	180
4.3.9.5.2 Sachverhaltsbehandlung im Umstellungsabschluss	180
4.3.9.5.2.1 Effekt zum 01.01.2010	180
4.3.9.5.2.2 Effekt zum 31.12.2010	182
4.3.10 Pensionsrückstellungen	183
4.3.10.1 Grundsätzliche handelsrechtliche Behandlung nach BilMoG	183
4.3.10.2 Übergangsvorschriften	189
4.3.10.3 Grundsätzliche steuerrechtliche Behandlung	190
4.3.10.4 Bilanzpolitische Gestaltungsmöglichkeiten	191
4.3.10.5 Fallbeispiele	192

4.3.10.5.1 Ermittlung des Unterschiedsbetrags aus der Neubewertung zum 01.01.2010.....	192
4.3.10.5.1.1 Sachverhalt.....	192
4.3.10.5.1.2 Sachverhaltsbehandlung im Umstellungsabschluss.....	192
4.3.10.5.2 Ausweis der Zuführungsbeträge.....	194
4.3.10.5.2.1 Sachverhalt.....	194
4.3.10.5.2.2 Sachverhaltsbehandlung im Umstellungsabschluss.....	194
4.3.10.5.3 Übergangsvorschriften bei Vorhandensein von Deckungsvermögen.....	195
4.3.10.5.3.1 Sachverhalt.....	195
4.3.10.5.3.2 Sachverhaltsbehandlung im Umstellungsabschluss.....	195
4.4 Besondere Anforderungen bei Erstellung ohne Beurteilungen.....	196
4.5 Besondere Anforderungen bei Erstellung mit Plausibilitätsbeurteilung.....	197
4.5.1 Grundsätze der Verlautbarung der BStBK.....	197
4.5.1.1 Auftragsabgrenzung.....	197
4.5.1.2 Durchführung der Plausibilitätsbeurteilung.....	200
4.5.1.2.1 Ziel der Plausibilitätsbeurteilung.....	200
4.5.1.2.2 Sachdienliche Befragungen.....	201
4.5.1.2.3 Analytische Beurteilungen.....	202
4.5.2 Checkliste zur Erstellung mit Plausibilitätsbeurteilung.....	204
4.6 Besondere Anforderungen bei Erstellung mit umfassenden Beurteilungen.....	213
4.6.1 Grundsätze der Verlautbarung der BStBK.....	213
4.6.2 Beobachtung der Vorratsinventur als Beispiel für Maßnahmen zur umfassenden Beurteilung.....	214
4.6.2.1 Grundlegende Vorgehensweise.....	214
4.6.2.2 Beurteilung des vorratsbezogenen internen Kontrollsystems.....	216
4.6.2.3 Aussagebezogene Beurteilungen.....	218
4.6.2.4 Musterbestätigung für bei Dritten gelagerte Vorräte.....	219
4.6.2.5 Alternative Beurteilungen bei Unmöglichkeit der Inventurteilnahme.....	221
4.6.3 Einholung von Bestätigungen Dritter.....	223
4.6.3.1 Einholen von Saldenbestätigungen.....	223
4.6.3.1.1 Grundsätze für das Einholen von Saldenbestätigungen.....	223
4.6.3.1.2 Gestaltung von Inhalt und Methode der Bestätigungsanfrage.....	226
4.6.3.1.3 Muster für die Anforderung von Saldenbestätigungen bei „Forderungen“ nach der positiven Methode.....	230
4.6.3.1.4 Auswertung der Saldenbestätigungen.....	232
4.6.3.1.5 Alternative Beurteilungen.....	233
4.6.3.2 Muster für die Einholung einer Bankbestätigung.....	234
4.6.3.3 Muster für die Anforderung einer Rechtsanwaltsbestätigung.....	236
5. Erstellung von Anhang und Lagebericht.....	238
5.1 Anhang.....	238
5.1.1 Der Zweck des Anhangs.....	238
5.1.2 Die Struktur des Anhangs.....	239
5.1.3 Neue Angabepflichten für die Anhangberichterstattung nach BilMoG.....	240

5.1.3.1 Überblick.....	240
5.1.3.2 Außerbilanzielle Geschäfte	241
5.1.3.2.1 Überblick über die Angabepflicht	241
5.1.3.2.2 Inhalt der Angabepflicht.....	243
5.1.3.2.3 Formulierungsbeispiel für eine Anhangangabe zu außerbilanziellen Geschäften.....	245
5.1.3.3 Betriebliche Nutzungsdauer eines Geschäfts- oder Firmenwerts	246
5.1.3.4 Angaben zum Abschlussprüferhonorar	248
5.1.3.5 Angaben zu Geschäften mit nahestehenden Unternehmen und Personen	253
5.1.3.5.1 Überblick über die Angabepflicht	253
5.1.3.5.2 Grundlegende Begriffsbestimmungen.....	254
5.1.3.5.3 Inhalt der Angabepflicht.....	256
5.1.3.5.4 Wahlrecht zur Angabe aller wesentlichen Geschäfte.....	257
5.1.3.6 Gesamtbetrag der Forschungs- und Entwicklungskosten sowie der davon auf selbstgeschaffene immaterielle Anlagewerte entfallende Betrag.....	258
5.1.3.7 Bildung von Bewertungseinheiten zur Risikoabsicherung	259
5.1.3.8 Berechnungsgrundlagen zu den Pensionsrückstellungen.....	261
5.1.3.9 Beträge verrechneter Bilanzposten.....	262
5.1.3.10 Einschätzung des Risikos der Inanspruchnahme	263
5.1.3.11 Ausschüttungsgesperrte Erträge.....	264
5.1.4 Checkliste zum Anhang einer kleinen GmbH bzw. Basischeckliste für eine kleine GmbH & Co. KG	265
5.1.5 Ergänzende Checkliste zum Anhang einer GmbH & Co.KG.....	274
5.2 Anforderungen an den Lageberichte nach BilMoG	275
6. Dokumentation und Qualitätssicherung	277
7. Vollständigkeitserklärung	279
8. Bescheinigung	280
8.1 Grundsätze der Verlautbarung der BStBK	280
8.1.1 Allgemeine Anforderungen an die Erteilung von Bescheinigungen	280
8.1.2 Bescheinigungen in Abhängigkeit von der Auftragsart.....	282
8.2 Neue Formulierungsmuster	284
8.2.1 Überblick.....	284
8.2.2 Formulierungsmuster für Bescheinigungen über die Erstellung eines Jahresabschlusses ohne Beurteilungen	287
8.2.2.1 Bescheinigung über die Erstellung eines Jahresabschlusses ohne Beurteilungen bei Führung der Bücher durch den Mandanten	287
8.2.2.2 Bescheinigung über die Erstellung eines Jahresabschlusses ohne Beurteilungen bei Mitwirkung an der Buchführung/Führung der Bücher durch den Steuerberater	288
8.2.3 Formulierungsmuster für Bescheinigungen über die Erstellung eines Jahresabschlusses mit Plausibilitätsbeurteilungen	290
8.2.3.1 Bescheinigung über die Erstellung eines Jahresabschlusses mit Plausibilitätsbeurteilungen bei Führung der Bücher durch den Mandanten	290

8.2.3.2 Bescheinigung über die Erstellung eines Jahresabschlusses mit Plausibilitätsbeurteilungen bei Mitwirkung an der Buchführung/Führung der Bücher durch den Steuerberater.....	291
8.2.4 Formulierungsmuster für Bescheinigungen über die Erstellung eines Jahresabschlusses mit umfassenden Beurteilungen	293
8.2.4.1 Bescheinigung über die Erstellung eines Jahresabschlusses mit umfassenden Beurteilungen bei Führung der Bücher durch den Mandanten	293
8.2.4.2 Bescheinigung über die Erstellung eines Jahresabschlusses mit umfassenden Beurteilungen bei Mitwirkung an der Buchführung durch den Steuerberater	294
8.2.5 Formulierungsmuster für Bescheinigungen über die Erstellung eines Jahresabschlusses bei abweichendem Auftrag.....	295
8.2.5.1 Bescheinigung über die Erstellung eines Jahresabschlusses bei abweichendem Auftrag - Erweiterung der Bescheinigung bei der Auftragsart I (ohne Beurteilung)....	295
8.2.5.2 Bescheinigung über die Erstellung eines Jahresabschlusses bei abweichendem Auftrag - Erweiterung der Bescheinigung bei der Auftragsart II (mit Plausibilitätsbeurteilung).....	297
8.2.6 Formulierungsmuster für Bescheinigungen über die Erstellung einer steuerlichen Gewinnermittlung	299
8.2.6.1 Formulierungen für Bescheinigungen über die Erstellung einer steuerlichen Gewinnermittlung bei Führung der Aufzeichnungen durch den Mandanten.....	299
8.2.6.2 Formulierungen für Bescheinigungen über die Erstellung einer steuerlichen Gewinnermittlung bei Führung der Aufzeichnungen durch den Steuerberater	300
9. Erstellungsbericht.....	301
9.1 Grundsätze der Verlautbarung der BStBK	301
9.2 Muster-Erstellungsbericht	304