

Bilanzierung bei Personengesellschaften

Besonderheiten der Rechnungslegung einschließlich
latenter Steuern

- ▶ Aktuelle IDW-Stellungnahmen
- ▶ Besonderheiten durch BilMoG
- ▶ Praxisempfehlungen und Beispiele

Von

WP/StB Dipl.-Kfm. Kai Peter Künkele

WP/StB Dipl.-Kfm. Dr. Christian Zwirner

Unter Mitarbeit von

StB Dipl.-Kffr. Beate König

Sebastian Bauer, B.Sc.



INHALTSVERZEICHNIS

Vorwort	V
Abbildungsverzeichnis	XVII

1 Das BilMoG im Zusammenhang mit Personenhandelsgesellschaften **1**

1.1	BilMoG: Zielsetzung des Gesetzgebers	1
1.2	Rechtsformen der Personenhandelsgesellschaft	2
1.3	Hat der Gesetzgeber die Personenhandelsgesellschaften beim BilMoG übersehen?	3
1.3.1	Vorbemerkungen	3
1.3.2	Gewinnrücklagen	3
1.3.3	Ausschüttungssperre	4
1.3.4	Latente Steuern	5
1.3.5	Zwischenfazit	6
1.4	Weitere einzelne Herausforderungen aufgrund der geänderten Bilanzierungsvorschriften im handelsrechtlichen Einzelabschluss	6
1.4.1	Geänderte Ansatzvorschriften	6
1.4.1.1	Geänderte Ansatzvorschriften auf der Aktivseite	6
1.4.1.2	Geänderte Ansatzvorschriften auf der Passivseite	9
1.4.1.3	Übergreifende Ansatzvorschriften	11
1.4.2	Geänderte Bewertungsvorschriften	12
1.4.2.1	Geänderte Bewertungsvorschriften auf der Aktivseite	12
1.4.2.2	Geänderte Bewertungsvorschriften auf der Passivseite	19
1.4.2.3	Übergreifende Bewertungsvorschriften	23
1.4.3	Geänderte Ausweisvorschriften	24
1.4.3.1	Geänderte Ausweisvorschriften auf der Aktivseite	24
1.4.3.2	Geänderte Ausweisvorschriften auf der Passivseite	25
1.4.3.3	Übergreifende Ausweisvorschriften	25
1.4.3.4	Geänderte Ausweisvorschriften in der Gewinn- und Verlustrechnung	28
1.4.4	Neue/geänderte Anhangangaben	34

2	Besonderheiten von Personenhandelsgesellschaften	49
2.1	Einordnung der GmbH & Co. KG	49
2.1.1	Vorschriften zur Rechnungslegung, Prüfung und Offenlegung	49
2.1.2	Anwendbarkeit des § 264a HGB	49
2.1.3	Rechtsfolgen der Anwendbarkeit der Regelungen des § 264a HGB	51
2.2	Eigenkapitaldarstellung bei Personenhandelsgesellschaften i. S. v. § 264a HGB	51
3	Besonderheiten für Personenhandelsgesellschaften im Zeitpunkt der Umstellung auf das BilMoG	61
3.1	Umstellungseffekte bei Personenhandelsgesellschaften	61
3.1.1	Allgemeines	61
3.1.2	Posten, für die ein Beibehaltungs- bzw. Fortführungswahlrecht mit ergebnisneutraler Auflösung bei Nichtausübung des Wahlrechts besteht	63
3.1.3	Posten, für die ein Beibehaltungs- bzw. Fortführungswahlrecht mit ergebniswirksamer Auflösung bei Nichtausübung des Wahlrechts besteht	67
3.1.4	Zwingend ergebnisneutral anzupassende Bilanzposten	69
3.1.5	Zwingend ergebniswirksam anzupassende Bilanzposten	70
3.1.6	Prospektive Änderungen	74
3.2	Buchung erfolgsneutraler Umstellungseffekte auf Ebene der Personenhandelsgesellschaft	81
3.2.1	Erfolgsneutrale Umstellungseffekte	81
3.2.2	Behandlung positiver Differenzbeträge	82
3.2.3	Behandlung negativer Differenzbeträge	84
3.2.4	Darstellung positiver und negativer Differenzbeträge	88
3.3	Buchung erfolgswirksamer Umstellungseffekte auf Ebene der Personenhandelsgesellschaft	90
3.4	Zusammenfassende Darstellung der Umstellungseffekte auf Ebene der Personenhandelsgesellschaft	91
3.5	Behandlung von Umstellungseffekten auf Ebene des Gesellschafters	93

4	Bedeutung der Ausschüttungssperre für Personenhandelsgesellschaften	99
4.1	Regelungen der Ausschüttungssperre	99
4.2	Anwendbarkeit der Ausschüttungssperre auf Personenhandels- gesellschaften	112
4.3	Wiederaufleben der Kommanditistenhaftung	115
5	Auswirkungen des Wegfalls der umgekehrten Maßgeblichkeit	121
5.1	Eigenständige Steuerbilanzpolitik	121
5.1.1	Maßgeblichkeitsprinzip	121
5.1.2	Prinzip der umgekehrten Maßgeblichkeit und Folgen seiner Abschaffung	124
5.1.3	BMF-Schreiben vom März 2010 und Nachtrag vom Juni 2010	130
5.1.4	Zusammenfassendes Beispiel zur Durchführung einer eigenständigen Steuerbilanzpolitik	133
5.2	Bildung von Rücklagen für Ersatzbeschaffung und Reinvestitions- rücklagen	134
5.2.1	Steuerliche Behandlung von Rücklagen für Ersatzbeschaffung und Reinvestitionsrücklagen	134
5.2.2	Handelsrechtliche Behandlung von Rücklagen für Ersatzbeschaffung und Reinvestitionsrücklagen	135
5.2.3	Zusammenfassendes Beispiel zur Behandlung der Reinvestitionsrücklage	136
5.2.4	Besonderheiten bei der Anwendung der Regelungen zur Bildung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung bei Personenhandelsgesellschaften	138
5.2.5	Besonderheiten bei den Übertragungsmöglichkeiten der Reinvestitionsrücklage bei Personenhandelsgesellschaften	139
5.3	Bewertung der Beteiligung an einer Personenhandelsgesellschaft in der Handels- und Steuerbilanz	144
5.3.1	Ausweis von Anteilen an anderen Unternehmen	144
5.3.2	Steuerliche Beteiligungsbewertung	144
5.3.3	Handelsrechtliche Beteiligungsbewertung	147
5.4	Risiken und Probleme im Zusammenhang mit dem Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit	149

6	Handelsrechtliche Rechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften (IDW RS HFA 7)	153
6.1	Allgemeines	153
6.2	Rechnungslegungspflicht von Personenhandelsgesellschaften	153
6.3	Zum Inhalt der Bilanz von Personenhandelsgesellschaften	155
6.3.1	Vermögensgegenstände	155
6.3.2	Eigenkapital	157
6.3.3	Einheits-GmbH & Co. KG	158
6.3.4	Latente Steuern	159
6.3.5	Schulden	160
6.3.6	Rückstellungen	160
6.4	Zum Inhalt der Gewinn- und Verlustrechnung von Personenhandels- gesellschaften	161
6.4.1	Abgrenzung der Ebene der Gesellschaft von der des Gesellschafters	161
6.4.2	Erträge aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften	162
6.4.3	Darstellung der Steuerbelastung	163
6.5	Zum Inhalt des Anhangs von Personenhandelsgesellschaften	164
6.5.1	Angaben zu Gesamtbezügen nach § 285 Nr. 9 HGB	164
6.5.2	Angaben zu ausstehenden Einlagen nach § 264c Abs. 2 Satz 9 HGB	166
6.6	Gliederungsvorschriften bei Personenhandelsgesellschaften	170
6.6.1	Allgemeine Gliederungsvorschriften	170
6.6.2	Eigenkapitaldarstellung und Kapitalkonten	171
6.6.2.1	Der Ausweis von Kapitalanteilen	171
6.6.2.2	Der Ausweis ausstehender Einlagen	175
6.6.2.3	Der Ausweis von Rücklagen	175
6.6.2.4	Der Ausweis des Jahresergebnisses	176
6.6.2.5	Der Ausweis von Entnahmen	180
6.6.2.6	Exkurs: Der Ausweis von Gesellschafterkapitalkonten in der Praxis	182
6.6.3	Der Ausweis von Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern	185
6.6.4	Zur Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung	186
6.7	Änderungen in der Gesellschafterstruktur	188
6.7.1	Bilanzierung bei Abfindung ausscheidender Gesellschafter durch die Personenhandelsgesellschaft	188
6.7.2	Abbildung eines Gesellschafterwechsels	190

6.8	Konzernrechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften i. S. d. § 264a HGB	193
6.8.1	Anwendung des § 264c HGB auf den Konzernabschluss von Personenhandelsgesellschaften i. S. d. § 264a HGB	193
6.8.2	Das Mutterunternehmen der Personenhandels- gesellschaft i. S. d. § 264a HGB	193
6.8.3	Exkurs: Einheits-GmbH & Co. KG	197
7	Bilanzierung von Anteilen an Personenhandelsgesellschaften im handelsrechtlichen Jahresabschluss (IDW RS HFA 18)	201
7.1	Allgemeines	201
7.2	Bilanzierung von Anteilen an Personenhandelsgesellschaften beim Gesellschafter	201
7.2.1	Ausweis der Anteile an Personenhandelsgesellschaften	201
7.2.2	Handelsrechtliche Bewertung von Anteilen an Personen- handelsgesellschaften	202
7.2.2.1	Zugangsbewertung	202
7.2.2.2	Handelsrechtliche Folgebewertung	210
7.2.2.3	Exkurs: Beizulegender Wert nach IDW RS HFA 10	215
7.2.2.4	Steuerrechtliche Folgebewertung	223
7.2.2.5	Vereinnahmung von Gewinnanteilen	224
7.2.2.6	Kapitalrückzahlungen	233
7.3	Bilanzierung möglicher Haftungsrisiken	236
8	Latente Steuern bei Personenhandelsgesellschaften	241
8.1	Konzeptionelle Änderungen bei der Abgrenzung latenter Steuern nach BilMoG	241
8.2	Anwendungsbereich und Erleichterungsvorschriften zum Ausweis latenter Steuern	243
8.3	Rechtsfolgen einer zulässigen Nichtanwendung des § 274 HGB	247
8.4	Grundsätzliches zum Ansatz und zur Bewertung latenter Steuern nach § 274 HGB	248
8.4.1	Allgemeines zur Steuerabgrenzung bei Personen- handelsgesellschaften	248
8.4.2	Passivierungspflicht und Aktivierungswahlrecht	250
8.4.3	Ausweis latenter Steuern in der Bilanz	250

8.4.4	Ausweis latenter Steuern in der Gewinn- und Verlustrechnung	252
8.4.5	Latente Steuern auf temporäre Differenzen	253
8.4.5.1	Abgrenzung temporärer Differenzen	253
8.4.5.2	Bildung latenter Steuern auf temporäre Differenzen	255
8.4.5.3	Besonderheiten hinsichtlich des Zeitpunkts der Umkehrung von Differenzen	261
8.4.6	Berücksichtigung latenter Steuern auf Verlustvorträge	264
8.4.7	Ermittlung des anzuwendenden Steuersatzes	270
8.4.7.1	Grundsätzliches zur Besteuerung von Personenhandelsgesellschaften	270
8.4.7.2	Bestimmung des anzuwendenden Steuersatzes auf Ebene der Personenhandelsgesellschaft	271
8.4.7.3	Bestimmung des anzuwendenden Steuersatzes auf Ebene des jeweiligen Mitunternehmers	275
8.4.8	Anhangangaben zu latenten Steuern	277
8.5	Temporäre Differenzen in der Gesamthandsbilanz	278
8.6	Berücksichtigung von Ergänzungsbilanzen	279
8.6.1	Wesen einer Ergänzungsbilanz	279
8.6.2	Abgrenzung von Ergänzungsbilanzen und Sonderbilanzen	287
8.6.3	Berücksichtigung latenter Steuern auf Ergänzungsbilanzen auf Ebene der Personenhandelsgesellschaft	288
8.6.4	Latente Steuern beim Ausscheiden eines Gesellschafters	288
8.6.5	Berücksichtigung latenter Steuern auf Ergänzungsbilanzen auf Ebene des Gesellschafters	290
8.6.6	Zusammenfassende Darstellung der Berücksichtigung latenter Steuern auf durch Gesellschafterwechsel begründete Ergänzungsbilanzen	292
8.7	Berücksichtigung von Sonderbilanzen	294
8.7.1	Wesen einer Sonderbilanz	294
8.7.2	Berücksichtigung von latenten Steuern auf Sonderbilanzen auf Ebene der Personenhandelsgesellschaft	295
8.7.3	Berücksichtigung latenter Steuern auf Sonderbilanzen auf Ebene des jeweiligen Gesellschafters	296
8.7.4	Berücksichtigung latenter Steuern auf Sonderbilanzen im Konzernabschluss	298
8.7.5	Zusammenfassendes Beispiel zur Berücksichtigung latenter Steuern auf Sonderbilanzen	299

8.7.6	Bilanzierung latenter Steuern auf Ebene des Einzelabschlusses der Personenhandelsgesellschaft und beim Gesellschafter	302
8.8	Besonderheiten der Berücksichtigung latenter Steuern auf steuerliche Verlustvorträge bei Personenhandelsgesellschaften	304
8.8.1	Allgemeines zu latenten Steuern auf steuerliche Verlustvorträge	304
8.8.2	Gewerbesteuerliche Verlustvorträge auf Ebene der Personenhandelsgesellschaft	305
8.8.2.1	Mindestbesteuerung	305
8.8.2.2	Unternehmensidentität	306
8.8.2.3	Unternehmeridentität	307
8.8.2.4	Unternehmeridentität beim Wechsel des Gesellschafterbestands	308
8.8.2.5	Unterjähriger Gesellschafterwechsel	315
8.8.2.6	Zwischenfazit zu den Auswirkungen eines Gesellschafterwechsels auf gewerbesteuerliche Verlustvorträge einer Personenhandelsgesellschaft	317
8.8.3	Körperschaftsteuerliche Verlustvorträge auf Ebene des Gesellschafters der Personenhandelsgesellschaft	318
8.8.4	Auswirkungen der Regelungen des § 15a EStG auf die Bilanzierung von latenten Steuern auf steuerliche Verlustvorträge	321
8.8.4.1	Darstellung der Regelungen des § 15a EStG	321
8.8.4.2	Konsequenzen der Regelungen des § 15a EStG auf Ebene der Personenhandelsgesellschaft	326
8.8.4.3	Konsequenzen der Regelungen des § 15a EStG auf Ebene des Mitunternehmers	326
8.8.4.4	Fortführung der im Zusammenhang mit § 15a EStG gebildeten latenten Steuern auf Ebene des Gesellschafters	329
8.8.5	Berücksichtigung außerbilanzieller Kürzungen/Hinzurechnungen bei der Ermittlung der Verlustvorträge auf Ebene des Gesellschafters	337
8.8.6	Untergang körperschaftsteuerlicher Verlustvorträge beim Gesellschafter	339
8.9	Berücksichtigung latenter Steuern aufgrund sonstiger Korrekturposten	341

8.10	Latente Steuern aufgrund eines unterschiedlichen Vorgehens bei der Beteiligungsbewertung in der Handels- und Steuerbilanz beim Mitunternehmer	345
8.10.1	Abweichende Beteiligungsbewertung	345
8.10.2	Gewinnvereinnahmung	348
8.10.3	Rücklagendotierung und Kapitalrückzahlungen	353
8.10.4	Verlustanteile und Abschreibungen auf den Beteiligungsbuchwert	355
8.11	Besonderheiten beim Vorliegen einer ertragsteuerlichen Organschaft	358
8.11.1	Voraussetzungen für das Vorliegen einer ertragsteuerlichen Organschaft	358
8.11.2	Ebene der Abgrenzung latenter Steuern	359
8.12	Latente Steuern bei mehrstöckigen Personenhandelsgesellschaften	373
8.13	Auswirkungen eines Gesellschafterwechsels auf latente Steuern	375
8.13.1	Entgeltlicher Erwerb eines Mitunternehmeranteils	375
8.13.1.1	Entgeltlicher Erwerb eines Mitunternehmeranteils über dem Buchwert	376
8.13.1.2	Entgeltlicher Erwerb eines Mitunternehmeranteils unter dem Buchwert	380
8.13.1.3	Zusammenfassende Darstellung der Folgen eines entgeltlichen Erwerbs eines Mitunternehmeranteils	383
8.13.2	Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils in eine Personenhandelsgesellschaft (§ 24 UmwStG)	384
8.13.3	Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter zwischen Gesellschafter und Personenhandelsgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen (§ 6 Abs. 5 Satz 3 und Satz 4 EStG)	387
8.14	Anhangangaben im Zusammenhang mit latenten Steuern	390
9	Einfluss des Publizitätsgesetzes auf die Rechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften	395
9.1	Anwendungsbereich des Publizitätsgesetzes	395
9.2	Regelungen aus dem Publizitätsgesetz zu den Rechenwerken und der Berichterstattung	398
9.3	Prüfung des Jahresabschlusses nach dem Publizitätsgesetz	400
9.4	Regelungen des Publizitätsgesetzes zur Offenlegung	401

10 Konzernrechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften	405
10.1 Besonderheiten für die „Kapitalgesellschaft & Co.“	405
10.2 Sondervorschriften des Publizitätsgesetzes	408
10.2.1 Konzernrechnungslegungspflicht nach dem Publizitätsgesetz	408
10.2.1.1 Änderungen der Konzeption der Konzernrechnungslegungspflicht im Zuge des BilMoG	409
10.2.1.2 Konzernrechnungslegungspflichtige Unternehmen	411
10.2.1.3 Befreiung von der Pflicht zur Aufstellung von Konzernabschlüssen und Konzernlageberichten	414
10.2.2 Grundsätze der Aufstellung von Konzernabschluss und Konzernlagebericht	417
10.2.2.1 In den Konzernabschluss einzubeziehende Unternehmen	417
10.2.2.2 Frist zur Aufstellung des Konzernabschlusses	418
10.2.3 Besonderheiten der einzelnen Rechenwerke bei Personenhandelsgesellschaften	419
10.2.4 Exkurs: Steueraufwand im Konzernabschluss	422
10.2.4.1 Allgemeines zu den im Konzernabschluss auszuweisenden Steuern	422
10.2.4.2 Abgrenzung latenter Steuern im Konzernabschluss	423
10.2.5 Prüfung des Konzernabschlusses nach dem Publizitätsgesetz	431
10.2.6 Offenlegung des Konzernabschlusses nach dem Publizitätsgesetz	432
11 Empfehlungen und Implikationen für die Praxis	433
11.1 Allgemeine Würdigung	433
11.2 Abschließende Bemerkungen und Empfehlungen	435
Literaturverzeichnis	437
Stichwortverzeichnis	445