

Aktuelles Handelsrecht 2012 (AktHR)

Rechnungslegung von Personenhandelsgesellschaften – Bilanzierung von Anteilen an Personenhandelsgesellschaften

von

Steuerberaterverband Niedersachsen · Sachsen-Anhalt e.V., Prof. Dr. H.-Michael Korth, Dipl.-Kfm. Hans-Christoph Seewald

1. Auflage

Aktuelles Handelsrecht 2012 (AktHR) – Steuerberaterverband Niedersachsen · Sachsen-Anhalt e.V. / Korth / Seewald

schnell und portofrei erhältlich bei beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

Thematische Gliederung:

[Gesamtdarstellungen](#)

Boorberg Stuttgart/München 2012

Verlag C.H. Beck im Internet:

www.beck.de

ISBN 978 3 415 04783 9

Bilanzierung von Anteilen an Personenhandelsgesellschaften

A. Vorbemerkung

B. Bewertung von Anteilen an Personenhandelsgesellschaften

I. Zugangsbewertung

1. Erwerb von Dritten
 - a) Handelsbilanz
 - b) Steuerbilanz
2. Erwerb durch Tausch
3. Originärer Erwerb im Rahmen der Gründung einer PersG
 - a) Offene Einlage
 - b) Verdeckte Einlage

II. Folgebewertung

1. Vereinnahmung von Gewinnanteilen
 - a) Gesetzliche Regelung
 - b) Gewinnausschüttungsbeschluss durch Gesellschafterversammlung
2. Kapitalrückzahlungen und ergebnisneutrale Ausschüttungen
3. Abschreibungen und Wertaufholungen

C. Drohende Haftungsinanspruchnahme

D. Latente Steuern



A. Vorbemerkung

Anteile an PersG sind im handelsrechtlichen JA i.d.R. als „Beteiligung“ unter Pos. A. III. 3. im Finanzanlagevermögen auszuweisen. Der Ausweis im Finanzanlagevermögen bedingt, dass die Anteile dazu bestimmt sind, *„dem eigenen Geschäftsbetrieb durch die Herstellung einer dauernden Verbindung zu jenem Unternehmen zu dienen“*; § 271 Abs. 1 S. 1 HGB. Dies ist bei Anteilen an PersG unabhängig von der Höhe der Beteiligung regelmäßig der Fall.¹

Anteile an einer PersG werden durch Mitgliedschaftsrechte, Vermögensrechte (Anspruch auf Teilnahme am Gewinn, Liquidationserlös und das Bezugsrecht) und Verwaltungsrechte (Mitsprache-, Kontroll- und Informationsrechte) begründet.²

Hinweis

Auch **„atypisch stille Beteiligungen“** sind unter „Beteiligungen“ im Finanzanlagevermögen auszuweisen, nicht dagegen typisch stille Beteiligungen und Genussrechte, die i.d.R. keine mitgliedschaftsrechtliche Stellung vermitteln, sondern im Grundtyp einem schuldrechtlichen Verhältnis entsprechen.³ Gleiches gilt für parziarische Darlehen. Nachfolgend werden nur Beteiligungen an PersG behandelt.

*Anteile an verbundene
Unternehmen*

Soweit die Voraussetzungen des § 271 Abs. 2 HGB erfüllt sind⁴ liegen „Anteile an verbundenen Unternehmen“ vor, die unter Pos. A. III. 1. ebenfalls im Finanzanlagevermögen auszuweisen sind. Ein derartiger Ausweis kann in Betracht kommen, wenn es sich um Anteile der PersG an der Komplementärin handelt.⁵ Nachfolgend werden Anteile an PersG behandelt, ohne dass auf die Ausweisvoraussetzungen für „verbundene Unternehmen“ weiter eingegangen wird.

Für den Ausweis unter Pos. A. III. 3. „Beteiligungen“ kommt es nicht darauf an, ob es sich um die Beteiligung als Gesellschafter einer OHG, als persönlich haftender Gesellschafter an einer KG oder als Kommanditist handelt. Aus der unbeschränkten Haftung können sich jedoch passivierungs-

¹ Vgl. BT-Drucks. 10/4268, S. 106; WP-Handbuch 2006, Bd. I, F 185; Korth, Kontierungs-Handbuch, 4. Aufl., D 214

² Vgl. Korth, in KK-RLR, § 266 HGB Rz 90

³ Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, § 271 HGB Rz 7

⁴ Vgl. S. 34

⁵ Vgl. S. 34



pflichtige Verbindlichkeiten oder Angabepflichten nach folgenden Vorschriften ergeben:

- Unter der Bilanz zu vermerkende Haftungsverhältnisse, § 251 HGB
- Haftungsverhältnisse unter Angabe der gewährten Pfandrechte und sonstigen Sicherheiten bei der PersG ohne persönlich haftenden Gesellschafter, § 268 Abs. 7 HS 1 HGB
- Die Gründe der Einschätzung des Risikos der Inanspruchnahme bei der PersG ohne persönlich haftenden Gesellschafter, § 285 Nr. 27 HGB

B. Bewertung von Anteilen an Personenhandelsgesellschaften

I. Zugangsbewertung

Grundsätzlich sind Anteile an einer PersG im Zeitpunkt des Zugangs mit den AK zu aktivieren. Als Erwerbsformen kommen in Betracht:

- Erwerb von Dritten
- Erwerb durch Tausch
- Originärer Erwerb i.R.d. Gesellschaftsgründung

1. Erwerb von Dritten

a) Handelsbilanz

Bei einem Erwerb von Dritten ergeben sich die AK aus dem vereinbarten Kaufpreis unter Berücksichtigung etwaiger Anschaffungsnebenkosten oder Anschaffungskostenminderungen.⁶ Als Anschaffungsnebenkosten kommen Kosten der Eintragung ins Handelsregister, Vermittlungs- und Maklerprovisionen, Beratungs- und Gutachterkosten sowie ggf. Notarkosten in Betracht. Gleiches gilt für nachträgliche Kaufpreisanpassungen, soweit diese in Abhängigkeit vom lfd. Jahresergebnis oder Bilanzgarantien verein-

⁶ IdW ERS HFA 18 n.F., FN-IdW 2011, 319 Rz 7

bart wurden. Dies kann umgekehrt auch zu AK-Minderungen führen, wenn z.B. aufgrund derartiger Vereinbarungen nach dem Übergang der Anteile Gewinne, die sich im Kaufpreis niedergeschlagen haben, noch an den veräußernden Gesellschafter abzuführen sind.

b) Steuerbilanz

Spiegelbildmethode Während Anteile an PersG handelsrechtlich einen einheitlichen VG darstellen, erfolgt die Bilanzierung in der StBil nach der sog. **Spiegelbildmethode**. Maßgeblich für den Beteiligungsansatz ist das KapKto des Gesellschafters bei der PersG, das bei einem davon abweichenden Kaufpreis durch eine Ergänzungsbilanz korrigiert wird.

Beispiel

Die X-GmbH erwirbt einen Kommanditanteil an der AB KG

Buchwert 100.000 EUR
Kaufpreis 250.000 EUR

X-GmbH HB			
Beteiligung			
250.000			

X-GmbH StBil		AB-KG Ergänzungsbilanz	
Beteiligung		Beteiligungs-	
100.000		mehrwert	
		150.000	

Während der Beteiligungsansatz in der HB dem Kaufpreis entspricht, wird der Buchwert in der StBil fortgeführt und das Mehrkapital in einer Ergänzungsbilanz ausgewiesen. Der Mehrwert in der Ergänzungsbilanz ist, soweit er auf einzelne WG entfällt, entsprechend deren Rest-Nd, der verbleibende Betrag als Geschäfts- oder Firmenwert planmäßig abzuschreiben. Der sich daraus ergebende Aufwand wird der X-GmbH i.R.d. einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung der AB-KG zugerechnet.

2. Erwerb durch Tausch

Werden Anteile an einer PersG im Tausch gegen Hingabe eigener VG erworben, besteht **handelsrechtlich** in Bezug auf die zu aktivierenden AK ein Wahlrecht:

- Ansatz zum Zeitwert des hingegebenen VG
- Ansatz zum Buchwert
- Ansatz zum Buchwert zzgl. der durch den Tausch verursachten Ertragsteuern

Ansatz in der HB

Wertobergrenze ist der Zeitwert der erworbenen Beteiligung.⁷

Steuerrechtlich bemessen sich die AK grds. nach dem gemeinen Wert des hingegebenen WG, § 6 Abs. 6 S. 1 EStG, soweit es sich nicht um Sacheinlagen aus dem BV gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten handelt, die nach § 6 Abs. 5 S. 1 und 3 EStG mit dem Buchwert anzusetzen sind.

Ansatz in der StBil

3. Originärer Erwerb im Rahmen der Gründung einer PersG

a) Offene Einlage

Auch wenn der Erwerb i.R.d. Gründung einer PersG eher einem Herstellungs- als einem Anschaffungsvorgang entspricht, wird der Erwerb von Anteilen gegen die Erbringung der gesellschaftsvertraglich zu leistenden Einlage in das Gesellschaftsvermögen mehrheitlich als Anschaffungsvorgang eingeordnet.⁸ Steuerrechtlich wird in der Gewährung von Gesellschaftsrechten ein Tausch gesehen, weil die Einlagen zur Erlangung von Anteilen geleistet werden.⁹

⁷ Vgl. *Ellrott/Brendt*, in Beck BilKom, 7. Aufl., § 255 HGB Rz 142

⁸ Kritisch dazu *Ellrott/Brendt*, in Beck BilKom, 7. Aufl., § 255 HGB Rz 143 f.; für AK *Groh*, DB 1997, 1683

⁹ BFH-Beschl. v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl II 1998, 307 betreffend den Forderungsverzicht des Gesellschafters einer KapG und die damit zusammenhängende verdeckte Einlage i.H.d. werthaltigen Teils der Forderung

Hinweis

*Erwerb sämtlicher
Anteile der PersG*

Erwirbt eine Person gleichzeitig sämtliche Anteile an einer PersG, ist der Vorgang als Anschaffung der WG des Gesellschaftsvermögens zu beurteilen.¹⁰ Die Besonderheit liegt in dem Erwerb sämtlicher Anteile, wodurch die PersG wegen Vereinigung aller Anteile in einer Person untergeht. In einem solchem Fall kann auch handelsrechtlich keine Beteiligung mehr bilanziert werden, sondern die AK der Gesellschaftsanteile sind zugleich AK der VG und Schulden der untergegangenen Gesellschaft. In diesem Fall besteht kein Unterschied zwischen HB und StBil.

aa) Bareinlage

Für den Ansatz einer Beteiligung i.R.e. Bareinlage gelten folgende Grundsätze:¹¹

- Die Beteiligung ist mit dem geleisteten Betrag zzgl. eingeforderter Beträge zu aktivieren.
- Eingeforderte, aber noch nicht geleistete Einlagen sind als Resteinzahlungsverpflichtung zu passivieren.
- Noch nicht eingeforderte, bedungene Einlagen (Pflichteinlagen) sind unter den Voraussetzungen des § 285 Nr. 3a HGB als sonstige finanzielle Verpflichtungen im Anhang anzugeben.

höhere Haftsumme

Die **im Handelsregister eingetragene Haftsumme** ist für die Bestimmung der AK ohne Bedeutung. Soweit die Haftsumme den Betrag der bedungenen Einlage übersteigt, ist der Unterschiedsbetrag i.R.v. § 285 Nr. 27 HGB bei einer KapG & Co. KG anzugeben. Wird der Gesellschafter aufgrund der weitergehenden Außenhaftung von Gläubigern der PersG in Anspruch genommen wird, hat er einen Ersatzanspruch an die Gesellschaft aus § 110 HGB.

bb) Sacheinlage

Werden statt Bar- Sacheinlagen geleistet, gelten die Grundsätze für den Tausch von VG, d.h. es kann wahlweise der Buchwert oder der Zeitwert des Einlageobjekts angesetzt werden. Zusätzlich können die aus der Einbringung beim Einbringenden anfallenden Ertragsteuern aktiviert werden, wobei der Zeitwert der eingebrachten Gegenstände die Wertobergrenze dar-

¹⁰ BFH-Urt. v. 8.9.2005 – IV R 52/03, BStBl II 2006, 128

¹¹ IdW ERS HFA 18 n.F., FN-IdW 2011, 319 Rz 8

stellt.¹² – Wird die ausstehende Sacheinlage bei der PersG zzgl. der Steuerbelastung des einbringenden Gesellschafters aktiviert, muss auch die Einlageverpflichtung mit dem korrespondierenden Betrag passiviert werden.¹³

In der StBil bemessen sich die AK nach dem gemeinen Wert des hingegenen WG, § 6 Abs. 6 S. 1 EStG.

b) Verdeckte Einlage

Die „verdeckte Einlage“ unterscheidet sich von der offenen Einlage dadurch, dass es sich um unentgeltliche Zuwendungen handelt, die zu zusätzlichen Beteiligungsrechten führen, und in folgende Gruppen eingeteilt werden können:¹⁴

- unentgeltliche Zuwendungen an die PersG, wie Zuschüsse oder Nachschüsse
- Lieferungen/Leistungen an die PersG zu einem unangemessen niedrigen Preis
- Lieferungen/Leistungen der PersG zu einem unangemessen hohen Preis

aa) Handelsbilanz

Handelsrechtlich wird durch eine verdeckte Einlage kein VG erworben, so dass keine AK und auch keine Anschaffungsnebenkosten vorliegen. Nur wenn durch die verdeckte Einlage der bisherige Zustand der Beteiligung wesentlich verbessert wird, können HK vorliegen. Das ist der Fall, wenn sich durch die verdeckte Einlage der Verkehrswert der Beteiligung wesentlich erhöht.¹⁵

¹² IdW ERS HFA 18 n.F., FN-IdW 2011, 319 Rz 9

¹³ IdW ERS HFA 18 n.F., FN-IdW 2011, 319 Rz 10 mit dem Hinweis, dass bei Leistung der Sacheinlage sich der Gewinn als Unterschiedsbetrag zwischen der passivierten Verpflichtung und dem Buchwert des Einlagegegenstands ergibt.

¹⁴ Vgl. *Ellrott/Brendt*, in Beck BilKom, 7. Aufl., § 255 HGB Rz 163

¹⁵ *Ellrott/Brendt*, in Beck BilKom, 7. Aufl., § 255 HGB Rz 162, 164; WP-Handbuch 2006, Bd. I, E 401

bb) Steuerbilanz

Steuerrechtlich sind verdeckte Einlagen nach § 6 Abs. 6 S. 2 und 3 EStG mit dem Teilwert des eingelegten WG anzusetzen und erhöhen insoweit die AK der Beteiligung. Es muss sich aber um steuerbilanzielle Vermögensmehrungen handeln, d.h. **nur bilanzierungsfähige WG können Gegenstand einer Einlage** i.S.v. § 4 Abs. 1 EStG sein.¹⁶

Hintergrund der Einlageregelung ist, dass vom Stpfl. steuerfrei gebildetes oder bei ihm bereits versteuertes Vermögen nach seiner Einbringung in den Betrieb nicht durch eine Erhöhung der Gewinneinkünfte der Besteuerung unterworfen werden sollen. Dies wird dadurch verhindert, dass der Zugang mit dem Teilwert angesetzt und im Vermögensvergleich als Einlage vom Endvermögen abgezogen wird. Daraus folgt im Umkehrschluss, dass die Zuführung von Nutzungen durch den Betriebsinhaber nicht zu einer Einlage i.H.d. Nutzungswerts führt, weil weder steuerfrei gebildetes Vermögen übertragen wird, noch die Nutzungen bereits beim Stpfl. der Besteuerung unterlegen haben.

II. Folgebewertung

1. Vereinnahmung von Gewinnanteilen

*Forderungsaktivierung bei
Rechtsanspruch auf Gewinn*

Der einem Gesellschafter zustehende Gewinnanteil ist als **Forderung bilanzierungspflichtig, wenn der Gesellschafter einen Anspruch auf die Gewinnausschüttung hat**. Im Rahmen der für die Bilanzierung maßgebenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist eine phasengleiche Vereinnahmung zulässig, wenn das künftige Entstehen des Rechtsanspruchs hinreichend gesichert ist.¹⁷

Ist der Gewinnanteil im Entstehungszeitpunkt aufgrund gesetzlicher Vorschriften der Verfügungsgewalt des Gesellschafters entzogen, z.B. durch eine Ausschüttungssperre, darf keine Forderung aktiviert werden.¹⁸

¹⁶ Vgl. BFH-Urt. v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl II 1988, 348

¹⁷ Vgl. IdW ERS HFA 18 n.F., FN-IdW 2011, 319 Rz 12

¹⁸ IdW ERS HFA 18 n.F., FN-IdW 2011, 319 Rz 19

a) Gesetzliche Regelung

Nach der gesetzlichen Regelung steht dem Gesellschafter der PersG der Gewinnanteil am Abschlussstichtag ohne weiteren Gesellschafterbeschluss zu. Erforderlich ist aber, dass das Geschäftsjahr der PersG spätestens mit dem Geschäftsjahr des (bilanzierenden) Gesellschafters endet.¹⁹ Außerdem muss die auszuweisende Forderung innerhalb des Wertaufhellungszeitraums der Höhe nach durch das Festliegen aller wesentlichen Bilanzierungs- und Bewertungsentscheidungen hinreichend konkretisiert sein²⁰, d.h. sämtliche Bilanzierungs- und Bewertungsentscheidungen müssen getroffen sein, soweit sie auf die Höhe des Gewinnanteils wesentlichen Einfluss haben können. Diese Voraussetzung ist gegeben, **wenn der JA der PersG innerhalb des maßgeblichen Werterhellungszeitraums festgestellt worden ist.**

*hinreichende
Konkretisierung des
Anspruchs*

Steht die Feststellung noch aus, genügt es, dass der aufgestellte JA aus Sicht des pHG verbindlichen Charakter erlangt hat, was durch eine entsprechende Unterschrift unter dem JA zu dokumentieren ist.²¹ Unterliegt der JA der PersG allerdings der Prüfung durch einen Abschlussprüfer, steht die verbindliche Fassung erst nach Beendigung der Prüfungshandlungen fest.²²

Das IdW²³ geht davon aus, dass es bei der Änderung von Bilanzierungsentscheidungen bei einem noch nicht festgestellten JA allenfalls zu einer Erhöhung des verteilungsfähigen Gewinns kommt und der sich aus dem aufgestellten JA ergebene Gewinnanteil als ein Mindestgewinnanteil anzusehen ist, der als Beteiligungsertrag vor Feststellung vereinnahmt werden darf. Ein darüber hinausgehender, sich aus einer abweichenden Feststellung ergebender Gewinn, darf erst berücksichtigt werden, wenn die Feststellung bis zum Ende des Wertaufhellungszeitraums beschlossen worden ist.

¹⁹ WP-Handbuch 2006, Bd. I, E 403

²⁰ IdW ERS HFA 18 n.F., FN-IdW 2011, 319 Rz 14

²¹ WP-Handbuch 2006, Bd. I, E 403

²² IdW ERS HFA 18 n.F., FN-IdW 2011, 319 Rz 15

²³ IdW ERS HFA 18 n.F., FN-IdW 2011, 319 Rz 16; ebenso WP-Handbuch 2006, Bd. I, E 403

Eine Erhöhung der AK der Anteile an der PersG liegt vor, wenn ein aktivierter Gewinnauszahlungsanspruch durch Gesellschaftervereinbarung in voller Höhe oder teilweise zur Erhöhung der Kapitaleinlage verwendet wird.

b) Gewinnausschüttungsbeschluss durch Gesellschafterversammlung

Abweichend von der gesetzlichen Regelung kann die Gewinnverwendung der Beschlussfassung der Gesellschafter obliegen. Außerdem können durch Gesellschaftsvertrag oder Gesellschafterbeschluss Teile des JÜ Rücklagen zuzuführen sein. In diesem Fall kann der Gesellschafter zum Abschlussstichtag der PersG nicht über seinen Gewinnanteil verfügen, so dass ihm zu diesem Zeitpunkt noch kein aktivierbaren Anspruch zusteht.

*Gewinnverwendung obliegt
Gesellschafterversammlung*

Obliegt die Gewinnverwendung dem Beschluss der Gesellschafterversammlung, entsteht eine aktivierungsfähige Forderung erst im Zeitpunkt der Beschlussfassung. Wenn ein Gesellschafter über die notwendige Stimmrechtsmehrheit für die Beschlussfassung verfügt, kann sein Anteil am Gewinn unter entsprechender Anwendung der BGH-Rspr.²⁴ – ggf. vor Beschlussfassung – phasengleich vereinbart werden.

Hinweis

Fraglich ist, ob Voraussetzung für einen Gewinnausschüttungsanspruch generell die Feststellung des JA durch die Gesellschafterversammlung ist. Nach h.M. ist die Feststellung des JA eine Verbindlichkeitserklärung im Verhältnis der Gesellschafter untereinander und i.d.S. ein Grundlagengeschäft.²⁵ Die Aktivierung des Gewinnanspruchs kann gleichwohl u.E. auch dann erfolgen, wenn der JA noch nicht festgestellt wurde.²⁶

²⁴ BGH-Urt. v. 12.1.1998 – II ZR 82/93, DB 1998, 567 zur Aktivierungspflicht von Gewinnansprüchen, wenn der JA der Tochtergesellschaft noch vor Abschluss der Prüfung der Muttergesellschaft festgestellt ist; vgl. *Korth*, Kontierungs-Handbuch, 4. Aufl., D 520 f.

²⁵ Vgl. *Hopt*, in Baumbach/Hopt, HGB, 34. Aufl., §§ 120 Rz 8, 164 Rz 3; BGH-Urt. v. 29.3.1996 – II ZR 263/94, DB 1996, 926; BGH-Urt. v. 15.1.2007 – II ZR 245/05, GmbHR 2007, 437

²⁶ Ebenso BStBK, Berufsrechtliches Handbuch, Fach 3.2.2, S. 22; nach *Förschle*, in Beck BilKom, 7. Aufl., § 275 HGB Rz 177 entsteht der Anspruch des Gesellschafters auf den Gewinn rechtlich erst mit Feststellung des JA, was mit dem gesetzlichen Regelstatut nicht im Einklang steht