

Personengesellschaften in der Praxis

WP StB Kai Peter Künkele

WP StB Prof. Dr. Christian Zwirner



München, 13.07.2023

Inhaltsverzeichnis

1. Überblick und Einordnung
2. Eigenkapital und Kapitalkonten
3. Änderungen der Gesellschafterstruktur
4. Gesellschafterebene
5. Risiko Kommanditistenhaftung
6. Neuerungen durch das KöMoG
7. Neuerungen durch das MoPeG
8. Aktuelle Rechtsprechung

1. Überblick und Einordnung

- Einordnung der GmbH & Co. KG und § 264c HGB
 - Voraussetzungen des § 264a Abs. 1 HGB
 - es handelt sich um eine OHG oder KG, bei der nicht wenigstens ein persönlich haftender Gesellschafter
 - 1) eine natürliche Person oder
 - 2) eine OHG, KG oder andere Personengesellschaft mit einer natürlichen Person als persönlich haftendem Gesellschafter ist oder sich die Verbindung von Gesellschaften in dieser Art fortsetzt
 - Zeitpunkt für die Beurteilung der Voraussetzungen des § 264a Abs. 1

1. Überblick und Einordnung

■ Einordnung der GmbH & Co. KG und § 264c HGB – **Beispiel**



- Anton ist Kommanditist der Computer & more GmbH & Co. KG. Einzige Komplementärin ist die Computer GmbH.
- Am 30.12.2019 tritt Berta, die Frau von Anton, als weitere Komplementärin in die Gesellschaft ein und tritt am 07.01.2020 als Gesellschafterin wieder aus der Gesellschaft aus.
- Damit fällt die Computer & more GmbH & Co. KG zum 31.12.2019 nicht unter § 264a HGB; daher weder bei der Erstellung noch bei der Offenlegung die Vorschriften für Kapitalgesellschaften anzuwenden.
- ABER: für Berta als persönlich haftende Gesellschafterin gilt eine **Nachhaftungsfrist von 5 Jahren** ab Austritt!

1. Überblick und Einordnung

- Handelsrechtliche Rechnungslegung bei PersG (IDW RS HFA 7 n.F.)
 - Zum Inhalt der Bilanz bei Personengesellschaften
 - Ansatz von Eigenkapital, wenn die bereitgestellten Mittel als Verlustdeckungspotenzial zur Verfügung stehen
 - dies ist gegeben, wenn
 - künftige Verluste mit diesen Mitteln bis zur vollen Höhe zu verrechnen sind (auch ggü. den Gesellschaftsgläubigern)
 - im Fall der Insolvenz keine Insolvenzforderung geltend gemacht werden kann oder Ansprüche erst nach Befriedigung aller Gläubigeransprüche bedient werden (nachrangig)
 - **nicht entscheidend: Dauerhaftigkeit der Mittelüberlassung**

1. Überblick und Einordnung

- Handelsrechtliche Rechnungslegung bei PersG (IDW RS HFA 7 n.F.)
 - Zum Inhalt der Bilanz bei Personengesellschaften
 - Sonderposten für aktivierte Anteile an der Komplementärgesellschaft
 - Anwendungsvoraussetzung: PersG i.S.v. § 264a Abs. 1 HGB
 - gesetzliche Vorschriften: § 264c Abs. 4 S. 2 HGB, § 272 Abs. 4 HGB ist entsprechend anzuwenden
 - für Anteile an ihren Komplementärgesellschaften: Bildung eines Sonderpostens „Ausgleichsposten für aktivierte eigene Anteile“ als gesonderter Posten nach dem Eigenkapital
 - Bewertung i.H.d. aktivierten Betrags der Anteile an der Komplementärgesellschaft

1. Überblick und Einordnung

- Zum Inhalt der GuV bei Personengesellschaften
 - Abgrenzung zwischen der Sphäre der Gesellschaft und derjenigen der Gesellschafter

Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschaftern
und Gesellschaft

Aufwand bzw. Ertrag der Gesellschaft

Berücksichtigung bei der Ergebnisverteilung

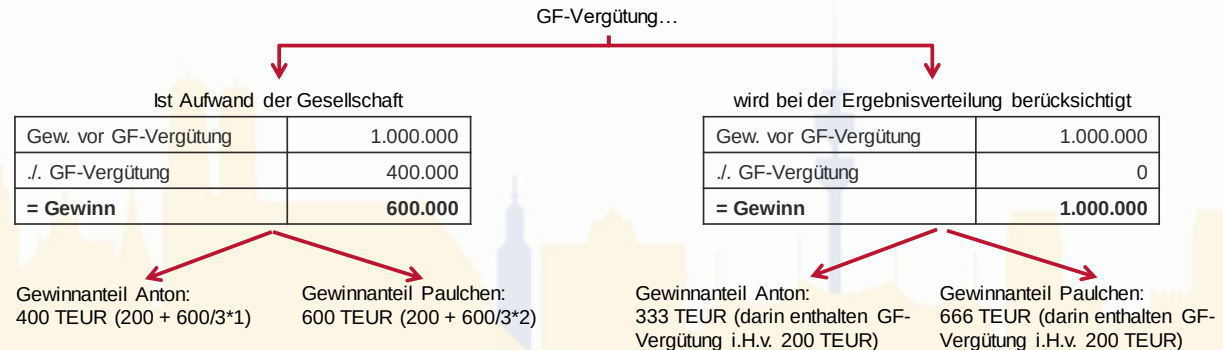
- unterschiedliche Darstellung aufgrund vertraglicher Gestaltung wurde vom Gesetzgeber bewusst in Kauf genommen
- entsteht durch Änderung des Inhalts der Vereinbarung die Gefahr einer Missdeutung des ausgewiesenen JÜ im Jahresvergleich → Vermerk im JA (ggf. Anhang) erforderlich

1. Überblick und Einordnung

- Handelsrechtliche Rechnungslegung bei PersG (IDW RS HFA 7 n.F.)
 - Zum Inhalt der GuV bei Personengesellschaften
 - Abgrenzung zwischen der Sphäre der Gesellschaft und derjenigen der Gesellschafter –

Beispiel

- An der Alpha OHG sind die beiden Gesellschafter Anton (1/3 der Anteile) und Paulchen (2/3 der Anteile) beteiligt
- Im Gesellschaftsvertrag ist vereinbart, dass beide Gesellschafter aufgrund ihrer Geschäftsführertätigkeit eine jährliche Vergütung i.H.v. 200.000 EUR erhalten
- Der Gewinn der Alpha OHG ohne die Berücksichtigung der Geschäftsführervergütung beträgt 1.000.000 EUR
- Der Gewinn wird entsprechend der Beteiligungsquote auf die Gesellschafter verteilt



Inhaltsverzeichnis

1. Überblick und Einordnung
2. Eigenkapital und Kapitalkonten
3. Änderungen der Gesellschafterstruktur
4. Gesellschafterebene
5. Risiko Kommanditistenhaftung
6. Neuerungen durch das KöMoG
7. Neuerungen durch das MoPeG
8. Aktuelle Rechtsprechung

2. Eigenkapital und Kapitalkonten

- Eigenkapitaldarstellung und Kapitalkonten
 - Eigenkapitaldarstellung bei Personenhandelsgesellschaften i.S.v. § 264a HGB

KapG (§ 266 Abs. 3 A HGB)		PersG (§ 264c Abs. 2 HGB)	
I.	Gezeichnetes Kapital	I.	Kapitalanteile
II.	Kapitalrücklage	II.	Rücklagen
III.	Gewinnrücklage	III.	Gewinn-/Verlustvortrag
	1. gesetzliche RL		
	2. RL für Anteile an einem herrschenden oder mehrh. bet. U.		
	3. satzungsm. RL		
	4. andere Gew.RL		
IV.	Gewinn-/Verlustvortrag	IV.	JÜ/JFB
V.	JÜ/JFB		

2. Eigenkapital und Kapitalkonten

- Eigenkapitaldarstellung und Kapitalkonten (§ 264c Abs. 2 HGB)
 - die Kapitalanteile pro Gesellschaftergruppe (Komplementär bzw. Kommanditist) dürfen zusammengefasst werden; jedoch getrennter Ausweis der beiden Gesellschaftergruppen
 - weiterhin darf **keine Saldierung** von positiven und negativen Kapitalanteilen erfolgen

2. Eigenkapital und Kapitalkonten

- Eigenkapitaldarstellung und Kapitalkonten (§ 264c Abs. 2 HGB)
 - Darstellung der Kapitalanteile des Komplementärs
 - übersteigen die Verluste den Kapitalanteil des Komplementärs und besteht eine Zahlungsverpflichtung → Ausweis einer „Einzahlungsverpflichtungen persönlich haftender Gesellschafter“ unter den Forderungen
 - übersteigen die Verluste den Kapitalanteil des Komplementärs und besteht keine Zahlungsverpflichtung → Ausweis eines „Nicht durch Vermögenseinlagen gedeckter Verlustanteil persönlich haftender Gesellschafter“ am Schluss der Bilanz auf der Aktivseite
 - ist das negative Kapitalkonto ganz oder teilweise durch Entnahmen bedingt → Anpassung der jeweiligen Postenbezeichnung „Nicht durch Vermögenseinlage gedeckte Entnahme persönlich haftender Gesellschafter“ bzw. „Nicht durch Vermögenseinlage gedeckte Entnahme und Verlustanteile persönlich haftender Gesellschafter“

2. Eigenkapital und Kapitalkonten

- Eigenkapitaldarstellung und Kapitalkonten (§ 264c Abs. 2 HGB)
 - Darstellung der Kapitalanteile des Kommanditisten
 - analoge Darstellung wie beim Komplementär

2. Eigenkapital und Kapitalkonten

■ Eigenkapitaldarstellung und Kapitalkonten

■ Darstellung der Kapitalanteile – **Beispiel 1**

- Die Kapitalkonten der Gesellschafter der Jahreszeiten KG weisen zum 31.12.2019 folgenden Stand auf:
 - Frühling (Komplementär): 400 TEUR
 - Sommer (Komplementär): -200 TEUR (durch Verluste in der Vergangenheit)
 - Herbst (Kommanditist): 160 TEUR
 - Winter (Kommanditist): -100 TEUR (durch Verluste in der Vergangenheit)

■ Darstellung der Kapitalanteile – **Beispiel 2**

- Das negative EK der Gesellschaft zum 31.12.2019 resultiert nicht aus Verlusten sondern durch Entnahmen der Gesellschafter.

Jahreszeiten KG			
...	...	Kapitalanteile pers. haftender Gesellschafter	400
Nicht durch Verm.einlage gedeckte Verl.anteile pers. haftender Gesellschafter	200	Kapitalanteile von Kommanditisten	160
Nicht durch Verm.einlage gedeckte Verl.anteile von Kommanditisten	100	...	...
	...		...

Jahreszeiten KG			
...	...	Kapitalanteile pers. haftender Gesellschafter	400
Nicht durch Verm.einlage gedeckte Entnahmen pers. haftender Gesellschafter	200	Kapitalanteile von Kommanditisten	160
Nicht durch Verm.einlage gedeckte Entnahmen von Kommanditisten	100	...	...
	...		...

2. Eigenkapital und Kapitalkonten

■ Eigenkapitaldarstellung und Kapitalkonten



■ Darstellung der Kapitalanteile des Kommanditisten (§ 264c Abs. 2 HGB) – Pflichteinlage vs. Haftenlage – **Beispiel (Fall 1)**

- Die Pflichteinlage beträgt 200.000 EUR. Davon wurden 160.000 EUR bereits einbezahlt
- Die im Handelsregister eingetragene Haftenlage beträgt 240.000 EUR
- Damit ergibt sich zum 31.12. folgende Bilanz (in Abhängigkeit davon, ob die Einlage eingefordert wurde):

Fall 1a (Einlage eingefordert)				Fall 1b (Einlage nicht eingefordert)			
Eingeforderte Einlage	40	Kapitalkonto	200	...	Kapitalkonto	160	
					- Kapitalanteil	200	
					- Davon nicht eingefordert		-40

- Der Anspruch der Gesellschaft auf die Einzahlung der 40.000 EUR ist aus der HaB ersichtlich (sowohl im Fall 1a als auch im Fall 1b)
- Über die Höhe der Pflichteinlage hinaus besteht eine Haftung i.H.v. weiteren 40.000 EUR. Diese ist im Anhang anzugeben, sofern es sich dabei um einen für die Finanzlage bedeutsamen Sachverhalt handelt.

2. Eigenkapital und Kapitalkonten

■ Eigenkapitaldarstellung und Kapitalkonten



■ Darstellung der Kapitalanteile des Kommanditisten (§ 264c Abs. 2 HGB) – Pflichteinlage vs. Haftenlage – **Beispiel (Fall 2)**

- Die Pflichteinlage beträgt 200.000 EUR. Es wurden 240.000 EUR einbezahlt
- Die im Handelsregister eingetragene Haftenlage beträgt 300.000 EUR
- Damit ergibt sich zum 31.12. folgende Bilanz:

Fall 2		
...	Kapitalkonto	240
—		—
...		...

- Die Pflichteinlage (200.000 EUR) wurde voll geleistet (bisher 240.000 EUR einbezahlt). Damit besteht aus der Einlageverpflichtung kein Anspruch der Gesellschaft gegen die Gesellschafter
- Es besteht jedoch eine zusätzliche Haftung i.H.v. 60.000 EUR (300.000 EUR (Haftenlage) abzgl. 240.000 EUR (geleistete Einlage))
- Der Betrag von 60.000 EUR ist im Anhang anzugeben, sofern es für die Beurteilung der Finanzlage von Bedeutung

2. Eigenkapital und Kapitalkonten

- Eigenkapitaldarstellung und Kapitalkonten
 - Darstellung der Kapitalanteile – Gesellschaften, die nicht unter § 264a HGB fallen
 - Kapitalanteile der Gesellschafter einer OHG, die nicht unter § 264a HGB fallen,
 - dürfen in der Bilanz als ein Posten abgebildet werden
 - dabei dürfen positive und negative Kapitalanteile saldiert werden
 - wird von der Saldierung kein Gebrauch gemacht oder übersteigen die Verluste das Kapital → Ausweis der Verluste auf der Aktivseite
 - Kapitalanteile einer KG, für die § 264c HGB nicht gilt
 - Kapitalanteile der persönlich haftenden Gesellschafter und Kapitalanteile der Kommanditisten dürfen zu jeweils einem Posten mit entsprechender Bezeichnung zusammengefasst werden

2. Eigenkapital und Kapitalkonten

- Eigenkapitaldarstellung und Kapitalkonten
 - Ausweis ausstehender Einlagen
 - Nicht eingeforderte ausstehende Pflichteinlagen (bedungene Einlagen): auf der Passivseite offen von den Kapitalanteilen abzusetzen
 - Eingeforderte ausstehende Pflichteinlagen: gesondert unter den Forderungen ausweisen und entsprechend zu bezeichnen

Bei der Frage des Ausweises der ausstehenden Einlage kommt es darauf an, ob diese eingefordert ist!

2. Eigenkapital und Kapitalkonten

■ Eigenkapitaldarstellung und Kapitalkonten

■ Ausweis ausstehender Einlagen



Ausweis ausstehender Einlagen – **Beispiel**

- A und B gründen am 01.01.2019 eine OHG und vereinbaren, eine Einlage von jeweils 500 TEUR
- A und B sind jeweils mit 50% am Gewinn/Verlust und am Vermögen der Gesellschaft beteiligt
- A leistet seinen Anteil sofort im Rahmen einer Bareinlage
- B leistet zunächst nur 250 TEUR, der Restbetrag ist zum 01.01.2019 noch nicht eingefordert
- Zum 31.12.2019 wird der Restbetrag i.H.v. 250 TEUR von B eingefordert

Eröffnungsbilanz zum 01.01.2019

Bank	750	Kapital A	500
		Kapital B	500
		- Davon noch nicht Eingef.	<u>250</u>
	750		750

Bilanz zum 31.12.2019

noch ausst. Einzahlungsverpflichtung B	250	Kapital A	500
Bank	750	Kapital B	500
	<u>1.000</u>		<u>1.000</u>

2. Eigenkapital und Kapitalkonten

- Eigenkapitaldarstellung und Kapitalkonten
 - Rücklagen (§ 264c Abs. 2 HGB)
 - keine gesetzliche Verpflichtung
 - lediglich Ausweis von Beträgen, die aufgrund von gesellschaftsrechtlichen Vereinbarungen zu bilden sind (Gesellschaftsvertrag oder Beschlüsse der Gesellschafter)
 - Ausweis von Rücklagen
 - Grundlage: Gesellschaftsvertrag oder Mehrheitsbeschluss
 - Gesonderter Ausweis im EK
 - Keine Aufteilung zwischen Kapital- und Gewinnrücklage erforderlich
 - Gesellschafterkonten, die FK-Charakter haben, dürfen nicht als RL ausgewiesen werden, sondern sind als Verbindlichkeiten darzustellen

2. Eigenkapital und Kapitalkonten

- Eigenkapitaldarstellung und Kapitalkonten
 - Ausweis von Entnahmen
 - Entnahmen sind zu Lasten des Kapitalanteils eines Gesellschafters abzuschreiben
 - übersteigen sie den Kapitalanteil: Ausweis auf der Aktivseite der Bilanz
 - führen sowohl Entnahmen als auch Verluste innerhalb eines GJ zu einem negativen Kapitalkonto → zunächst Buchung der Entnahmen, dann die Verluste, weil die Verluste erst mit Ablauf des GJ die Kapitalkonten belasten, während Entnahmen vorher erfolgt sind
 - grundsätzlich weder für OHG noch für KG Entnahmeverbot
 - ggf. gesellschaftsrechtliche Absprachen
 - Haftung der Gesellschafter besteht nur im Außenverhältnis und begründet keine Ansprüche der Gesellschaft zur Rückgewähr zulässiger Entnahmen durch die Gesellschafter

2. Eigenkapital und Kapitalkonten

■ Eigenkapitaldarstellung und Kapitalkonten



■ Ausweis von Entnahmen – **Beispiel**

- Friedrich Fröhlich ist Kommanditist der Sonnenschein GmbH & Co. KG. Das auf ihn entfallende EK beträgt zum 01.01.2019 100 TEUR.
- Am 31.12.2019 entnimmt Fröhlich einen Betrag i.H.v. 90 TEUR. Weiterhin erwirtschaftet die Gesellschaft in 2019 einen auf Fröhlich entfallenden Jahresfehlbetrag i.H.v. 50 TEUR.
- Gem. IDW RS HFA 7, Tz. 52, sind **zunächst die Entnahmen** zu buchen, **dann erst die Verluste**.
- Dementsprechend mindert sich das auf Friedrich Fröhlich entfallende EK zunächst um 90 TEUR und erst im Anschluss um 50 TEUR. Damit liegt zum 31.12.2019 ein nicht durch Vermögenseinlage gedeckter Verlustanteil von Kommanditisten i.H.v. 40 TEUR vor.
- Durch die Entnahmen am 31.12.2019 kommt es zu keinem Wiederaufleben der Kommanditistenhaftung, sofern die Pflicht- bzw. Hafteinlage vollständig geleistet ist.

2. Eigenkapital und Kapitalkonten

- Eigenkapitaldarstellung und Kapitalkonten

3 Kontenmodell

- Kapitalkonto I
 - Wird als Festkapitalkonto verwendet
 - Zweck: Darstellung der Beteiligung der Gesellschafter am Gesellschaftsvermögen nach Abzug des Werts der übrigen Kapitalkonten
 - Höhe des Festkapitals grundsätzlich frei wählbar, Höhe ist dann ggf. von (informativ) Bedeutung, wenn es die Pflichteinlagen der Gesellschafter abbildet
- Kapitalkonto II
 - Erfassung der nicht entnahmefähigen Gewinne und der Verlustanteile der Gesellschafter
- Privatkonto
 - Erfassung der entnahmefähigen Gewinnanteile und der sonstigen Einlagen und Entnahmen

4 Kontenmodell

- Kapitalkonto I
 - Erfassung entsprechend dem 3 Kontenmodell
- Kapitalkonto II
 - Erfassung der nicht entnahmefähigen Gewinne der Gesellschafter
- Verlustvortragskonto
 - Erfassung der Verlustanteile der Gesellschafter
- Privatkonto
 - Erfassung der entnahmefähigen Gewinnanteile und der sonstigen Einlagen und Entnahmen

Inhaltsverzeichnis

1. Überblick und Einordnung
2. Eigenkapital und Kapitalkonten
3. **Änderungen der Gesellschafterstruktur**
4. Gesellschafterebene
5. Risiko Kommanditistenhaftung
6. Neuerungen durch das KöMoG
7. Neuerungen durch das MoPeG
8. Aktuelle Rechtsprechung

3. Änderungen der Gesellschafterstruktur

- Änderungen in der Gesellschafterstruktur
 - Bilanzierung bei Abfindung ausscheidender Gesellschafter durch die Personenhandelsgesellschaft (**bisherige Sichtweise**)
 - die i.R.d. Abfindung vergüteten stillen Reserven sind bei den VG zu aktivieren, deren BW stille Reserven enthalten
 - auch nachträgliche anteilige Aktivierung von selbst geschaffenen immateriellen VG des AV oder eines GoF ist zulässig
 - Aktivierung kommt einem Anschaffungsvorgang gleich
 - die hierbei angesetzten immateriellen VG des AV sind insoweit entgeltlich erworben
 - keine Anwendung bei Veräußerung von Anteilen an PersG durch Gesellschafter

Durch Abfindung der ausscheidenden Gesellschafter hat die Personengesellschaft AK. Diese AK sind auf die anteilig erworbenen VG zu verteilen!

3. Änderungen der Gesellschafterstruktur

■ Änderungen in der Gesellschafterstruktur



- Bilanzierung bei Abfindung ausscheidender Gesellschafter durch die PersG – **Beispiel**
 - An der Apollo OHG sind die Gesellschafter A, B und C zu gleichen Teilen beteiligt.
 - Gesellschafter C scheidet zum 30.06.2019 aus und wird von der Gesellschaft abgefunden.
 - Die Bilanz im Zeitpunkt seines Ausscheidens stellt folgendes Bild dar:

Buchwerte				Zeitwerte			
SAV	5	Kapitalkonto A	10	Immat. VG	30	Kapitalkonto A	50
Vorräte	10	Kapitalkonto B	10	SAV	45	Kapitalkonto B	50
Ford. LuL	30	Kapitalkonto C	10	Vorräte	60	Kapitalkonto C	50
		Verbindlichkeiten	15	Ford. LuL	30	Verbindlichkeiten	15
	45		45		165		165

3. Änderungen der Gesellschafterstruktur

- Änderungen in der Gesellschafterstruktur

- Bilanzierung bei Abfindung ausscheidender Gesellschafter durch die PersG – **Beispiel**
 - nach Abfindung des Gesellschafters C i.H.v. 50 TEUR folgende Bilanz:

Buchwerte nach Abfindung

Immat. VG	10,0	Kapitalkonto A	10,0
SAV	18,3	Kapitalkonto B	10,0
Vorräte	26,7	Verbindlichkeiten	65,0
Ford. LuL	30,0		
	85,0		85,0

Abbildung des ausscheidenden Gesellschafters als **Anschaffungsvorgang** nach IDW RS HFA 7 **weiter zulässig**. Allerdings „präferiert“ IDW RS HFA 7 andere Abbildung!

3. Änderungen der Gesellschafterstruktur

■ Änderungen in der Gesellschafterstruktur



- Bilanzierung bei Abfindung ausscheidender Gesellschafter durch die PersG – **Beispiel**
 - **Ausscheiden** wird **als Kapitalvorgang** dargestellt
 - Nach der von IDW RS HFA 7 „präferierten“ Darstellung ergibt sich nach Abfindung des Gesellschafters C i.H.v. 50 TEUR folgende Bilanz:

Ersichtlich: EK wird belastet! Negatives EK führt aber **nicht zu Wiederaufleben der Kommanditistenhaftung** nach § 172 Abs. 4 HGB, da KEINE ENTNAHME!

Buchwerte nach Abfindung

SAV	5	Verbindlichkeiten	65
Vorräte	10		
Ford. LuL	30		
Kapitalkonto A	10		
Kapitalkonto B	10		
	<u>65</u>		<u>65</u>

Inhaltsverzeichnis

1. Überblick und Einordnung
2. Eigenkapital und Kapitalkonten
3. Änderungen der Gesellschafterstruktur
4. **Gesellschafterebene**
5. Risiko Kommanditistenhaftung
6. Neuerungen durch das KöMoG
7. Neuerungen durch das MoPeG
8. Aktuelle Rechtsprechung

4. Gesellschafterebene

- Bilanzierung von Anteilen an Personengesellschaften (IDW RS HFA 18)
 - IDW RS HFA 18: Bilanzierung von Anteilen an Personenhandelsgesellschaften im handelsrechtlichen Jahresabschluss
 - vom 25.11.2011 bzw. 04.06.2014
 - Gliederung (Auszug)
 - Ausweis
 - Zugangsbewertung
 - Vereinnahmung von Gewinnanteilen
 - Kapitalrückzahlungen
 - Beteiligungsbewertung
 - Haftung für Gesellschaftsverbindlichkeiten
 - Latente Steuern



4. Gesellschafterebene

- Bilanzierung von Anteilen an Personengesellschaften (IDW RS HFA 18)
 - Ausweis von Anteilen an PersG
 - Anteile an PersG sind als Beteiligungen bzw. unter den Anteilen an verbundenen Unternehmen auszuweisen, sofern sie als Anlagevermögen zu qualifizieren sind
 - Gesonderter bilanzieller Ausweis der Anteile an PersG im JA des pHG nicht gefordert
 - ggf. Angabepflichten nach § 251 HGB, § 285 Nr. 11a HGB (i.V.m. § 5 Abs.1 Publg) und § 268 Abs. 7 HGB
 - ggf. passivierungspflichtige Verbindlichkeiten

4. Gesellschafterebene

- Bilanzierung von Anteilen an Personengesellschaften



- Zugangsbewertung

- Bareinlage

- nach IDW RS HFA 18, Tz. 8: Anwendung der Nettomethode
- teilweise in der Literatur auch Bruttomethode diskutiert, diese ist aber nach h.M. abzulehnen
- wurde Betrag eingefordert, aber noch nicht einbezahlt → Passivierung der Resteinzahlung
- besteht Resteinzahlungsverpflichtung aus einer bedungenen Einlage, die noch nicht eingefordert ist
→ Anhangangabe nach § 285 Nr. 3a HGB, sofern für die Beurteilung der Finanzlage von Bedeutung

4. Gesellschafterebene

- Bilanzierung von Anteilen an Personengesellschaften

- Zugangsbewertung

- Beispiel: Beteiligungserwerb durch Bareinlage

Die A-GmbH (50%) und die B-KG (50%) gründen die AB GmbH & Co. KG. Beide treten als Kommanditisten auf. Komplementär ist eine weitere Gesellschaft (0%).

Im Innenverhältnis haben die Parteien eine Pflichteinlage von jeweils 400 TEUR vereinbart, von der zunächst nur 300 TEUR eingefordert wurden. Ein Betrag von 200 TEUR wurde sofort gezahlt



4. Gesellschafterebene

- Bilanzierung von Anteilen an Personengesellschaften
 - Zugangsbewertung
 - Beispiel: Beteiligungserwerb durch Bareinlage

Nettomethode:

Im JA der A-GmbH und B-KG ist die Beteiligung mit einem Buchwert von jeweils 300 TEUR zu aktivieren (= geleisteter Betrag + verbleibender eingeforderter Betrag). Gleichzeitig ist eine Verbindlichkeit von jeweils 100 TEUR zu passivieren. Die verbleibende Resteinzahlungsverpflichtung (100 TEUR) ist im Anhang anzugeben.

Bruttomethode:

Im Abschluss der A-GmbH und B-KG ist die Beteiligung mit einem Buchwert von jeweils 400 TEUR zu aktivieren (= Pflichteinlage). Gleichzeitig ist eine Verbindlichkeit von jeweils 200 TEUR zu passivieren.

4. Gesellschafterebene

- Bilanzierung von Anteilen an Personengesellschaften



- Zugangsbewertung

- Sacheinlagen

- Anwendung der Tauschgrundsätze

- Möglichkeiten des Ansatzes zu:

- Buchwerten

- Zeitwerten

- sofern die Einlage beim Gesellschafter im Ausnahmefall zu einer Steuerbelastung führt: erfolgsneutrale Behandlung zulässig

- Anhangangabe, welche Methode angewendet wurde

4. Gesellschafterebene

■ Bilanzierung von Anteilen an Personengesellschaften

■ Zugangsbewertung

- Beispiel: Beteiligungserwerb durch Sacheinlage

Die Anton GmbH erwirbt 50% der Anteile an der Bert GmbH & Co. KG durch Sacheinlage (Maschine; BW: 50 TEUR, ZW: 90 TEUR)

Buchwertfortführung:

Reiner Aktivtausch zwischen der zugehenden Beteiligung und dem abgehenden Vermögensgegenstand:

Beteiligung	50 TEUR	an	Maschine	50 TEUR
-------------	---------	----	----------	---------



4. Gesellschafterebene

- Bilanzierung von Anteilen an Personengesellschaften
 - Zugangsbewertung

Gewinnrealisierung/Zeitwertansatz:

Um ihren JÜ zu verbessern, beschließt die Anton GmbH, die stillen Reserven aus der Maschine zu realisieren:

Beteiligung	90 TEUR	an	Maschine	50 TEUR
		sbE		40 TEUR

4. Gesellschafterebene

- Bilanzierung von Anteilen an Personengesellschaften
 - Zugangsbewertung
 - Beispiel: Beteiligungserwerb durch Sacheinlage



erfolgsneutrale Behandlung:

Da der Abgang der Maschine erfolgswirksam bei der Anton GmbH zu einem Steueraufwand von 6 TEUR (40 TEUR x 15%) führt, möchte die Gesellschaft den ergebnisneutralen Ausweis wählen:

Beteiligung	56 TEUR	an	Maschine	50 TEUR
			sbE	6 TEUR

In einem zweiten Schritt sind der Steueraufwand/Steuerverbindlichkeit zu erfassen:

Steueraufwand	6 TEUR	an	Steuerverbindlichkeit	6 TEUR
---------------	--------	----	-----------------------	--------



Tauschgeschäft hat insgesamt keinen Effekt auf den JÜ, da der anfallende Steueraufwand durch den sonstigen betrieblichen Ertrag kompensiert wird

4. Gesellschafterebene

- Bilanzierung von Anteilen an Personengesellschaften (IDW RS HFA 18)
 - Folgebewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten
 - handelsrechtlich keine Fortschreibung als „Spiegelbild“
 - Gewinne
 - Forderungen aus Gewinnen sind als gesonderte Forderung zu erfassen und erhöhen nicht den Beteiligungsansatz
 - Zeitpunkt der Gewinnvereinnahmung abhängig davon, ob gesonderte Beschlussfassung notwendig ist
 - phasengleiche Gewinnvereinnahmung möglich

4. Gesellschafterebene

- Bilanzierung von Anteilen an Personengesellschaften (IDW RS HFA 18)
 - Kapitalrückzahlungen/Entnahmen mindern grds. den Beteiligungsbuchwert
 - Verluste
 - auf den Gesellschafter entfallende Verluste sind nicht „automatisch“ auf Ebene des Gesellschafters zu buchen
 - es gelten: allgemeine Grundsätze der Beteiligungsbewertung
 - wenn sich aus Verlusten Einzahlungsverpflichtungen ergeben -> ggf. Angaben/RSt

vom Steuerrecht (dort Spiegelbild) abweichende Erfassung von Gewinnen und Verlusten führt regelmäßig zum Entstehen **latenter Steuern auf Ebene des Gesellschafters!**

4. Gesellschafterebene

- Bilanzierung von Anteilen an Personengesellschaften (IDW RS HFA 18)
 - Konsequenzen im JA des Gesellschafters aus der möglichen Haftung für Gesellschaftsverbindlichkeiten
 - Falls drohende Inanspruchnahme durch Dritte hinreichend konkretisiert
 - Rückstellungsbildung nach § 249 Abs. 1 S. 1 HGB
 - Haftungsbeschränkung des Kommanditisten ist bei der Bewertung der Rückstellung zu berücksichtigen



Berücksichtigung eines möglichen Wiederauflebens der Kommanditistenhaftung (§ 172 Abs. 4 HGB)

4. Gesellschafterebene

- Bilanzierung von Anteilen an Personengesellschaften
 - Konsequenzen im JA des **Gesellschafters** aus der möglichen Haftung für Gesellschaftsverbindlichkeiten
 - Angabepflichten

Angabepflichten	
Haftenlage eines Kommanditisten > bedungene Einlage (Pflichteinlage) → ggf. Angabe des Unterschiedsbetrags im Anhang, sofern dies für die Beurteilung der Finanzlage von Bedeutung ist → § 285 Nr. 3a HGB i.V.m. IDW RS HFA 18, Tz. 40	KapG und PersG i.S.d. § 264a Abs. 1 HGB → Angabe von Name, Sitz und Rechtsform der Unternehmen, deren unbeschränkt haftender Gesellschafter die Gesellschaft ist (§ 285 Nr. 11a HGB) → es kommt nicht auf die Höhe des Anteils-besitzes an (Angabe auch bei < 20% Anteil erforderlich)

Inhaltsverzeichnis

1. Überblick und Einordnung
2. Eigenkapital und Kapitalkonten
3. Änderungen der Gesellschafterstruktur
4. Gesellschafterebene
5. **Risiko Kommanditistenhaftung**
6. Neuerungen durch das KöMoG
7. Neuerungen durch das MoPeG
8. Aktuelle Rechtsprechung

5. Risiko Kommanditistenhaftung

- Risiken Kommanditistenhaftung
 - Die **Haftung** von Kommanditisten gegenüber Gläubigern ist nach § 171 Abs. 1 HGB auf den **Betrag ihrer Einlage begrenzt**
 - Allerdings kann es gem. § 172 Abs. 4 S. 2 HGB zu einem **Wiederaufleben der Haftung** eines Kommanditisten kommen, wenn er Gewinnanteile entnimmt, während sein Kapitalanteil durch Verlust unter den Betrag der geleisteten Einlage herabgemindert ist, oder soweit der Kapitalanteil durch die Entnahme unter den bezeichneten Betrag herabgemindert wird
 - Außenhaftung lebt auf, wenn:
 - Entnahme (1) getätigt wird,
 - durch Verlust/Entnahme (2)
 - Kapitalanteil unter Betrag der geleisteten Einlage herabgemindert wird (3)

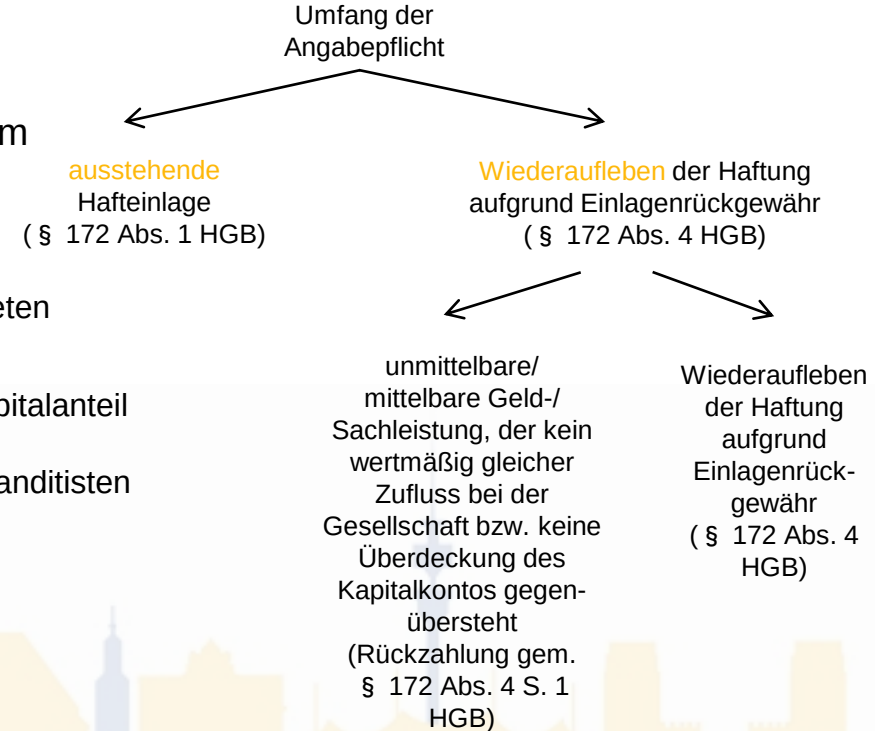
Die alleinige **Umbuchung von Gewinnanteilen** auf das Darlehenskonto des Kommanditisten stellt **keine schädliche Entnahme** i.S.d. § 172 Abs. 4 S. 2 HGB dar (IDW RS HFA 7, Tz. 37)

5. Risiko Kommanditistenhaftung

■ Risiken Kommanditistenhaftung

- Sachverhalte zu berücksichtigen, die zu einem **Wiederaufleben der Haftung** gemäß § 172 Abs. 4 HGB führen

- Rückzahlung einer vom Kommanditisten geleisteten Einlage
- Entnahme von Gewinnanteilen, während der Kapitalanteil des Kommanditisten durch Verluste unter den Betrag der vom Kommanditisten geleisteten Einlage herabgemindert ist
- Sachverhalte nach § 268 Abs. 8 HGB
- Sachverhalte nach § 253 Abs. 6 HGB
- Steuereinbehalte



5. Risiko Kommanditistenhaftung

- Risiken Kommanditistenhaftung: **Sonderfall** Rückforderungsansprüche der KG aus **Steuereinbehalten**
 - BGH-Urteil vom 16.04.2013 (II ZR 118/11)
 - Erhält PersG Erträge aus Beteiligungen an KapG (z.B. GmbH) oder Zinserträge → KapEst und SolZ auf Erträge werden einbehalten, angemeldet und an Finanzamt abgeführt
 - aufgrund des Transparenzprinzips gelten die Erträge als für den einzelnen Gesellschafter einbehalten
 - Damit: Abführung des Zinsabschlags = Entnahme durch den Gesellschafter
 - Sieht der Gesellschaftsvertrag den **unmittelbaren Ausgleich negativer Kapitalkonten** vor, besteht aus der Abführung des Zinsabschlags ein Anspruch der Gesellschaft ggü. dem Gesellschafter, wenn die Kapitalkonten durch die – der Anrechnung der Steuereinbehalte geschuldeten – Entnahme negativ sind

5. Risiko Kommanditistenhaftung

- Risiken Kommanditistenhaftung: **Sonderfall** Rückforderungsansprüche der KG aus **Steuereinbehalten**
 - Da der Anspruch wirtschaftlich dem abgelaufenen GJ zuzurechnen ist, dürfte dieser regelmäßig im Jahresabschluss für das GJ, in dem der Steuereinbehalt erfolgt ist, zu aktivieren sein
 - Achtung: Neben der generellen Nachschusspflicht durch die Gesellschafter ist das Aufleben der Kommanditistenhaftung nach § 172 Abs. 4 HGB zu beachten

5. Risiko Kommanditistenhaftung



■ Risiken Kommanditistenhaftung: **Sonderfall** Rückforderungsansprüche der KG aus **Steuereinbehalten - BEISPIEL**

- Die Wanderfreunde GmbH & Co. KG ist an der Alm GmbH beteiligt. Alleiniger Kommanditist der Wanderfreunde GmbH & Co. KG ist Anton. Anton ist mit einer Pflichteinlage (= Haftenlage) von 200 TEUR beteiligt und hat diese auch voll einbezahlt.
- Im GJ 2019 schüttet die Alm GmbH 75 TEUR an die Wanderfreunde GmbH & Co. KG aus. Weiterhin führt die Alm GmbH 25 TEUR KapEst an das FA ab. Die Wanderfreunde GmbH & Co. KG erzielt im GJ 2019 einen Jahresfehlbetrag.
- Auf Ebene der Wanderfreunde GmbH & Co. KG kommt die von der Alm GmbH abgeführte KapEst einer Entnahme von Anton gleich.
- Sofern eine Nachschusspflicht durch den Gesellschafter besteht, nimmt die Wanderfreunde GmbH & Co. KG folgende Buchung vor:

■ Bank	75 TEUR	an Beteiligungsertrag	100 TEUR
Forderung gg. Ges'ter	25 TEUR		
- Besteht keine Nachschusspflicht, nimmt die Wanderfreunde GmbH & Co. KG folgende Buchung vor:

■ Bank	75 TEUR	an Beteiligungsertrag	100 TEUR
Kapitalanteil	25 TEUR		

5. Risiko Kommanditistenhaftung

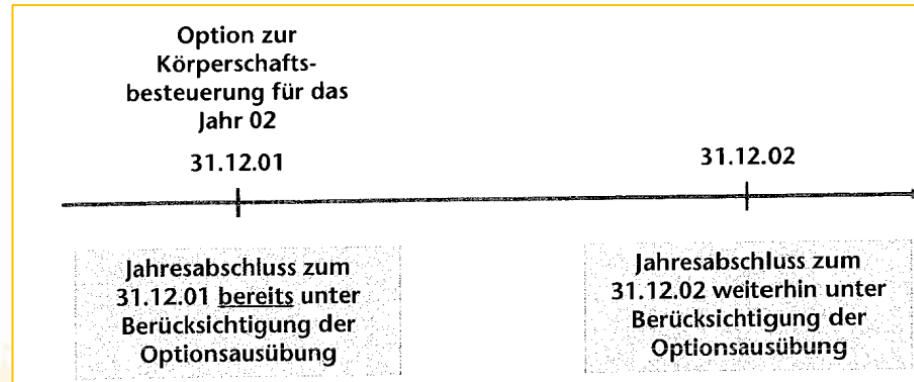
- Risiken Kommanditistenhaftung: **Sonderfall** Rückforderungsansprüche der KG aus **Steuereinbehalten - BEISPIEL**
 - Das Kapitalkonto von Anton beträgt 210 TEUR (vor Berücksichtigung der KapESt und vor Berücksichtigung des Verlusts).
 - Die einbehaltene KapESt führt zu einem Absinken seines Kapitalkontos unter die Hafeinlage (210 TEUR - 25 TEUR = 185 TEUR).
 - Damit führt die von der Alm GmbH abgeführte KapESt bei ihm zu einem **Aufleben der Kommanditistenhaftung** i.H.v. 15 TEUR (200 TEUR - 185 TEUR)

Inhaltsverzeichnis

1. Überblick und Einordnung
2. Eigenkapital und Kapitalkonten
3. Änderungen der Gesellschafterstruktur
4. Gesellschafterebene
5. Risiko Kommanditistenhaftung
6. **Neuerungen durch das KöMoG**
7. Neuerungen durch das MoPeG
8. Aktuelle Rechtsprechung

6. Neuerungen durch das KöMoG

- Option zur Körperschaftsbesteuerung nach § 1a KStG durch fiktiven Formwechsel
- Bei Optionsausübung: Schlussbilanz zum Ende des WJ, das dem ersten „Options“-Jahr vorangeht; diese Bilanz muss dann schon unter Anwendung der ab dem folgenden Jahr anzuwendenden KSt-Besteuerung erstellt werden



Quelle: Zwirner/Busch/Krauß, BC 2022, S. 206

6. Neuerungen durch das KöMoG

- Aufgabe des Transparenzprinzips zugunsten des Trennungsprinzips
- eigenständige Besteuerung der optierenden KöMoG-PersG
- SBV der Gesellschafter fällt weg
 - Buchwertfortführung ist nur dann möglich, wenn alle wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen werden → damit muss wesentliches SBV auch übertragen werden, um eine Versteuerung der ansonsten aufzudeckenden stillen Reserven zu vermeiden
 - Achtung: Folgewirkungen auch für die Abgrenzung latenter Steuern

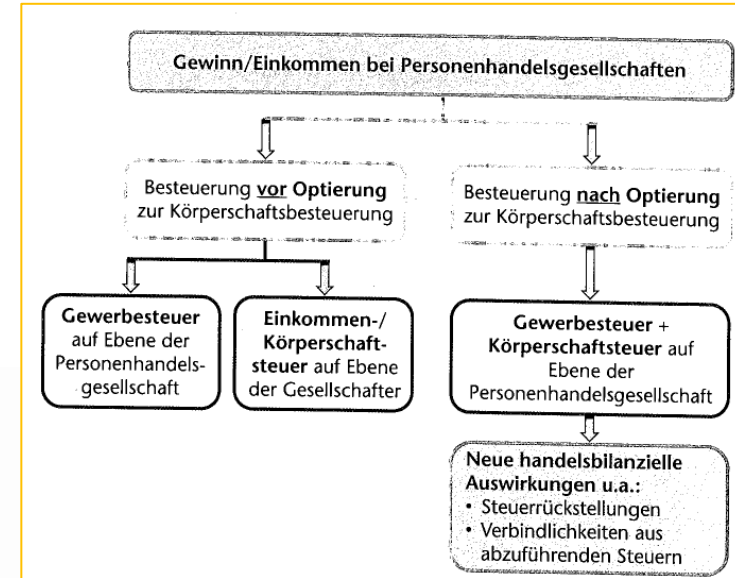
6. Neuerungen durch das KöMoG

■ Besteuerung auf Gesellschaftsebene

■ Anstieg der Steuerlast

■ Beispiel

Die A-GmbH & Co. KG hat im Veranlagungszeitraum 2021 einen steuerlichen Gewinn in Höhe von TEUR 350 erwirtschaftet. Sie unterliegt einem Gewerbesteuerhebesatz von 430 %. Die gesamte (Gewerbe-)Steuerlast beträgt demnach bei einer Steuermesszahl von 3,5 % TEUR 52,675. Nach einer Optierung zur Körperschaftbesteuerung erhöht sich die Steuerlast auf TEUR 105,175.



Quelle: Zwirner/Busch/Krauß, BC 2022, S. 207

6. Neuerungen durch das KöMoG

- Auswirkungen auf einzelne Posten der Bilanz und der GuV
 - Steuern vom Einkommen und Ertrag
 - Latente Steuern
 - Steuerrückstellungen
 - Personalaufwand
 - Sonstige Verbindlichkeiten (u.a. wg. LoSt, Sozialabgaben)
 - Eigenkapital und Fremdkapital (durch Zuordnung der Kapitalkonten)
 - Weitere Aspekte im Zusammenhang mit der Übertragung des SBV
 - Auswirkungen auf sbA, Abschreibungen, Sachanlagen, Zinsen etc.

6. Neuerungen durch das KöMoG

- Folgewirkungen
 - c.p. Zunahme EK und Bilanzsumme
 - Folgewirkungen z.B. auf Größeneinstufung nach § 267 HGB
 - Anhangberichterstattung wird c.p. ausgeweitet, da mehr/neue Sachverhalte
 - Veränderung von Kennzahlen

Auch wenn das KöMoG grundsätzlich eine steuerliche Regelung darstellt, ist ersichtlich, dass die Folgen für die Bilanzierung und Bewertung auf Ebene der Personenhandelsgesellschaft im handelsrechtlichen Jahresabschluss erheblich sein können. Hierbei können sich im Einzelfall weitreichende Auswirkungen ergeben, auch zB auf Bilanz- und Ergebniskennzahlen. Insgesamt ist das KöMoG damit weit mehr als nur eine steuerliche Neuregelung. Vielmehr nimmt die Ausübung der Option unmittelbaren Einfluss auf die Bilanzierung, Bewertung und Berichterstattung bei der zur Körperschaftsteuer optierenden Personenhandelsgesellschaft, aber auch bei deren Gesellschaftern.

Quelle: Zwirner/Busch/Krauß, DStR 2022, S. 459

6. Neuerungen durch das KöMoG

- Besteuerung auf Gesellschafterebene
 - Besteuerung der Ausschüttungen unter Kapitalertragsteuerabzug
 - andere Klassifizierung von Einkünften, z.B. Gehalt
 - Keine Anwendung der Spiegelbildmethode mehr, da Aufgabe des Transparenzprinzips
 - Auswirkungen auf die Abgrenzung laufender und latenter Steuern
 - „Neuordnung“ der Sachverhalte in Ergänzungs- und Sonderbilanz

6. Neuerungen durch das KöMoG

- Berücksichtigung von Ergänzungs- und Sonderbilanzen

Änderung durch KöMoG

- Durch den fingierten Formwechsel entfallen sowohl Ergänzungsbilanzen als auch Sonderbilanzen auf Ebene der Personengesellschaft

**KöMoG und
Ergänzungs-/
Sonderbilanzen**

Ergänzungsbilanzen:
enthaltene Wertkorrekturen aus Sicht
einzelner Gesellschafter werden in die
Gesamthandsbilanz übernommen
→ grds. keine Änderung der
Wertansatzdifferenzen

Sonderbilanzen:
ggf. notwendige Einlage des
Sonderbetriebsvermögens zur Nutzung
der Möglichkeit der
Buchwertfortführung → mögliche
Änderung der Wertansatzdifferenzen

Inhaltsverzeichnis

1. Überblick und Einordnung
2. Eigenkapital und Kapitalkonten
3. Änderungen der Gesellschafterstruktur
4. Gesellschafterebene
5. Risiko Kommanditistenhaftung
6. Neuerungen durch das KöMoG
7. Neuerungen durch das MoPeG
8. Aktuelle Rechtsprechung

7. Neuerungen durch das MoPeG

- Der Bundestag hat am 10.8.2021 das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) beschlossen. Es wurde am 17.8.2021 im Bundesgesetzblatt verkündet und tritt zum 1.1.2024 in Kraft.
 - Die wichtigste Neuerung betrifft die **Rechtsfähigkeit der GbR**
 - Einige Änderungen wirken sich auf die Gewinnermittlung und -verteilung bei PersG aus
 - Das Steuerrecht der PersG bleibt „*unverändert*“ (Röder, DStR 20/2023, 1085ff)

7. Neuerungen durch das MoPeG

- **Rechtsfähigkeit der GbR (Gesellschaft bürgerlichen Rechts)**
 - Bisher: GbR ist eine nicht rechtsfähige, zur Durchführung einer begrenzten Anzahl von Einzelgeschäften gegründete Gesamthandsgemeinschaft
 - Rechtsprechung hat die GbR in den vergangenen Jahren immer stärker den Personenhandelsgesellschaften des HGB angenähert
 - **MoPeG** sieht für die GbR zwei Rechtsformvarianten:
 - eine rechtsfähige GbR (§ 705 Abs. 2 BGB n.F.) sowie
 - eine nicht rechtsfähige GbR (§ 740 ff. BGB n.F.)
 - eine rechtsfähige GbR kann selbst Rechte erwerben und Verbindlichkeiten eingehen

7. Neuerungen durch das MoPeG

- **Rechtsfähigkeit der GbR (Gesellschaft bürgerlichen Rechts)**
 - Eine rechtsfähige GbR entsteht, sobald sie mit Zustimmung sämtlicher Gesellschafter am Rechtsverkehr teilnimmt, spätestens aber mit Eintragung der GbR in das **neu geschaffene Gesellschaftsregister**. Wird die GbR in das Gesellschaftsregister eingetragen, führt sie den Namenszusatz „eingetragene Gesellschaft bürgerlichen Rechts“ bzw. „eGbR“.
 - Ein weiterer Schritt gegen die **Anonymisierung**
 - Die Anmeldung zum Gesellschaftsregister mit Angaben zur Gesellschaft und auch solche zur Identität der Gesellschafter (bei natürlichen Personen: Name, Vorname, Geburtsdatum und Wohnort).
 - eGbR ist eine zum Transparenzregister mitteilungspflichtige eingetragene Personengesellschaft.

7. Neuerungen durch das MoPeG

- **Rechtsfähigkeit der GbR (Gesellschaft bürgerlichen Rechts)**
 - Mit dem MoPeG wird klargestellt, dass die rechtsfähige GbR **selbst zur Vermögensträgerin** wird. Somit wird das bisherige Gesamthandsprinzip abgelöst.
 - Im Gegensatz zur bisherigen Rechtslage führt etwa der Tod oder die Kündigung eines Gesellschafters **nicht mehr zur Auflösung der Gesellschaft**, sondern zu seinem Ausscheiden. Die Gesellschaft wird bei mindestens zwei verbleibenden Gesellschaftern fortgesetzt.
 - Der ausscheidende Gesellschafter hat Anspruch auf Zahlung einer „dem Wert seines Anteils **angemessenen Abfindung**“, der erforderlichenfalls zu schätzen ist. Das Gesetz gibt sich hier naturgemäß sehr abstrakt und überlässt die genaueren Regeln zur Ermittlung des Abfindungsanspruchs dem Gesellschaftsvertrag (Prinzip der Methodenoffenheit).

7. Neuerungen durch das MoPeG

- **MoPeG – Auswirkungen auf die Bilanzierung**
 - Vereinheitlichung von Begriffen:
 - Begriffe wie „Betrag einer bestimmten Vermögenseinlage“ (vgl. § 161 Abs. 1 HGB) oder „Einlage“ (vgl. §§ 162 Abs. 1, 171 Abs. 1, 172, 174 HGB), sollen zukünftig konsequent und einheitlich durch „**Haftsumme**“ ersetzt werden
 - *Haftsumme: Im Handelsregister eingetragener Betrag, bis zu dem ein Kommanditist gegenüber Gläubigern der Gesellschaft im Außenverhältnis haftet*
 - Begriff der „bedungenen Einlage“ oder „Pflichteinlage“, wird durch den Begriff der „**vereinbarten Einlage**“ ersetzt
 - *Vereinbarten Einlage: Bezeichnet die Einlage, die der Gesellschafter im Innenverhältnis nach dem jeweiligen Gesellschaftsvertrag zu leisten hat*

7. Neuerungen durch das MoPeG

- **MoPeG – Auswirkungen auf die Bilanzierung**
 - Ergebnisbeteiligung des OHG-Gesellschafters/ Komplementär
 - MoPeG schafft Verteilung nach Köpfen ab. Nach § 121 HGB n.F. sind die Beteiligungsverhältnisse maßgebend. Abweichende Regelung im Gesellschaftsvertrag möglich!
 - Grundlage für die Ergebnisverteilung ist der hrl. JA. Der Anspruch entsteht nach § 122 HGB n.F. unmittelbar mit Feststellung des Jahresabschlusses.
 - **Prinzip der Vollausschüttung:** Jeder Gesellschafter hat auf Basis des festgestellten Jahresabschlusses einen Anspruch auf Auszahlung seines ermittelten Gewinnanteils.
 - Gewinnanteile sind bereits im Jahresabschluss auf den Gesellschafterprivatkonten im Fremdkapital zu bilanzieren. Verlustanteile werden weiterhin vom Kapitalanteil abgeschrieben.

7. Neuerungen durch das MoPeG

- **MoPeG – Auswirkungen auf die Bilanzierung**
 - Ergebnisbeteiligung des Kommanditisten
 - Deckungsgleichheit mit den Regelungen für Komplementäre
 - Es gilt auch hier das Prinzip der Vollausschüttung, jedoch sind zusätzlich die Vorschriften des § 169 Abs. 1 HGB n.F. zu beachten.
 - Demnach sind auf den Kommanditisten entfallende Gewinne vorrangig mit Verlusten zu verrechnen, welche den Kapitalanteil gemindert haben.
 - Folglich kann eine Gewinnauszahlung nicht verlangt werden, solange der Betrag der vereinbarten Einlage durch Verluste aus Vorjahren reduziert ist.

Im Personengesellschaftsrecht gilt unverändert der Primat des Gesellschaftsvertrags

7. Neuerungen durch das MoPeG

■ MoPeG – Auswirkungen auf das Bilanzsteuerrecht

- Die Auswirkungen auf die Besteuerung von PersG sind überschaubar. Es bleibt bei den tradierten Grundprinzipien:

■ Zweistufige Gewinnermittlung

Das steuerliche Ergebnis einer Personengesellschaft wird weiterhin nach der Methode der zweistufigen Gewinnermittlung ermittelt

1. Anpassung der Handelsbilanz an die Steuerbilanz (1. Stufe)
2. Aufstellung der gesellschafterindividuellen Ergänzungsbilanzen (1. Stufe),
3. Aufstellung der Sonderbilanzen gemäß korrespondierender Bilanzierung (2. Stufe)

7. Neuerungen durch das MoPeG

- **MoPeG – Auswirkungen auf das Bilanzsteuerrecht**
 - **Beteiligungsbilanzierung**
 - Auch nach Inkrafttreten des MoPeG wird beim grundsätzlichen Unterschied zwischen der handels- und steuerbilanziellen Bilanzierung von Beteiligungen an Personengesellschaften bleiben: **Anschaffungskostenprinzip in der HB vs. Spiegelbildmethode in der StB**
 - Nach dem Anschaffungskostenprinzip entspricht der Beteiligungsbuchwert grundsätzlich dem Anschaffungspreis bzw. der erstmaligen Einlage, erhöht um weitere Einlagen oder Kapitalzuführungen, reduziert um außerplanmäßige Abschreibungen.
 - In der Steuerbilanz verändert sich der Beteiligungsbuchwert synchron mit der Veränderung des steuerbilanziellen Kapitalanteils.

7. Neuerungen durch das MoPeG

- **MoPeG – Auswirkungen auf das Bilanzsteuerrecht**
 - **Sonderbetriebsvermögen** bleibt auch nach MoPeG erhalten.
 - Sonderbetriebsvermögen stellen Wirtschaftsgüter und Verpflichtungen dar, welche zwar zivilrechtlich einem Gesellschafter einer Personengesellschaft zuzurechnen sind, wirtschaftlich und steuerrechtlich jedoch zum Betriebsvermögen der Personengesellschaft selbst gezählt werden.
 - Beispiele:
 - Tätigkeits- oder Geschäftsführervergütungen für Gesellschafter
 - Darlehensausreichungen zwischen Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern
 - Überlassung von Wirtschaftsgütern zur Nutzung und Miete

7. Neuerungen durch das MoPeG

- **MoPeG – Auswirkungen auf das Bilanzsteuerrecht**
 - Genauso wenig betroffen vom MoPeG werden **Ergänzungsbilanzen** sein, mit deren Hilfe gesellschaftlerindividuelle Anpassungen des Gesamthandsvermögens vorgenommen werden, wie z.B. bei unterschiedlichen Wertansätzen infolge von Gesellschafterwechseln oder gesellschafterspezifischer Inanspruchnahme der Regelungen des § 6b EStG.

Inhaltsverzeichnis

1. Überblick und Einordnung
2. Eigenkapital und Kapitalkonten
3. Änderungen der Gesellschafterstruktur
4. Gesellschafterebene
5. Risiko Kommanditistenhaftung
6. Neuerungen durch das KöMoG
7. Neuerungen durch das MoPeG
8. Aktuelle Rechtsprechung

8. Aktuelle Rechtsprechung



- **Der BFH hat mit Urteil (IV R 42/19) vom 30.06.2022 zur Abfärbung von Verlusten aus gewerblicher Tätigkeit auf die im Übrigen vermögensverwaltende Tätigkeit einer GbR geurteilt.**
 - Streitig war im vorliegenden Fall, ob negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb die ansonsten vermögensverwaltende Tätigkeit einer GbR umqualifizieren. Die vermögensverwaltende Tätigkeit bezog sich im Wesentlichen auf die Verwaltung und Vermietung von Grundstücken. Gleichzeitig wurde eine Photovoltaikanlage betrieben.
 - Leitsätze
 1. Verluste aus einer gewerblichen Tätigkeit stehen bei Überschreiten der sogenannten Bagatellgrenze der Umqualifizierung der im Übrigen vermögensverwaltenden Tätigkeit einer GbR nicht entgegen.

8. Aktuelle Rechtsprechung

- Leitsätze

2. Die seitwärts abfärbende Wirkung ist für gemischt tätige vermögensverwaltende Personengesellschaften nicht stärker einzuschränken, als dies bisher für gemischt tätige freiberufliche Personengesellschaften geschehen ist.

Die vermögensverwaltende Tätigkeit der GbR ist trotz des im gewerblichen Bereich erzielten Verlusts im Wege der Abfärbung insgesamt als gewerblich zu qualifizieren. Die vom BFH für gemischt tätige freiberufliche Personengesellschaften entwickelte Geringfügigkeitsgrenze ist zwar zu beachten. Der erkennende Senat sieht aber keinen Grund, die angeordnete umqualifizierende Wirkung einer originär gewerblichen Tätigkeit für gemischt tätige vermögensverwaltende Personengesellschaften weitergehend einzuschränken, als dies bisher für gemischt tätige freiberufliche Personengesellschaften geschehen ist. Da die Klägerin mit ihrer gewerblichen Tätigkeit die weiterhin anwendbare Geringfügigkeitsgrenze (3 %, EUR 24.500) überschritten hat, bleibt es bei der seitwärts abfärbenden Wirkung.

8. Aktuelle Rechtsprechung

- Leitsätze

2. Die seitwärts abfärbende Wirkung ist für gemischt tätige vermögensverwaltende Personengesellschaften nicht stärker einzuschränken, als dies bisher für gemischt tätige freiberufliche Personengesellschaften geschehen ist.

Im vorliegenden Fall: Die Klägerin hat aus der originär gewerblichen Tätigkeit Nettoumsätze von EUR 8.472 erzielt. Diese Umsätze machten 7,46 % der Gesamtnettoumsätze (EUR 113.484) aus. Sie blieben zwar unterhalb der absoluten Umsatzgrenze von EUR 24.500, überschreiten aber deutlich die relative Bagatellgrenze von 3 % der Gesamtnettoumsätze.

Der BFH hat im vorliegenden Urteil auch zur Frage von Schwesterpersonengesellschaften Stellung genommen: Die gewerbliche Abfärbung entfällt, wenn sich konkludent eine zweite Personengesellschaft gebildet hat, die die gewerbliche Tätigkeit auf ihre Rechnung ausführt. Diese Voraussetzungen waren jedoch im zu entscheidenden Fall nicht gegeben.

8. Aktuelle Rechtsprechung



- **Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil IV R 8/19 vom 10. November 2022 folgende Leitsätze aufgestellt:**

1. Ein Kommanditist kann sein Verlustausgleichsvolumen i.S. des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG auch durch die Erbringung einer freiwilligen Einlage erhöhen.
2. Eine derartige freiwillige Einlage ist allerdings nur dann gegeben, wenn sie gesellschaftsrechtlich, insbesondere nach dem Gesellschaftsvertrag, zulässig ist. Dementsprechend führt die Buchung einer freiwillig vom Kommanditisten erbrachten Einlage auf einem variablen Eigenkapitalkonto nur dann zu einer Erhöhung des Verlustausgleichsvolumens, wenn es sich um eine gesellschaftsrechtlich zulässige Einlage in das Gesamthandsvermögen der Gesellschaft handelt.

8. Aktuelle Rechtsprechung

Einlagen können ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten verringern. Sie ermöglichen dann im Jahr der Verlustentstehung den Verlustausgleich nach Maßgabe des § 15a EStG; sie können damit das Verlustausgleichsvolumen des Kommanditisten erhöhen.

Einlagen, die geeignet sind, das Verlustausgleichsvolumen des Kommanditisten zu erhöhen, sind sog. Pflichteinlagen, zu deren Erbringung der Kommanditist nach dem Gesellschaftsvertrag verpflichtet ist.

Eine Einlage i.S. des § 15a EStG kann aber auch eine --über die Pflichteinlage hinaus bzw. neben der Pflichteinlage-- geleistete, gesellschaftsvertraglich gestattete freiwillige Einlage eines Kommanditisten in das Gesellschaftsvermögen sein.

Daher ist eine freiwillige Leistung des Kommanditisten in das Gesamthandsvermögen der Gesellschaft nur dann als Einlage i.S. des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG anzuerkennen, wenn eine freiwillige Einlage des Kommanditisten nach dem Gesellschaftsvertrag zulässig ist.

8. Aktuelle Rechtsprechung

So wie die Zuführung von Fremdkapital einer schuldrechtlichen Vereinbarung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter (z.B. in Gestalt eines Darlehensvertrags) bedarf, bedarf es auch für die Zuführung von Eigenkapital einer (wirksamen) gesellschaftsvertraglichen Grundlage.

Die Buchung einer freiwillig vom Kommanditisten erbrachten Einlage auf dem variablen (Eigen-) Kapitalkonto II führt nur dann zu einer Einlage i.S. des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG, wenn es sich um eine gesellschaftsrechtlich, insbesondere nach dem Gesellschaftsvertrag zulässige Einlage in das Gesamthandsvermögen handelt.

Bei dem sog. Privatkonto, auf dem gemäß des Gesellschaftsvertrags die entnahmefähigen Gewinnanteile sowie laufende Entnahmen und Einlagen verbucht werden, handelt es sich um ein Forderungs- bzw. Darlehenskonto, nicht hingegen um ein (variables) Kapitalkonto. Hier ist eine Buchung daher weder geeignet, auf dem Privatkonto gebuchte Beträge als Einlage zu qualifizieren, noch kann sie die Zulässigkeit von freiwilligen Einlagen der Gesellschafter begründen.

8. Aktuelle Rechtsprechung



- **Beim Formwechsel einer Kommanditgesellschaft in eine GmbH gehen bestehende Verluste nach § 15a EStG unter und können bei der späteren Veräußerung der GmbH nicht mit dem Veräußerungsgewinn verrechnet werden, so das Hessische Finanzgericht mit Urteil vom 26.01.2022**
- Anhängig beim BFH unter X R 5/22

Eine GmbH & Co. KG wurde im Wege des Formwechsels in eine GmbH umgewandelt. Zum Zeitpunkt des Formwechsels waren Verluste nach § 15a EStG vorhanden. Das Finanzamt vertritt die Auffassung, dass diese Verluste im Zuge des Formwechsels untergehen. Der Gesellschafter der GmbH beantragte hingegen bei der späteren Veräußerung der GmbH dessen Veräußerungsgewinn mit bestehenden Verlusten nach § 15a EStG zu verrechnen.

Hessische Finanzgericht schließt sich in seinem Urteil der Auffassung des Finanzamts an.

8. Aktuelle Rechtsprechung

Begründung:

Verluste, welche nach § 15a EStG festgestellt werden, dürfen nur mit zukünftigen Gewinnen des Kommanditisten aus dessen Beteiligung an der Kommanditgesellschaft verrechnet werden. Nach dem Formwechsel in eine GmbH, gäbe es aber keine Kommanditgesellschaft und keinen Kommanditisten mehr. Diese Rechtsstellung lebe auch nicht fiktiv fort. Verluste nach § 15a EStG können nicht mit künftigen Gewinnen der GmbH verrechnet werden.

Möglich hingegen ist eine Verrechnung der noch bestehenden § 15a EStG Verluste mit einem Umwandlungs- oder Einbringungsgewinn, wenn bei der Umwandlung eine Bewertung oberhalb des Buchwerts erfolgt. Dies war im vorliegenden Fall jedoch nicht möglich, da die Umwandlung zum Buchwert erfolgte.

Herzlichen Dank für Ihre Aufmerksamkeit !

Haben Sie noch Fragen?



Literaturempfehlung

- Bilanzierung bei Personengesellschaften
 - 1. Besonderheiten von Personenhandelsgesellschaften
 - 2. Rechnungslegungsreformen des HGB und ihre Auswirkungen PersG
 - 3. Bedeutung der Ausschüttungssperre für PersG
 - 4. Auswirkungen des Wegfalls der umgekehrten Maßgeblichkeit
 - 5. Handelsrechtliche Rechnungslegung bei PersG (IDW RS HFA 7 n. F.)
 - 6. Bilanzierung von Anteilen an PersG (IDW RS HFA 18)
 - 7. Latente Steuern bei PersG
 - 8. Einfluss des Publizitätsgesetzes auf die Rechnungslegung bei PersG
 - 9. Konzernrechnungslegung bei PersG
 - 10. Option zur Körperschaftsbesteuerung nach § 1a KStG
 - 11. Auswirkungen des neuen Personengesellschaftsrechts (MoPeG)
 - 12. Empfehlungen und Implikationen für die Praxis



Referenten / Kontakt



Kai Peter Künkele

Diplom-Kaufmann | Wirtschaftsprüfer | Steuerberater | Partner

kaipeter.kuenkele@crowe-kleeberg.de

Dr. Kleeberg & Partner GmbH

WPG StBG, München

www.kleeberg.de



Prof. Dr. Christian Zwirner

Diplom-Kaufmann | Wirtschaftsprüfer | Steuerberater | Partner

christian.zwirner@crowe-kleeberg.de

Dr. Kleeberg & Partner GmbH

WPG StBG, München

www.kleeberg.de

Münchner Bilanzgespräche 2023

Termine und Themen unter www.muenchner-bilanzgespraeche.de

✓ 23. März 2023, 18.30 Uhr
Inflation und Unternehmensbewertung

✓ 25. Mai 2023, 12.00 Uhr
Immobilien und Ertragsteuerrecht

✓ 15. Juni 2023, 12.00 Uhr
Tax Compliance in der Praxis

✓ 13. Juli 2023, 18.30 Uhr
Personengesellschaften in der Praxis

→ 26. Oktober 2023, 18:30 Uhr
Betriebsprüfung – ein Blick aus der Praxis

→ 23. November 2023, 18:30 Uhr
Aktuelles Steuer- und Bilanzrecht

Willkommen

Startseite
Veranstaltungen
Veranstaltungsort
Veranstalter
Anmeldung

Münchner Bilanzgespräche

Bei den Münchner Bilanzgesprächen, einer Kooperation zwischen der Reguvis Fachmedien GmbH, der Dr. Kleeberg & Partner GmbH WPG StBG sowie Schweitzer Fachinformationen, halten wir Sie regelmäßig über aktuelle Themen aus dem Bereich der nationalen und internationalen Rechnungslegung auf dem Laufenden. Neben Bilanzierungsthemen behandeln wir dabei auch wichtige Schnittstellen wie z.B. die Unternehmensbewertung oder Themen aus dem (Bilanz-) Steuerrecht. Anlassbezogen stellen wir jeweils aktuelle Trends und Praxisprobleme in den Fokus.

Mehrmals im Jahr laden wir Sie anlässlich der Münchner Bilanzgespräche zu Vortrags- und Diskussionsveranstaltungen ein. Nach ein oder zwei themenbezogenen Referaten diskutieren wir gerne mit Ihnen unterschiedliche Standpunkte und freuen uns dabei auch auf Beiträge aus dem Auditorium. Das Ziel der Münchner Bilanzgespräche ist es, anhand der Erläuterungen und Diskussionen wichtige fachliche Inhalte und Herangehensweisen an schwierige Fragen zu vermitteln sowie den Teilnehmern Lösungsmöglichkeiten für praktische Probleme aufzuzeigen.

Im Anschluss an die Vorträge und Diskussionen laden wir Sie zu einem kleinen Imbiss ein und setzen bei diesem Get together gerne den (fachlichen) Gedankenaustausch fort. Die Münchner Bilanzgespräche stehen damit voll und ganz im Zeichen individueller Gespräche, lebhafter Diskussionen und einem fachbezogenen Networking.

Disclaimer / Copyright

■ Disclaimer

Die vorliegende Publikation dient der Information unserer Mandanten und Kunden sowie der interessierten Öffentlichkeit. Alle Angaben wurden sorgfältig recherchiert und zusammengestellt. Wir übernehmen dennoch keine Gewähr und keine Haftung für die Vollständigkeit und Richtigkeit der Hinweise. Alle Angaben beziehen sich auf den Stand zum Zeitpunkt der Manuskriptfertigstellung. Aufgrund künftiger Entwicklungen können Änderungen eintreten. Wir übernehmen keine Verpflichtung, hierüber zu informieren. Die in diesem Dokument gegebenen Informationen beruhen auf Quellen, die wir für zuverlässig halten, jedoch nicht einer neutralen Prüfung unterzogen haben. Die Herausgeber/Autoren übernehmen keine Gewähr und keine Haftung für die Vollständigkeit und Richtigkeit der hierin enthaltenen Informationen. Die in dieser Untersuchung vertretenen Meinungen stellen ausschließlich die Auffassungen der Herausgeber/Autoren dar und können sich jederzeit ändern; solche Meinungsänderungen müssen nicht publiziert werden.

■ Copyright-Vermerk

© 07/2023. Herausgeber dieses Werks ist die Dr. Kleeberg & Partner GmbH, München. Wir weisen darauf hin, dass das Urheberrecht sämtlicher Texte und Grafiken in diesem Werk bei uns als Herausgeber und ggf. bei den Autoren liegt. Die begründeten Urheberrechte bleiben umfassend vorbehalten. Jede Form der Vervielfältigung z. B. auf drucktechnischem, elektronischem, optischem, photo-mechanischem oder ähnlichem Wege – auch auszugsweise – bedarf der ausdrücklichen, schriftlichen Einwilligung des Herausgebers und ggf. des Autors. Es ist Dritten nicht gestattet, das Werk – auch auszugsweise – zu vervielfältigen.