

Besonderheiten der Bilanzierung bei Personengesellschaften

Münchner Bilanzgespräche

WP StB Kai Peter Künkele

WP StB Prof. Dr. Christian Zwirner

München, 21. Mai 2015

Agenda

1. Vereinnahmung von Gewinnanteilen
2. Kapitalrückzahlungen
3. Beteiligungsbewertung im handelsrechtlichen Jahresabschluss
4. Konzeption der Abgrenzung latenter Steuern
5. Besonderheiten bei der Besteuerung von PersG
6. Berücksichtigung von Ergänzungs- und Sonderbilanzen
7. Latente Steuern auf Verlustvorträge und § 15a EStG
8. Risiko: Zinssatzschmelze und Pensionsrückstellungen

1. Vereinnahmung von Gewinnanteilen

- Steuerliche Gewinnvereinnahmung
 - Phasengleiche Gewinnvereinnahmung: Dem Gesellschafter einer PersG wird der Gewinnanteil mit Ablauf des Wirtschaftsjahrs der PersG zugerechnet
 - Auf Ebene der PersG: Erhöhung des Kapitalkontos des Gesellschafters
 - Auf Ebene des Gesellschafter: Erhöhung des steuerlichen Beteiligungsansatzes

1. Vereinnahmung von Gewinnanteilen

- Handelsrechtliche Gewinnvereinnahmung
 - Der Anteil am Gewinn muss realisiert sein, um als Forderung aktiviert werden zu können. Dazu ist ein individueller Anspruch auf den Gewinnanteil durch den Gesellschafter erforderlich
 - Zivilrechtlich besteht der Anspruch erst mit dem Gesellschafterbeschluss über die Feststellung des Jahresabschlusses
 - Soweit keine gesellschaftsvertraglichen Regelungen vorliegen, genügt es für die handelsrechtliche Aktivierung, wenn der Rechtsanspruch hinreichend sicher ist
 - Bei der Vereinnahmung von Gewinnanteilen ist bei der Beurteilung bzgl. der hinreichenden Sicherheit eine Unterscheidung zwischen den gesetzlichen Regelungen zur Gewinnverwendung/Gewinnvereinnahmung und möglicher gesellschaftsvertraglicher Bestimmungen vorzunehmen

1. Vereinnahmung von Gewinnanteilen

- Handelsrechtliche Gewinnvereinnahmung
 - Anwendung der **gesetzlichen** Regelungen:
 - Entstehung eines individuellen Anspruchs auf den Gewinnanteil regelmäßig bereits zum Abschlussstichtag der PersG dem Grunde nach tatsächlich gesichert (→ grundsätzlich kein Gesellschafterbeschluss erforderlich)
 - Gewinn kann als realisiert angesehen werden, wenn:
 - das Geschäftsjahr der PersG spätestens mit dem Geschäftsjahr des Gesellschafters endet und
 - die auszuweisende Forderung innerhalb des für den Abschluss des Gesellschafters maßgeblichen Wertaufhellungszeitraums der Höhe nach durch Festliegen aller wesentlichen Bilanzierungs- und Bewertungsentscheidungen hinreichend konkretisiert ist, d.h. bzgl. des Jahresabschlusses der PersG müssen sämtliche Bilanzierungs- und Bewertungsentscheidungen verbindlich festgelegt worden sein, die auf die Höhe des Gewinnanteils einen wesentlichen Einfluss haben können

1. Vereinnahmung von Gewinnanteilen

- Handelsrechtliche Gewinnvereinnahmung
 - Anwendung der gesetzlichen Regelungen:
 - Voraussetzungen einer hinreichenden Konkretisierung:
 - Dies ist der Fall, wenn der Jahresabschluss der PersG innerhalb des für den Gesellschafter maßgeblichen Wertaufhebungszeitraums festgestellt worden ist
 - Steht die Feststellung noch aus, kann auch ein von den persönlich haftenden Gesellschaftern aufgestellter Jahresabschluss als hinreichende Konkretisierung angesehen werden. Voraussetzung ist jedoch, dass der Jahresabschluss aus Sicht der persönlich haftenden Gesellschafter verbindlichen Charakter erlangt hat, was durch den von diesen unterschriebenen Jahresabschluss zu dokumentieren ist
 - Keine hinreichende Konkretisierung, wenn konkrete Anhaltspunkte vorliegen, dass der aufgestellte Jahresabschluss fehlerhaft ist und sich bei ordnungsmäßiger Bilanzierung ein niedrigerer Gewinn ergäbe

1. Vereinnahmung von Gewinnanteilen

- Handelsrechtliche Gewinnvereinnahmung
 - Anwendung der gesetzlichen Regelungen:
 - Voraussetzungen einer hinreichenden Konkretisierung:
 - Unterliegt der Jahresabschluss der PersG einer Jahresabschlussprüfung, steht die verbindliche Fassung des aufgestellten Jahresabschlusses erst nach Beendigung der Prüfungshandlungen fest
 - Ist ein Gewinnanteil im Entstehungszeitpunkt aufgrund gesetzlicher Vorschriften der individuellen Verfügungsgewalt des Gesellschafters entzogen (z.B. im Fall der Auszahlungssperre gem. § 169 Abs. 1 Satz 2 2. HS HGB), entsteht für den Gesellschafter zum Abschlussstichtag der PersG kein bilanzieller Anspruch und damit kein Beteiligungsertrag

1. Vereinnahmung von Gewinnanteilen

- Handelsrechtliche Gewinnvereinnahmung
 - Abweichende **gesellschaftsvertragliche** Regelungen:
 - Durch gesellschaftsvertragliche Bestimmungen oder einem hierauf gründenden Gesellschafterbeschluss kann der Gewinnanteil des Gesellschafters seiner individuellen Verfügungsgewalt im ZP seiner Entstehung entzogen sein (z.B. Einstellung des JÜ in Rücklagen)
 - Weiterhin besteht die Möglichkeit, dass im Gesellschaftsvertrag vereinbart ist, dass ein Gewinnverwendungsbeschluss vorliegen muss
 - ➔ im ZP der Entstehung des Gewinns besteht kein aktivierbarer Anspruch des Gesellschafters, da dieser nicht individuell über seinen Gewinnanteil verfügen kann

1. Vereinnahmung von Gewinnanteilen

- Handelsrechtliche Gewinnvereinnahmung
 - Abweichende gesellschaftsvertragliche Regelungen:
 - Die Aktivierung einer Forderung ist grundsätzlich frühesten mit der Beschlussfassung möglich
 - ➔ im Fall eines Vorabbeschlusses jedoch frühestens am Abschlussstichtag der PersG
 - Gesellschaftsvertragliche Bestimmungen sehen Gesellschafterbeschluss vor
 - Forderung entsteht erst mit Beschlussfassung
 - Aber: phasengleiche Vereinnahmung dennoch, wenn Gesellschafter über notwendige Mehrheit verfügt

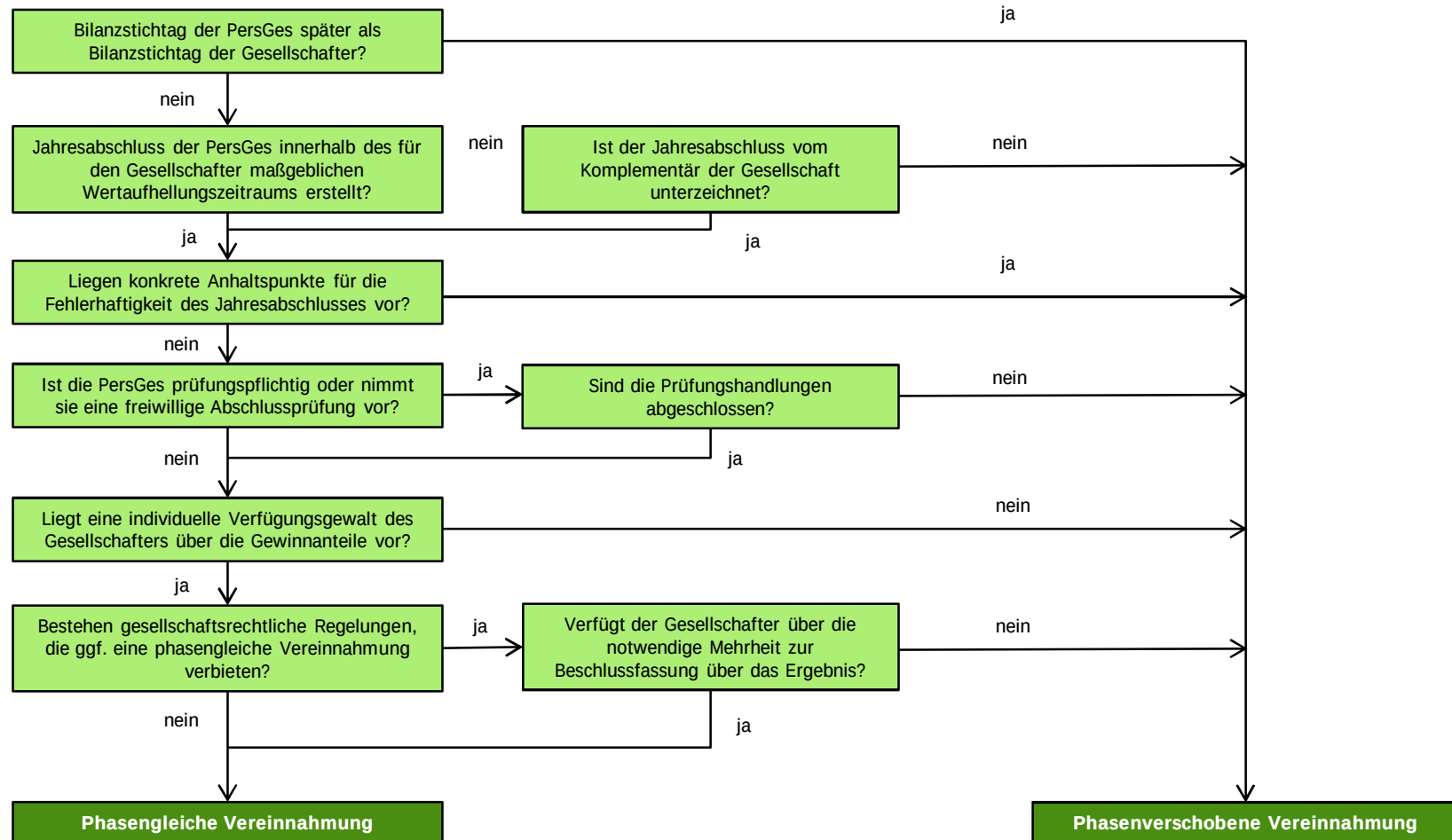


Verfügt ein Gesellschafter über die nach dem Gesellschaftsvertrag erforderliche Mehrheit der Stimmrechte, die für die Beschlussfassung erforderlich ist

➔ phasengleiche Vereinnahmung nach BGH-Rechtsprechung zulässig (BGH-Urteil v. 12.01.1998, II ZR, 82/93, BGHZ Bd. 137, S. 378)

1. Vereinnahmung von Gewinnanteilen

■ Handelsrechtliche Gewinnvereinnahmung





■ Beispiel 1: Phasengleiche Gewinnvereinnahmung

An der AB GmbH & Co. KG sind die A GmbH als Komplementärin ohne Kapitalanteil sowie die B GmbH als Kommanditistin beteiligt. Alle drei Gesellschaften haben den Bilanzstichtag zum 31.12. Gem. dem Gesellschaftsvertrag der AB GmbH & Co. KG werden Entscheidungen entsprechend der Kapitalanteile der Gesellschafter getroffen. Damit kann die B GmbH allein über die Gewinnverwendung entscheiden.

Sofern der Jahresabschluss der AB GmbH & Co. KG im Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses der B GmbH bereits aufgestellt ist, ist der Beteiligungsertrag bei der B GmbH zu vereinnahmen, soweit hinreichend sicher ist, dass dieser nicht z.B. in die Rücklagen eingestellt werden soll.



■ Beispiel 2: Phasenverschobene Gewinnvereinnahmung

An der XYZ GmbH & Co. OHG sind die X GmbH, die Y GmbH und die Z GmbH zu gleichen Teilen beteiligt. Alle vier Gesellschaften haben den Bilanzstichtag zum 31.12. Gem. dem Gesellschaftsvertrag der XYZ GmbH & Co. OHG werden Entscheidungen über Gewinnausschüttungen durch mehrheitlichen Gesellschafterbeschluss nach der Aufstellung des Jahresabschlusses entschieden. Im Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses der X GmbH ist der Jahresabschluss der XYZ GmbH & Co. OHG zwar festgestellt, es erfolgte jedoch noch keine Entscheidung über die Gewinnverwendung.

Da die X GmbH allein nicht über die Gewinnverwendung entscheiden kann, darf keine phasengleiche Gewinnvereinnahmung erfolgen.

Agenda

1. Vereinnahmung von Gewinnanteilen
2. Kapitalrückzahlungen
3. Beteiligungsbewertung im handelsrechtlichen Jahresabschluss
4. Konzeption der Abgrenzung latenter Steuern
5. Besonderheiten bei der Besteuerung von PersG
6. Berücksichtigung von Ergänzungs- und Sonderbilanzen
7. Latente Steuern auf Verlustvorträge und § 15a EStG
8. Risiko: Zinssatzschmelze und Pensionsrückstellungen

2. Kapitalrückzahlungen

■ Kapitalrückzahlungen

- Beschließt PersG die Auskehrung von Rücklagen, die in einer Zeit thesauriert wurden, bevor das bilanzierende Unternehmen Gesellschafter der PersG wurde
→ Rücklagen waren Bestandteil bei der Ermittlung der Anschaffungskosten der Anteile an der PersG
- Auskehrung der Rücklagen ist als Kapitalrückzahlung anzusehen
- Ergebnisneutrale Minderung des Beteiligungsbuchwert in der Handels- und der Steuerbilanz



Bei Kapitalrückzahlungen ist keine Bildung latenter Steuern erforderlich!

2. Kapitalrückzahlungen

- Entnahmen zu Lasten des Kapitalanteils des Gesellschafters
 - Das zu Kapitalrückzahlungen Gesagte gilt auch bei Entnahmen zu Lasten des Kapitalanteils des Gesellschafters
 - Handelsrechtlich liegt Kapitalrückzahlung vor, die den Beteiligungsbuchwert als Abgang erfolgsneutral reduziert
 - In der Steuerbilanz Minderung des Beteiligungsbuchwert
 - Eine Kapitalrückzahlung ist auch gegeben, wenn eine PersG freie Liquidität an die Gesellschafter auszahlt, ohne dass es sich dabei um eine Ausschüttung handelt
 - Beachte: bei gesellschaftsrechtlich unzulässigen Auszahlungen
→ Rückzahlungsverbindlichkeit beim Empfänger zu passivieren

2. Kapitalrückzahlungen

- Entnahmen zu Lasten des Kapitalanteils des Gesellschafters
 - Das zu Kapitalrückzahlungen Gesagte gilt auch bei Entnahmen zu Lasten des Kapitalanteils des Gesellschafters
 - Wenn Liquiditätsausschüttungen den Buchwert der Beteiligung übersteigen (und dieser bereits Null ist)
 - ➔ Passivierung einer **Verbindlichkeit für künftige Gewinnanteile**
 - Diese Verbindlichkeit hat den Charakter eines Vorschusses auf künftig entstehende Gewinnanteile
 - bei Gewinnen in der Folgezeit erfolgswirksam auszubuchen



Bei Entnahmen zu Lasten des Kapitalanteils des Gesellschafters ist keine Bildung latenter Steuern erforderlich!



■ Beispiel 3: Kapitalrückzahlungen

- Die Baum GmbH ist an der Wald GmbH & Co. KG mit 40% beteiligt. Die Anschaffungskosten der Beteiligung betrugen 1.000 TEUR.
- Die Wald GmbH & Co. KG erzielte seit dem Erwerb der Anteile durch die Baum GmbH weder Gewinne noch Verluste
- Zum 31.12.2012 zahlt die Wald GmbH & Co. KG 600 TEUR an die Baum GmbH aus
- Bilanzielle Abbildung in der Handelsbilanz
 - Bei der Auszahlung handelt es sich um eine Kapitalrückzahlung, da die Zahlung einer Minderung der ursprünglichen Anschaffungskosten gleichzusetzen ist. Daher hat auch eine Minderung des Beteiligungsbuchwerts in der Handelsbilanz der Baum GmbH zu erfolgen. Zum 31.12.2012 ist daher ein Betrag von 400 TEUR (1.000 TEUR – 600 TEUR) zu bilanzieren
 - Zusätzlich hat zum 31.12.2012 eine Prüfung der Werthaltigkeit dieses Betrags zu erfolgen



■ Beispiel 4: Rücklagenauflösung

- Die Alpha GmbH hat sich im Jahr 2002 in Höhe von 20% an der ABC GmbH & Co. KG beteiligt. Sie hat für einen Kaufpreis von 60 TEUR ein anteiliges Haftkapital von 50 TEUR sowie anteilige Rücklagen i.H.v. 10 TEUR erworben.

In den Jahren 2003 bis 2012 hat die ABC GmbH & Co. KG jährlich einen handelsrechtlichen Gewinn von 10 TEUR ausgewiesen, der auf Grundlage des Gesellschaftsvertrags sowie der Gesellschafterbeschlüsse zu 25% thesauriert wurde. Damit hat die Alpha GmbH für die Jahre 2003 bis 2012 jeweils einen Beteiligungsertrag i.H.v. 1.500 EUR (= 20% von 75% von 10 TEUR) vereinnahmt.

Im Jahr 2013 macht die ABC GmbH & Co. KG ein Ergebnis von Null.

Die Gesellschafter beschließen aber, alle vorhandenen Rücklagen, die sich zwischenzeitlich auf 75 TEUR belaufen, auszuschütten.

Die anteilige Ausschüttung i.H.v. 15 TEUR (= 20% von 75 TEUR) führt bei der Alpha GmbH zu einem Beteiligungsertrag i.H.v. 5 TEUR sowie einer Minderung ihrer Anschaffungskosten i.H.v. 10 TEUR.

Agenda

1. Vereinnahmung von Gewinnanteilen
2. Kapitalrückzahlungen
3. Beteiligungsbewertung im handelsrechtlichen Jahresabschluss
4. Konzeption der Abgrenzung latenter Steuern
5. Besonderheiten bei der Besteuerung von PersG
6. Berücksichtigung von Ergänzungs- und Sonderbilanzen
7. Latente Steuern auf Verlustvorträge und § 15a EStG
8. Risiko: Zinssatzschmelze und Pensionsrückstellungen

3. Beteiligungsbewertung im handelsrechtlichen Jahresabschluss

■ Zugangsbewertung

- Zu Anschaffungskosten: bei Erwerb von Dritten:
 - vereinbarter Kaufpreis
 - + Anschaffungsnebenkosten
 - Anschaffungspreisminderungen
 - = Anschaffungskosten
- Haftsumme ($\neq$ Pflichteinlage) ohne Bedeutung für Anschaffungskosten
- 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 zu sonstigen finanziellen Verpflichtungen (§ 285 Nr. 3a HGB)

3. Beteiligungsbewertung im handelsrechtlichen Jahresabschluss

- Zugangsbewertung

- Sacheinlagen

- Anwendung der Tauschgrundsätze
 - Möglichkeiten des Ansatzes zu:
 - Buchwerten
 - Zeitwerten
 - Sofern die Einlage im Ausnahmefall zu einer Steuerbelastung führt: erfolgsneutrale Behandlung zulässig
 - Anhangangabe, welche Methode angewendet wurde

3. Beteiligungsbewertung im handelsrechtlichen Jahresabschluss



■ Beispiel 5: Beteiligungserwerb durch Sacheinlage

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

Buchwertfortführung:

Reiner Aktivtausch zwischen der zugehenden Beteiligung und dem abgehenden Vermögensgegenstand:

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

Gewinnrealisierung:

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

Beteiligung	90 TEUR	an	Maschine	50 TEUR
			sbE	40 TEUR

3. Beteiligungsbewertung im handelsrechtlichen Jahresabschluss

■ Beispiel 5: Beteiligungserwerb durch Sacheinlage (Fortsetzung)

Erfolgsneutrale Behandlung:

Da der Abgang der Maschine erfolgswirksam bei der Anton GmbH zu einem Steueraufwand von 6 TEUR ($40 \text{ TEUR} \times 15\%$) 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/die Steuerverbindlichkeiten zu erfassen:

St.Aufwand	6 TEUR	an	St.Verb.	6 TEUR
------------	--------	----	----------	--------



→ Das Tauschgeschäft hat insgesamt keinen Effekt auf den Jahresüberschuss, da der anfallende Steueraufwand durch die sonstigen betrieblichen Ertrag kompensiert wird.

3. Beteiligungsbewertung im handelsrechtlichen Jahresabschluss

■ Folgebewertung

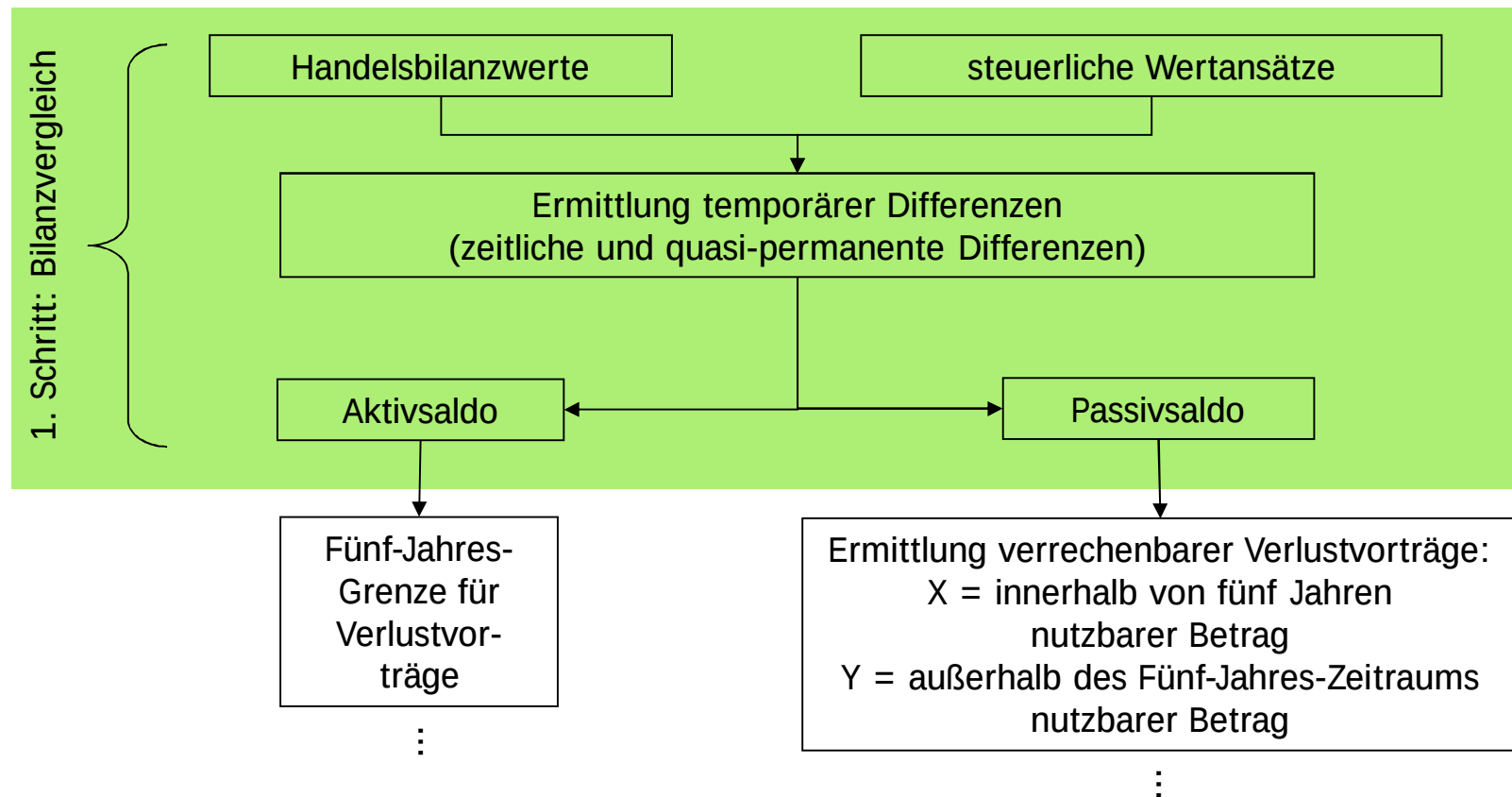
- Beteiligungsbuchwert unterliegt den allgemeinen Bewertungsregelungen
- Prüfung, ob niedrigerer beizulegender Wert besteht
- Bei der Ermittlung eines Wertminderungsbedarfs haben sog. Liquiditätsausschüttungen Vorrang gegenüber Wertminderungen
- Wertaufholung, sobald Grund für Wertminderung entfallen ist
- Anwendung von IDW RS HFA 10 auf Beteiligungsbewertung (IDW RS HFA 18, Tz. 31)
- Ermittlung des **steuerlichen Beteiligungsansatzes** nach der Spiegelbildmethode
 - Die Ermittlung des steuerlichen Wertansatzes der Beteiligung beim Mitunternehmer an einer PersG erfolgt nach der Spiegelbildmethode
 - Dabei wird bei der Ermittlung des anzusetzenden Beteiligungsbuchwert auf die Summe der Kapitalanteile eines Mitunternehmers in der Gesamthandsbilanz, Ergänzungsbilanz sowie Sonderbilanz abgestellt

Agenda

1. Vereinnahmung von Gewinnanteilen
2. Kapitalrückzahlungen
3. Beteiligungsbewertung im handelsrechtlichen Jahresabschluss
4. Konzeption der Abgrenzung latenter Steuern
5. Besonderheiten bei der Besteuerung von PersG
6. Berücksichtigung von Ergänzungs- und Sonderbilanzen
7. Latente Steuern auf Verlustvorträge und § 15a EStG
8. Risiko: Zinssatzschmelze und Pensionsrückstellungen

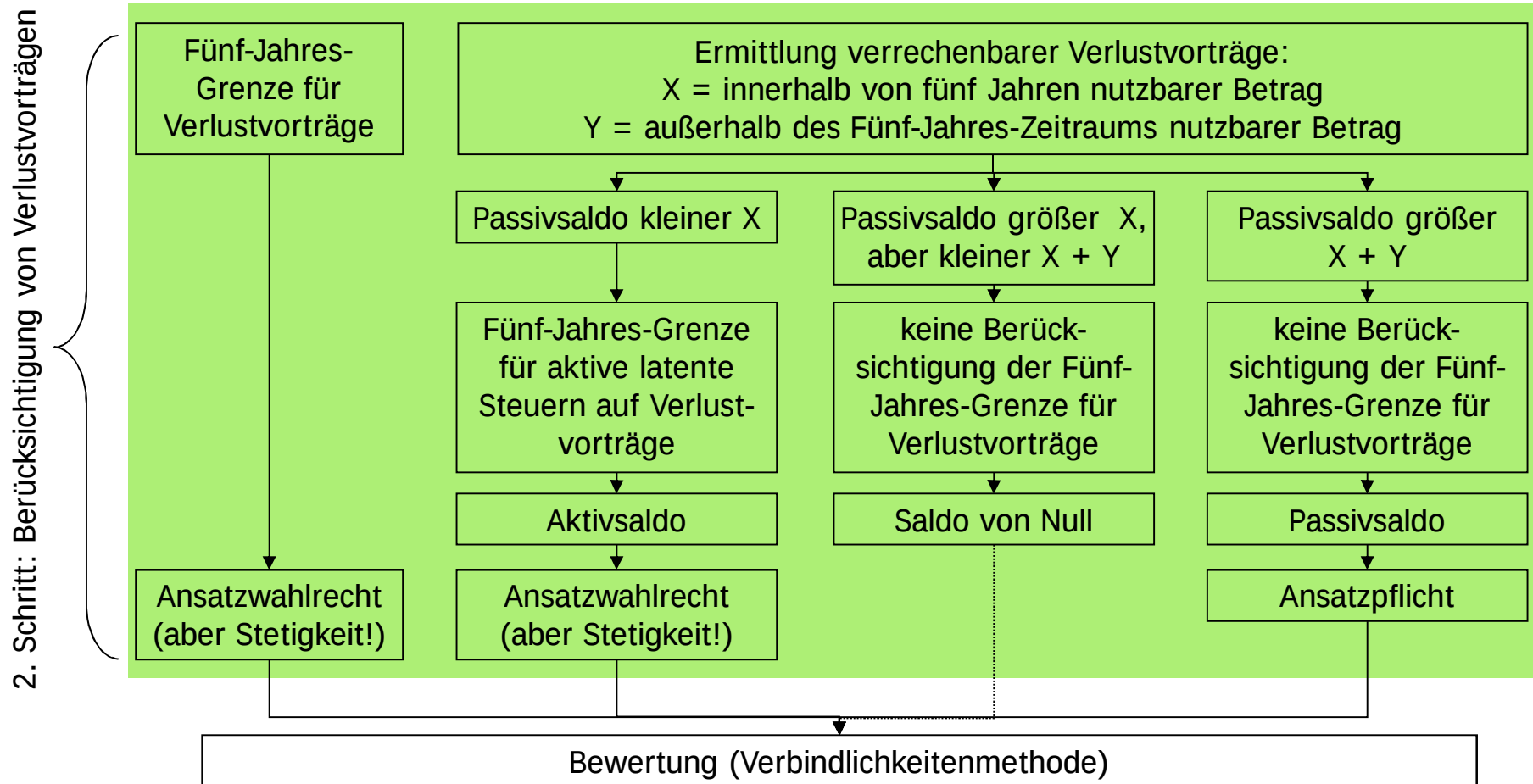
4. Konzeption der Abgrenzung latenter Steuern

- 1. Stufe: Gegenüberstellung von handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Wertansätzen



4. Konzeption der Abgrenzung latenter Steuern

■ 2. Stufe: Berücksichtigung von Verlustvorträgen

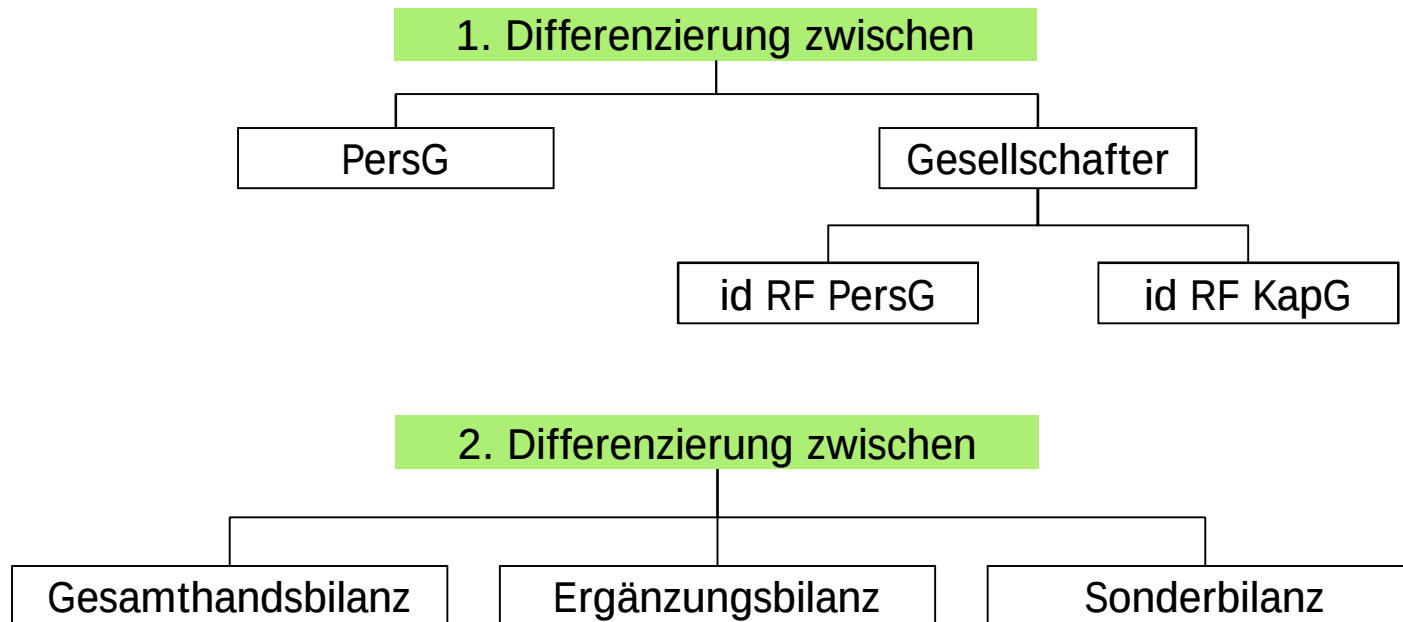


Agenda

1. Vereinnahmung von Gewinnanteilen
2. Kapitalrückzahlungen
3. Beteiligungsbewertung im handelsrechtlichen Jahresabschluss
4. Konzeption der Abgrenzung latenter Steuern
5. Besonderheiten bei der Besteuerung von PersG
6. Berücksichtigung von Ergänzungs- und Sonderbilanzen
7. Latente Steuern auf Verlustvorträge und § 15a EStG
8. Risiko: Zinssatzschmelze und Pensionsrückstellungen

5. Besonderheiten bei der Besteuerung von PersG

- Für Zwecke der zutreffenden Berücksichtigung der latenten Steuern sind die Ebenen, auf denen die Steuern anfallen, zu differenzieren



5. Besonderheiten bei der Besteuerung von PersG

Gesellschafter ist...	... Personengesellschaft	... Kapitalgesellschaft
Temporäre Differenzen zwischen HB/StB (Gesamthand) bei PersG	GewSt auf Ebene PersG	GewSt auf Ebene PersG
Differenzen aufgrund von Ergänzungsbilanzen		
... bei PersG	GewSt auf Ebene PersG	GewSt auf Ebene PersG
... beim Ges'ter	keine Berücksichtigung	KSt auf Ebene Ges'ter
Differenzen aufgrund von Sonderbilanzen	Keine Berücksichtigung	KSt auf Ebene Ges'ter
Unterschiedlicher Beteiligungsansatz	Keine Berücksichtigung	KSt auf Ebene Ges'ter

5. Besonderheiten bei der Besteuerung von PersG

- Bestimmung der Steuersätze bei der PersG

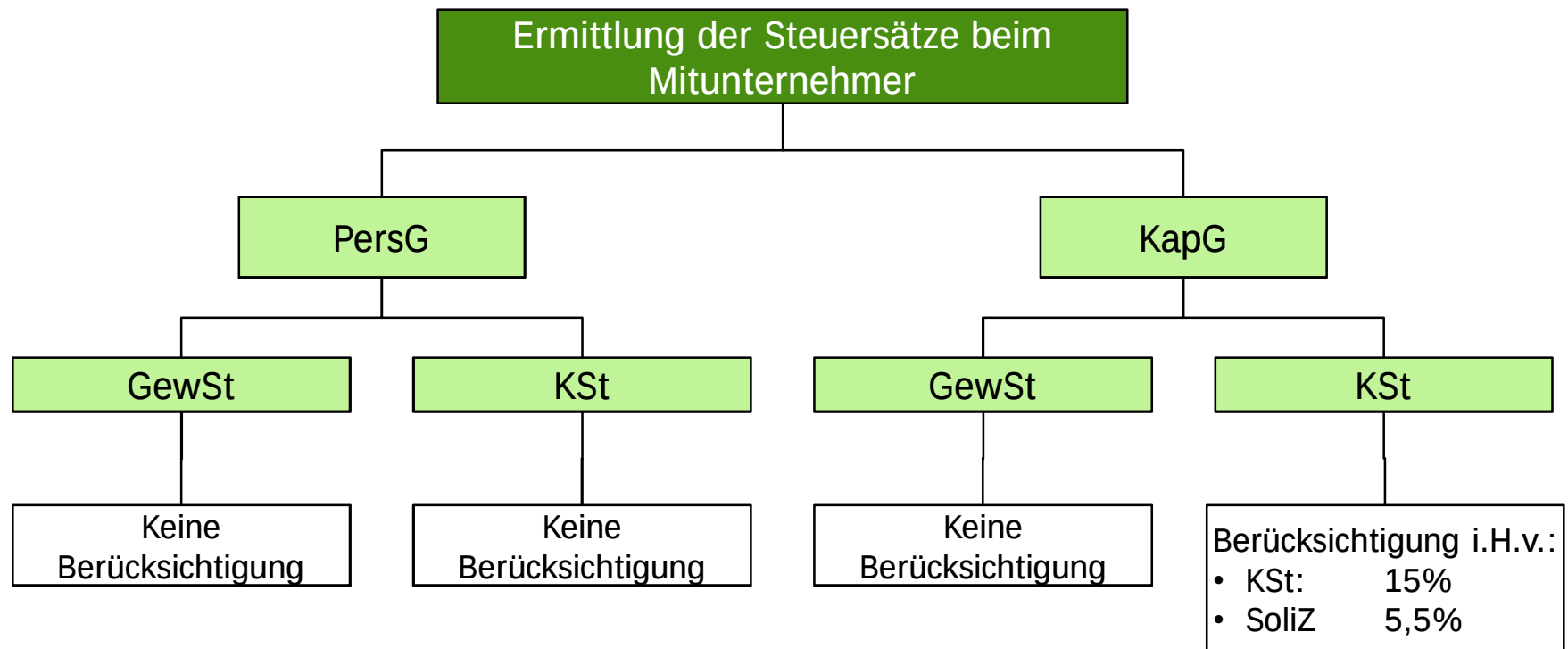


Nur (GewSt-)Latenzen, da auf der Ebene der PersG nur GewSt anfällt

- $\text{GewSt-Satz} = \text{Hebesatz} \times \text{Messzahl}$
- Besteuerung der steuerlichen Gewinnanteile beim Gesellschafter der PersG schlägt nicht auf die Besteuerung der PersG durch → bleibt für die Steuerabgrenzung auf Ebene der PersG unbeachtlich
- Ausweisvorschrift des § 264c Abs. 3 Satz 2 HGB, wonach der Steueraufwand der Gesellschafter vom Jahresergebnis der PersG abgesetzt/hinzugerechnet werden kann, lässt nicht den Schluss zu, dass die Steuerbelastung beim Gesellschafter bei der Abgrenzung latenter Steuern bei PersG zu berücksichtigen ist

5. Besonderheiten bei der Besteuerung von PersG

- Bestimmung der Steuersätze beim Mitunternehmer



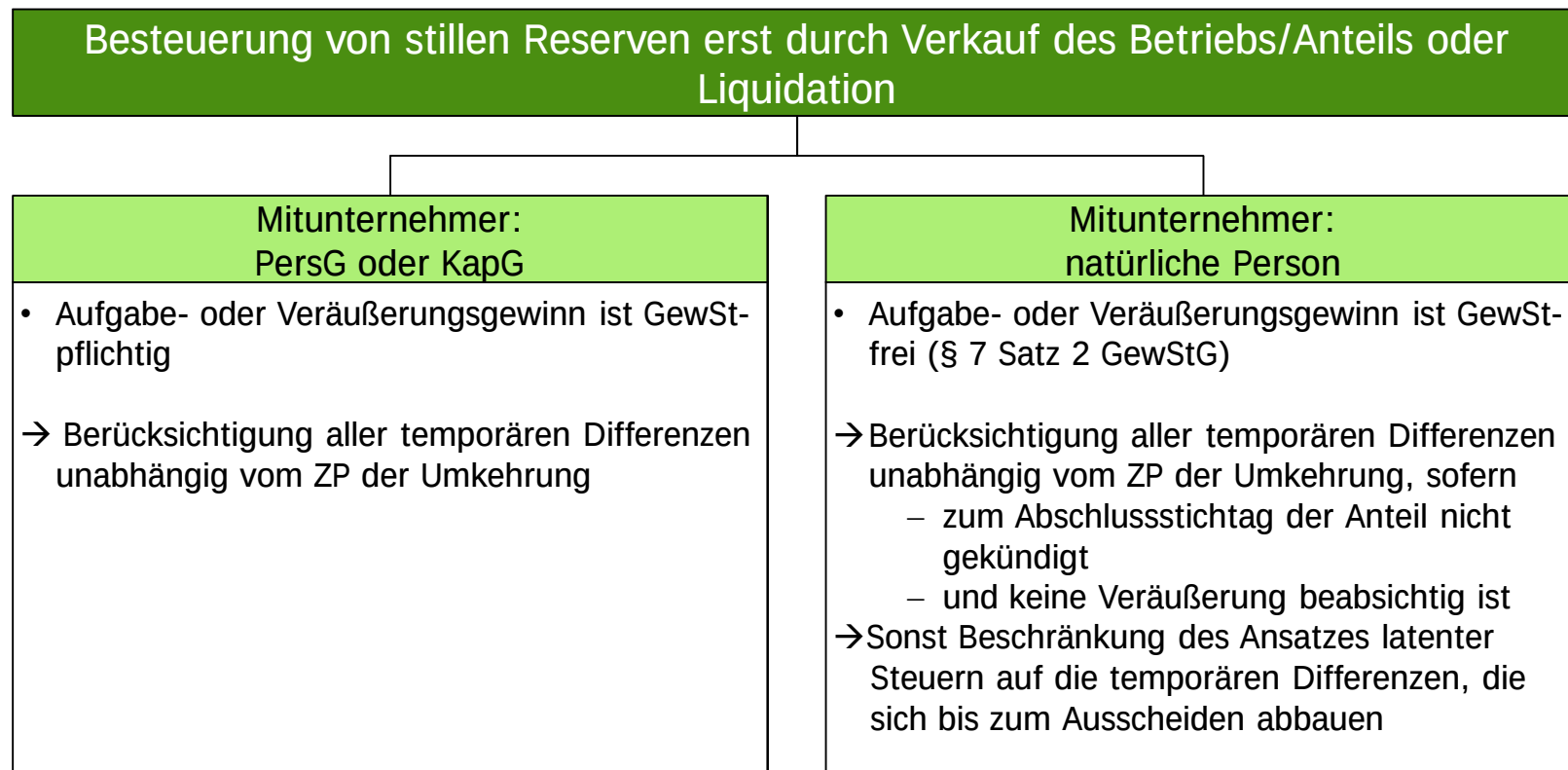
Keine latenten Steuern zu bilden



Latenter Steuersatz von insg. 15,825 %

5. Besonderheiten bei der Besteuerung von PersG

■ Steuerwirkung in Abhängigkeit der RF des Mitunternehmers



Konsequenz: nicht auf alle Differenzen sind latente Steuern abzugrenzen!
Nur auf die, die sich auch steuerlich bei ihrer Umkehrung auswirken!

Agenda

1. Vereinnahmung von Gewinnanteilen
2. Kapitalrückzahlungen
3. Beteiligungsbewertung im handelsrechtlichen Jahresabschluss
4. Konzeption der Abgrenzung latenter Steuern
5. Besonderheiten bei der Besteuerung von PersG
6. Berücksichtigung von Ergänzungs- und Sonderbilanzen
7. Latente Steuern auf Verlustvorträge und § 15a EStG
8. Risiko: Zinssatzschmelze und Pensionsrückstellungen

6. Berücksichtigung von Ergänzungs- und Sonderbilanzen

- Inhalt von Ergänzungsbilanzen
 - In Ergänzungsbilanzen (EB) erfolgt die Darstellung von Wertkorrekturen von Wirtschaftsgütern/Schulden, die sich im Gesamthandsvermögen der PersG befinden
 - Anlässe
 - entgeltlicher Erwerb eines Gesellschaftsanteils über oder unter dem Buchwert
 - Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils in eine PersG (§ 24 UmwStG)
 - Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern zwischen Gesellschafter und PersG unentgeltlich oder gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (§ 6 Abs. 5 Satz 3 und 4 EStG)
 - Inanspruchnahme einer personenbezogenen Steuervergünstigung (z.B. § 6b EStG), deren Voraussetzungen nicht von allen Gesellschaftern erfüllt werden

6. Berücksichtigung von Ergänzungs- und Sonderbilanzen

- Ursachen für die Berücksichtigung von EB bei der Ermittlung latenter Steuern
 - Der für die Ermittlung der latenten Steuern relevante steuerliche BW der WG und Schulden besteht aus dem in der Gesamthandsbilanz abgebildeten Wert sowie den Korrekturen der EB
→ Berücksichtigung der EB bei der Ermittlung der latenten Steuern
 - Mehr-/Minderwerte der EB finden sich in der HaB nicht wieder, da die Unterschiedsbeträge der EB nicht auf die Gesamtheit aller Gesellschafter sondern auf einzelne Gesellschafter entfallen
 - Wertkorrekturen in positiven/negativen EB lösen sich entweder planmäßig im Zeitablauf gewinnmindernd/gewinnerhöhend auf oder sie führen beim Abgang der betroffenen WG/Schulden aus dem Unternehmensvermögen zu einem Gewinn/Verlust
→ sie stellen temporäre oder quasipermanente Differenzen dar

6. Berücksichtigung von Ergänzungs- und Sonderbilanzen

- Berücksichtigung von Ergänzungsbilanzen auf Ebene der PersG
 - EB sind auf Ebene der PersG zu berücksichtigen, aufgrund der ESt- bzw. KSt-lichen Versteuerung auf Ebene des Gesellschafters dürfen jedoch auf Ebene der PersG lediglich GewSt-Effekte berücksichtigt werden
- Berücksichtigung von Ergänzungsbilanzen auf Ebene des Mitunternehmers
 - Berücksichtigung der EB im Rahmen der Gegenüberstellung des handelsrechtlichen Beteiligungsansatzes und des steuerlichen Wertansatzes (Spiegelbildmethode)
 - Achtung: Bei der Spiegelbildmethode werden neben der GHB auch EB und SoB einbezogen

6. Berücksichtigung von Ergänzungs- und Sonderbilanzen

- Bilanzielle Abbildung von latenten Steuern aufgrund von EB
 - Positive EB führen zur Bildung von aktiven latenten Steuern

HaB der PersG	StB der PersG
aktive lat. Steuern	

- Negative EB führen zur Bildung von passiven latenten Steuern

HaB der PersG	StB der PersG
	passive lat. Steuern

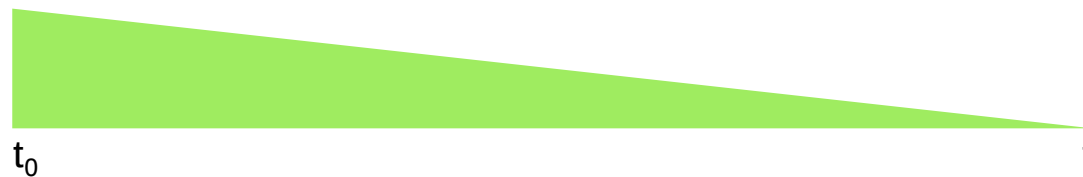
6. Berücksichtigung von Ergänzungs- und Sonderbilanzen

- Besonderheiten bei der Abgrenzung latenter Steuern auf EB auf Ebene der PersG beim Ausscheiden eines Gesellschafters: erfolgswirksame versus erfolgsneutrale Bildung

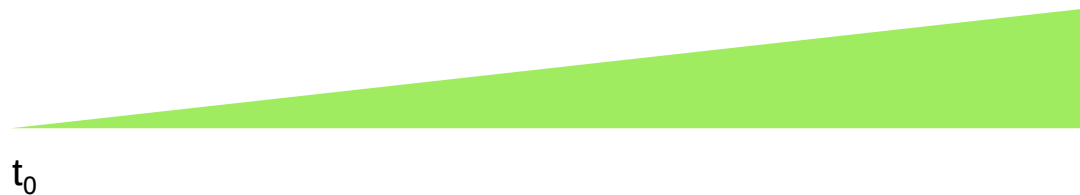
	Ausscheidender Gesellschafter	
	Natürliche Person	KapG/PersG
Veräußerungsgewinn/-verlust	unterliegt auf Ebene der PersG <u>nicht</u> der GewSt (§ 7 Satz 2 GewStG)	unterliegt auf Ebene der PersG der GewSt (§ 7 Satz 2 GewStG)
Bildung aktiver/passiver latenter Steuern aus der EB auf Ebene der PersG	erfolgsneutral	erfolgswirksam
Auflösung aktiver/passiver latenter Steuern auf Ebene der PersG	erfolgswirksam	

6. Berücksichtigung von Ergänzungs- und Sonderbilanzen

- Entwicklung der latenten Steuern aus EB im Zeitablauf
 - bei der PersG:
 - Entwicklung der aktiven latenten Steuern (aufgrund der Folgebewertung der VG/Schulden der EB)



- beim Gesellschafter:
 - Entwicklung der passiven latenten Steuern (aufgrund der Beteiligungsbewertung der HaB vs. Spiegelbildmethode in StB)



6. Berücksichtigung von Ergänzungs- und Sonderbilanzen

- Abgrenzung zu Sonderbilanzen
 - In den EB werden WG/Schulden ausgewiesenen, die dem Gesamthandsvermögen zuzurechnen sind, in der Gesamthandsbilanz jedoch in anderer Höhe erfasst sind. Daher erfolgt eine Wertkorrektur
 - Im Gegensatz hierzu werden in den Sonderbilanzen der Gesellschafter WG/ Schulden ausgewiesen, die zwar dem Betrieb der Gesamthand dienen, jedoch dem Gesellschafter der PersG und nicht dem Gesamthandsvermögen zuzuordnen sind
 - Entsprechendes Pendant in der HaB gibt es nicht
 - Sonderbilanzen sind keine Korrekturen zu den in der GHB ausgewiesenen WG/Schulden
 - Die PersG hat keine Verfügungsmacht über die in der SoB ausgewiesenen WG/Schulden



Bei der Personengesellschaft kommt es zu einer anderen Sichtweise als bei den Gesellschaftern!

6. Berücksichtigung von Ergänzungs- und Sonderbilanzen

- Keine Berücksichtigung von latenten Steuern auf Sonderbilanzen auf Ebene der PersG
 - Nichtberücksichtigung ergibt sich direkt aus dem Gesetz (§ 274 Abs. 1 Satz 1 HGB): Dieses verlangt einen Vergleich zwischen „handelsrechtlichen Wertansätzen von VG, Schulden und RAP und ihren steuerlichen Wertansätzen“
 - Ein solcher Vergleich ist bei SoB nicht möglich, weil die entsprechenden VG/Schulden handelsrechtlich nicht existieren



Keine Berücksichtigung von latenten Steuern auf Sonderbilanzen auf Ebene der Personengesellschaft!

6. Berücksichtigung von Ergänzungs- und Sonderbilanzen

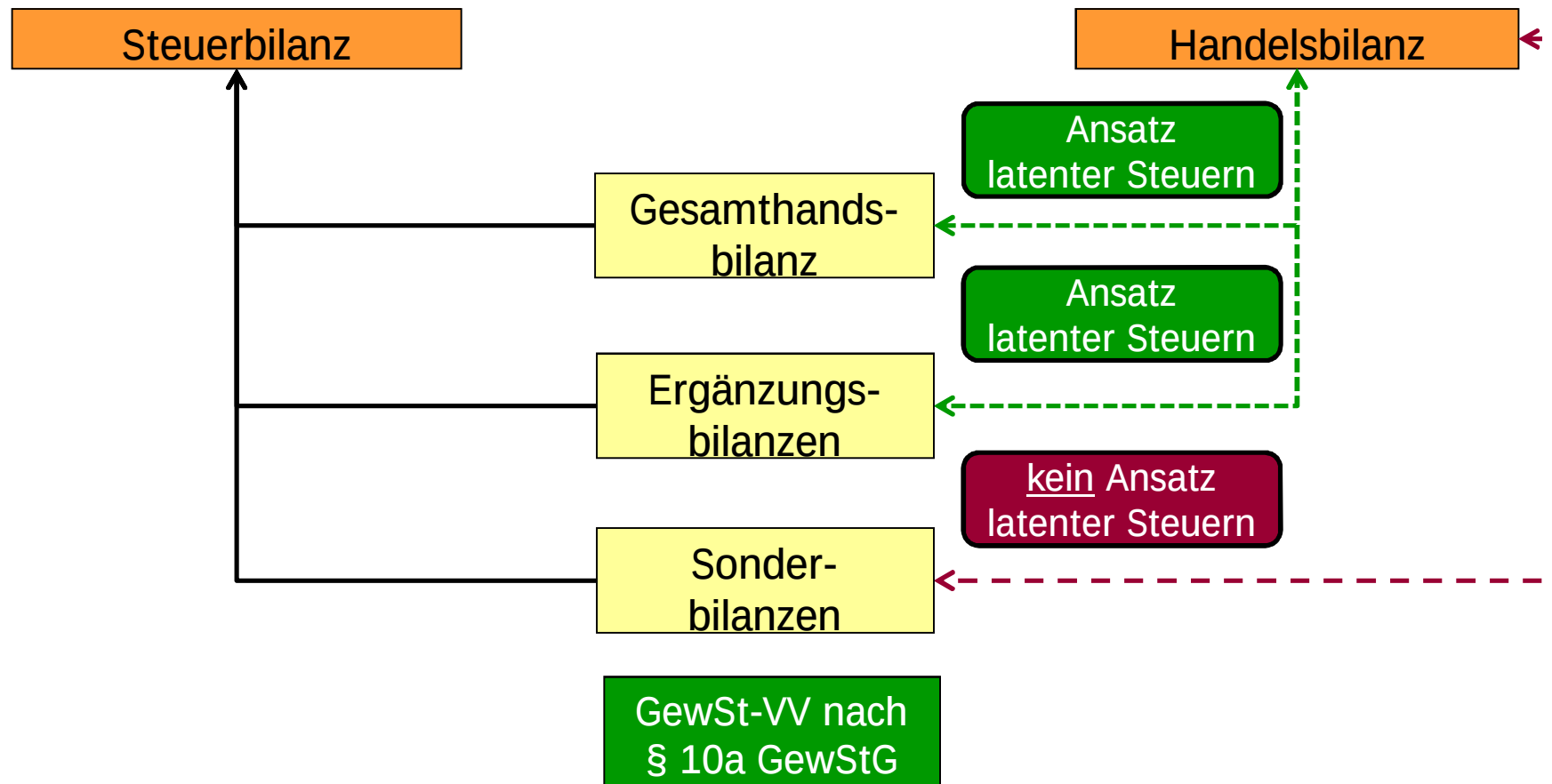
- Berücksichtigung von latenten Steuern auf Sonderbilanzen auf Ebene des Mitunternehmers
 - Handelsbilanz
 - Ansatz der Beteiligung mit den Anschaffungskosten
 - Ansatz der Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens mit den fortgeführten AK/HK
 - Steuerbilanz
 - Ansatz der Beteiligung nach der Spiegelbildmethode, d.h.
 - Ansatz des steuerbilanziellen Eigenkapitals, auch soweit negativ
 - Ansatz des Ergänzungsbilanzkapitals
 - Ansatz des Sonderbetriebskapitals und damit auch der Wirtschaftsgüter des SBV mit ihren steuerlichen Wertansätzen



Latente Steuern sind auf der Ebene des Mitunternehmers nur dann abzugrenzen, wenn es sich bei diesem um eine KapG handelt!

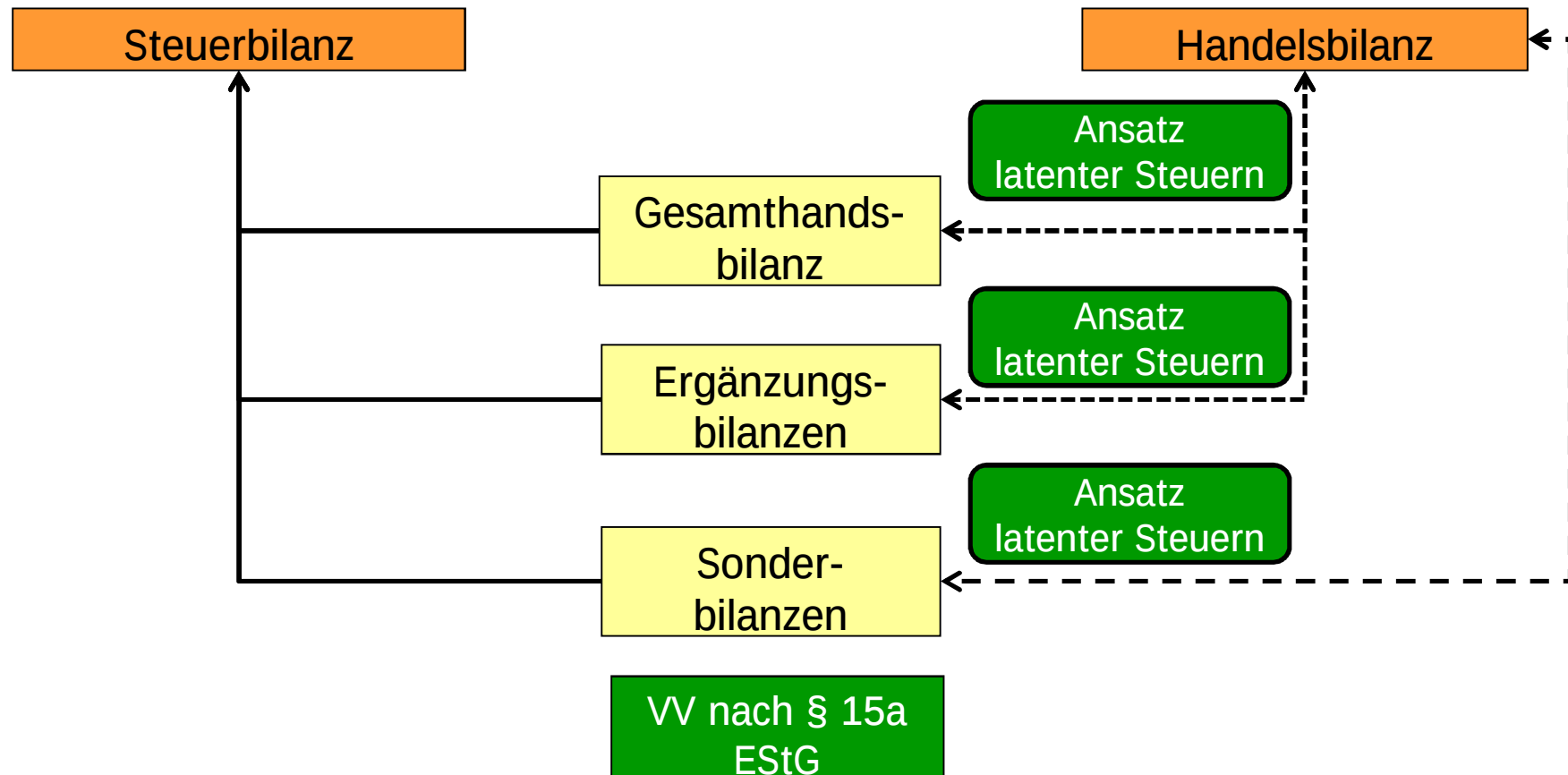
6. Berücksichtigung von Ergänzungs- und Sonderbilanzen

- Ermittlung der temporären Differenzen – auf Ebene der PersG einzubeziehende Bilanzen



6. Berücksichtigung von Ergänzungs- und Sonderbilanzen

- Ermittlung der temporären Differenzen – auf Ebene des Mitunternehmers (in der RF einer KapG) einzubeziehende Bilanzen



Agenda

1. Vereinnahmung von Gewinnanteilen
2. Kapitalrückzahlungen
3. Beteiligungsbewertung im handelsrechtlichen Jahresabschluss
4. Konzeption der Abgrenzung latenter Steuern
5. Besonderheiten bei der Besteuerung von PersG
6. Berücksichtigung von Ergänzungs- und Sonderbilanzen
7. Latente Steuern auf Verlustvorträge und § 15a EStG
8. Risiko: Zinssatzschmelze und Pensionsrückstellungen

7. Latente Steuern auf Verlustvorträge und § 15a EStG

- Latente Steuern auf Verlustvorträge bei PersG
 - Besonderheiten bei PersG
 - lediglich Berücksichtigung GewSt-licher VV i.S.v. § 10a GewStG → bei Steuerplanungsrechnung Berücksichtigung von GewSt-lichen Besonderheiten
 - GewSt-liche Hinzurechnungen (§ 8 GewStG)/Kürzungen (§ 9 GewStG)
 - Freibetrag nach § 11 GewStG (bei natürlichen Personen/PersG 24,5 TEUR) (soweit wesentlich für Ergebnis)
 - Berücksichtigung der Mindestbesteuerung (grundsätzliche Vorschriften des § 10d EStG)
 - vollständige Berücksichtigung von Verlustvorträgen bis 1 Mio. EUR
 - darüber hinaus lediglich Verrechnung von 60% des Gewerbeertrags mit Verlusten aus Vorjahren
 - allgemeiner Zeitraum: 5 Jahre bei Ansatz einer aktiven latenten Steuer

7. Latente Steuern auf Verlustvorträge und § 15a EStG

- Besonderheiten aufgrund der Regelungen des § 15a EStG
 - Regelungen des § 15a EStG
 - Mit einer Verlustzuweisung, die über die geleisteten steuerlichen Einlagen des Gesellschafters einer PersG hinausgeht, geht die Verrechnung künftiger Gewinne der PersG mit den entsprechenden Verlusten nach § 15a EStG einher (Verrechnung nur mit künftigen Gewinnen aus derselben Beteiligung)
 - Konsequenzen der Regelung des § 15a EStG auf Ebene der PersG
 - Keine Auswirkungen auf Ebene der PersG



§ 15a EStG hat keine Auswirkungen auf Ebene der PersG!

7. Latente Steuern auf Verlustvorträge und § 15a EStG

- Besonderheiten aufgrund der Regelungen des § 15a EStG
 - Konsequenzen der Regelung des § 15a EStG auf Ebene des Mitunternehmers
 - Für die Berechnung der latenten Steuer ist zwischen der Ebene des Bilanzvergleichs einerseits und der Bewertung der steuerlichen Verluste nach § 15a EStG andererseits zu unterscheiden
 - IDW RS HFA 18: für den Vergleich zwischen dem handelsrechtlichen Beteiligungs-BW und dem (negativen) steuerlichen Kapitalkonto ist auf diese beiden Größen abzustellen; allerdings bei der Abgrenzung der passiven latenten Steuern keine Berücksichtigung solcher Differenzen, die auf Verluste i.S.d. § 15a EStG zurückzuführen sind, erfolgt



Zur Abgrenzung der latenten Steuern ist auf die Differenz der Beteiligungsbuchwerte in HaB und StB abzustellen. Verluste i.S.d. § 15a EStG sind herauszurechnen!

7. Latente Steuern auf Verlustvorträge und § 15a EStG

- Besonderheiten aufgrund der Regelungen des § 15a EStG
 - Konsequenzen der Regelung des § 15a EStG auf Ebene des Mitunternehmers
 - Im Gegensatz zu steuerlichen Verlustvorträgen, die auf Ebene der Gesellschaft grundsätzlich nur über einen Zeitraum vom 5 Jahren eigenständig aktiviert werden können, kann die Berücksichtigung von Verlusten nach § 15a EStG nur beteiligungsbezogen und im ersten Schritt nur zur Verrechnung mit passiven latenten Steuern erfolgen
 - Der Verrechnungszeitraum von 5 Jahren gilt hierfür nicht
 - Gemeinsame Betrachtung der Differenzen auf den bilanziellen Vergleich und dem künftigen steuerlichen Vorteil aus dem Verlustvortrag nach § 15a EStG
 - Aus der Beteiligung kann es nur eine latente Steuer geben



Eine Beteiligung kann immer nur zu **einer** latenten Steuer führen!

Agenda

1. Vereinnahmung von Gewinnanteilen
2. Kapitalrückzahlungen
3. Beteiligungsbewertung im handelsrechtlichen Jahresabschluss
4. Konzeption der Abgrenzung latenter Steuern
5. Besonderheiten bei der Besteuerung von PersG
6. Berücksichtigung von Ergänzungs- und Sonderbilanzen
7. Latente Steuern auf Verlustvorträge und § 15a EStG
8. Risiko: Zinssatzschmelze und Pensionsrückstellungen

8. Risiko: Zinssatzschmelze und Pensionsrückstellungen

■ Entwicklung Zinssätze i.S.d. § 253 Abs. 2 HGB

Stichtag	Zinssatz nach § 253 Abs. 2 S. 2 HGB
31.12.2008	5,25 %
31.12.2009	5,25 %
31.12.2010	5,15 %
31.12.2011	5,14 %
31.12.2012	5,04 %
31.12.2013	4,88 %
31.12.2014	4,53 %
30.04.2015	4,31 %

Die Abschmelzdynamik nimmt deutlich zu!



Zinssatz-relevanter 7-Jahres-durchschnitt weiter sinkend!

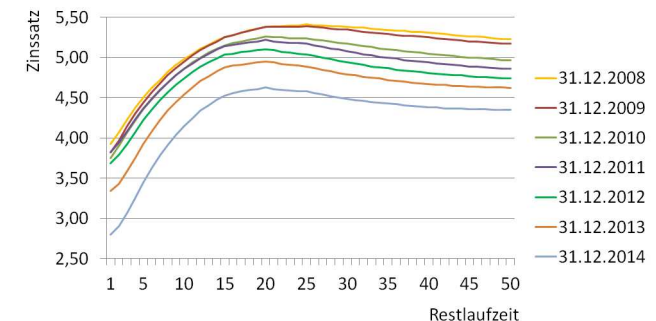


8. Risiko: Zinssatzschmelze und Pensionsrückstellungen

■ Bewertung von Pensionsrückstellungen (§ 253 HGB)

Faustformel für die BilMoG-Umstellung	Veränderung der Pensionsrückstellung	
	Anwärter	Rentner
Reduzierung des Rechnungszinses um 1 %-Punkt	+ 20 %	+ 10 %
Einrechnung einer Gehalts- bzw. Rentendynamik i.H.v. 1 % p.a.	jeweils +10 %	

Quelle: www.allianzglobalinvestors.com



Anhaltend sinkendes Zinsniveau auch mittelfristig zu erwarten, da Zinssatzermittlung auf Basis von 7-Jahres-Durchschnitt erfolgt !



Die Zinssatzschmelze belastet die Ergebnisse! Zinssatz auf historischem Tief ! Aber steuerliche Bewertung weiterhin mit 6 % !

8. Risiko: Zinssatzschmelze und Pensionsrückstellungen



■ Beispiel 6: Zinssatzschmelze bei Pensionsrückstellungen

- Die mittelständische XY-GmbH & Co. KG weist zum 31.12.2013 ein Eigenkapital von 2.000.000 EUR aus. In der Vergangenheit hat die Gesellschaft betriebliche Pensionszusagen an ihre Mitarbeiter gemacht. Die Pensionsrückstellung beläuft sich zum 31.12.2013 auf 16.000.000 EUR. Die Gesellschaft hat noch 2.000.000 EUR weiteres Fremdkapital und damit eine Eigenkapitalquote von 10 %.
- Der für die Pensionsrückstellungen relevante Zinssatz ist von 4,88 % (31.12.2013) auf 4,53 % (31.12.2014) gefallen.
- Für 2014 macht die Gesellschaft ein Ergebnis vor Steuern und vor Berücksichtigung der Erhöhung der Pensionsrückstellungen wegen eines geringeren Rechnungszinssatzes von 200.000 EUR, was einer Eigenkapitalrendite von 10 % entspräche.
- Auf Grund des abgesunkenen Zinssatzes hat die Gesellschaft in 2014 in der Handelsbilanz einen erhöhten Zinsaufwand in Höhe von rd. 5,1 % der Rückstellung zum 31.12. des Vorjahres zu erfassen, d.h. ein erhöhter Aufwand von rd. 816.000 EUR (= 5,1 % von 16 Mio. EUR).

8. Risiko: Zinssatzschmelze und Pensionsrückstellungen

- Beispiel 6: Zinssatzschmelze bei Pensionsrückstellungen (Fortsetzung)
 - Damit weist die Gesellschaft für 2014 einen **Verlust** vor Steuern in der **Handelsbilanz** aus. Dieser Verlust wird durch die effektiven Steuern, die sich aus der Steuerbilanz ergeben, noch größer.
 - [Annahme: Keine Aktivierung ausschüttungsgesperrter latenter Steuern]
 - Steuerlich wirken sich die gesunkenen Zinssätze nicht aus. Vielmehr bleiben hier die steuerlich festgeschriebenen 6 % relevant. Bei einem Steuersatz von 15 % muss die XY-GmbH & Co. KG Steuern auf ihren **Gewinn** vor Steuern laut **Steuerbilanz** von 200.000 EUR zahlen, also 30.000 EUR.
 - Damit weist die XY-GmbH & Co. KG im handelsrechtlichen Jahresabschluss einen Verlust von 646.000 EUR aus, statt eines Jahresüberschusses von 170.000 EUR, wäre es nicht zum Abschmelzen des Zinssatzes gekommen.
→ besondere Bedeutung bei Personengesellschaften wegen Entnahmemöglichkeiten der Gesellschafter zwecks Steuerzahlung / Risiko Aufleben Kommanditistenhaftung nach § 172 Abs. 4 HGB.

Herzlichen Dank für Ihre Aufmerksamkeit !

Haben Sie noch Fragen?



- Kai Peter Künkele, WP, StB
- kaipeter.kuenkele@kleeberg.de
- Telefon: 089 55 983-220
- Telefax: 089 55 983-280
- Weitere Informationen unter:
- www.kleeberg.de



- Prof. Dr. Christian Zwirner, WP, StB
- christian.zwirner@kleeberg.de
- Telefon: 089 55 983-248
- Telefax: 089 55 983-280
- Weitere Informationen unter:
- www.kleeberg.de



- *Künkele/Zwirner*: Latente Steuern bei Personengesellschaften – Anmerkungen zur Ermittlung und Erstanwendung der neuen Regelungen, DStR 2011, S. 2263 ff.
- *Künkele/Zwirner*: Latente Steuern bei Personengesellschaften – Praxisbeispiele und Anwendungshinweise bei Ergänzungsbilanzen und Sonderbilanzen, DStR 2011, S. 2309 ff.
- *Künkele/Zwirner*: Latente Steuern bei Personengesellschaften: Sonder- und Ergänzungsbilanzen, BC 2012, S. 106 ff.
- *Künkele/Zwirner*: Latente Steuern im Zusammenhang mit Anteilen an Personengesellschaften auf Gesellschafterebene – Praxisbeispiele und Anwendungshinweise, DStR 2011, S. 2364 ff.
- *Künkele/Zwirner*: Umstellung auf BilMoG bei Personenhandelsgesellschaften, BC 2011, S. 137 ff.
- *Zwirner/Froschhammer*: Zum Anwendungsbereich der Ausschüttungssperre, Strittige Anwendung des § 268 Abs. 8 HGB auf Personenhandelsgesellschaften, StuB 2012, S. 139 ff.
- *Zwirner/Künkele*: Anteile an Personengesellschaften in der Handelsbilanz, Bilanzierung nach dem Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit, StuB 2012, S. 691 ff.
- *Zwirner/Künkele*: Gewinnvereinnahmung bei Anteilen an Personengesellschaften, BC 2012, S. 418 ff.
- *Zwirner/Künkele*: Latente Steuern im Zusammenhang mit § 15a EStG – Anwendungsfälle, Praxisbeispiele und IDW RS HFA 18, DStR 2012, S. 814 ff.



Termine und Themen unter www.muenchner-bilanzgespraeche.de

- 26. März 2015, 19.00 Uhr
Thema: IFRS 2014/2015
- 21. Mai 2015, 19.00 Uhr
Thema: Personengesellschaften
- 18. Juni 2015, 12.00 Uhr
Thema: Internationales Steuerrecht
- 25. Juni 2015, 19.00 Uhr
Thema: Umsatzsteuer
- 16. Juli 2015, 19.00 Uhr
Thema: Unternehmensbewertung
- 15. Oktober 2015, 19.00 Uhr
Thema: Gesellschaftsrecht
- 26. November 2015, 19.00 Uhr
Thema: Bilanzrecht



The screenshot shows the homepage of the Munich Balance Sheet Talks website. It features a green header with a navigation menu containing links to 'Startseite', 'Veranstaltungen', 'Veranstaltungsort', 'Veranstalter', and 'Anmeldung'. The main content area is titled 'Münchner Bilanzgespräche' and contains two paragraphs of text. The first paragraph describes the event as a cooperation between the Bundesanzeiger Verlag, Dr. Kleeberg & Partner GmbH WPG StBG, and Schweizer Sortiment, focusing on current topics in national and international accounting. The second paragraph mentions that the event is held annually and includes presentations, discussions, and networking. Below the text is a green logo with the text 'MÜNCHNER BILANZGESPRÄCHE' and a stylized green city skyline at the bottom.

Münchner Bilanzgespräche

Bei den Münchner Bilanzgesprächen, einer Kooperation zwischen dem Bundesanzeiger Verlag, der Dr. Kleeberg & Partner GmbH WPG StBG sowie Schweizer Sortiment, 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.

MÜNCHNER BILANZGESPRÄCHE

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 Manuskriptfertigung. 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

© 05/2015. 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.