

Tagungsunterlagen

zum

13. Steuertag

am 30. November 2012
an der Fachhochschule Worms

Aktuelles zur GmbH & Co. KG

- Handels- und Gesellschaftsrecht
 - Steuerrecht und E-Bilanz
 - Fallstudie



Zukunft gestalten.
Gemeinsam.



ADDISON

My Style of Business

Programmübersicht

Thema	Aktuelles zur GmbH & Co. KG ☐ Handels- und Gesellschaftsrecht ☐ Steuerrecht und E-Bilanz ☐ Fallstudie
14:30 – 15:00	<u>Begrüßung</u> - Präsident der FH Worms <i>Prof. Dr. Jens Hermsdorf</i> - Vertreter Steuerberaterkammer RLP <i>StB FB f. IStR WP Dipl.-Kfm. Dr. Michael Böhmer</i> - Seminar Steuern, FH Worms <i>StB Prof. Dr. Dietmar Strube</i>
15:00 – 15:45	<u>Vortrag „Handels- und Gesellschafts-recht – Die gesetzlichen und vertraglichen Grundlagen“</u> <i>Prof. Dr. Ralph Kramer – FH Worms</i>
15:45 – 16:15	Pause
16:15 – 17:00	<u>Vortrag „Steuerrecht und E-Bilanz – Buchungspraxis zwischen Handels- und Steuerbilanz“</u> <i>StB Prof. Dr. Dietmar Strube – FH Worms</i>
17:00 – 17:05	Pause
17:05 – 17:50	<u>Vortrag „Fallstudie zur GmbH & Co. KG – Die praktische Umsetzung“</u> <i>Dipl. Betriebswirtin (FH) Vera J. Grauer – FH Worms</i>
17:50 – 18:10	Abschlussdiskussion
18:20	Sektempfang und Abendessen (Kostenbeitrag: 15 € / Person, 5 € / Student)
ab 21:00	Taberna

Inhalt

Teil A:	„Handels- und Gesellschafts-recht – Die gesetzlichen und vertraglichen Grundlagen“	5
	Prof. Dr. Ralph Kramer – FH Worms	
Teil B:	„Steuerrecht und E-Bilanz – Buchungspraxis zwischen Handels- und Steuerbilanz“	33
	StB Prof. Dr. Dietmar Strube - FH Worms	
Teil C:	„Fallstudie zur GmbH & Co. KG – Die praktische Umsetzung“	95
	Dipl. Betriebswirtin (FH) Vera J. Grauer – FH Worms	

13. Steuertag an der
Fachhochschule Worms

Teil A

**„Handels- und Gesellschaftsrecht –
Die gesetzlichen und vertraglichen
Grundlagen“**

von

Prof. Dr. Ralph Kramer
FH Worms

1. Grundlagen der GmbH & Co KG

Prof. Dr. Ralph Kramer

13. Steuertag 2012

2

1. Grundlagen der GmbH & Co KG

- Personengesellschaft, bei der keine natürliche Person unbeschränkt haftet
- Seit Beschluss des Reichsgerichts vom 4.7.1922 anerkannt
- Zwischenzeitlich ins Gesetz aufgenommen: § 15a EStG, § 15 III Nr. 2 EStG
- Ca. 80 % aller KG's werden als GmbH & Co KG betrieben
- Insgesamt ca. 200.000 Unternehmen in Deutschland (HR-Auswertung 2009)
- 1.950 UG & Co KG (Stichtag 29.5.2010)

Prof. Dr. Ralph Kramer

13. Steuertag 2012

3



1.1 Gründe für die Errichtung einer GmbH & Co KG

- Vermeidung der unbeschränkten Haftung einer natürlichen Person
- „Herrschaft ohne Haftung“
- „Herrschaft ohne Mehrheit“
- KG-Vertrag unterliegt nicht Registerpublizität (§ 9 HGB)
- Steuerliche Vorzüge: Zuweisung von Verlusten bzw. Vermeidung des Steuerrechts für Kapitalgesellschaften

Nachteil: höhere Kosten für Buchhaltung, Jahresabschluss, Steuererklärung

Prof. Dr. Ralph Kramer

13. Steuertag 2012

4



1.2 Vorteile der GmbH & Co KG

Verbindung der Vorteile der Kapitalgesellschaften mit denen von Personengesellschaften

Vorteile Kapitalgesellschaften

- Haftungsbeschränkung
- Drittorganschaft
- Lösung des Nachfolgeproblems
- Leichter Zugang zu den Kapitalmärkten

Vorteile Personengesellschaften

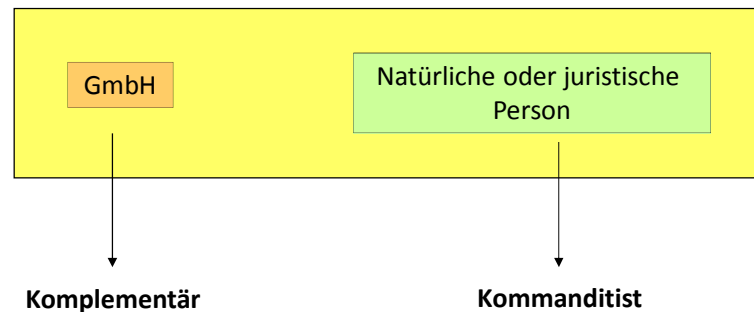
- Freie Gestaltung des Innenverhältnisses
- Entnahmerecht
- Vermeidung unternehmerischer Mitbestimmung (kein Aufsichtsrat)

Prof. Dr. Ralph Kramer

13. Steuertag 2012

5

1.3 Grundstruktur der GmbH & Co KG

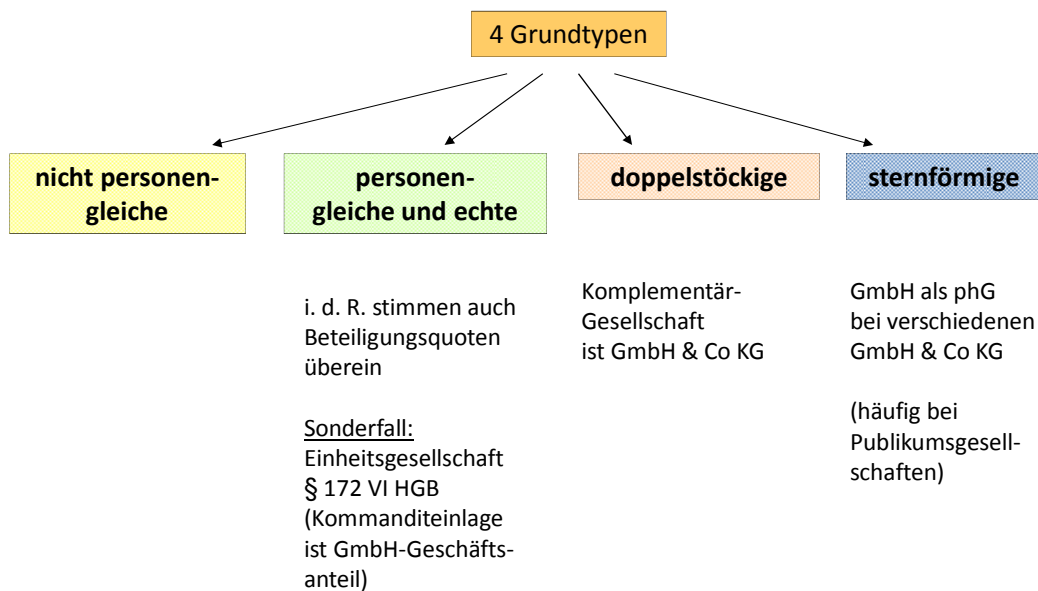


Prof. Dr. Ralph Kramer

13. Steuertag 2012

6

1.4 Erscheinungsformen der GmbH & Co KG

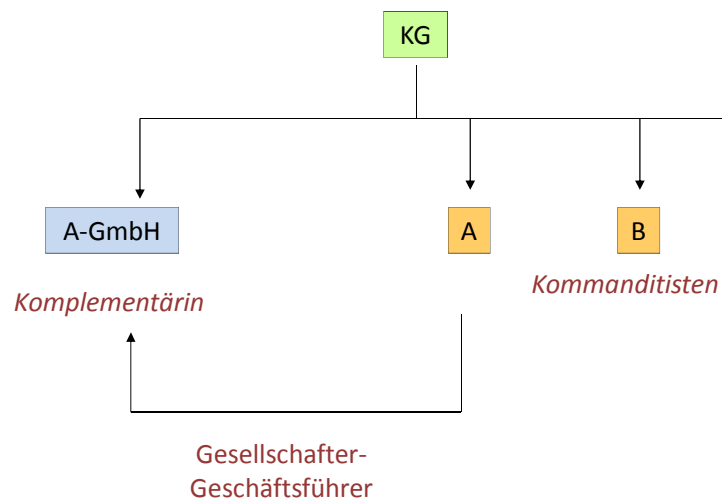


Prof. Dr. Ralph Kramer

13. Steuertag 2012

7

Nicht personengleiche GmbH & Co KG

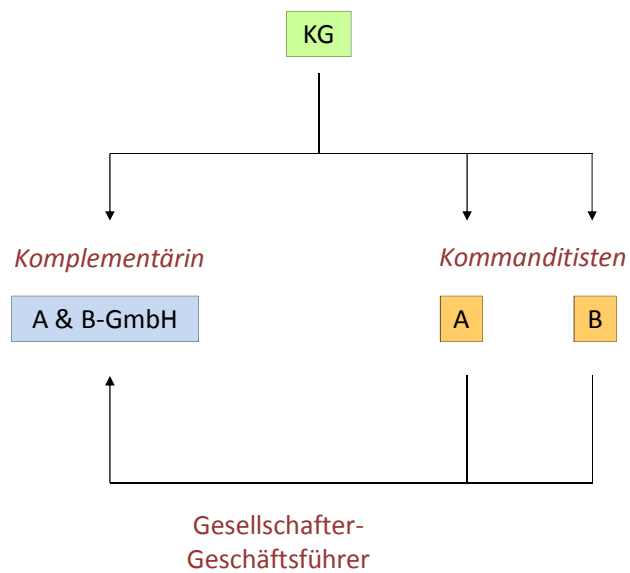


Prof. Dr. Ralph Kramer

13. Steuertag 2012

8

Personengleiche GmbH & Co KG



Prof. Dr. Ralph Kramer

13. Steuertag 2012

9

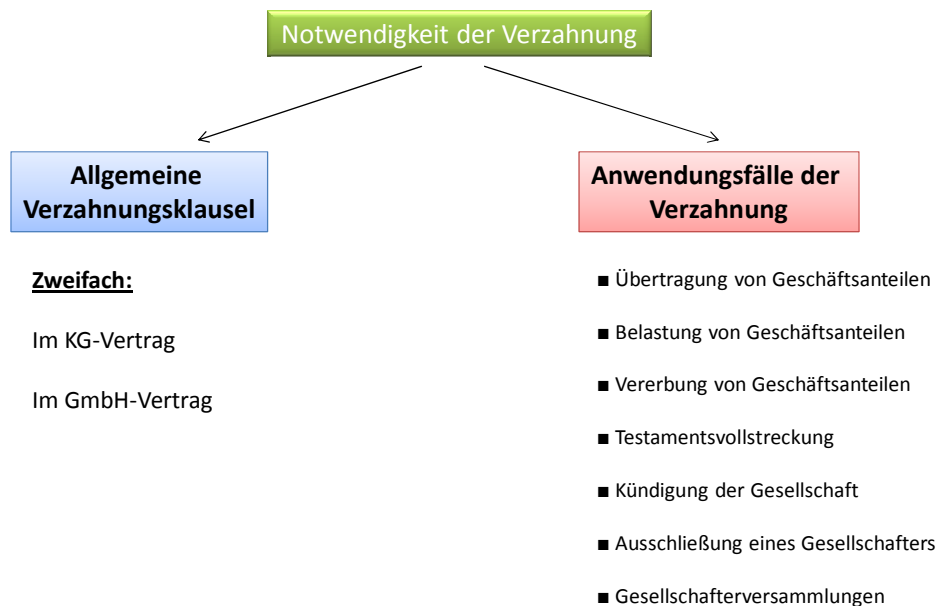
2. Allgemeine Probleme der Vertragsgestaltung bei der GmbH & Co KG

Prof. Dr. Ralph Kramer

13. Steuertag 2012

10

2. Allg. Probleme der Vertragsgestaltung bei der GmbH & Co KG



Prof. Dr. Ralph Kramer

13. Steuertag 2012

11



Formulierungsbeispiele: Allgemeine Verzahnungsklausel

- **KG-Vertrag:**
„Die Kommanditisten müssen am Gesellschaftskapital (Festkapital) der KG und am Stammkapital der Komplementär-GmbH **stets zu gleichen Teilen** beteiligt sein. Die Gesellschafter **werden alles tun**, was zur Herstellung und Beibehaltung des Beteiligungsgleichlaufs **erforderlich oder zweckmäßig** ist.“
- **GmbH-Vertrag:**
„Die Gesellschafter müssen am Stammkapital der GmbH und am Gesellschaftskapital (Festkapital) bei der KG **stets zu gleichen Teilen** beteiligt sein. Eigene Anteile und eingezogene Geschäftsanteile werden dabei nicht berücksichtigt. Die Gesellschafter **werden alles tun**, was zur Herstellung und Beibehaltung des Beteiligungsgleichlaufs **erforderlich oder zweckmäßig** ist.“

Prof. Dr. Ralph Kramer

13. Steuertag 2012

12



3. Vertragliche Einzelheiten und Beratungshinweise

Prof. Dr. Ralph Kramer

13. Steuertag 2012

13

3.1 Gründungsgeschafter

Mögliche Komplementäre

- GmbH
- UG
- Stiftung
- Auslandsgesellschaften (z. B. Ltd.)
- Vorgesellschaften (h. M.)
- Nicht: Vorgründungsgesellschaft

Mögliche Kommanditisten

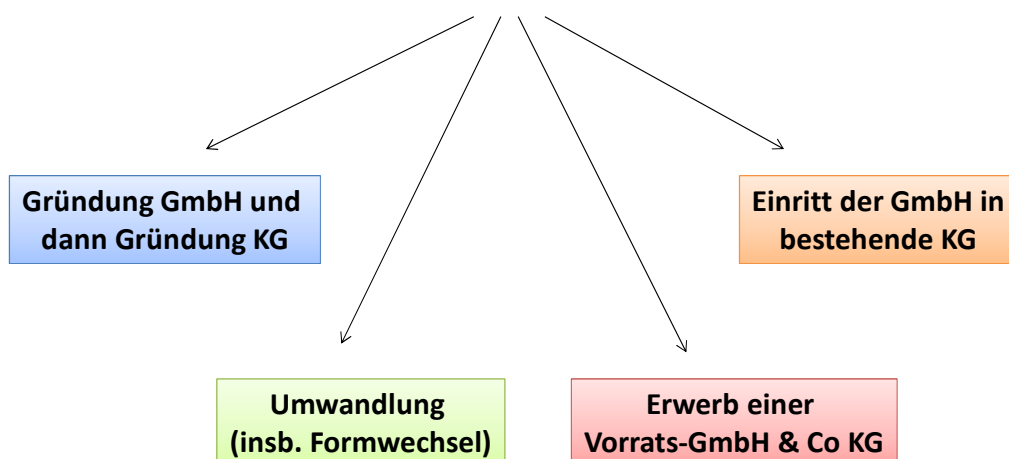
- Natürliche Personen
- Juristische Personen
- Personenhandelsgesellschaften
- GbR
- Nicht: Erbengemeinschaften, Ehegatten in Gütergemeinschaft, nicht rechtsfähig Vereine

Prof. Dr. Ralph Kramer

13. Steuertag 2012

14

3.2 Möglichkeiten der Errichtung der GmbH & Co KG



Prof. Dr. Ralph Kramer

13. Steuertag 2012

15



3.3 Probleme bei der Entstehung der GmbH & Co KG

- **Minderjährige**: Vormundschaftsgericht, ggfs. Ergänzungspfleger
- **Unternehmensgegenstand** § 3 I Nr. 2 GmbHG: phG
(str. ob auch Angabe des Gegenstands der KG)

→ *Beratungshinweis: konkrete Angabe der Gesellschaft(en), für die Komplementär- bzw. GF-Funktion übernommen wird*

Schriftform des Vertrags empfehlenswert
(not. Beurkundung: § 311b BGB bzw. § 15 IV GmbHG)



3.3 Kapitalaufbringung bei Entstehung der GmbH & Co KG

- **Stammkapital der GmbH als Darlehen an KG ?**
§ 19 V GmbHG einzuhalten (Anwendung bei UG nach h. M. möglich)
- *Beratungshinweis: Rückzahlung der Einlage in der Anmeldung der GmbH offenzulegen*

- **Gesellschafterdarlehen § 39 I Nr. 5 InsO**

- a) Voraussetzungen
- b) Gesellschafterbesicherte Drittdarlehen § 44a InsO
(BGH: auch bei Doppelbesicherung)
- c) Vertraglicher Rangrücktritt

→ *Beratungshinweis: einfacher Rangrücktritt reicht aus (§ 39 II InsO)*

3.4 Entstehungszeitpunkt

Innenverhältnis

- Abschluss des Vertrages, sofern nichts anderes vereinbart

Außenverhältnis

- Vollkaufmännisches Gewerbe: Zeitpunkt des Geschäftsbeginns (§§ 161 II, 123 II HGB)
- Kleingewerbe / kein Gewerbe: HR-Eintragung (bis dahin GbR)

Prof. Dr. Ralph Kramer

13. Steuertag 2012

18

3.5 Haftung im Gründungsstadium

Haftung der Komplementär-GmbH bzw. deren Gesellschafter

- **GmbH**: persönlich, unbeschränkt
§ 128 S. 1 HGB, 161 II HGB
- **Gesellschafter**: Unterbilanzhaftung als Innenhaftung
 - **GF**: Handelndenhaftung
§ 11 II GmbHG
(auch wenn Handeln für KG)

Haftung der Kommanditisten

Wenn Vertragsabschlüsse im Namen der GmbH & Co KG:

Kein § 176 I S. 1 HGB, da ausreichende Warnfunktion des Rechtsformzusatz

→ Beratungshinweis: rasche HR-Eintragung bzw. Erwerb einer Vorratsgesellschaft

Prof. Dr. Ralph Kramer

13. Steuertag 2012

19



3.6 Firma, Unternehmensgegenstand, GF, Vertretung

- **Firma:**
 - a) Deutliche Unterscheidung GmbH und KG
 - b) Firmenbildung § 19 II HGB: bei GmbH unproblematisch, bei UG Hinweis auf Haftungsbeschränkung
 - *Beratungshinweis: Gefahr der Rechtsscheinhaftung (BGH: nur Geschäftsführer, nicht Gesellschafter, sofern diese nicht gehandelt haben)*
 - UG (haftungsbeschränkt) & Co KG*
- **Unternehmensgegenstand:** keine gesetzl. Regelung bei KG
- **Geschäftsjahr:** kürzer, aber nicht länger als 12 Monate (§ 240 II S. 2 HGB)
- **Geschäftsführung und Vertretung**
 - *Beratungshinweis: bei beteiligungsident. GmbH & Co KG ist generelle Befreiung von § 181 BGB vorzusehen*

Prof. Dr. Ralph Kramer

13. Steuertag 2012

20



3.6 Einlagen

- **Innenverhältnis:**

Vertragsfreiheit (Bilanz: wenn Haftsumme höher als Pflichteinlage)
→ Ausweis im Anhang § 264c II S. 9 HGB)
- **Außenverhältnis:**

Gestaltung vor dem Hintergrund der Kreditwürdigkeit

 - *Beratungshinweis: Unterkapitalisierung: str. ob Gleichstellung mit GmbH*
 - a) Geldeinlage: Aufrechnung bei KG möglich (§ 19 II S. 2 GmbHG gilt nicht)
 - b) Sacheinlage: nur in Höhe des Verkehrswerts

Prof. Dr. Ralph Kramer

13. Steuertag 2012

21

3.7 Gesellschafterkonten: Begriff Kapitalanteil

In das Gesellschaftsvermögen geleistete Einlagen

./. Verlustanteile, die dem Gesellschafter zuzurechnen sind

+ Gewinnanteile (vertraglich / gesetzlich)

./. Entnahmen des Gesellschafters

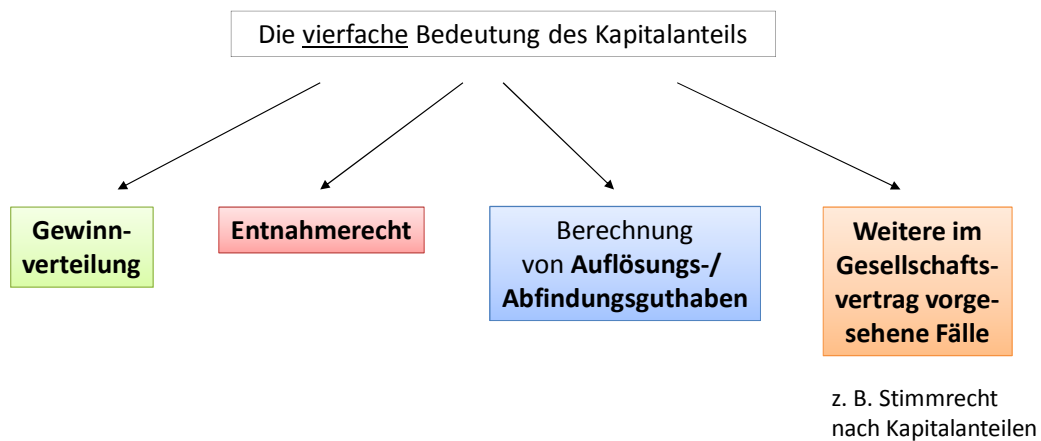
Kapitalanteil

Prof. Dr. Ralph Kramer

13. Steuertag 2012

22

3.7 Gesellschafterkonten: Bedeutung des Kapitalanteils



Prof. Dr. Ralph Kramer

13. Steuertag 2012

23



3.7 Gesellschafterkonten – gesetzliche Regelung

- **§ 120 I HGB:**

Am Schluss jedes Geschäftsjahres wird aufgrund der Bilanz der Gewinn oder der Verlust des Jahres ermittelt und für jeden Gesellschafter sein Anteil daran berechnet.

Der einem Gesellschafter zukommende Gewinn wird dem Kapitalanteile des Gesellschafters zugeschrieben; der auf einen Gesellschafter entfallende Verlust sowie das während des Geschäftsjahres auf den Kapitalanteil entnommene Geld wird davon abgeschrieben.

- **§ 167 I HGB:**

Die Vorschriften des § 120 über die Berechnung des Gewinns oder Verlustes gelten auch für den Kommanditisten.

Prof. Dr. Ralph Kramer

13. Steuertag 2012

24



3.7 Das Zwei-Konten-Modell

Gesetzliches Modell

- **Konto I:**
 - Pflichteinlage (variables Konto)
 - Verbuchung der Verluste (Verrechnung mit künftigen Gewinnen)
- **Konto II:**
 - Fremdkapitalcharakter
 - Gewinne können entnommen werden (§ 169 I S. 2 1. HS. HGB)

Vertragliches Modell

- **Konto I:**
 - Einlagen
 - Festkapitalkonto
 - Eigenkapitalkonto
 - keine Verzinsung
 - Rückzahlung / Änderung nur durch Gesellschafterbeschluss
- **Konto II:**
 - variables Konto
 - Gewinne / Verluste / Entnahmen / offene Einlagen
 - Eigenkapitalcharakter: „Haftung“ stehen gelassener Gewinne für spätere Verluste

Prof. Dr. Ralph Kramer

13. Steuertag 2012

25

3.7 Das Drei-Konten-Modell

- **Kapitalkonto I:**
 - Festkapitalkonto
- **Kapitalkonto II:**
 - nicht entnehmfähige Gewinnanteile und sonstige Einlagen, gesellschaftsrechtliche Natur
 - Eigenkapitalcharakter
 - Verlustanteile werden erfasst
 - Unterkonto zu I
- **Kapitalkonto III:**
 - Privat-, Darlehens- und Gesellschafterverrechnungskonto
 - unentziehbare Forderung des Kommanditisten (= schuldrechtliche Natur)
 - Fremdkapitalcharakter

Prof. Dr. Ralph Kramer

13. Steuertag 2012

26

3.7 Das Vier-Konten-Modell (1/2)

- **Kapitalkonto I:**
 - Festkapitalkonto
- **Kapitalkonto II:**
 - Unterkonto zu I (= Eigenkapitalkonto)
 - Verlustvortragskonto → spätere Gewinne sind zuerst hier zu verbuchen (Vermeidung von § 169 I S. 2 2. HS HGB)

Prof. Dr. Ralph Kramer

13. Steuertag 2012

27



3.7 Das Vier-Konten-Modell (2/2)

- **Kapitalkonto III:**
 - nicht entnahmefähige Gewinnanteile und sonstige Einlagen
 - gesellschaftsrechtliche Natur
 - Eigenkapitalcharakter
 - keine Verlustanteile werden erfasst
 - Unterkonto zu I wenn keine gesamthänderische Bindung und Verrechnung bei Auflösung oder Ausscheiden ausgeschlossen
- **Kapitalkonto IV:**
 - Privat-, Darlehens- und Gesellschafterverrechnungskonto (= Fremdkapital)

Prof. Dr. Ralph Kramer

13. Steuertag 2012

28



3.7 Beispiel: Formulierung 4-Konten-Modell (1/2)

Konten der Gesellschafter:

1. Die Einlagen der Gesellschafter werden auf ein **Kapitalkonto (Kapitalkonto I)** gebucht. Das Kapitalkonto ist ein Festkonto. Das Verhältnis der Kapitalkonten zueinander bestimmt das Verhältnis der mitgliedschaftlichen Rechte und Pflichten zueinander, wie z. B. den Anteil am Gewinn und Verlust und die Höhe des Stimmrechts.
2. Auf dem **Verlustvortragskonto (Kapitalkonto II)** werden etwaige Verlustanteile des Gesellschafters verbucht. Spätere Gewinnanteile müssen diesem Konto bis zum Ausgleich der Verluste gutgeschrieben werden.

Prof. Dr. Ralph Kramer

13. Steuertag 2012

29

3.7 Beispiel: Formulierung 4-Konten-Modell (2/2)

3. Auf dem **Darlehenskonto EK (Kapitalkonto III)** werden stehen gelassene Gewinne gebucht, die nicht dem Verlustvortragskonto gutgeschrieben werden. Die Pflichteinlage übersteigende Einlagen des Gesellschafters werden ebenfalls auf diesem Konto gebucht. Ein Guthaben ist mit ... % pro Jahr zu verzinsen. Entnahmen können nur unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von ... Monaten zum Ende eines Geschäftsjahres erfolgen. Eine Erhöhung der Darlehenssumme durch Einzahlungen der Gesellschafter ist nur zulässig, wenn dem die Gesellschafterversammlung (mit $\frac{3}{4}$ Mehrheit) zustimmt.
4. Tätigkeitsvergütungen und Zinsen sowie der gesamte übrige Zahlungsverkehr zwischen Gesellschafter und Gesellschaft wird auf einem **Darlehenskonto FK (Kapitalkonto IV)** gebucht. Guthaben können jederzeit entnommen werden und Zahlungen der KG jederzeit geleistet werden. Guthaben und Negativsalden werden mit ... % pro Jahr verzinst.

Prof. Dr. Ralph Kramer

13. Steuertag 2012

30

3.7 Übersicht: Gesellschafterkonten

Kontobezeichnung	2-Konten-Modell	3-Konten-Modell	4-Konten-Modell
Kapitalkonto I	• Einlagen • Eigenkapital	• Einlagen • Eigenkapital	• Einlagen • Eigenkapital
Kapitalkonto II	• Verluste, Gewinnanteile, sonst. Einlagen, Entnahmen • Eigenkapital	• Verluste, nicht entnehmbare Gewinne (Rücklagen) • Eigenkapital	• Verluste • Eigenkapital
Kapitalkonto III			• Sonst. nicht entnehmbare Gewinne (Rücklagen) • Eigenkapital
Kapitalkonto IV		• Entnehmbare Gewinne, sonst. Einlagen u. Entnahmen • Fremdkapital	• Entnehmbare Gewinnanteile, sonst. Einlagen u. Entnahmen • Fremdkapital

Prof. Dr. Ralph Kramer

13. Steuertag 2012

31



3.7 Beratungshinweise zu den Gesellschafterkonten

- Schlagwörter (z. B. 3- oder 4-Konten-Modell) helfen nicht weiter
- § 264c HGB: keine Trennung der Kapitalanteile der Gesellschafter erforderlich
- Konten in Buchführung und Bilanz müssen vertraglichen Vereinbarungen entsprechen
- Saldierung negativer und positiver Kapitalkonten unzulässig (§ 268 III HGB)

Prof. Dr. Ralph Kramer

13. Steuertag 2012

32



3.7 Streit über die Qualifikation von Gesellschafterkonten

Gewinnausschüttung beim 2-Konten-Modell



Auslegung, ob Fremd- oder Eigenkapital



Auslegungskriterien:

- Wille der Gesellschafter
- Zweck der Errichtung des variablen Kapitalkontos
- Begründung von Beteiligungsrechten an der Gesellschaft
 - Entnahmebeschränkungen
- Einordnung des Kapitalkontos in der Bilanz
 - Verlustzuweisungen

Prof. Dr. Ralph Kramer

13. Steuertag 2012

33

3.7 Trennung von Guthaben

Keine Vermischung von entnahmefähigen und nicht entnahmefähigen Guthaben



Gewinne werden stehen gelassen und nicht bis zum nächsten Jahresabschluss entnommen: Umwandlung in nicht entnahmefähiges Guthaben (§ 122 HGB)

3.7 Haftung des Kommanditisten nach § 172 IV HGB

Haftung trotz Volleinzahlung der Einlage, wenn



- Rückzahlung der Einlage oder
- Entnahme von Gewinnanteilen, wenn
 - a) während Kapitalanteil durch Verlust unter Betrag der geleisteten Einlage kommt oder
 - b) durch die Entnahme der Anteil unter den bezeichneten Betrag gemindert wird



3.7 Folgen fehlerhafter Buchungen

- **Beschluss bzgl. Feststellung des Jahresabschlusses nichtig**
→ Folge: Anfechtungsklage (ggfs. nach Jahren)
- **Falsche Buchungen bleiben bestehen** bis zur Änderung der Bilanzierungsvorschriften im Gesellschaftsvertrag

Prof. Dr. Ralph Kramer

13. Steuertag 2012

36



3.8 Geschäftsführung

- **Gesetzliche Vorgaben:**
GmbH-GF (Umfang: gewöhnliche Geschäfte § 116 I HGB; ansonsten Zustimmung aller KG-Gesellschafter § 116 II HGB); Grundlagengeschäfte bedürfen Zustimmung aller
- **Vertragliche Regelungsmöglichkeiten:** Erweiterung oder Einschränkung möglich §§ 109 i. V. m. 161 II, 163 HGB;

gilt auch für Kommanditisten

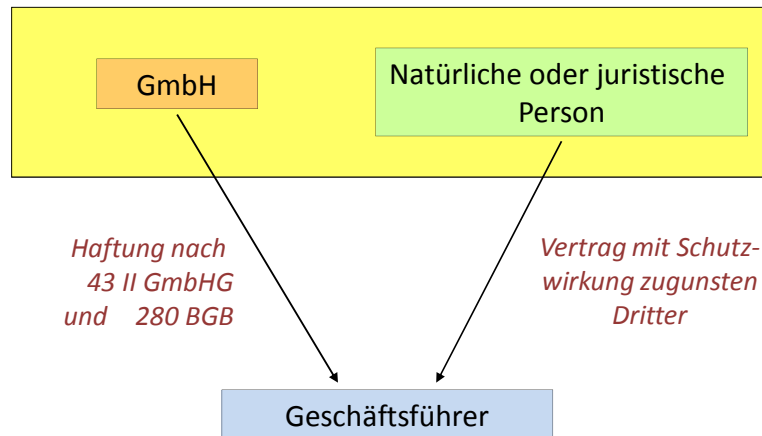
→ Beratungshinweis: gewerbliche Prägung (§ 15 III Nr. 2 EStG) entfällt, wenn Kommanditist zumindest Mit-GF (Ausnahme: Kommanditist = GF der GmbH)

Prof. Dr. Ralph Kramer

13. Steuertag 2012

37

3.8 Geschäftsführerhaftung



Prof. Dr. Ralph Kramer

13. Steuertag 2012

38

3.9 Vertretung

- **Gesetzliche Vorgaben**
GmbH-GF § 125 I HGB (Umfang: § 126 I HGB)
- **Vertragliche Regelungsmöglichkeiten:**
 - Grundsatz der Selbstorganschaft
 - Reserve-Komplementär-GmbH
 - Echte / unechte Gesamtvertretung
 - Rechtsgeschäftliche Vertretung für Kommanditist
 - Verbot von Inschlagsgeschäften aufgehoben (3 Varianten: GmbH & Co KG zu KG; GmbH zu GmbH-GF; GmbH & Co KG zu GF der KG)

Prof. Dr. Ralph Kramer

13. Steuertag 2012

39



3.10 Gesellschafterversammlung

Für KG keine gesetzliche
Regelung vorhanden



Regelungsbedürftige Punkte: Einberufung,
Beschlussfähigkeit, Durchführung, Niederschrift

→ *Beratungshinweise:*

- *Abbedingung der gesetzlichen Regelung: Einstimmigkeit § 119 I HGB*
 - *Stimmrecht nach Kapitalanteilen*
 - *Klarstellung bei Interessenkonflikten*
- *Frist für Anfechtung von Gesellschafterbeschlüssen*

Prof. Dr. Ralph Kramer

13. Steuertag 2012

40



3.11 Jahresabschluss und Publizität

**Natürliche Person haftet
persönlich**

- Keine Prüfung und Offenlegung von Jahresabschluss
- Jahresabschluss binnen 6 Monaten nach Ende des Geschäftsjahres
- Einschränkung: nur wenn im Inland mehr als 2.000 Arbeitnehmer

**Keine natürl. Person haftet
persönlich**

- Prüfung und Offenlegung von Jahresabschluss
- Jahresabschluss binnen 3 Monaten nach Ende des Geschäftsjahres

→ *Beratungshinweise:*

a) *Aufnahme einer nat. Person (Vermögensloser)*

→ *str. ob zulässig (zudem: gewerbliche Prägung entfällt § 15 III S. 2 EStG)*

b) *Umstrukturierungen: Verlagerung von Ertragspotentialen*

c) *Kleine GmbH & Co KG: § 326 HGB*

d) *Späte Offenlegung: § 325 I HGB*

Prof. Dr. Ralph Kramer

13. Steuertag 2012

41

3.12 Entnahmerechte

Gesetzliche Regelung

- unbeschränkte Entnahme des pHG (§ 122 HGB)
- Kommanditist: zustehender Gewinn (§ 169 HGB)

Vertragliche Gestaltung

- steuerliches Entnahmerecht
- Entnahmerecht bzgl. Erbschaftsteuer

Prof. Dr. Ralph Kramer

13. Steuertag 2012

42

3.13 Übertragung von Anteilen

Gesetzliche Ausgangssituation:

- GmbH: freie Übertragbarkeit (§ 15 I GmbHG)
- KG: Zustimmung aller anderen Gesellschafter

→Beratungsansätze:

- *Vinkulierungsklausel § 15 V GmbHG*
- *Allgemeine Veräußerbarkeit der KG-Anteile*
- *Erschwerung der Veräußerung der GmbH-Anteile und Erleichterung der Übertragung der KG-Anteile*
- *Vorkaufsrechte*
- *Haftungsrisiko § 176 II HGB (str., ob bei GmbH & Co KG): aufschiebende Bedingung + atyp. Beteiligung im Innenverhältnis*
- *Angleichung der Regeln zur ordentl. und außerordentl. Kündigung bzw. Ausschließung (§§ 132, 133, 140, 161 II HGB)*

Prof. Dr. Ralph Kramer

13. Steuertag 2012

43



3.14 Ausschluss von Gesellschaftern

Gesetzliche Ausgangssituation:

- GmbH: § 140 HGB i. V. m. § 161 II HGB analog
- KG: Zustimmung aller anderen Gesellschafter



Familiengesellschaften

Hinauskündigung im freien Ermessen problematisch

→ Beratungsansätze:

- *Automat. Ausscheiden: festzuleg. Ereignisse
(dürfen nicht nur von Mitgesell. beeinflussbar sein)*
- *Kapital-, stimmen- und gewinnmäßig nicht beteiligte Gesellschafter*
- *Hinauskündigung in vertraglich festgelegten Fällen (Festlegung von Bedenkzeit)*

Prof. Dr. Ralph Kramer

13. Steuertag 2012

44



3.15 Abfindungsklauseln (bei der KG)

Wirksamkeitskontrolle

- § 138 I BGB
- Folge: Verkehrswert fällig

Ausübungskontrolle

- § 242 BGB
- ergänzende Vertragsauslegung:
i. d. R. unterhalb des Verkehrswerts

→ Beratungsansätze:

- a) Buchwertklauseln: nur Ausschluss
von stillen Reserven*
- b) steuerliche Wertansätze: statisch
oder dynamisch*
- c) Ertragswertklauseln: streitanfällig;
Prozentsatz zur Vermeidung von
Liquiditätäbflüssen erforderlich*

Prof. Dr. Ralph Kramer

13. Steuertag 2012

45

3.16 Erbfolge

Gesetzliche Ausgangssituation:

Freie Vererbbarkeit § 15 I GmbHG, § 177 HGB
(Mehrere Erben: GmbH: Erbengemeinschaft; KG: Sondererbfolge)



Beteiligungsidentische GmbH & Co KG:

Verzahnung der Gesellschaftsverträge erforderlich,
da erbrechtlich Identität beseitigt werden kann

→Beratungsansätze:

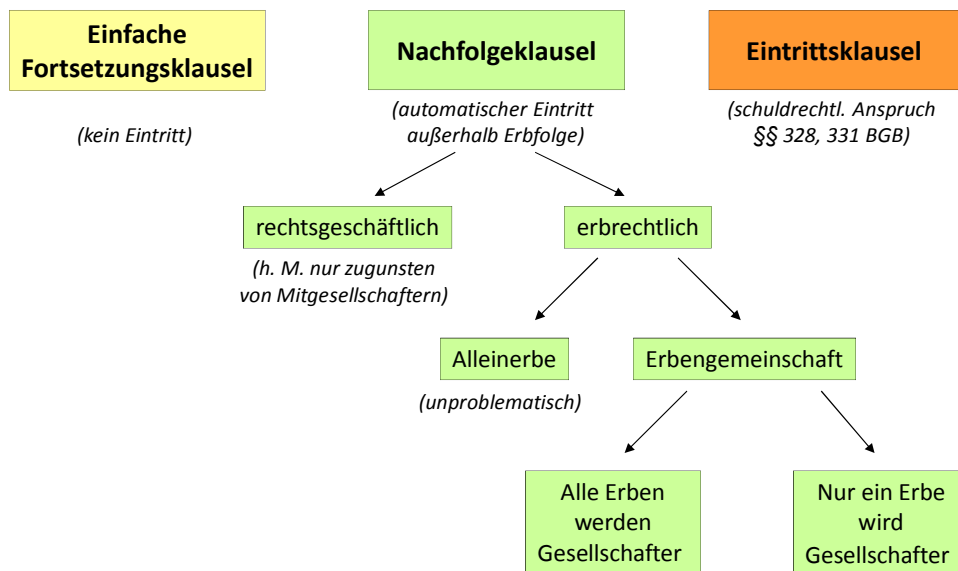
- *Vollständ. Ausschluss der Vererbbarkeit: keine Lösung, da nur für KG-Anteil möglich (§ 177 HGB)*
- *Einschränkung der Vererbbarkeit der GmbH-Anteile (z. B. Einziehungsrecht, Abtretungsverpflichtung)*
- *Mj. Erbe nur bei voll einbez. Hafteinlage (§ 161 II, 105 III HGB, § 723 I S. 3 Nr. 2 BGB)*

Prof. Dr. Ralph Kramer

13. Steuertag 2012

46

3.16 Nachfolge bei Tod eines Gesellschafters



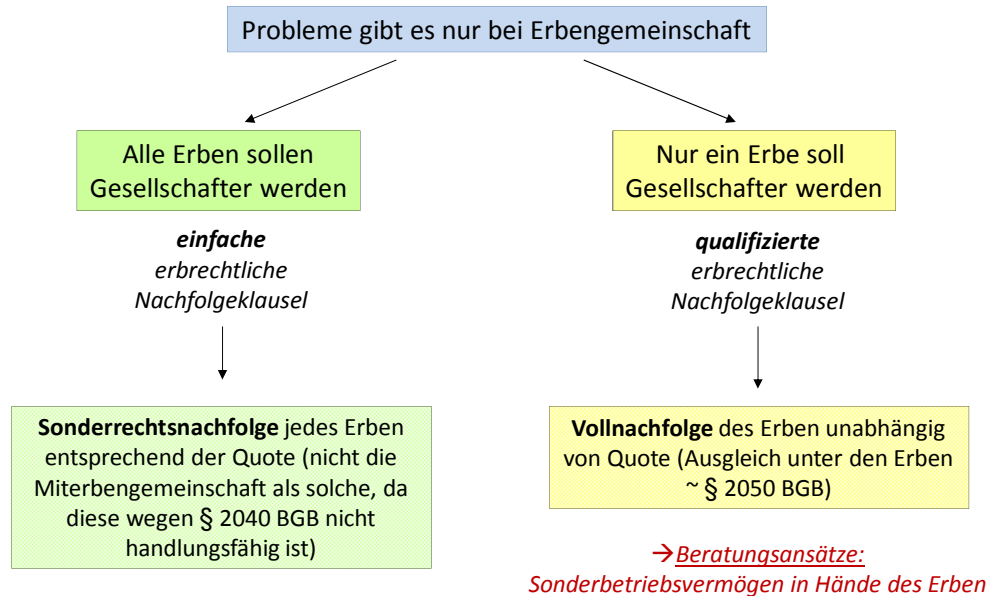
Prof. Dr. Ralph Kramer

13. Steuertag 2012

47



3.16 Erbrechtliche Nachfolgeklausel



Prof. Dr. Ralph Kramer

13. Steuertag 2012

48



3.17 Haftung der ausgeschiedenen Gesellschafter

- § 160 HGB ist dispositiv → Abweichende Vereinbarung muss mit jeweiligem Gläubiger getroffen werden
- Ausscheiden gegen Abfindung: § 172 IV S. 1 HGB

→ Beratungsansatz: Vermeidung, wenn formwechselnde Umwandlung
→ § 207 I S. 1 UmwG

Prof. Dr. Ralph Kramer

13. Steuertag 2012

49

3.18 Güterstandsklauseln

Scheidungsquote über 30 %
Seit 2004 gerichtliche Inhalts- und Ausübungskontrolle von Eheverträgen

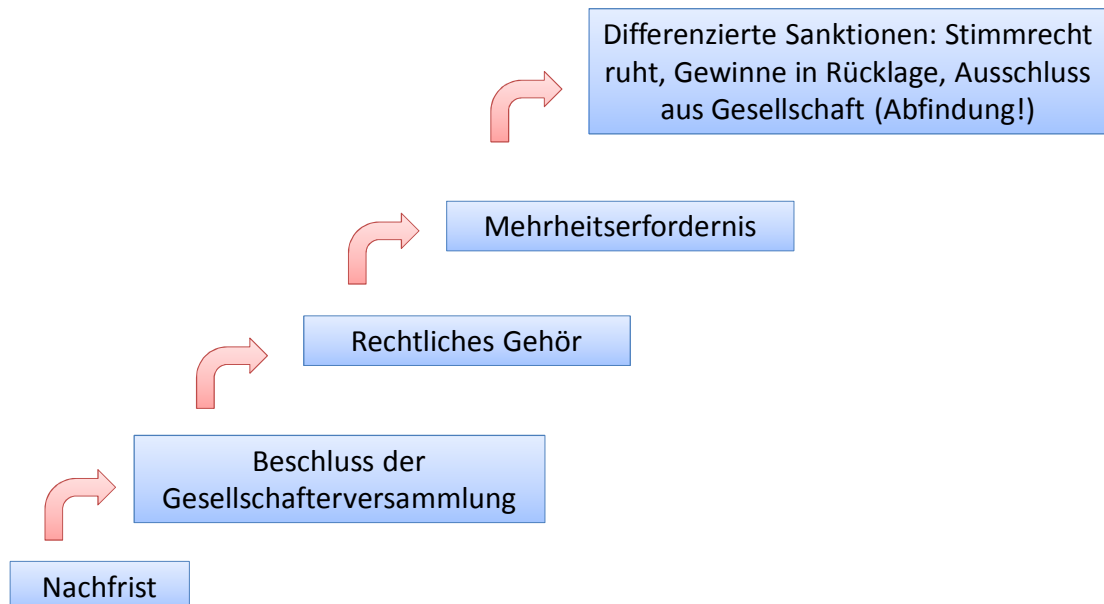


Zulässigkeit der Güterstandsklausel
noch nicht abschließend geklärt



BGH: sachliche Rechtfertigung
erforderlich + Hervorhebung im
Gesellschaftsvertrag
+ not. Beurkundung erforderlich

3.19 Ausgestaltung der Güterstandsklausel - Abstufung





3.19 Einheits GmbH & Co KG

- **Begriff:** GmbH & Co KG ist alleinige Gesellschafterin der GmbH
- **Entstehung:** Kommanditisten bringen Anteile in GmbH ein
- **Vorteile:**
 - a) Gewährleistung der Beteiligungsidentität
 - b) Anteilsübertragungen und Änderungen des Gesellschaftsvertrags formfrei möglich

Prof. Dr. Ralph Kramer

13. Steuertag 2012

52



3.19 Kapitalaufbringung bei der Einheitsgesellschaft

Risiko der Vermengung der Geschäftsanteile



→ Beratungshinweis: nur voll eingezahlte GmbH-Anteile sollten auf KG übertragen werden

→ Beratungshinweis: Keine Gegenleistung an Kommanditisten für Übertragung der Anteile (Rechtsgedanke § 172 VI HGB)

Prof. Dr. Ralph Kramer

13. Steuertag 2012

53

3.19 Willensbildung bei der Einheitsgesellschaft

Institutionalisierter Interessenkonflikt



Lösungsansätze:

- Schaffung eines weiteren Organs (z. B. Beirat)
- Besser: Gesellschafterrechte bei KG werden durch Kommanditisten ausgeübt

Zusammenfassung: Wichtige Beratungsansätze

- Verzahnung
- Darlehen der GmbH an KG: Offenlegung bei Anmeldung zum HR
- Rasche HR-Eintragung oder Vorratsgesellschaft
- GmbH-Vertrag: konkrete Angabe der KG's, bei denen Geschäftsführung übernommen wird
- Klare Definition der Gesellschafterkonten
- Haftungsrisiken bei Anteilsübertragung
- Nachfolgeklausel: Sonderbetriebsvermögen / Abfindungsklausel / Güterstandsklausel

13. Steuertag an der
Fachhochschule Worms

Teil B

**„Steuerrecht und E-Bilanz –
Buchungspraxis zwischen Handels- und
Steuerbilanz“**

von

StB Prof. Dr. Dietmar Strube
FH Worms

Inhaltsverzeichnis

I	Rechnungslegung der GmbH & Co. KG nach Handelsrecht	37
A	Inhalt des Jahresabschlusses	37
1	Vermögensgegenstände und Schulden	37
1.1	Vermögensgegenstände	37
1.2	Schulden	38
2	Umfang des Eigenkapitals (Verlustdeckungspotential)	38
3	Rechtsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und den Gesellschaftern	39
B	Ausweis des Eigenkapitals und des Ergebnisses	42
1	Gesellschafterkonten	42
1.1	Einordnung eines Gesellschafterkontos	42
1.2	Ausgestaltung der Kapitalkonten im Handelsrecht	42
1.2.1	Regelstatut des HGB	43
1.2.2	Zweikontenmodell	43
1.2.3	Dreikontenmodell	45
1.2.4	Vierkontenmodell	46
2	Gewinnanteile	48
2.1	Gesetzliche Regelung	48
2.2	Dispositive Regelung	50
3	Verlustanteile	50
4	Entnahmen	52
4.1	Handelsrechtliche Regelung der Entnahmen	52
4.2	Aktuelle Rechtsprechung	53
4.3	Steuerentnahmen	54
II	Rechnungslegung der GmbH & Co. KG nach Steuerrecht	59
A	Systematik der Bilanzen	59
B	Bilanzen der GmbH & Co. KG	60
1	Kapitalkonten in der Steuerbilanz nach BMF	60
C	Bilanzen der Gesellschafter	61
1	Sonderbetriebsvermögen	61
1.1	Bilanzierung des Sonderbetriebsvermögens	61
1.2	Arten von Sonderbetriebsvermögen	62
1.3	Bilanzierungskonkurrenzen	63
2	Ergänzungsbilanz	65
III	E-Bilanz	67
1	Was ist überhaupt „die E-Bilanz“?	67
2	Gesetzliche Grundlage	68
3	Persönlicher Anwendungsbereich	69
4	Sachlicher Anwendungsbereich	70

5	Zeitlicher Anwendungsbereich	70
5.1	Erstmaliger Übermittlungszeitpunkt	70
5.2	Zukünftige Übermittlungszeitpunkte	72
6	Taxonomie	72
6.1	Taxonomiearten und Branchentaxonomien	73
6.2	Feldeigenschaften	74
7	Szenarien für alle Unternehmen	74
8	Strategien zur Bestimmung des Übermittlungsumfangs der Taxonomiepositionen	75
8.1	Minimalstrategie	76
8.2	Maximalstrategie	76
9	Auswirkungen der E-Bilanz auf das Buchungsverhalten	77
9.1	Arbeitshilfen	77
9.1.1	Schnellberechnung	77
9.1.2	E-Bilanz-Kontenrahmen	79
9.2	Prüfschema für Anpassungsbedarf	80
10	Besonderheiten für Personengesellschaften	82
10.1	Gesamthandsbilanz	82
10.2	Sonder- und Ergänzungsbilanzen	83
10.3	Mindestangaben für Komplementäre in der Bilanz	85
10.4	Mindestangaben für Kommanditisten in der Bilanz	85
11	Steuerliche Modifikationen und steuerliche Gewinnermittlung	86
11.1	Steuerliche Modifikationen	86
11.2	Steuerliche Gewinnermittlung	91
11.3	Steuerliche Gewinnermittlung bei Personengesellschaften	92

I Rechnungslegung der GmbH & Co. KG nach Handelsrecht

A Inhalt des Jahresabschlusses

Für die handelsrechtliche Rechnungslegung der GmbH & Co. KG sind anzuwenden:

- die Vorschriften über die Aufstellung, Prüfung und Offenlegung des Jahresabschlusses für Kapitalgesellschaften¹ und
- die spezielle Vorschrift für Kapitalgesellschaften & Co.²

1 Vermögensgegenstände und Schulden

1.1 Vermögensgegenstände

Bilanzierbar sind nur diejenigen Vermögensgegenstände, die bei wirtschaftlicher Betrachtung Gesellschaftsvermögen (Gesamthandsvermögen) sind.³ Hierzu zählen ebenfalls Wirtschaftsgüter, die im Wege der gesellschaftsrechtlichen Einbringung überlassen worden sind.⁴ Das steuerliche Sonderbetriebsvermögen darf in der Handelsbilanz nicht bilanziert werden.⁵

Fall

Eine GmbH & Co. KG nutzt ein zum Gesamthandsvermögen gehörendes Grundstück wie folgt:

<i>Eigenbetriebliche Zwecke</i>	<i>50 %</i>
<i>Fremdbetrieblich vermietet</i>	<i>20 %</i>
<i>Zu Wohnzwecken unentgeltlich an einen Gesellschafter überlassen</i>	<i>30 %</i>

a) Wie ist in der Handelsbilanz zu bilanzieren?

b) Wie ist in der Steuerbilanz zu bilanzieren?

1 §§ 264 ff. HGB
 2 § 264c HGB
 3 IDW RS HFA 7, Tz. 10
 4 IDW RS HFA 7, Tz. 11
 5 IDW RS HFA 7, Tz. 12

Lösung

a) In der Handelsbilanz muss das gesamte Gebäude und der gesamte Grund und Boden zwingend in der Handelsbilanz angesetzt werden, weil es zum Gesamthandsvermögen der Gesellschaft gehört.

b) In der Steuerbilanz darf der zu Wohnzwecken unentgeltlich an einen der Gesellschafter überlassene Gebäudeteil einschließlich des dazugehörigen Grund und Bodens nicht als Betriebsvermögen der Gesellschaft erfasst werden. Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz ist in diesem Punkt durchbrochen.

Die anderen beiden Gebäudeteile gehören zum notwendigen Betriebsvermögen der Gesellschaft.⁶

1.2 Schulden

Als Schulden sind in der Bilanz der GmbH & Co. KG nur Gesamthandsverbindlichkeiten auszuweisen.⁷

2 Umfang des Eigenkapitals (Verlustdeckungspotential)

Eigenkapital liegt bei einer GmbH & Co. KG nur dann vor, wenn die bereitgestellten Mittel als Verlustdeckungspotential zur Verfügung stehen. Hierzu sind folgende Voraussetzungen zu erfüllen:⁸

- wenn künftige Verluste mit diesen Mitteln bis zur vollen Höhe – auch mit Wirkung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern – zu verrechnen sind **und**
- wenn im Fall der Insolvenz der Gesellschaft eine Insolvenzforderung nicht geltend gemacht werden kann oder wenn bei einer Liquidation der Gesellschaft Ansprüche erst nach Befriedigung aller Gesellschaftsgläubiger mit dem sonstigen Eigenkapital auszugleichen ist.

Keine Voraussetzung ist die Dauerhaftigkeit der Mittelüberlassung. Gesellschafter können immer durch Beschluss Entnahmen zulassen.⁹

6 Vgl. H 4.2 Abs.11 „Ausnahme bei privater Nutzung“ EStH

7 Vgl. IDW RS HFA 7, Tz. 23

8 Vgl. IDW RS HFA 7, Tz. 13

9 Vgl. IDW RS HFA 7, Tz. 14

3 Rechtsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und den Gesellschaftern

Rechtsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und deren Gesellschaftern betreffen das Innenverhältnis und sind oftmals Verträge gesellschafts- oder schuldrechtlicher Art. Dies können u. a. Vereinbarungen über fixe oder variable Tätigkeitsvergütungen für Gesellschaftergeschäftsführer, die Verzinsung der Kapitalkonten oder Gesellschafterdarlehen oder Mietzahlungen für der Gesellschaft zur Nutzung überlassene Gegenstände sein. Auf die Anhangangaben ist besonders hinzuweisen.¹⁰

Je nach Einzelfall wirken sich diese vertraglichen Vereinbarungen als Aufwand oder Ertrag in der Gewinn- und Verlustrechnung der Gesellschaft oder bei der Ergebnisverteilung aus.¹¹

Werden die Vereinbarungen geändert und besteht dadurch die Gefahr einer missbräuchlichen Deutung des Jahresergebnisses, ist eine Anmerkung im Jahresabschluss oder evtl. im Anhang notwendig.¹²

Fall

Die AB-GmbH & Co. KG hat einen Jahresüberschuss von 500.000 € unter Berücksichtigung der nachfolgenden Sachverhalte erzielt:

Die Komplementär - GmbH, die vermögensmäßig nicht an der KG beteiligt ist, wurde für Vertretung und Geschäftsführung in Höhe ihrer tatsächlichen Aufwendungen für diese Tätigkeit¹³ ein Betrag von 180.000 € zzgl. 34.200 € Umsatzsteuer gutgeschrieben.¹⁴ Diese Vergütung wurde in der Buchführung der KG mit 180.000 € als Aufwand und im Übrigen als Vorsteuer gebucht.

¹⁰ Vgl. § 285 Nr. 21 HGB n. F.

¹¹ Vgl. IDW RS HFA 7, Tz. 29; vgl. Steuerberater Handbuch 2008, Kapitel D aus Teil 9

¹² Vgl. IDW RS HFA 7, Tz. 30

¹³ Dazu gehören nicht Aufwendungen, die der GmbH aus ihrer Stellung als juristische Person als solcher entstehen (z. B. Gründungskosten, Jahresabschlusskosten, IHK-Beiträge).

¹⁴ Die Komplementär-GmbH ist selbständig i. S. d. UStG; BMF 31.05.2007, BStBl I 2007, 503, Tz. 5; BMF 14.11.2011, BStBl. I 2011, S. 1158

Darüber hinaus erhält die Komplementär - GmbH einen Betrag von 5.000 € zzgl. 950 € Umsatzsteuer¹⁵ für die „Übernahme“ der Haftung; dieser Betrag wurde nicht als Aufwand gebucht. A ist Geschäftsführer der GmbH und bezieht ein Gehalt von jährlich 175 000 €; das Gehalt wurde als Aufwand erfasst. Gesellschafter A erhält einen Gewinnanteil von 60 %; Gesellschafter B von 40 %.

a) Wie erfolgt der Ausweis in der Handelsbilanz?

b) Wie erfolgt der Ausweis in der Steuerbilanz?

Lösung

a) In der Praxis wird für die Übernahme der Haftung oftmals eine „Haftungsvergütung“ vereinbart und als Aufwand der GmbH & Co. KG gebucht. Es ist fraglich, ob eine Aufwandsbuchung handelsrechtlich zutreffend ist, weil sich die Haftung aus der Gesellschafterstellung ergibt und nicht auf einer schuldrechtlichen Vereinbarung beruht. Gesellschaftsrechtlich ist die Aufwandsbuchung deshalb unzutreffend. Stattdessen kann es sich nur um einen zusätzlichen Gewinnanteil handeln, der bei der Gewinnverteilung vorweg (Gewinnvorweg) zuzurechnen ist. Dieser Auffassung wird hier gefolgt. Die Haftungsvergütung ist somit handelsrechtlich nicht als Aufwand zu buchen.

Die anderen Sachverhalte wurden zutreffend handelsrechtlich gebucht.

15 Er hält die GmbH – wie üblich – für die Übernahme der persönlichen Haftung als Vollhafter eine gesonderte Haftungsvergütung, so steht die Finanzverwaltung (BMF vom 14.11.2011, BStBl I, 2011, S. 1158; A 1.6 Abs. 6 S. 2 UStE) hierin einen unselbständigen Teil der umsatzsteuerpflichtigen Vergütung für die Geschäfts- und Vertretungsleistungen.

b)

		<i>Kpl.-GmbH</i>	<i>A</i>	<i>B</i>
<i>Jahresüberschuss</i>	<i>500.000 €</i>			
<i>./. Haftungsvergütung (Gewinnvorweg)</i>	<i>./. 5.000 €</i>	<i>5.000 €</i>		
<i>Gewinnverteilung 0% / 60 % / 40 %</i>	<i>495.000 €</i>	<i>0 €</i>	<i>297.000 €</i>	<i>198.000 €</i>
<i>Geschäftsführung</i>	<i>+180.000 €</i>	<i>+180.000 €</i>		
<i>Sonderbetriebs- ausgaben</i>	<i>-180.000 €</i>	<i>-180.000 €</i>		
<i>Tätigkeitsvergütung A</i>	<i>+175.000 €</i>		<i>+175.000 €</i>	
<i>§§ 179, 180 AO</i>	<i>675.000 €</i>	<i>5.000 €</i>	<i>472.000 €</i>	<i>198.000 €</i>

B Ausweis des Eigenkapitals und des Ergebnisses

1 Gesellschafterkonten

1.1 Einordnung eines Gesellschafterkontos

Einordnung eines Gesellschafterkontos:

- **Gesellschafterkapitalkonten** sind handelsrechtlich maßgebend für die Gewinnverteilung, die Stimmrechte und die Haftung.
- **Gesellschafterdarlehenskonto** stellen einen schuldrechtlichen Anspruch des Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft dar.

Allgemeine Abgrenzungsgrundsätze

- **Bezeichnung der Gesellschafterkonten ist unmaßgeblich.**
- **Gesellschafterkonto ist in der Regel als Kapitalkonto zu qualifizieren, wenn nach dem Gesellschaftsvertrag auf dem Konto auch Verluste gebucht werden.**
- **Verzinslichkeit des Kontos ist unmaßgeblich.**

1.2 Ausgestaltung der Kapitalkonten im Handelsrecht

Kapitalkonten im Handelsrecht

- **Regelstatut des HGB**
- **Gesellschaftsvertragliche Modelle**
 - **Zweikontenmodell**
 - **Dreikontenmodell**
 - **Vierkontenmodell**

Das HGB hat ein Regelstatut vorgesehen. Die Praxis hat mehrere gesellschaftsvertragliche Modelle entwickelt.

Der BFH¹⁶ hat sich in einem neueren Urteil zum ersten Mal grundlegend zur Qualifizierung der Gesellschafterkonten im Handels- und Steuerrecht geäußert.

1.2.1 Regelstatut des HGB

Kapitalkonten für OHG-Gesellschafter und KG-Komplementäre

Für OHG-Gesellschafter und KG-Komplementäre ist nur ein einziges Konto zu führen.¹⁷ Der jeweilige Bestand zeigt den Kapitalanteil. Das Konto ist ein Gesellschafterkapitalkonto.

Kapitalkonten für Kommanditisten

Für Kommanditisten sind zwei Konten zu führen.¹⁸

Erstes Konto (Kapitalkonto): Der Kapitalanteil ist auf den Betrag der vertraglich festgesetzten Einlage (Haft- bzw. höhere Pflichteinlage) der Höhe nach begrenzt.¹⁹ Verlustanteile mindern nur das Kapitalkonto. Das Kapitalkonto kann dadurch negativ werden.

Zweites Konto (Darlehenskonto): Hat der Kommanditist seine Einlage durch Einzahlung oder Stehenlassen von Gewinnen erbracht, sind weitere Gewinnanteile seinem zweiten Konto zuzuführen. Dem zweiten Konto sind auch Entnahmen zu belasten. Ein Guthaben auf dem zweiten Konto kann jederzeit entnommen werden. Das zweite Konto weist eine jederzeit fällige Forderung des Kommanditisten gegen die Gesellschaft aus. Es ist ein Darlehenskonto und kein Gesellschafterkapitalkonto.

1.2.2 Zweikontenmodell

Kapitalkonto I (festes Konto): Auf dem festen Kapitalkonto I wird die vereinbarte Einlage gebucht. Das Kapitalkonto I ist ein Gesellschafterkapitalkonto.

Kapitalkonto II (variables Konto): Auf dem variablen Kapitalkonto II werden Gewinnanteile, Verluste und Entnahmen gebucht. Das Kapitalkonto II ist ein Gesellschafterkapitalkonto.

Fall²⁰

Die Pflichteinlage laut Gesellschaftsvertrag beträgt 50.000 €. Tatsächlich eingezahlt sind 20.000 €. Der Gewinnanteil des Kommanditisten beträgt 40.000 €.

Wie ist im Zweikontenmodell zu bilanzieren?

16 Vgl. BFH 16.10.2008, IV R 98/06, DStR 2009, S. 212

17 Vgl. § 120 Abs. 2 HGB

18 Vgl. § 120 Abs. 2 HGB

19 Vgl. § 167 Abs. 2 HGB

20 Engelberth in NWB - Steuer- und Wirtschaftsrecht, 2011, S. 1809

Lösung

Zur Erreichung der Pflichteinlage ist dem Kapitalkonto des Kommanditisten ein Betrag von 30.000 € zuzuschreiben, insoweit liegt ein nicht entnahmefähiger Gewinnanteil vor. Der Gewinnanteil in Höhe der verbleibenden 10.000 € ist entnahmefähig.

	Eigenkapital KK I	Darlehen KK II
Kapital 1. 1.	20.000 €	
Zuschreibung auf 50.000 €	30.000 €	
<u>Ergebnisanteil</u>		<u>10.000 €</u>
Kapital 31. 12. 08	50.000 €	10.000 €

Fall²¹

A ist Kommanditist einer KG. Seine Pflichteinlage, die der Haftenlage laut Handelsregister entspricht, beträgt 50.000 €. Im Jahr 08 wird A ein Gewinnanteil von 10.000 € zugewiesen. Ferner tätigt er in 08 eine Entnahme von 5.000 €.

Wie ist im Zweikontenmodell zu bilanzieren?

21 Engelberth in NWB - Steuer- und Wirtschaftsrecht, 2011, S. 1809 f.

Lösung

Die Kapitalkontengliederung (einschließlich des Darlehenskontos) ist wie folgt vorzunehmen:

	<i>Eigenkapital KK I</i>	<i>Darlehen KK II</i>
<i>Kapital 1. 1. 08</i>	50.000 €	
<i>Ergebnisanteil 08</i>		10.000 €
<i>Entnahme 08</i>		-5.000 €
<i>Kapital 31. 12. 08</i>	50.000 €	5.000 €

Der Gewinnanteil ist, da die Pflichteinlage vollständig geleistet wurde, dem Darlehenskonto gutzuschreiben (§ 167 Abs. 2 HGB). A hat ein Entnahmerecht in Höhe des bezogenen Gewinns (§ 169 Abs. 1 Satz 2 erster Halbsatz HGB). Die Entnahme wird dem Darlehenskonto belastet.

1.2.3 Dreikontenmodell

Kapitalkonto I (festes Konto): Auf dem festen Kapitalkonto I wird die vereinbarte Einlage gebucht. Das Kapitalkonto I ist ein Gesellschafterkapitalkonto.

Kapitalkonto II Auf dem Kapitalkonto II werden nur die Verluste und die nicht-entnahmefähigen Gewinne gebucht. Das Kapitalkonto II ist ein Unterkonto des Kapitalkonto I und ein Gesellschafterkapitalkonto.

Gesellschafterdarlehenskonto: Auf diesem Konto werden die entnahmefähigen Gewinnanteile sowie die sonstigen Einlagen und Entnahmen gebucht.

Haftungsrechtliche Beurteilung: Die beim Dreikontenmodell vorgesehene Verlustverrechnung mit dem Kapitalkonto II führt im Ergebnis dazu, dass Verluste primär mit stehengelassenem Gewinn verrechnet werden. Das entspricht nicht dem handelsrechtlichen Regelstatut. Dieses sieht nur eine Verrechnung mit künftigen Gewinnen vor.

Fall (Fortführung vorheriger Fall)²²

Auf A entfällt im Jahr 09 ein Verlustanteil von 20.000 €.

	<i>Festkapital KK I</i>	<i>variables Kapital KK II</i>	<i>Darlehen KK III</i>
Kapital 31. 12. 08	50.000 €		5.000 €
Ergebnisanteil 09		-20.000 €	
Kapital 31. 12. 09	50.000 €	-20.000 €	5.000 €

Der Verlustanteil wird dem variablen Kapitalkonto belastet. Die Forderung des A gegenüber der Gesellschaft aus bezogenen Gewinnen des Vorjahres von 5.000 € bleibt unangetastet (§ 169 Abs. 2 HGB).

1.2.4 Vierkontenmodell

Kapitalkonto I: Wie beim Dreikontenmodell

Gesellschafterdarlehenskonto: entsprechend dem Dreikontenmodell

Verlustvortragskonto: Beim Vierkontenmodell wird zusätzlich zu den drei Konten des Dreikontenmodells ein Verlustvortragskonto eingerichtet. Das Verlustvortragskonto ist ein Gesellschafterkapitalkonto, weil diesem die Verluste belastet werden.

„**Kapitalkonto II**“: Die Rechtsnatur des Kapitalkontos II hängt von der konkreten Ausgestaltung im Gesellschaftsvertrag ab. Diese ist gestaltbar, z. B.

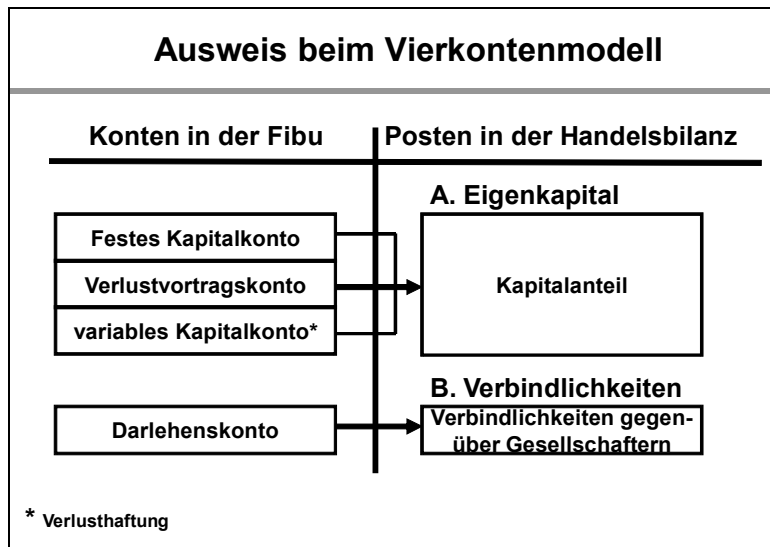
Das Verlustvortragskonto wird als Unterkonto des Kapitalkonto I und II bestimmt. In diesem Fall steht auch das Kapitalkonto II zur Verrechnung mit laufenden Verlusten zur Verfügung. Das Kapitalkonto II ist dann ein Gesellschafterkapitalkonto.

Das Kapitalkonto II wird als gesamthänderisch gebundenes Rücklagekonto definiert, das zumindest im Zuge des Ausscheidens zur Verlustabdeckung zur Verfügung steht. Das Kapitalkonto II ist dann ein Gesellschafterkapitalkonto.²³

Auf dem „Kapitalkonto II“ werden die entnehmbaren Gewinnanteile verbucht. Die Verluste werden auf dem Verlustvortragskonto verbucht. Das Kapitalkonto II ist dann ein Gesellschafterdarlehenskonto.

²² Engelberth in NWB - Steuer- und Wirtschaftsrecht, 2011, S. 1811

²³ Vgl. BFH 16.10.2008, IV R 98/06, DStR 2009, S. 212



Das Darlehenskonto wird in der Praxis auch als Privat- oder Verrechnungskonto bezeichnet.

Praxishinweis:

Die Darstellung sowie die Verbuchung von Gesellschafterkonten haben nicht nur steuerliche, sondern auch zivilrechtliche und haftungsrechtliche, Folgen. Empfehlenswert ist zumindest die Vierkontenmodelle. Die Verwendung gesellschaftsbezogener Rücklagenkonten sollte vermieden werden. Steuerliche motivierte Gestaltungen um Verlustausgleichspotenzial nach § 15a EStG zu schaffen, sind mit gesellschaftsrechtlichen Haftungsgefahren verbunden. Diese können sich auch in der Insolvenz auswirken.²⁴



Fall²⁵

E ist Kommanditist einer KG. Seine Pflichteinlage beträgt 50.000 €. Im Jahr 08 wird E ein Gewinnanteil von 10.000 € zugewiesen, im Jahr 09 ein Verlustanteil von 30.000 € und im Jahr 10 wieder ein Gewinnanteil von 20.000 €.

In 11 wird E ein Verlustanteil von 10.000 € zugewiesen.

Wie ist nach dem Vierkontenmodell zu bilanzieren?

²⁴ Vgl. Wälzholz, DStR, 2011, S. 1865

²⁵ Engelberth in NWB - Steuer- und Wirtschaftsrecht, 2011, S. 1813 f.

	<i>Festkapital KK I</i>	<i>Verluste KK II</i>	<i>variables Kapital KK III</i>	<i>Darlehen KK IV</i>
<i>Kapital 31. 12. 07</i>	50.000 €			
<i>Ergebnisanteil 08</i>				10.000 €
<i>Kapital 31.12. 08</i>	50.000 €			10.000 €
<i>Ergebnisanteil 09</i>		30.000 €		
<i>Kapital 31. 12. 09</i>	50.000 €	-30.000 €		10.000 €
<i>Ergebnisanteil 10</i>			20.000 €	
<i>Kapital 31. 12. 10</i>	50.000 €	-30.000 €	20.000 €	10.000 €
<i>Ergebnisanteil 11</i>		-10.000 €		
<i>Kapital 31.12.11</i>	50.000 €	-40.000 €	20.000 €	10.000 €

Die rechtliche Einordnung der Bewegungen auf dem Kapitalkonto bleibt unverändert. Lediglich die Verluste werden auf einem gesonderten Konto verbucht. Folge ist, dass keine Verrechnung des in 11 bezogenen Verlustanteils mit dem Gewinnanteil aus 10 erfolgt.

2 Gewinnanteile

2.1 Gesetzliche Regelung

Komplementäre

Die Gewinnanteile der Komplementäre sind zum Abschlussstichtag deren Kapitalanteilen zuzuschreiben. Es kommt nicht zu einem Ausweis eines Jahresüberschusses in der Bilanz.²⁶

Kommanditisten

Die Gewinnanteile der Kommanditisten sind zum Abschlussstichtag deren Kapitalkonto zuzuschreiben, soweit der Kapitalanteil den Betrag der bedungenen Einlage nicht erreicht. Übersteigende Gewinnanteile (d. h. Gewinnanteile, die die bedungene Einlage übersteigen) sind dem Privatkonto zuzuschreiben. Das Privatkonto des Kommanditisten hat Fremdkapitalcharakter.²⁷

²⁶ Vgl. IDW RS HFA 7, Tz. 47

²⁷ Vgl. IDW RS HFA 7, Tz. 47

Fall

Die bedungenen Einlagen der Gesellschafter der X GmbH & Co. KG betragen:

Komplementär X GmbH	100 T€
Kommanditist A	100 T€
Kommanditist B	100 T€
Kommanditist C	100 T€

Die Kapitalanteile betragen vor der Gewinnverteilung:

Komplementär X GmbH	80 T€
Kommanditist A	20 T€
Kommanditist B	80 T€
Kommanditist C	100 T€

Der Jahresüberschuss beträgt 240 T€.

Wie ist zu bilanzieren?

Lösung*Bilanz der X GmbH & Co KG*

		T€	T€
	<i>Eigenkapital</i>		
	<i>Kapitalanteil des Komplementärs</i>	140	
	<i>Kapitalanteile der Kommanditisten²⁸</i>	280	420
	<i>Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern²⁹</i>		100

28	Kommanditist A	80 T€
	Kommanditist B	100 T€
	Kommanditist C	<u>100 T€</u>
		280 T€
29	Kommanditist B	40 T€
	Kommanditist C	<u>60 T€</u>
		100 T€

Der Gewinnanteil des Komplementärs (X GmbH) wird in voller Höhe dem Kapitalkonto gutgeschrieben (80 T€ + 60 T€ = 140 T€).

Der Gewinnanteil des Kommanditisten A wird in voller Höhe dem Kapitalkonto gutgeschrieben (20 T€ + 60 T€ = 80 T€).

Der Gewinnanteil des Kommanditisten B wird in Höhe von 20 T€ dem Kapitalkonto gutgeschrieben (80 T€ + 20 T€ = 100 T€). Der Restbetrag in Höhe von 40 T€ wird dem Privatkonto B gutgeschrieben.

Der Gewinnanteil des Kommanditisten C wird in voller Höhe 60 T€ dem Privatkonto C gutgeschrieben.

2.2 Dispositive Regelung

Die Gesellschafter können vereinbaren, dass der Jahresüberschuss ganz oder teilweise in die Disposition der Gesellschafterversammlung gestellt wird.³⁰ Das ist in der Praxis der Ausnahmefall.

Beschließt die Gesellschafterversammlung über den Jahresüberschuss

- ganz, dann ist kein Bilanzgewinn auszuweisen;
- teilweise,³¹ dann ist ein Bilanzgewinn auszuweisen.

3 Verlustanteile

Verluste sind von den Kapitalanteilen der Gesellschafter abzuschreiben.³² Sie führen nicht zu Forderungen der Gesellschaft an die Gesellschafter.³³

Übersteigen Verluste die Kapitalanteile³⁴ haben Personenhandelsgesellschaften i. S. d. § 264a Abs. 1 HGB die den Kapitalanteil übersteigenden Verluste auf der Aktivseite³⁵ auszuweisen.³⁶

30 IDW RS HFA 7, Tz. 48

31 Eine teilweise Disposition der Gesellschafterversammlung liegt vor, wenn bereits bei Aufstellung des Jahresabschlusses bestimmte Rücklagen gebildet werden dürfen oder wenn die Gesellschafter Vorabausschüttungen auf den Gewinn erhalten haben.

32 Vgl. §§ 120 Abs. 2, 264c Abs. 2 Satz 3 und 6 HGB

33 Eine Ausnahme besteht, wenn die Gesellschafter entsprechende Vereinbarungen im Gesellschaftsvertrag getroffen haben.

34 i. S. d. § 264a HGB

35 Vgl. § 268 Abs. 3 HGB; am Schluss der Bilanz getrennt für Komplementäre und Kommanditisten

36 Vgl. § 264c Abs. 2 Sätze 3 bis 6 HGB

Fall

Die bedungenen Einlagen der Gesellschafter der X GmbH & Co. KG betragen:

Komplementär X GmbH	0 T€
Kommanditist A	100 T€
Kommanditist B	100 T€
Kommanditist C	100 T€

Die Kapitalkonten betragen vor der Verlustverteilung:

Kommanditist A	./ 60 T€
Kommanditist B	0 T€
Kommanditist C	80 T€

Der Jahresverlust beträgt 150 T€.

Wie ist zu bilanzieren?

Lösung*Bilanzierung der X GmbH & Co. KG*

	T€		T€
Nicht durch Vermögens- einlagen gedeckte Ver- lustanteile der Kommandi- tisten	160	Kapitalanteile der Kommanditisten	30

Die Kapitalanteile der Kommanditisten entwickeln sich wie folgt:

$$A: \text{./. 60 T€ ./. 50 T€} = \text{./. 110 T€}$$

$$B: \text{0 T€ ./. 50 T€} = \text{./. 50 T€}$$

$$\text{./. 160 T€}$$

$$C: \text{80 T€ ./. 50 T€} = \text{30 T€}$$

Es kommt in der Handelsbilanz der Personenhandelsgesellschaft nicht zum Ausweis eines Jahresfehlbetrages oder eines Verlustvortrages.³⁷

4 Entnahmen

4.1 Handelsrechtliche Regelung der Entnahmen

Nach dem Regelstatut des HGB³⁸ ist für den Komplementär einer KG ein einziges variables Kapitalkonto zu führen, dessen jeweiliger Bestand den Kapitalanteil widerspiegelt. Dieser Kapitalanteil setzt sich zusammen aus der ersten Einlage, den späteren Gewinnanteilen abzüglich der Verlustanteile und den Entnahmen. Hierbei handelt es sich um ein Gesellschafterkapitalkonto.

Für den Kommanditisten sieht das Gesetz zwei Gesellschafterkonten vor. Auch der Kommanditist hat ein bewegliches Kapitalkonto.³⁹ Sein Kapitalanteil⁴⁰ ist auf den Betrag der vertraglich festgesetzten Einlage (Haft einlage bzw. höhere Pflichteinlage) der Höhe nach begrenzt.

Wenn der Kommanditist seine Einlage durch Einzahlung oder Stehenlassen von Gewinnen erbracht hat, dann sind weitere Gewinnanteile einem anderen (zweiten) Konto zuzuführen. Diesem anderen (zweiten) Konto sind auch Entnahmen zu belasten.

Ein Guthaben auf diesem Konto kann jederzeit entnommen werden.

Verlustanteile des Kommanditisten mindern wegen der fehlenden Nachschusspflicht nicht das zweite Konto, sondern nur das Kapitalkonto. Dieses kann sogar negativ werden.

37 Die Regelungen des § 264c Abs. 2 Sätze 3 bis 6 HGB sind Spezialvorschriften gegenüber § 264c Abs. 2 Satz 1 HGB; IDW RS HFA 7, Tz. 50

38 Vgl. § 120 Abs. 1 und Abs. 2 HGB

39 Vgl. § 120 Abs. 1 und Abs. 2 HGB

40 Vgl. § 167 Abs. 2 HGB

Das andere (zweite) Konto weist folglich eine jederzeit fällige Forderung des Kommanditisten gegen die Gesellschaft aus und ist kein Gesellschafterkapitalkonto. Dies gilt unabhängig davon, ob die Entnahmen beschränkt sind.⁴¹

4.2 Aktuelle Rechtsprechung

Für die Praxis sind mehrere Urteile zu beachten, bei denen der BFH sich ausdrücklich auch zum Handelsrecht geäußert hat.⁴² Danach gilt folgende Abgrenzung zwischen Gesellschafter-Eigenkapitalkonten und Gesellschafter-Fremdkapitalkonten:⁴³

Die Abgrenzung der Konten richtet sich nicht nach ihrer Bezeichnung. Führt eine Personengesellschaft für die Gesellschafter mehrere Konten mit verschiedenen Bezeichnungen, ist nur anhand des Gesellschaftsvertrages zu ermitteln, welche zivilrechtliche Rechtsnatur diese Kapitalkonten haben, d. h. ob sie Eigenkapital oder Forderungen oder Schulden ausweisen.⁴⁴

Maßgeblich ist die Regelung der Verlustverrechnung im **Gesellschaftsvertrag**.

Kennzeichnend für ein Gesellschafter-Eigenkapitalkonto ist, dass nach dem Willen der Gesellschafter laut Gesellschaftsvertrag auf dem Konto auch Verluste erfasst werden, welche die ausgewiesenen thesaurierten Gewinne aufzehren können. Mit dem Begriff eines Fremdkapitalkontos ist eine Verlustbeteiligung des Gläubigers unvereinbar.

Ein **Gesellschafterbeschluss**, nach dem etwaige Jahresfehlbeträge aus Gesellschafterdarlehenskonto abgedeckt werden sollen, führt nicht dazu, dass es sich bei den entsprechenden Gesellschafterkonten um Gesellschafter-Eigenkapitalkonten handelt.⁴⁵

41 Vgl. Huber, Vermögensanteil, Kapitalanteil und Gesellschaftsanteil an Personengesellschaften des Handelsrechts, 1970, S. 255 ff.; Wüllenkemper, BB 1991, Seite 1904, Ley, KÖSDI 1994, S. 9972, Ley, DStR 2009, S. 613 ff.

42 Vgl. BFH v. 16.10. 2008, BFH 16.10.2008 - IV R 98/06, DStR 2009, S. 212; unter Hinweis auf Huber, Vermögensanteil, Kapitalanteil und Gesellschaftsanteil an Personengesellschaften des Handelsrechts, 1970, S. 255 ff.; BFH v. 3. 12. 1980 - II R 66/77, BStBl. II 1981, S. 290, BFH 03.11.1992 - II R 94/80, BStBl. II 1983, S. 240, BFH-Urt. 26.06.2007 - IV R 29/06, BStBl. II 2008, S. 103; IV R 37/06 v. 24.1.2008, DStR 2008, S. 761; IV R 66/05 v. 24.1.2008, BFH/NV 2008, S. 1302; IV R 46/05 v. 15.5.2008, BStBl. 2008 II, S. 812;

43 Vgl. dazu insbesondere BFH-Urt. IV R 46/05 v. 15.5.2008, BStBl. 2008 II, S. 812; Strahl: Neues zur Kapitalkontenstruktur bei Personengesellschaften; KÖSDI 2009, Heft 6; Strahl: Beratungsbrennpunkt Personengesellschaft, Köln 2009, S. 10 ff.

44 so ausdrücklich BFH-Urt. IV R 46/05 v. 15.5.2008, BStBl. 2008 II, S. 812 unter Abschn. II.2 der Urteilsgründe

45 Vgl. BFH-Urt. IV R 46/05 v. 15.5.2008, BStBl. 2008 II, S. 812 unter Abschn. II. 3 der Urteilsgründe

Die Verlustverrechnung muss im Gesellschaftsvertrag vorgesehen sein, damit ein entsprechendes Konto als Eigenkapitalkonto des Gesellschafters einzuordnen ist.

Ausreichend für die Einordnung eines Kontos als **Eigenkapitalkonto** ist, wenn für den Fall des Ausscheidens geregelt ist, dass sich das Abfindungsguthaben nach dem Saldo sämtlicher Gesellschafterkonten, nämlich „Kapitalkonto und Darlehenskonto abzüglich eines eventuell anteiligen Verlustvortrages“ bestimmt.⁴⁶

Weiterhin ist für die Einordnung als Gesellschafter-Eigenkapitalkonto oder Gesellschafter-Fremdkapitalkonto von Bedeutung, dass eine Regelung für die Entnahmefähigkeit von Guthaben besteht, die auf den Konten ausgewiesen sind. Insoweit spricht eine Entnahmebeschränkung für das Vorliegen eines Eigenkapitalkontos. Nicht schädlich ist indes eine Entnahmemöglichkeit von Gewinnanteilen für die Einstufung eines Kontos als Eigenkapitalkonto.⁴⁷

Demgegenüber ist nicht geklärt, ob eine unbeschränkte Entnahmeberechtigung der Einordnung eines Kontos als Gesellschafter-Eigenkapitalkonto entgegensteht. Dies hat der BFH ausdrücklich offen gelassen.⁴⁸

4.3 Steuerentnahmen

Die Literatur⁴⁹ hält Gesellschafter für berechtigt, ohne besondere Regelung im Gesellschaftsvertrag die Ertragsteuern (ESt, SolZ, KiSt), die sie auf den ihnen unmittelbar zugerechneten Gewinnanteil zu zahlen haben, zu entnehmen.

Der BGH⁵⁰ hat ein solches ungeschriebenes Steuerentnahmerecht abgelehnt.

46 Vgl. BFH-Urt. IV R 46/05 v. 15.5.2008, BStBl. 2008 II, S. 812 unter Abschn. II. 4 der Urteilsgründe

47 Vgl. BFH-Urt. IV R 46/05 v. 15.5.2008, BStBl. 2008 II, S. 812 unter Abschn. II. 4 der Urteilsgründe: [„Gewinnanteile gehören nach der gesetzlichen Vorgabe des § 120 Abs. 2 HGB zum Kapitalanteil des Gesellschafters. Aus den §§ 122 und 167 Abs. 2 HGB lässt sich zu dem entnehmen, dass es zum Wesen der Gewinnanteile gehört, zumindest teilweise entnommen zuwerden.“]

48 Vgl. BFH-Urt. IV R 46/05 v. 15.5.2008, BStBl. 2008 II, S. 812 Abschn. II.4 der Urteilsgründe

49 Siehe hierzu: Winter, Ubg 2009, 822 (824 m. w. N.)

50 Vgl. BGH 29.03.1996 – II ZR 263/94, BGHZ 130, S. 263 (277)

Praxishinweis:

Personengesellschaftsverträge sollten eine ausdrückliche Steuerentnahmeklausel enthalten, die es den Gesellschaftern ermöglicht, die auf ihren Gewinnanteil entfallenden Steuern zu entnehmen.



Für die Steuerentnahmeklausel wird ein bestimmter Gewinn zugrunde gelegt. Stellt sich später heraus, dass ein niedrigerer Gewinn erreicht worden ist, entsteht ein Rückgewähranspruch der Gesellschaft.⁵¹

Fall

Die bedungenen Einlagen der Gesellschafter einer neugegründeten GmbH & Co. KG betragen:

Komplementär - GmbH	0 T€
Kommanditist A	100 T€
Kommanditist B	100 T€
Kommanditist C	100 T€

Im Jahr 01 haben die Kommanditisten die Einlagen in voller Höhe geleistet. Der Anteil am Gewinn und Verlust ergibt sich anhand der Einlagekonten.

Im Gesellschaftsvertrag ist geregelt, dass jeder Kommanditist für seine persönlichen Steuern in Höhe eines pauschalen Ertragsteuersatzes (ohne Gewerbesteuer) von 40% Entnahmen tätigen kann.

In Verlustjahren sind die Entnahmen für persönliche Steuern sofort zurück zu zahlen.

Entnahmen für andere Zwecke sieht der Gesellschaftsvertrag nicht vor.

Für das Jahr 02 erwartet die GmbH & Co. KG einen Jahresüberschuss von 150 T€. Aufgrund von steuerlichen Vorauszahlungen werden für jeden Gesellschafter somit 20 T€ (40% von 50 T€) gebucht. Der Jahresüberschuss zum 31.12. beträgt genau 150 T€.

Wie sind die bedungenen Einlagen, die Entnahmen und die Gewinnanteile in der Handelsbilanz auszuweisen?

⁵¹ Vgl. IDW RS HFA 7, Tz. 54

Lösung*Bilanz der GmbH & Co KG*

	T€	T€
<i>Eigenkapital</i>		
<i>Kapitalanteil des Komplementärs</i>		0
<i>Kapitalanteile der Kommanditisten</i>		300
<i>Fremdkapital</i>		
<i>Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern</i>		90

Anmerkung zu Kapitalanteile der Kommanditisten

<i>Kommanditist A</i>	<i>100 T€</i>
<i>Kommanditist B</i>	<i>100 T€</i>
<i>Kommanditist C</i>	<u><i>100 T€</i></u>
	<i>300 T€</i>

Anmerkung zu Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern

	<i>Entnahme für Steuern</i>	<i>Gewinn</i>	<i>Summe</i>
<i>Kommanditist A</i>	<i>-20 T€</i>	<i>50 T€</i>	<i>30 T€</i>
<i>Kommanditist B</i>	<i>-20 T€</i>	<i>50 T€</i>	<i>30 T€</i>
<i>Kommanditist C</i>	<u><i>-20 T€</i></u>	<u><i>50 T€</i></u>	<u><i>30 T€</i></u>
	<i>-60 T€</i>	<i>150 T€</i>	<i>90 T€</i>

Der Gewinnanteil abzüglich der Steuerentnahmen der Kommanditisten A, B und C wird in voller Höhe den „Gewinnkonto“ gutgeschrieben, welches als Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern auszuweisen ist.

Fall – Abwandlung

Aufgrund der Unternehmensplanung wurde für das Jahr 02 ein Gewinn von 150 T€ erwartet. Zum 1.7. des Jahres 02 wird jetzt von einem Verlust von 90 T€ ausgegangen, der sich auch zum Jahresende einstellt.

Wie sind die bedungenen Einlagen, die Entnahmen und die Verlustanteile in der Handelsbilanz auszuweisen?

Lösung

Bilanz der GmbH & Co KG

	T€		T€
		Eigenkapital	
		Kapitalanteil des Komplementärs	0
Forderungen gegenüber Gesellschaftern	60	Kapitalanteile der Kommanditisten	210

Anmerkung zu Forderungen gegenüber Gesellschaftern

Entnahme für Steuern

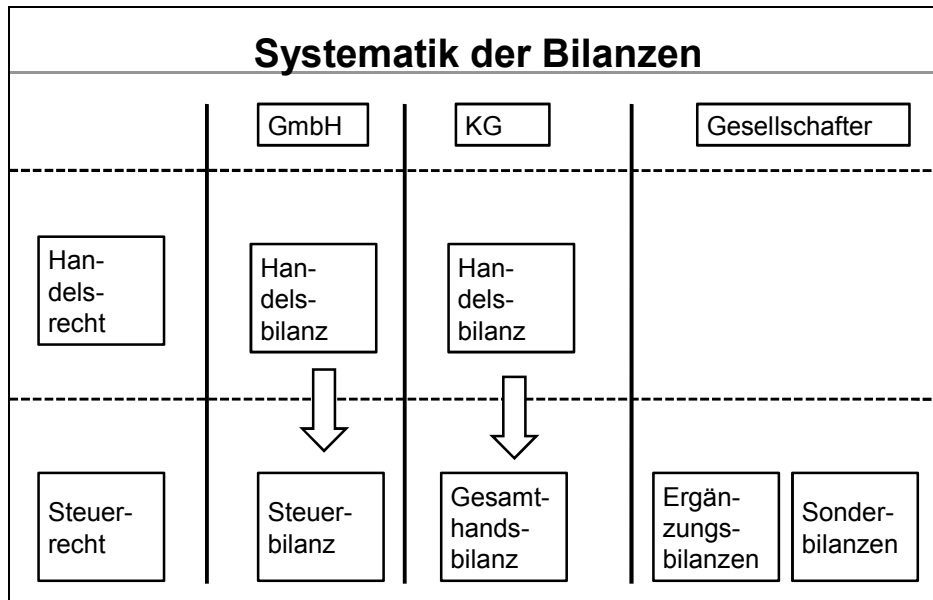
Kommanditist A	-20 T€
Kommanditist B	-20 T€
Kommanditist C	<u>-20 T€</u>
	-60 T€

Anmerkung zu Kapitalanteilen der Kommanditisten

	<i>Kommanditanteile</i>	<i>Verlustanteile</i>	<i>Summe</i>
<i>Kommanditist A</i>	100 T€	-30 T€	70 T€
<i>Kommanditist B</i>	100 T€	-30 T€	70 T€
<i>Kommanditist C</i>	<u>100 T€</u>	<u>-30 T€</u>	<u>70 T€</u>
	300 T€	-90 T€	210 T€

II Rechnungslegung der GmbH & Co. KG nach Steuerrecht

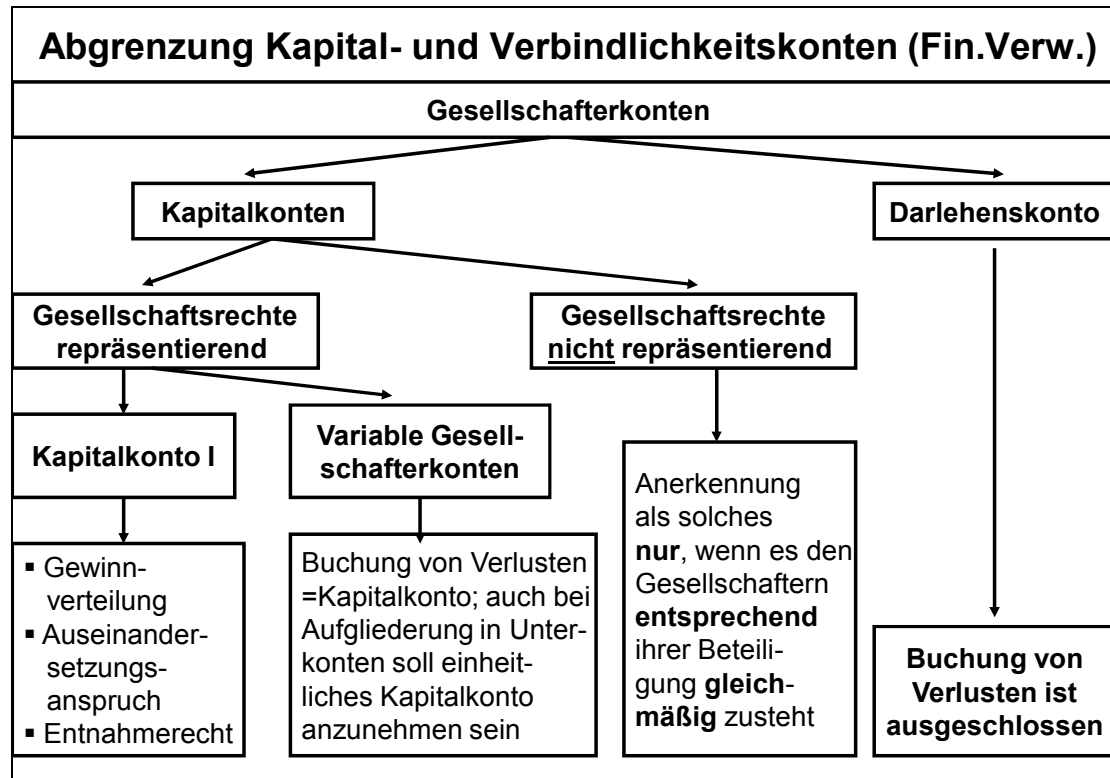
A Systematik der Bilanzen



B Bilanzen der GmbH & Co. KG

1 Kapitalkonten in der Steuerbilanz nach BMF

Die Finanzverwaltung differenziert die Kapitalkonten wie folgt⁵²



Die Buchung gemäß der o. a. Zwei- bis Vier – Konten – Modelle ist in der Praxis oftmals streitig, weil sich die Rechtsprechung regelmäßig mit diesen Fragen beschäftigen muss.⁵³

52 Vgl. BMF – Schreiben vom 26.11.2004, BStBl. I 2004 S. 1190; zur Abgrenzung von Kapitalkonten und Darlehenskonten bei § 15a EStG vgl. das BMF – Schreiben vom 30.05.1997, BStBl 1997 I S. 627

53 Vgl. BFH – Urf. X R 35/04 v. 12.10.2005, BFH/NV 2006, S. 521

C Bilanzen der Gesellschafter

1 Sonderbetriebsvermögen

Für jeden Gesellschafter, der Sonderbetriebsvermögen zu bilanzieren hat, wird eine eigene Sonderbilanz erstellt. Diese Sonderbilanz ist eine reine Steuerbilanz. Sie ist nicht von einer Handelsbilanz abgeleitet. Der Gewinn in dieser Sonderbilanz wird durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt.⁵⁴ Dieser Gewinn ist ausschließlich dem betreffenden Gesellschafter zuzurechnen.

1.1 Bilanzierung des Sonderbetriebsvermögens

Wirtschaftsgüter, die bürgerlich-rechtlich oder wirtschaftlich nur

- einem Gesellschafter
- einer Bruchteilsgemeinschaft (an der ein, mehrere oder alle Gesellschafter beteiligt sind)
- einer neben der Personenhandelsgesellschaft bestehenden Gesamthandsgemeinschaft (an der ein, mehrere oder alle Gesellschafter beteiligt sind) gehören, aber dem Betrieb der Gesellschaft oder der Beteiligung zu dienen bestimmt und geeignet sind, sind als Sonderbetriebsvermögen⁵⁵ zu erfassen.⁵⁶

Ausgangs – Fall (Sonderbetriebsvermögen)

An der A, B, C und D – GmbH & Co. KG sind die Gesellschafter A, B, C und D zu je 1/4 beteiligt.

A ist Eigentümer eines bebauten Grundstücks, das er an die A, B, C und D – GmbH & Co. KG entgeltlich vermietet hat. Es wird von der A, B, C und D – GmbH & Co. KG als Bürogebäude genutzt.

a) Wie ist das Grundstück zu qualifizieren?

b) Wo ist das Grundstück zu bilanzieren?

⁵⁴ Vgl. § 5 EStG

⁵⁵ Vgl. Zimmermann / Hottmann / Kiebele u. a.: Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2012, S. 123 ff.

⁵⁶ Zurechnungsnorm § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG; R 4.2 Abs. 2 Satz 1 EStR

Lösung

a) Das bebaute Grundstück gehört einem Gesellschafter, dient aber unmittelbar den betrieblichen Zwecken der Gesellschaft. Das Gebäude und der dazu gehörige Grund und Boden sind als Betriebsvermögen (Sonderbetriebsvermögen I des A bei der A, B, C und D - GmbH & Co. KG) zu qualifizieren.

b) Das Grundstück ist in der Sonderbilanz des A bei der A, B, C und D - GmbH & Co. KG zu bilanzieren.⁵⁷

1.2 Arten von Sonderbetriebsvermögen

Die Ausgangsfälle betrafen nur notwendiges Sonderbetriebsvermögen I.

Im Sonderbetriebsvermögen gibt es im Gegensatz zum Gesamthandsvermögen auch gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen. Die Einordnung ist wie beim Einzelunternehmer vorzunehmen. Je nach der Art der Beziehung des Wirtschaftsguts zur Gesellschaft unterscheidet man Sonderbetriebsvermögen I und Sonderbetriebsvermögen II.⁵⁸

57 Vgl. Zimmermann / Hottmann / Kiebele u. a.: Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2012, S. 140; R 4.2 Abs. 12 Satz 1 EStR

58 Vgl. Zimmermann / Hottmann / Kiebele u. a.: Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2012, S. 134 ff.

Sonderbetriebsvermögen I		Sonderbetriebsvermögen II	
dienen dem Betrieb der Gesellschaft		dienen der Stärkung der Beteiligung	
notwendig	gewillkürt	notwendig	gewillkürt
dienen unmittelbar dem Betrieb der Gesellschaft	sind objektiv geeignet und subjektiv bestimmt dem Betrieb der Gesellschaft zu dienen	dienen unmittelbar der Stärkung der Beteiligung	sind objektiv geeignet und subjektiv bestimmt der Stärkung der Beteiligung zu dienen
Beispiel:	Beispiel:	Beispiel:	Beispiel:
verpachteter Grund und Boden, genutzt als Lagerplatz	ungenutzter Grund und Boden (in der Sonderbilanz ausgewiesen)	Darlehen zur Finanzierung der Beteiligung; Anteil an der Komplementär-GmbH	Pkw des Gesellschafters / Geschäftsführer für Fahrten Wohnung und Arbeit

1.3 Bilanzierungskonkurrenzen

Fall

An der GmbH & Co. KG sind X, Y und Z zu je 1/3 beteiligt. X betreibt neben seiner Beteiligung ein Einzelunternehmen. Er nutzt sein bebautes Grundstück wie folgt:

40% nutzt er in seinem Einzelunternehmen als Lagerhalle.

60% hat er an seine GmbH & Co. KG entgeltlich vermietet, die es ebenfalls als Lagerhalle nutzt.

Wie ist das Grundstück zu qualifizieren?

Wo ist das Grundstück zu bilanzieren?

Lösung

Es handelt sich um vier Wirtschaftsgüter (zwei Gebäudeteile und jeweils dazu gehöriger Grund und Boden), die trotz ihres unterschiedlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs als Betriebsvermögen oder Sonderbetriebsvermögen zu qualifizieren sind.

Bei dem durch X im Einzelunternehmen (unmittelbar zu eigenbetrieblichen Zwecken) genutzten Gebäudeteil handelt es sich, einschließlich des dazu gehörigen Grund und Bodens, um notwendiges Betriebsvermögen des Einzelunternehmens. Dieser Teil (40%) ist als notwendiges BV des Einzelunternehmens in der Bilanz des EU zu bilanzieren.

Bei dem an die GmbH & Co. KG vermieteten Teil handelt es sich um notwendiges Sonderbetriebsvermögen des X bei der GmbH & Co. KG. Dieser Teil ist einschließlich des dazu gehörigen Grund und Bodens in der Sonderbilanz des X bei der GmbH & Co. KG zu bilanzieren.⁵⁹

Praxishinweis

Die Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum Sonderbetriebsvermögen bei der Personengesellschaft oder zum Betriebsvermögen des Einzelunternehmens hängt grundsätzlich zunächst davon ab, wo es konkret genutzt wird.

**Fall (Schwesterpersonengesellschaft)**

An der X, Y und Z - GmbH & Co. KG sind X, Y und Z zu je 1/3 beteiligt. Nur die Komplementär – GmbH, die keine Vermögensbeteiligung hält, ist zur Geschäftsführung befugt. Die X, Y und Z - GmbH & Co. KG ist originär gewerblich tätig.

Bei der (Schwester) A – GmbH & Co KG sind X, Y und Z zu je 1/3 beteiligt. Nur die Komplementär – GmbH, die keine Vermögensbeteiligung hält, ist zur Geschäftsführung befugt. Bei der (Schwester) A – GmbH & Co KG handelt es sich um eine vermögensverwaltende Grundstücksgesellschaft, die eines ihrer Grundstücke an die X, Y und Z – GmbH & Co. KG vermietet. Die X, Y und Z – GmbH & Co. KG nutzt dieses Grundstück zu eigenbetrieblichen Zwecken.

Wo ist das vermietete Grundstück zu bilanzieren?

59 Vgl. Zimmermann / Hottmann / Kiebele u. a.: Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2012, S. 123 ff.; R 4.2 Abs. 3 Sätze 1 und 3 Nr. 5 i. V. m. Abs. 4 EStR

Lösung

An beiden Personengesellschaften sind die gleichen Gesellschafter beteiligt. Es handelt sich um Schwestergesellschaften. Bei der vermietenden Gesellschaft (X, Y und Z – GmbH & Co. KG) handelt es sich um eine vermögensverwaltende Grundstücksgesellschaft. Dennoch gilt sie gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG als gewerblich, da nur die vollhaftende Kapitalgesellschaft zur Geschäftsführung befugt ist.⁶⁰

Nach ständiger Rechtsprechung ist auf Rechtsbeziehungen zwischen Schwester-Personengesellschaften sowohl bei gewerblich tätigen Personengesellschaften als auch bei gewerblich geprägten Personengesellschaften nicht anwendbar.⁶¹

Das an die X, Y und Z - GmbH & Co. KG vermietete Grundstück ist weiterhin in der Bilanz der A-GmbH & Co KG zu bilanzieren.

Praxishinweis

Handelt es sich bei der das Wirtschaftsgut überlassenden Personengesellschaft um eine gewerblich tätige oder gewerblich geprägte Schwester-Personengesellschaft, ist das überlassene Wirtschaftsgut weiter im Betriebsvermögen der überlassenden Gesellschaft zu bilanzieren. Die Zuordnung zum Sonderbetriebsvermögen scheidet aus.



Handelt es sich bei der überlassenden Personengesellschaft um eine gewerblich tätige oder gewerblich geprägte Schwester-Personengesellschaft, ist das überlassene Wirtschaftsgut weiter im Betriebsvermögen der überlassenden Gesellschaft zu bilanzieren. Die Zuordnung zum Sonderbetriebsvermögen scheidet aus.

2 Ergänzungsbilanz

In der aus der Handelsbilanz entwickelten Steuerbilanz werden die der Gesellschaft gehörenden Wirtschaftsgüter und Schulden mit den Werten ausgewiesen, die nach den Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften zu beachten sind. Sind in der Person eines Gesellschafters zusätzliche Merkmale zu berücksichtigen, ist diesem Umstand durch die Führung einer

⁶⁰ Vgl. Schmidt: EStG-Kommentar, 31. Auflage 2012, Tz. 600 ff. zu § 15 EStG

⁶¹ Vgl. H 15.8 Abs. 1 (Vermietung zwischen Schwester-Personengesellschaften) EStH und BMF-Schreiben vom 28.04.1998, BStBl. I 1998, S. 583

Ergänzungsbilanz zur Gesamthands – Steuerbilanz für den jeweils betroffenen Gesellschafter Rechnung zu tragen.⁶²

Für jeden Gesellschafter ist jeweils nur eine Ergänzungsbilanz zu führen.

Ergänzungsbilanz⁶³

- nach Eintritt eines Gesellschafters in eine Gesellschaft⁶⁴
- nach Erwerb eines Mitunternehmeranteils⁶⁵
- nach Übertragung von Wirtschaftsgütern in eine Mitunternehmerschaft⁶⁶
- nach Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs in eine Mitunternehmerschaft⁶⁷
- bei Inanspruchnahme nur dem einzelnen Mitunternehmer zustehender Steuervergünstigungen⁶⁸

62 Vgl. BFH 28. 9. 1995 IV R 57/94, BStBl 1996 II 68; 6. 7. 1999 VIII R 17/95, BFH/NV 2000, 34; 25. 4. 2006 VIII R 52/04, BStBl 2006 II 847.

63 Vgl. Lange, Personengesellschaften im Steuerrecht, 7. Auflage, S. 503 ff.; Zimmermann u.a.: Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 10. Auflage, 2012, S. 220 f.

64 Vgl. § 24 UmwStG

65 Vgl. § 15 EStG, § 24 UmwStG

66 Vgl. § 6 Abs. 5 EStG

67 Vgl. § 24 UmwStG

68 erhöhte Absetzungen, Sonderabschreibungen und § 6b EStG

III E-Bilanz

1 Was ist überhaupt „die E-Bilanz“?

Als „E-Bilanz“ wird die elektronische Einreichung („Übermittlung“) von Jahresabschlussinformationen an die Finanzverwaltung bezeichnet. Hintergrund für die Einführung der elektronischen Übermittlung von Jahresabschlussinformationen ist die deutsche E-Government-Strategie. Die E-Government-Strategie der Bundesregierung fordert den Ausbau des elektronischen Datenaustauschs zwischen Unternehmen und Finanzverwaltung. Aus der Regierungsbegründung ist zu entnehmen: „Es gilt, diesen technisch und teilweise auch rechtlich anspruchsvollen Ansatz möglichst umfassend zu realisieren und dabei nicht zuletzt das enorme Potenzial zu nutzen, das in der elektronischen Übermittlung von Steuerdaten (ELSTER) bei den Steuererklärungen der privaten Steuerzahler und der Unternehmen liegt. Derzeit nutzen knapp 20 Prozent der Steuerpflichtigen das Angebot, via ELSTER ihre Steuererklärung elektronisch abzugeben. Die Bundesregierung wird gemeinsam mit den Finanzbehörden der Länder alles daran setzen, dass sich dieser Wert schon in naher Zukunft signifikant erhöht“⁶⁹.

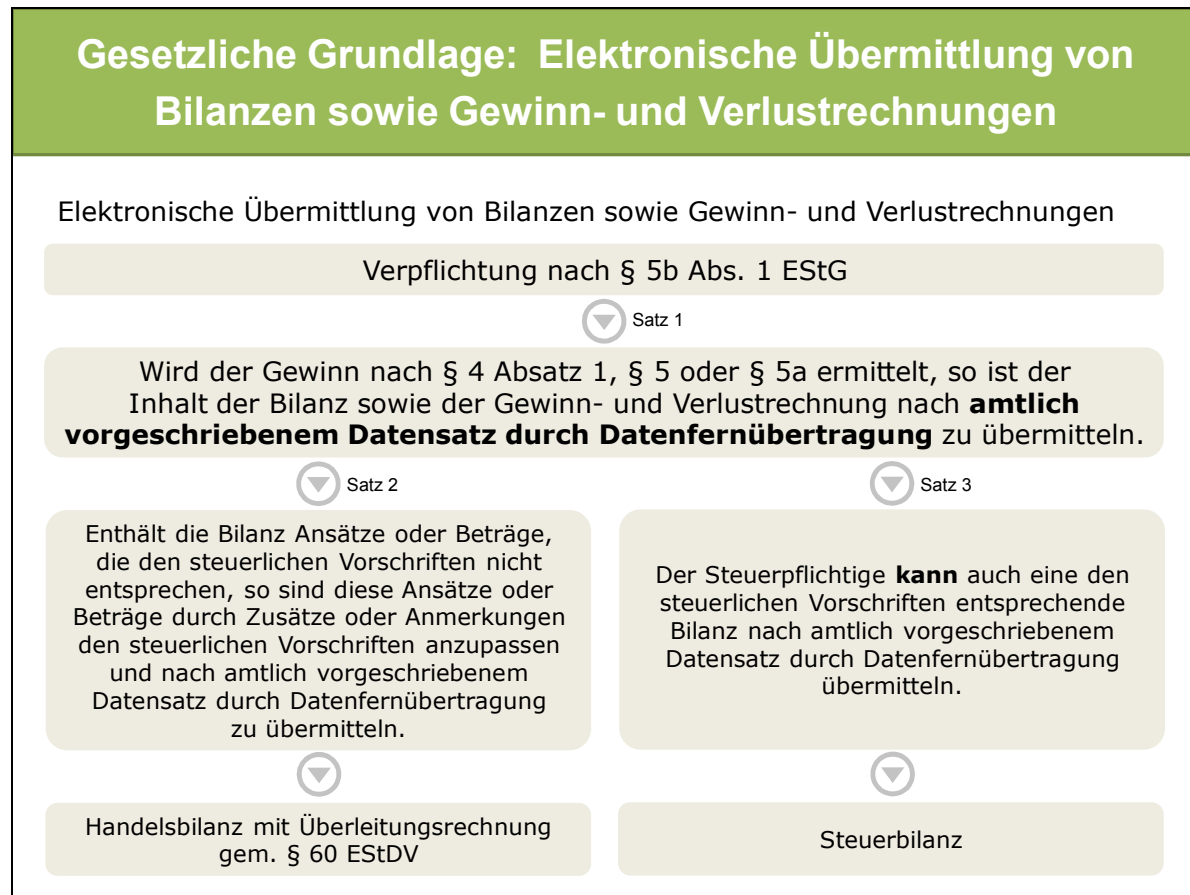
Unter dem Motto „Elektronik statt Papier“ sollen Arbeitsabläufe zwischen Unternehmen und der Finanzverwaltung zukünftig elektronisch erfolgen. Dadurch soll eine hohe Wirtschaftlichkeit und Effizienz sowohl für die Unternehmen als auch für die Finanzverwaltung erreicht werden. Aus der Regierungsbegründung ergibt sich, dass zukünftig erheblich mehr Daten an die Finanzverwaltung übermittelt werden müssen: „Der Gesetzentwurf enthält ein Bündel von Maßnahmen, die dieser Zielsetzung in besonderem Maße gerecht werden: Einen Schwerpunkt bildet der Ausbau der elektronischen Kommunikation zwischen Unternehmen und Steuerbehörden, insbesondere durch papierlose Übermittlung der Steuererklärungsdaten und ergänzender Unterlagen bei den Unternehmenssteuern“⁷⁰.

69 Bundestags - Drucksache 16/10188, Seite 13

70 Hervorhebung durch den Verfasser; Bundestags - Drucksache 16/10188, Seite 13

2 Gesetzliche Grundlage

Die gesetzliche Grundlage für die elektronische Übermittlung der „E-Bilanz“ wurde durch das Steuerbürokratieabbaugesetz (SteuBAG) eingefügt; § 5b EStG.



Durch das SteuBAG wurde in § 51 Abs. 4 EStG die Nr. 1b eingefügt.

„§ 51 Ermächtigungen

- (4) Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt,
- (...)
- 1b. im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder den **Mindestumfang** der nach § 5b elektronisch zu übermittelnden **Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung** zu bestimmen;“

Es wird kontrovers diskutiert, ob seitens der Finanzverwaltung bei der Festlegung des Mindestumfangs der Ermächtigungsrahmen ausgefüllt oder überschritten wurde. Seitens der Finanzverwaltung wird argumentiert, dass der Mindestumfang über die Anforderungen der §§ 266 und 275 HGB nur insoweit hinausgeht, als die Informationen für Besteuerungszwe-

cke erforderlich seien. Die Gegenmeinung hierzu verweist darauf, dass § 51 Abs.4 Nr. 1b EStG i. V. m. § 5b EStG nicht erlaube,

- die handelsrechtlichen Rechnungslegungspflichten zu erweitern
- die handelsrechtliche Gliederungsflexibilität (§ 265 HGB) einzuschränken und
- rechtsform- oder größenabhängige Erleichterungen faktisch aufzuheben.

3 Persönlicher Anwendungsbereich

Von der elektronischen Übermittlung sind grundsätzlich alle einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtigen, bilanzierenden Unternehmen betroffen.

Persönlicher Anwendungsbereich

- Gewinnermittlung nach § 5 EStG i. V. m. § 4 Abs. 1 EStG
- Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG
- Gewinnermittlung nach § 5a EStG
- Inbound-Fälle
- Outbound-Fälle
- besondere Fälle
- Härtefallregelung

4 Sachlicher Anwendungsbereich

Im EStG wurde geregelt, dass der Inhalt der Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung elektronisch an das Finanzamt übermittelt werden müssen. Nach enger Auslegung der gesetzlichen Vorschrift umfasst dies nur die **Eröffnungsbilanzen** und jährlichen **Schlussbilanzen**. Dabei kann entweder die Handelsbilanz mit einer Überleitungsrechnung⁷¹, oder eine eigenständige Steuerbilanz übermittelt werden.

Strittig ist die weite Auslegung des Gesetzes durch die Finanzverwaltung; danach sollen folgende besondere Bilanzen übermittelt werden ^{72 73}:

Sachlicher Anwendungsbereich

Danach sollen auch folgende Bilanzen übermittelt werden:

- Liquidationsbilanzen
- Umwandlungssteuerbilanzen
- Übergangsbilanzen bei Änderung der Gewinnermittlungsart
- Ergänzungs- und Sonderbilanzen
- Zwischenbilanzen zum Zeitpunkt eines Gesellschafterwechsels

5 Zeitlicher Anwendungsbereich

5.1 Erstmaliger Übermittlungszeitpunkt

Die **erstmalige** verpflichtende elektronische Übermittlung gem. § 5b EStG wurde verschoben⁷⁴:

71 § 60 Abs. 2 EStDV

72 Bundestags - Drucksache 16/10188, Seite 13; BMF vom 28.09.2011: Elektronische Übermittlung von Bilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen; Anwendungsschreiben zur Veröffentlichung der Taxonomie, Anlage zu Rn. 11: Ausgestaltung der Taxonomie

73 BMF vom 28.09.2011, a.a.O., Tz. 1

74 Zeitliche Anwendung gem. § 52 Abs. 15a EStG i.V.m. § 1 AnwZpvV: Verordnung zur Festlegung eines späteren Anwendungszeitpunktes der Verpflichtungen nach § 5b des Einkommensteuergesetzes (Anwendungszeitpunktverschiebungsverordnung)

E-Bilanz: Zeitliche Verschiebung der Einführung

- Nach § 52 Abs. 15a EStG besteht die Verpflichtung nach § 5b EStG erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2010 beginnen.
- Mit der **Anwendungszeitpunktverschiebungsverordnung** v. 20.12.2010 wurde die erstmalige Verpflichtung auf Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2011 beginnen, verschoben.
 - Zielsetzung der AnwZpvV:
 - Herstellung der technischen und organisatorischen Voraussetzungen.
 - Überprüfung des Datenumfangs im Rahmen einer Pilotphase
- BMF-Schreiben vom 28.09.2011: Allgemeine Nichtbeanstandungsregel bei Einreichung von Bilanz und GuV für 2012 in Papierform
 - Dies bedeutet:
 - E-Bilanzen **können** erstmals für Wirtschaftsjahre übermittelt werden, die nach dem 31.12.2011 beginnen.
 - E-Bilanzen **müssen** erstmals für Wirtschaftsjahre übermittelt werden, die nach dem 31.12.2012 beginnen.
- **Folge: i. d. R** erste elektronische Übermittlung der E-Bilanz für 2013 in 2014.

5.2 Zukünftige Übermittlungszeitpunkte

Die weiteren Anwendungszeitpunkte ergeben sich wie folgt:

BMF-Schreiben vom 28.09.2011 – weitere Erleichterungen zeitliche Umsetzung

- Wirtschaftsjahr 2015* (d.h. Übermittlung Anfang 2016): E-Bilanz erstmals verpflichtend bei
 - Unternehmen mit ausländischen Betriebsstätten bzw. inländischen Betriebsstätten ausländischer Unternehmen
 - teilweise steuerbefreiten Körperschaften gem. § 5 Abs. 1 KStG
 - Juristische Personen öffentlichen Rechts mit Betrieben gewerblicher Art
- Wirtschaftsjahr 2015* (d.h. Übermittlung Anfang 2016): E-Bilanz erstmals mit folgenden Berichtsbestandteilen
 - Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften
 - Sonder- und Ergänzungsbilanzen bei Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften

* Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12. des Vorjahres beginnen

6 Taxonomie

Die Taxonomie definiert als „Datenschema“ die Struktur und den Umfang der zu übermittelnden Daten. Insofern wird die Beziehung der einzelnen Datenfelder zueinander, insbesondere die rechnerische Verknüpfung, festgelegt. Jede Position wird einer Oberposition zugeordnet. Die gesamte Klassifikation kann daher mit Hilfe einer **Baumstruktur** abgebildet werden. Mit einer zunehmenden Verzweigung der Taxonomie wird das darin hinterlegte Buchungsverhalten immer spezifischer.

Durch die Taxonomie werden Felder definiert, in die die Werte zur Berichterstattung eingetragen („gefüllt“) werden. Taxonomiepositionen werden zusätzlich mit bestimmten Eigenschaften belegt. Die Finanzverwaltung beschreibt die Taxonomie wie folgt:

BMF vom 28.09.2011, Rn. 9:

„Eine Taxonomie ist ein Datenschema für Jahresabschlussdaten. Durch die Taxonomie werden die verschiedenartigen Positionen definiert, aus denen z. B. eine Bilanz oder eine Gewinn- und Verlustrechnung bestehen kann (also etwa die Firma des Kaufmanns oder die einzelnen Positionen von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung) und entsprechend ihrer Beziehungen zueinander geordnet.“

6.1 Taxonomiearten und Branchentaxonomien

Zunächst wurden drei verschiedene Taxonomie-Schemata entwickelt, um den unterschiedlichen Anforderungen von Einzelunternehmen, Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften gerecht zu werden. In der finalen Fassung des BMF-Schreibens wird nur noch eine sog. **Kerntaxonomie** vorgelegt, die für alle Rechtsformen und alle Unternehmensgrößen heranzuziehen ist. Für bestimmte Wirtschaftszweige gelten Besonderheiten.

Die aktuelle Taxonomie 5.1 (Stand: Juni 2012) steht auf der Internetseite www.estuer.de zur Verfügung⁷⁵. Die Taxonomie wird regelmäßig von der Finanzverwaltung auf notwendige Aktualisierungen überprüft. Bis spätestens November des Vorjahres soll die jeweils gültige Version der Taxonomie veröffentlicht werden⁷⁶.

75 Mit BMF-Schreiben vom 5. Juni 2012 wurde die aktualisierte Version 5.1 veröffentlicht (BStBl. I 2012, 598).

76 BMF vom 05.06.2012: E-Bilanz – Verfahrensgrundsätze zur Aktualisierung der Taxonomien – Veröffentlichung der aktualisierten Taxonomien (Version 5.1), BStBl. I 2012, S. 598

Taxonomiearten und Branchentaxonomien

- **Kerntaxonomie**
- **Ergänzungstaxonomien**
 - Ergänzen die Kerntaxonomie
 - Anwendung: Krankenhäuser (KHBV), Pflegeeinrichtungen (PBV), Wohnungsunternehmen (JAbschlWUV), Land- und Forstwirtschaft (BMELV-Musterabschluss), Verkehrsunternehmen (JAbschlVUV), Kommunale Eigenbetriebe (EBV o.ä.)
- **Spezialtaxonomien**
 - Ersetzen Kerntaxonomie
 - Anwendung: Banken (RechKredV), Versicherungen (RechVersV), Pensionsfonds (RechPensV)

Praxistipp:

Individuelle Erweiterungen der Taxonomie sind **nicht zulässig!**

6.2 Feldeigenschaften

E-Bilanz: Amtlich vorgeschriebener Datensatz

Mussfeld

- Mussfeld, Kontennachweis erwünscht
- Summenmussfeld
- Rechnerisch notwendig, soweit vorhanden
- Auffangposition

7 Szenarien für alle Unternehmen

Auf Unternehmen können erhöhte Anforderungen an die Buchführung zukommen. Das erfordert ein steuerliches Fachwissen der Buchführungskräfte. Andernfalls können sich für den Jahresabschluss umfangreiche Umbuchungen ergeben, weil die Buchführung nicht E-Bilanztaugliche Daten liefert. Für die E-Bilanz-Buchführung wird ein geeignetes „Kontenangebot“ benötigt. Für die Unternehmen lassen sich grundsätzlich folgende Szenarien unterscheiden:

Mappingszenarien

Szenarien FiBu = Finanzbuchführung HaBil = Handelsbilanz StBil = Steuerbilanz		FIBU	Abschluss		E-Bilanz	Steuern
			Handels- bilanz	Steuer- bilanz		
Szenario A	FiBu, Jahresabschluss u. E-Bilanz mit DATEV					
Szenario B	FiBu im Fremdsystem; HaBil und E-Bilanz mit DATEV					
Szenario C	HaBil im Fremdsystem; StBil und E-Bilanz mit DATEV					
Szenario D	HaBil im Fremdsystem; Überleitungsrechnung und E-Bilanz mit DATEV					
Szenario E	StBil im Fremdsystem; E-Bilanz mit DATEV					

8 Strategien zur Bestimmung des Übermittlungsumfangs der Taxonomiepositionen

Ein Steuerpflichtiger hat grundsätzlich zwei Möglichkeiten, die E-Bilanz zu erstellen:

- Minimalstrategie
- Maximalstrategie

Der Steuerpflichtige kann einerseits seine Buchführung so umstellen, dass alle relevanten Konten die Mussfelder befüllen und alle gewünschten Informationen geliefert werden (Maximalstrategie).

Der Steuerpflichtige kann andererseits alle Auffangpositionen nutzen und nur die notwendigen Informationen liefern (Minimalstrategie)⁷⁷.

Daraus ergeben sich **Unterschiede für die Bestimmung des Übermittlungsumfangs**. Ob eine Minimal- oder eine Maximalstrategie verfolgt werden soll, ist mit dem Mandanten abzustimmen. Ein Mittelweg ist auch für jeden Sachverhalt möglich.

⁷⁷ BMF vom 28.09.2011, a.a.O. Tz. 19

8.1 Minimalstrategie

Bei Verfolgung einer Minimalstrategie wird der Umstellungs- und Pflegeaufwand so gering wie möglich gehalten. Wegen der jährlichen Aktualisierung der Taxonomie durch die Finanzverwaltung, können über die Jahre kleinere Anpassungen notwendig werden. Als Anlage 2 und 3 haben wir eine Checkliste der Auffangpositionen für die Bilanz und GuV beigelegt.

Im Gegensatz dazu nimmt man gegebenenfalls verstärkte Rückfragen durch die Finanzverwaltung in Kauf.

Minimalstrategie

- Umfangreiche Nutzung von Auffangpositionen
- Freiwillige Felder werden nicht übermittelt
- Kontennachweise werden nicht eingereicht
- Übermittlung einer Handelsbilanz mit Überleitungsrechnung und Nutzung des „*Sammelposten für Gewinnänderungen aus der Überleitungsrechnung*“
- Erläuterungen in Textfeldern werden nicht getätigt
- Ausschließliche Übermittlung der verpflichtenden Berichtsbestandteile
- Sämtliche Härtefallregelungen für die zeitlichen Einführungen werden in Anspruch genommen

8.2 Maximalstrategie

Bei der Maximalstrategie wird eine große Transparenz des Steuerpflichtigen gegenüber dem Finanzamt erzeugt. Diese erfordert in vielen Fällen jedoch einen großen Umstellungs- und Pflegeaufwand.

Durch die offengelegten Informationen kann man eine „risikoarme“ Einstufung im Risikomanagementsystem der Finanzverwaltung erwarten. In den meisten Fällen werden voraussichtlich Steuerbescheide nicht mehr unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 AO, sondern vorläufig gem. § 165 AO erlassen.

Maximalstrategie

- Die Sachverhalte werden differenziert gebucht und in den zugehörigen Taxonomiepositionen abgebildet
- Auf Auffangpositionen wird verzichtet
- Zur genaueren Darstellung werden auch freiwillige Positionen genutzt
- Kontennachweise werden über die gewünschten Positionen hinaus geliefert
- Übermittlung einer Steuerbilanz mit steuerlicher GuV oder Handelsbilanz mit Überleitungsrechnung inkl. Überleitung der einzelnen GuV-Positionen
- Taxonomiepositionen mit Textfeldern werden mit Erläuterungen zu den Sachverhalten ergänzt
- Sofern vorhanden, werden auch freiwillige Berichtsbestandteile, wie Anhang, Kapitalflussrechnung oder Lagebericht übermittelt

9 Auswirkungen der E-Bilanz auf das Buchungsverhalten

9.1 Arbeitshilfen

9.1.1 Schnellberechnung

Mit der DATEV-Schnellberechnung „Arbeitshilfe Kontenzuweisung SKR03/SKR04 auf E-Bilanz-Taxonomie“ lassen sich schnell und praxisnah die notwendigen Konten für jeden Mandanten ermitteln. Die Schnellberechnung kann entweder direkt aus Kanzlei-Rechnungswesen geöffnet oder kostenlos im DATEV-Shop heruntergeladen werden⁷⁸.

78 Dok.-Nr.: 1021885 „Schnellberechnung: Arbeitshilfe Kontenzuweisung SKR03/SKR04 auf E-Bilanz-Taxonomie“

Die Schnellberechnung kann nach individuellen Wünschen gesteuert werden:

Notwendige Angaben für die Auswertung

Für welchen Kontenrahmen soll die Auswertung erfolgen?

* ☐ SKR 03 ☒ SKR 04

Für welche Rechtsform soll die Auswertung erfolgen?

* ☒ Kapitalgesellschaft ☐ Personengesellschaft/KapCo ☐ Einzelunternehmen

Optionale Angaben für die Auswertung

Anzeige der aufgrund der aktuellen E-Bilanz Taxonomie neuen oder geänderten SKR-Konten, die zum Jahreswechsel bereitgestellt wurden

☐ Zeige nur die SKR-Konten, die zum Jahreswechsel aufgrund der aktuellen E-Bilanz Taxonomie geändert oder eingefügt wurden

Anzeige der Auffangpositionen

☒ Hebe die Auffangpositionen farblich hervor ☐ Blende die Auffangpositionen aus

Anzeige der Berichtsbestandteile

☒ Bilanz ☒ GuV

Anzeige der Pflichtfelder

☐ Zeige nur Pflichtfelder an

Sortierung

☒ Nach Berichtsbestandteil und nach Kontonummer ☐ Nur nach Kontonummer

Anzeige des XBRL-Namen

☐ Zeige den zugehörigen XBRL-Namen an

In der Auswertung steht eine Suchfunktion zur Verfügung, mit der in allen oder nur in bestimmten Spalten gesucht werden kann:

Kapitalgesellschaft SKR 04
Drucken Zurück

Suchen von in Suchen

Bilanz GuV	HGB-Posten (in Anlehnung an die Gliederungsschemata nach § 266 u. § 275 HGB)	E-Bilanz-Taxonomie (HGB-Taxonomie 5.0)	Pflicht- feld	Auffang- position lt. E-Bilanz- Taxonomie	Konto von	Konto bis	Kontenbezeichnung	Konto wegen E-Bilanz geändert/ eingefügt
		Vermögensgegenstände)			179	199	Anzahlungen auf Geschäfts- oder Firmenwert	
Bilanz	Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken	Übrige Grundstücke, nicht zuordenbar	Nein	Ja	200	209	Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken	
		grundstücksgleiche Rechte ohne Bauten	Ja	Nein	210	214	Grundstücksgleiche Rechte ohne Bauten	Ja
		unbebaute Grundstücke	Ja	Nein	215	219	Unbebaute Grundstücke	
		grundstücksgleiche Rechte ohne Bauten	Ja	Nein	220	224	Grundstücksgleiche Rechte (Erbbaurecht, Dauerwohnrecht)	
		unbebaute Grundstücke	Ja	Nein	225	228	Grundstücke mit Substanzverzehr	
		Bauten auf eigenen Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten	Ja	Nein	230	234	Bauten auf eigenen Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten	
					235	239	Grundstückswerte eigener bebauter Grundstücke	
					240	249	Geschäftsbauten	

9.1.2 E-Bilanz-Kontenrahmen

Auf Basis der E-Bilanz-Taxonomie wurden die Standardkontenrahmen SKR 03 und SKR 04 und einige Branchenkontenrahmen (z. B. SKR 51) an die Vorgaben der E-Bilanz angepasst. Sämtliche aktuellen Kontenrahmen können im DATEV-Shop heruntergeladen werden⁷⁹. Aus dem DATEV-Dokument Nr. 1080221 kann entnommen werden, welche Branchenkontenrahmen bereits umgestellt sind.

Für die Kontenrahmen SKR 03 und SKR 04 werden zusätzlich rechtsform-spezifische E-Bilanz-Kontenrahmen für die tägliche Praxis bereitgestellt. Sie sind im DATEV-Shop unter den folgenden Artikelnummern kostenlos als Pdf-Datei abrufbar:

Beispiel SKR 04 für Einzelunternehmen:

Art.-Nr. 10069 SKR 04 E-Bilanz für Einzelunternehmen

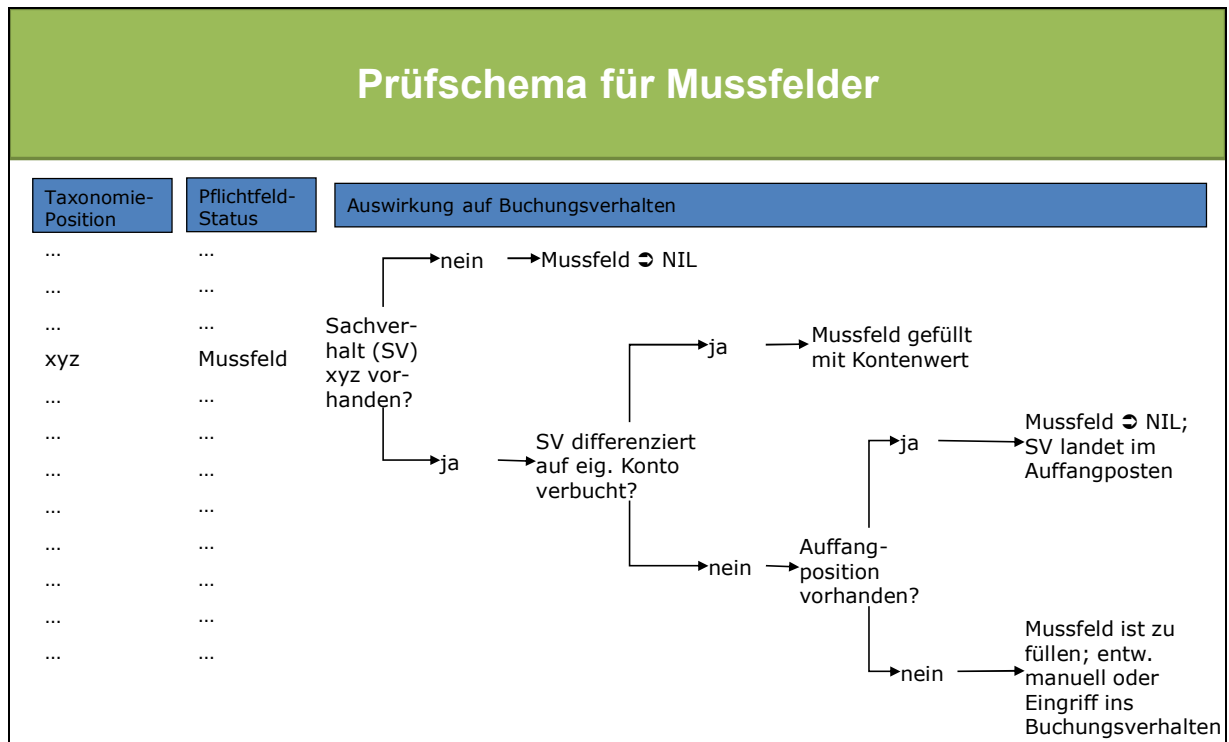
DATEV-Kontenrahmen nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz E-Bilanz Standardkontenrahmen (SKR) 04 für Einzelunternehmen Gültig für 2012						
Bilanz-/GuV-Posten HGB	Bilanz-/GuV-Posten E-Bilanz-Taxonomie	Zus.-hang Konto u. Taxo- nomie 1)	Progr.- verbind. / Abschl.- zweck 2)	0 Anlagevermögen		
Geschäfts- oder Firmenwert	Geschäfts-, Firmen- oder Praxiswert	P		0150 Geschäfts- oder Firmenwert		
Geleistete Anzahlungen	geleistete Anzahlungen (immaterielle Vermögensgegenstände)	P		0170 Geleistete Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände		
Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken	Übrige Grundstücke, nicht zuordenbar	A		0179 Anzahlungen auf Geschäfts- oder Firmenwert		
	grundstücksgleiche Rechte ohne Bauten	P		0200 Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken		
	unbebaute Grundstücke	P		0210 Grundstücksgleiche Rechte ohne Bauten		
	grundstücksgleiche Rechte ohne Bauten	P		0215 Unbebaute Grundstücke		
	unbebaute Grundstücke	P		0220 Grundstücksgleiche Rechte (Erbbaurecht, Dauerwohnrecht)		
	Bauten auf eigenen Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten	P		0225 Grundstücke mit Substanzverzehr		
				0229 Grundstücksanteil häusliches Arbeitszimmer		

Weitere Kontenrahmen:

Art.-Nr. 19643	SKR 04 E-Bilanz für Kapitalgesellschaften
Art.-Nr. 19645	SKR 04 E-Bilanz für Kapitalgesellschaften und Co.
Art.-Nr. 10068	SKR 03 E-Bilanz für Einzelunternehmen
Art.-Nr. 19642	SKR 03 E-Bilanz für Kapitalgesellschaften
Art.-Nr. 19644	SKR 03 E-Bilanz für Kapitalgesellschaften und Co.

⁷⁹ Dok.-Nr.: 0907803 „DATEV-Kontenrahmen 2012“

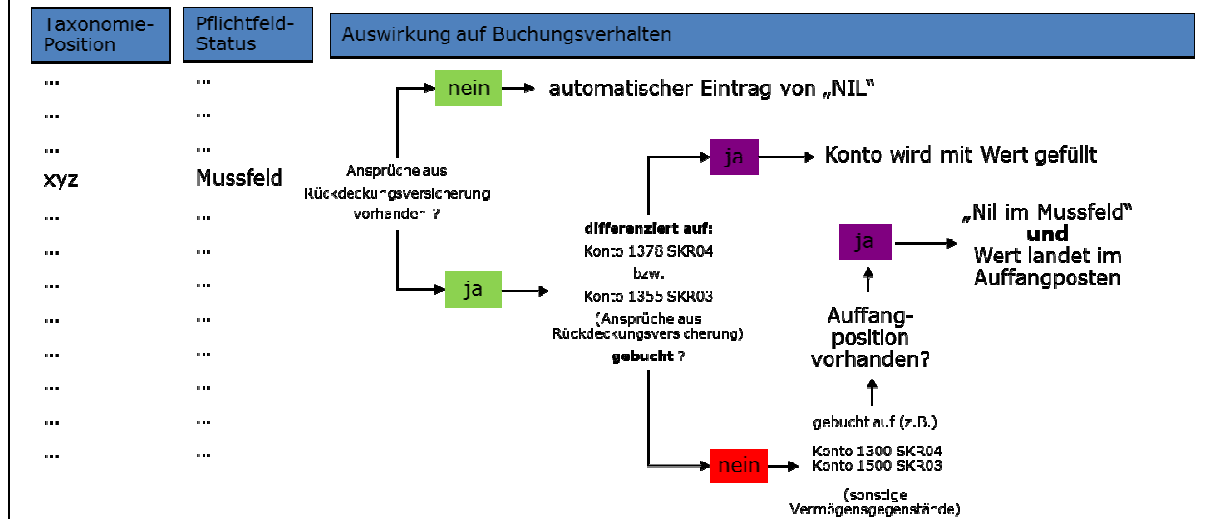
9.2 Prüfschema für Anpassungsbedarf



Beispiel: Rückdeckungsversicherung

Nach der Taxonomie sind Rückdeckungsansprüche für Pensionszusagen in einem Mussfeld zu erfassen. Verfügt ein Unternehmen über Rückdeckungsansprüche, die aber auf einem „allgemeinen“ Konto gebucht werden, so kann eine Auffangposition befüllt werden. Das Unternehmen kann aber auch das Buchungsverhalten ändern, um ein Mussfeld zu befüllen.

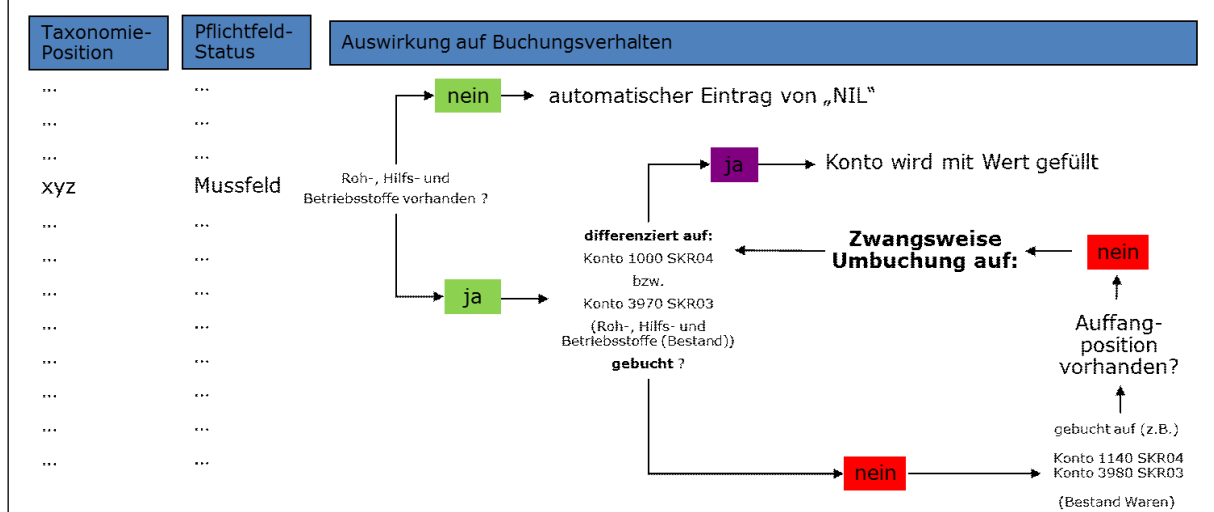
Rückdeckungsanspruch aus LV



Beispiel: Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe

Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und Waren dürfen in der Bilanz unter der Position Vorräte nicht kumuliert ausgewiesen werden. Sie müssen deshalb bereits getrennt voneinander gebucht werden. Die Taxonomieposition „Sonstige Vorräte“ stellt **keine Auffangposition** hierfür dar.

Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe



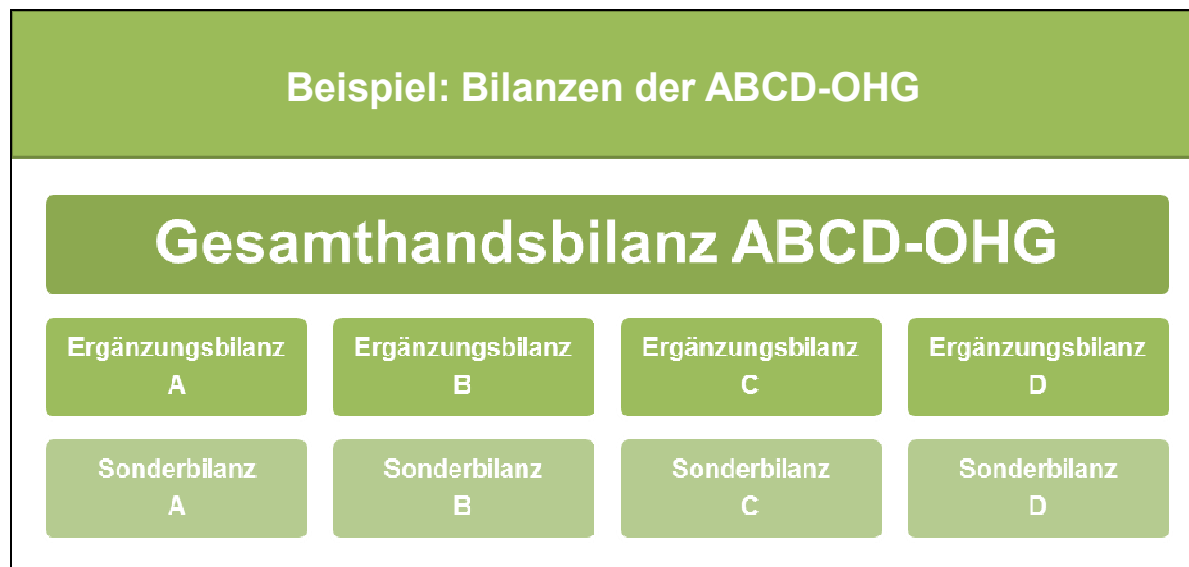
10 Besonderheiten für Personengesellschaften

10.1 Gesamthandsbilanz

Eine E-Bilanz nach vorgeschriebenem Datensatz ist für die Gesamthandsbilanz, für jede Sonderbilanz und für jede Ergänzungsbilanz einzeln zu erstellen⁸⁰.

Beispiel:

An der ABCD-OHG sind die Gesellschafter A, B, C und D beteiligt. Für jeden Gesellschafter werden eine Ergänzungs- und eine Sonderbilanz erstellt.



In diesem Fall sind insgesamt 9 E-Bilanzen nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz zu erstellen und elektronisch zu übermitteln. Die E-Gesamthandsbilanz ist bereits ab dem Jahr 2013 elektronisch zu übermitteln.

Bis zum Jahr 2014 können die Sonder- und Ergänzungsbilanzen in dem Freitextfeld „Sonder- und Ergänzungsbilanzen“ im Berichtsbestandteil „steuerliche Modifikationen“ hinterlegt werden.

80 BMF vom 28.09.2011, a.a.O., Tz. 22

10.2 Sonder- und Ergänzungsbilanzen

Werden Sonder- und Ergänzungsbilanzen bereits ab 2013 nach der Taxonomie übermittelt, so ist im Stammdatenmodul die jeweilige Bilanzart anzugeben:

Berichtsbestandteil	Ebene	Bezeichnung	Summen-mussfeld	Mussfeld	Kontennachweis erwünscht	Rechnerisch notw., soweit	Auffangposition	steuerlich unzul.
GCD	4	Bilanzart steuerlich bei PersG / Mitunternehmerschaften		X				
GCD	5	Gesamthandsbilanz						
GCD	5	Sonderbilanz						
GCD	5	Ergänzungsbilanz						

Beispiel ⁸¹:

Ein betrieblich tätiger Personengesellschafter kann ein in seiner Handelsbilanz ausgewiesenes **Wirtschaftsgut seiner Personengesellschaft zur Nutzung** überlassen haben. Bezogen auf das in der Handelsbilanz ausgewiesene Wirtschaftsgut besteht steuerlich eine Bilanzierungskonkurrenz zwischen dem Ausweis als Betriebsvermögen seines eigenen Betriebs und dem als Sonderbetriebsvermögen bei seiner Personengesellschaft. Die Erfassung als Sonderbetriebsvermögen hat in diesen Fällen steuerlich Vorrang vor der Erfassung als eigenes Betriebsvermögen. Das in der Handelsbilanz des Gesellschafters zu erfassende Wirtschaftsgut ist steuerlich daher in seiner Sonderbilanz bei der Personengesellschaft und nicht in seiner eigenen Steuerbilanz auszuweisen. Für die E-Bilanz ergeben sich daraus folgende Konsequenzen:

- (a) **E-Bilanz** des Betriebs des Gesellschafters weist die **Handelsbilanz** mit Überleitungsrechnung aus:

- **E-Bilanz des Betriebs des Gesellschafters mit Überleitungsrechnung:** Im handelsrechtlichen Jahresabschluss und damit auch im bilanziellen Teil der E-Bilanz ist dieses Wirtschaftsgut einschließlich der damit im Zusammenhang stehenden Erträge und Aufwendungen ausgewiesen. In der **Überleitungsrechnung** ist nun umzugliedern und/oder wertmäßig zu korrigieren. Eine Umgliederung ist erforderlich, wenn die von dem Gesellschafter gehaltene Personengesellschaftsbeteiligung zu seinem Betriebsvermögen gehört. In die-

81 Entnommen aus: Ley: E-Bilanz – Ein Überblick unter Berücksichtigung der Besonderheiten bei Personengesellschaften, KÖSDI Seite 17889 ff., Tz. 46 – 78, hier Tz. 78

sem Fall ist die mit **Anschaffungskosten** in der Handelsbilanz zu bilanzierende Personengesellschaftsbeteiligung in der Überleitungsrechnung nach der sogenannten **Spiegelbildmethode** mit dem anteiligen Eigenkapital des Gesellschafters anzusetzen. [...] Das anteilige Eigenkapital umfasst das anteilige Steuerbilanzkapital, das Ergänzungsbilanzkapital des Gesellschafters sowie sein Sonderkapital bei der Personengesellschaft. Ein vorrangig als Sonderbetriebsvermögen zu behandelndes Wirtschaftsgut des Eigenbetriebs ist daher steuerlich Teil der Beteiligung an der Personengesellschaft und in der Steuerbilanz des Gesellschafters als Beteiligung an der Personengesellschaft auszuweisen und daher in Beteiligung umzugliedern. Entsprechendes gilt für Schulden, die durch das Wirtschaftsgut veranlasst und als Sonderbetriebsschulden des Gesellschafters bei der Personengesellschaft zu behandeln sind. Aufwendungen und Erträge, die durch dieses Wirtschaftsgut veranlasst sind, sind in Beteiligungsergebnisse umzugliedern. Gehört die Beteiligung an der Personengesellschaft indes nicht zum Betriebsvermögen des Gesellschafters, sind die entsprechenden handelsrechtlichen Bilanz- und Gewinn- und Verlustpositionen in der Überleitungsrechnung wertmäßig auf Null zu korrigieren. Das steuerliche Betriebsvermögen des Gesellschafters vermindert sich entsprechend.

- **E-(Sonder-)Bilanz des Personengeschafters bei der Personengesellschaft:** In der Sonderbilanz und damit in der E-Sonderbilanz sind das Wirtschaftsgut, die Schulden und die Aufwendungen und Erträge auszuweisen.

(b) E-Bilanz des Betriebs des Gesellschafters weist eine Steuerbilanz aus:

- **E-Bilanz des Betriebs des Gesellschafters:** In der Steuerbilanz des Gesellschafters sind das der Personengesellschaft zur Nutzung überlassene Wirtschaftsgut, die dadurch veranlassten Schulden, Aufwendungen und Erträge **nicht** enthalten; es müsste zutreffend bereits über die nach der Spiegelbildmethode auszuweisende Beteiligung erfasst sein, soweit diese zum Betriebsvermögen des Gesellschafters gehört. Eine Überleitungsrechnung entfällt in diesen Fällen.
- **E-(Sonder-)Bilanz des Gesellschafters bei der Personengesellschaft:** Das Wirtschaftsgut, die Schulden, die Aufwendungen und Erträge sind wie vorangehend dargestellt zu erfassen.

10.3 Mindestangaben für Komplementäre in der Bilanz

Berichts- bestandteil	Ebene	Bezeichnung	Summen- mussfeld	Mussfeld	Kontennachweis erwünscht	Rechnerisch notw., soweit	Auffangposition	steuerlich unzul.
Bilanz	5	Kapitalanteile der persönlich haftenden Gesellschafter	X					
Bilanz	6	Kapitalanteile der persönlich haftenden Gesellschafter, Summe Anfangskapital		X				
Bilanz	6	Kapitalanteile der persönlich haftenden Gesellschafter, Summe Kapitalanpassungen nach BilMoG				X		
Bilanz	6	Kapitalanteile der persönlich haftenden Gesellschafter, Summe Kapitalanpassungen		X				
Bilanz	6	Kapitalanteile der persönlich haftenden Gesellschafter, Summe Einlagen		X	X			
		...						
Bilanz	6	Kapitalanteile der persönlich haftenden Gesellschafter, Summe Entnahmen		X	X			
		...						
Bilanz	6	Kapitalanteile der persönlich haftenden Gesellschafter, Summe Kapitaländerung durch Übertragung einer § 6b EStG Rücklage		X				
Bilanz	6	Kapitalanteile der persönlich haftenden Gesellschafter, Summe Jahresüberschuss		X				
Bilanz	6	Kapitalanteile der persönlich haftenden Gesellschafter, Summe Kapitalumgliederungen		X				
		...						
Bilanz	5	nicht eingeforderte ausstehende Einlagen der persönlich haftenden Gesellschafter				X		
		...						

10.4 Mindestangaben für Kommanditisten in der Bilanz

Berichts- bestandteil	Ebene	Bezeichnung	Summen- mussfeld	Mussfeld	Kontennachweis erwünscht	Rechnerisch notw., soweit	Auffangposition	steuerlich unzul.
Bilanz	5	Kapitalanteile der Kommanditisten	X					
Bilanz	6	Kapitalanteile der Kommanditisten, Summe Anfangskapital		X				
Bilanz	6	Kapitalanteile der Kommanditisten, Summe Kapitalanpassungen nach BilMoG				X		
Bilanz	6	Kapitalanteile der Kommanditisten, Summe Kapitalanpassungen		X				
Bilanz	6	Kapitalanteile der Kommanditisten, Summe Einlagen		X	X			
		...						
Bilanz	6	Kapitalanteile der Kommanditisten, Summe Entnahmen		X	X			
		...						
Bilanz	6	Kapitalanteile der Kommanditisten, Summe Kapitaländerung durch Übertragung einer § 6b EStG Rücklage		X				
Bilanz	6	Kapitalanteile der Kommanditisten, Summe Jahresüberschuss		X				
Bilanz	6	Kapitalanteile der Kommanditisten, Summe Kapitalumgliederungen		X				
		...						
Bilanz	5	nicht eingeforderte ausstehende Einlagen der Kommanditisten				X		
		...						

11 Steuerliche Modifikationen und steuerliche Gewinnermittlung

Gemäß § 5b EStG besteht die Möglichkeit entweder einer Handelsbilanz mit Überleitungsrechnung oder eine Steuerbilanz elektronisch zu übermitteln. Bisher wurde die Überleitungsrechnung gem. § 60 EStDV in freier Form dem Jahresabschluss beigelegt. Mit Einführung der E-Bilanz muss auch die Überleitungsrechnung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz erfolgen. Darüber hinaus müssen Einzelunternehmen und Personengesellschaften noch eine steuerliche Gewinnermittlung gemäß der Taxonomie elektronisch einreichen.

1. Jahresüberschuss Handelsbilanz
 - ± Überleitungsrechnung (**innerbilanziell**)
 - ➔ „**Steuerliche Modifikationen**“

2. Jahresüberschuss Steuerbilanz
 - ± Ertragsteuerliche Hinzurechnungen / Kürzungen (**außerbilanziell**)
 - ➔ „**Steuerliche Gewinnermittlung**“

3. Zu versteuerndes Einkommen gem. EStG / KStG

11.1 Steuerliche Modifikationen

Wird keine Steuerbilanz, sondern eine Handelsbilanz mit steuerlicher Überleitungsrechnung übermittelt, so müssen Ansatz- und Bewertungsunterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz im Berichtsbestandteil „Steuerliche Modifikationen“ übergeleitet werden. Dies kann durch eine Umgliederung, eine Wertanpassung oder beides geschehen.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung soll dies auch für die einzelnen GuV-Positionen gelten⁸². Mangels einer rechtlichen Grundlage für die Erstellung einer steuerlichen Gewinn- und Verlustrechnung⁸³ wird es auch nicht beanstandet, wenn sämtliche erfolgswirksamen Überleitungen mit dem **„Sammelposten für Gewinnänderungen aus der Überleitungsrechnung“** vorgenommen werden. Die Position ist die letzte Zeile im Berichtsbestandteil „Gewinn- und Verlustrechnung“.

⁸² BMF vom 28.09.2011, a.a.O., Tz.24

⁸³ vgl. Düren in Tipke/Kruse Tz. 26 ff. zu § 141 AO; Cöster in Pahlke/König Tz 24 zu § 141 AO; Martin in Lademann Tz. 26 zu § 5b EStG; Heinsen/Adrian DStR 2010 S. 2592; Herzig / Briesemeister / Schäperclaus DB 2010 Beilage 5 Seite 6; Bongaerts / Neubeck: E-Bilanz Tz. 27 + 28

Die Systematik der steuerlichen Modifikationen ergibt sich wie folgt:

	Handelsbilanzieller Wert
±	Modifikationen der Vorperioden
±	Modifikationen aus dem aktuellen Wirtschaftsjahr
=	Steuerbilanzieller Wert

Die Wertänderungen aus den Vorperioden sind deshalb überzuleiten, um durch das Zusammenführen der Datensätze „*Bilanz*“ (nach handelsrechtlichen Grundsätzen erstellt) und „*Steuerliche Modifikationen*“ eine rechnerisch korrekte Steuerbilanz erzeugen zu können.

Die Überleitung muss nach folgendem amtlich vorgeschriebenen Datensatz erfolgen:

Berichts- bestandteil	Ebene	Bezeichnung
StMod	1	Überleitungsrechnung der Wertansätze aus der Handelsbilanz zur Steuerbilanz / Umgliederungsrechnung
StMod	2	Überleitung Handelsbilanzposten auf Steuerbilanzposten
StMod	3	Art der Überleitung
StMod	4	Umgliederung
StMod	4	Änderung der Wertansätze
StMod	4	Umgliederung und/oder Änderung der Wertansätze
StMod	3	Aktivposition
StMod	4	Name der Aktivposition
StMod	4	Wertänderung aus dem aktuellen Wirtschaftsjahr
StMod	4	Wertänderung aus Vorperioden
StMod	3	Passivposition
StMod	4	Name der Passivposition
StMod	4	Wertänderung aus dem aktuellen Wirtschaftsjahr
StMod	4	Wertänderung aus Vorperioden
StMod	3	GuV-Posten mit erfolgswirksamen Abweichungen
StMod	4	GuV-Posten
StMod	4	Wertänderung aus dem aktuellen Wirtschaftsjahr
StMod	3	Erläuterung
StMod	1	Sonder- / Ergänzungsbilanzen
StMod	2	Inhalt der Sonder- / Ergänzungsbilanzen

Beispiel: Drohverlustrückstellung

Drohverlustrückstellung	Handelsbilanz	Steuerbilanz
Wert zum 31.12.2011	60.000,00	-
Wert zum 31.12.2012	200.000,00	-
Erhöhung 2012	140.000,00	-

Zu Beginn der Erstellung der E-Bilanz muss im E-Bilanz Assistenten ausgewählt werden, dass eine Handelsbilanz mit Überleitungsrechnung übermittelt wird.

Der E-Bilanz Assistent unterstützt Sie bei der Erstellung und Übermittlung von Elektronischen Bilanzen an die Finanzverwaltung.

Übermittlung der E-Bilanz als: **Handelsbilanz mit Überleitungsrechnung**

Taxonomieart: Standard (keine Branche)

Abschlussdaten stammen aus: Rechnungswesen

Datenübernahme aus Bereich: Handelsrecht

Ist dies erfolgt, erscheint der zusätzliche Punkt „Überleitungsrechnung“ in der Prozessstruktur des E-Bilanz-Assistenten. Danach können im rechten Fenster die einzelnen überzu- leitenden Positionen geöffnet werden.

Überleitungsrechnung

Schnellsuche

Bezeichnung	Handelsbilanz	Umgliederung	Steuerbilanz vor Wertanpassung
sonstige Rückstellungen	200.000,00		200.000,00
Konten (1 Eintrag)			
3092 Rückstellungen f. drohende V...	200.000,00		200.000,00
davon sonstige Rückstellungen, kurzfristig			
davon sonstige Rückstellungen, langfristig			
Rückstellungen für ungewisse Verbindlich...			
Rückstellungen für Gewährleistungen			
Rückstellungen für drohende Verluste aus...			
Aufwandsrückstellungen			

Durch Doppelklick auf das entsprechende Konto öffnet sich die Eingabemaske für die Überleitung. Ausgefüllt ist dann schon, welche Position und welches Konto betroffen sind. Des Weiteren muss definiert werden, ob es sich bei der Überleitung um eine Umgliederung,

Wertänderung oder **beides** handelt. Wichtig ist auch festzulegen, ob die Wertänderung aus der **Berichtsperiode** oder aus **Vorjahren** stammt.

Der Rückstellungsbetrag des Jahres 2011 (60.000 Euro) muss in das Betragsfeld eingegeben werden. Zudem muss noch eine Gegen-Position ausgewählt werden. Eine Position für Wertänderungen aus Vorjahren ist in der Taxonomie nicht vorgesehen. Es empfiehlt es sich, die Wertänderung gegen den „steuerlichen Ausgleichsposten, z. B. nach Betriebsprüfung“ vorzunehmen.

Der Zuführungsbetrag der Drohverlustrückstellung des Jahres 2012 (140.000 Euro) ist zu neutralisieren. Die Gegen-Position ist der „Sammelposten für Gewinnänderungen aus der Überleitungsrechnung“.

Danach wird die Überleitungsrechnung mit allen Angaben angezeigt. Bei dieser Ansicht kann man die Vollständigkeit der Eingaben noch einmal überprüfen.

Überleitungsrechnung						
Bezeichnung	Handelsbilanz	Umgliederung	Steuerbilanz vor Wertanpassung...	Wertanpassung aus Vorperioden	Wertanpassung aus Berichtsperiode	Steuerbilanz
sonstige Rückstellungen	200.000,00		200.000,00	-60.000,00	-140.000,00	0,00
Konten (1 Eintrag)						
3092 Rückstellungen f. drohende V...	200.000,00		200.000,00	-60.000,00	-140.000,00	0,00
davon sonstige Rückstellungen, kurzfristig...						
davon sonstige Rückstellungen, langfristig...						

Wurden die notwendigen Eingaben getätigt, können alle Überleitungen auf einen Blick in der Erfassungsliste wie eine Primanota eingesehen werden:

Erfassungsliste anzeigen

Position	Konto	Betrag	Überleitungsart	Periode	GegenPosition
sonstige Rückstellungen	3092 Rückstellun...	-60000.00	Wertanpassung	Vorperioden	steuerlicher Ausgleichsposten z.B. nach Betriebsprüfung
sonstige Rückstellungen	3092 Rückstellun...	-140000.00	Wertanpassung	Berichtsperiode	Sammelposten für Gewinnänderungen aus der Überleitungsrechnung

Überleiten Erfassungsliste anzeigen Erläuterung für das Finanzamt

11.2 Steuerliche Gewinnermittlung

Eine steuerliche Gewinnermittlung ist nur von Einzelunternehmen und Personengesellschaften mit der E-Bilanz einzureichen. Die darin getätigten Angaben werden bei Körperschaften in der Anlage WA zur Körperschaftsteuererklärung getätigt. Die Taxonomie enthält sämtliche außerbilanziellen Korrekturen und ist nach dem folgenden Schema aufgebaut:

Berichts- bestandteil	Ebene	Bezeichnung
SteuGew	1	Steuerlicher Gewinn / Verlust
SteuGew	2	Jahresüberschuss/-fehlbetrag
SteuGew	2	Abrechnungen
SteuGew	3	abzüglich ertragsteuerlich nicht steuerbare Erträge
SteuGew	4	davon Investitionszulage
SteuGew	3	abzüglich nach DBA steuerfreie Erträge
SteuGew	3	abzüglich nach § 3 Nr. 40 steuerfreie Erträge (Teileinkünfteverfahren)
SteuGew	3	abzüglich nach § 8b KStG steuerfreie Erträge
SteuGew	4	Bezüge i.S.v. § 8b Abs. 1 und Abs. 2 KStG
SteuGew	4	zuzüglich 5 % nach § 8b Abs. 3 und Abs. 5 KStG
SteuGew	3	abzüglich übrige steuerfreie Erträge
SteuGew	3	abzüglich erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten
SteuGew	3	abzüglich Investitionsabzugsbetrag § 7g EStG
SteuGew	3	Erläuterung zum Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG
SteuGew	3	abzüglich sonstige Abrechnungen
SteuGew	3	abzüglich Zinsschranke § 4h EStG
SteuGew	2	Zurechnungen
SteuGew	3	zuzüglich anteilige nicht abzugsfähige Abzüge nach § 3c EStG
SteuGew	4	davon Beträge nach § 3c Abs. 2 EStG (Teileinkünfteverfahren)
SteuGew	3	zuzüglich § 8b KStG
SteuGew	3	zuzüglich Hinzurechnungsbetrag nach § 4 Abs. 4a EStG
SteuGew	3	zuzüglich nicht abzugsfähige Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 und 7 EStG
SteuGew	3	zuzüglich GewSt nach § 4 Abs. 5b EStG
SteuGew	3	zuzüglich Auflösung des Ausgleichsposten bei Entnahmen § 4g EStG
SteuGew	3	Zuzüglich Zinsschranke § 4h EStG
SteuGew	3	zuzüglich Gewinnzuschlag § 6b Abs. 7 EStG
SteuGew	3	zuzüglich Gewinnzuschlag § 6b Abs. 10 EStG
SteuGew	3	zuzüglich Auflösung des Investitionsabzugsbetrages § 7g Abs. 2 EStG
SteuGew	3	zuzüglich sonstige Hinzurechnungen (z.B. § 160 AO)
SteuGew	2	Steuerliche Korrekturen bei Beteiligungen aus Personengesellschaften
SteuGew	3	Korrekturen nach § 3 Nr. 40 EStG und § 3c Abs. 2 EStG und § 8b KStG unter Berücksichtigung § 8b Abs. 3 und 5 KStG
SteuGew	3	Übrige Korrekturen
SteuGew	2	Steuerliche Korrekturen bei Organschaftsverhältnissen
SteuGew	3	Aufgrund von Ergebnisabführungsverträgen beim Organträger zu erfassende Gewinne der Organgesellschaft(en)
SteuGew	3	Vom Organträger an die Organgesellschaft zum Ausgleich eines sonst entstehenden Jahresfehlbetrages zu leistender Betrag
SteuGew	3	Aufwand aus der Auflösung aktiver oder der Bildung passiver Ausgleichsposten bei Organschaftsverhältnissen
SteuGew	3	Ertrag aus der Bildung aktiver oder der Auflösung passiver Ausgleichsposten bei Organschaftsverhältnissen
SteuGew	2	Zu- oder Abrechnungen nach Wechsel der Gewinnermittlungsart (aufgrund von Übergangsgewinnen / Übergangsverlusten)
SteuGew	3	Zu- oder Abrechnungen nach Wechsel der Gewinnermittlungsart (voller Betrag im Jahr des Übergangs)
SteuGew	3	Zurechnungen nach Wechsel der Gewinnermittlungsart (verteilt auf zwei Jahre)
SteuGew	3	Zurechnungen nach Wechsel der Gewinnermittlungsart (verteilt auf drei Jahre)

In den wenigsten Fällen sind diese Daten buchhalterisch vollständig erfasst. Eine Buchung ist oftmals über statistische Konten möglich. Alternativ können die Werte auch direkt im As-

sistenten erfasst werden. Mit statistischen Konten werden auch automatisch die Anlagen zur Einkommensteuererklärung und der gesonderten und einheitlichen Feststellung befüllt.

11.3 Steuerliche Gewinnermittlung bei Personengesellschaften

Bei einer Personengesellschaft bzw. anderen Mitunternehmerschaften werden die Regelungen des Teileinkünfteverfahrens und § 8b KStG erst auf der Ebene der Gesellschafter angewendet, indem sämtliche Einkünfte in der Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung (welche ab dem Veranlagungszeitraum 2011 ebenfalls elektronisch an die Finanzverwaltung zu übermitteln ist) brutto (d. h. vor Anwendung der o. g. Vorschriften) angegeben werden. Daher sind die bereits im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung (vgl. vorheriges Kapitel 10.2.) vorgenommenen Korrekturen wieder rückgängig zu machen. Die Berechnung dieses Bruttogewinns geschieht in dem Modul „steuerliche Gewinnermittlung für Personengesellschaften“, welcher ebenfalls standardisiert zu übermitteln ist ⁸⁴.

Berichtsbestandteil	Ebene	Bezeichnung
StG PG	1	Steuerlicher Gewinn / Verlust nach Bruttomethode
StG PG	2	Steuerlicher Gewinn/Verlust nach Nettomethode
StG PG	2	Hinzurechnungen bei Personengesellschaften
StG PG	2	Abrechnungen bei Personengesellschaften
StG PG	2	Korrekturen nach § 3 Nr. 40 EStG und § 3c Abs. 2 EStG und § 8b KStG unter Berücksichtigung § 8b Abs. 3 und 5 KStG

Der Steuerliche Gewinn / Verlust nach der Nettomethode wird mit der Position *"Steuerlicher Gewinn / Verlust"* im Modul *"Steuerliche Gewinnermittlung"* abgeglichen.

Unter „Hinzurechnungen bei Personengesellschaften“ sind die im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung abgezogenen steuerfreien Erträge nach § 3 Nr. 40 EStG (Teileinkünfteverfahren) und die steuerfreien Erträge nach § 8b KStG wieder hinzuzurechnen.

Nach § 3c Abs. 2 EStG oder § 8b KStG bei der steuerlichen Gewinnermittlung hinzugerechnete Aufwendungen sind unter „Abrechnungen bei Personengesellschaften“ wieder abzuziehen.

Die im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung bei der Position *"Korrekturen nach § 3 Nr. 40 EStG und § 3c Abs. 2 EStG und § 8b KStG unter Berücksichtigung § 8b Abs. 3 und 5*

84 Entnommen aus: Koch/Nagel/Maltseva: E-Bilanz 2012, S. 107

KStG" vorgenommenen Korrekturen bei einer Beteiligung an einer Personengesellschaft sind über diese Position rückgängig zu machen.

Beispiel: Beteiligungsertrag

An der AB-OHG sind die natürliche Person A und die B-GmbH zu gleichen Teilen beteiligt. Die AB-OHG erhält aus Anteilen an der X-AG, an der sie zu 40% beteiligt ist eine Dividende von 10.000 Euro. Zur Finanzierung der Anteile an der X-AG hat sie ein Darlehen aufgenommen, für welches sie im Wirtschaftsjahr 3.000 Euro Zinsen bezahlt.

Für die natürliche Person A ist das Teileinkünfteverfahren einschlägig. 2.000 Euro (40 % von 5.000 Euro) sind gem. § 3 Nr. 40 EStG steuerfrei zu stellen. Die anteiligen Schuldzinsen sind i. H. v. 600 Euro (40 % von 1.500 Euro) nicht abzugsfähig.

Auf den Anteil der B-GmbH an der Dividende ist § 8b KStG anzuwenden. Es sind 5.000 Euro als steuerfrei zu behandeln. Pauschal gelten 250 Euro (5 % von 5.000 Euro) als nicht abzugsfähige Betriebsausgabe.

Berichts- bestandteil	Ebene	Bezeichnung	Wert
GuV	2	Jahresüberschuss/-fehlbetrag	7.000,00

GuV	6	Erträge aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften	10.000,00
-----	---	--	-----------

GuV	6	Zinsen	3.000,00
-----	---	--------	----------

Berichts- bestandteil	Ebene	Bezeichnung	Wert
SteuGew	1	Steuerlicher Gewinn / Verlust (Steuerlicher Gewinn nach der Nettomethode)	850,00

SteuGew	2	Jahresüberschuss/-fehlbetrag	7.000,00
---------	---	------------------------------	----------

SteuGew	2	Abrechnungen	6.750,00
SteuGew	3	abzüglich nach § 3 Nr. 40 steuerfreie Erträge (Teileinkünfteverfahren)	2.000,00
SteuGew	3	abzüglich nach § 8b KStG steuerfreie Erträge	4.750,00
SteuGew	4	Bezüge i.S.v. § 8b Abs. 1 und Abs. 2 KStG	5.000,00
SteuGew	4	zuzüglich 5 % nach § 8b Abs. 3 und Abs. 5 KStG	250,00

SteuGew	2	Zurechnungen	600,00
SteuGew	3	zuzüglich anteilige nicht abzugsfähige Abzüge nach § 3c EStG	600,00
SteuGew	4	davon Beträge nach § 3c Abs. 2 EStG (Teileinkünfteverfahren)	600,00

Berichts- bestandteil	Ebene	Bezeichnung	Wert
StG PG	1	Steuerlicher Gewinn / Verlust nach Bruttomethode	7.000,00
StG PG	2	Steuerlicher Gewinn/Verlust nach Nettomethode	850,00
StG PG	2	Hinzurechnungen bei Personengesellschaften	7.000,00
StG PG	2	Abrechnungen bei Personengesellschaften	850,00

		A	B-GmbH
Ebene der PersG	Dividende 10.000 €	5.000,00 €	5.000,00 €

Ebene des Gesellschafters	TEV	-2.000,00 €	
	Schuldzinsen	+600,00 €	
	§ 8b KStG		-5.000,00 € +250,00 €
	Gesamt	3.600,00 €	250,00 €

13. Steuertag an der
Fachhochschule Worms

Teil C

**„Fallstudie zur GmbH & Co. KG –
Die praktische Umsetzung“**

von

Vera J. Grauer
Dipl. Betriebswirtin (FH)

FH Worms

Inhaltsverzeichnis

1	Sachverhalt	99
1.1	Allgemein.....	99
1.2	Übersicht	101
2	Bilanzen der GmbH & Co. KG	102
2.1	Systematik der Bilanzen nach Steuerrecht.....	102
2.2	Steuerbilanz und GuV der V - GmbH & Co. KG	103
3	E-Bilanz Grundlagen.....	106
3.1	Anwendungsbereich	106
3.2	Angaben zu Gesellschafter / Mitunternehmer	107
3.3	Kapitalkonten.....	107
3.3.1	Auszug aus Gesellschaftsvertrag	107
3.3.2	Darstellung für E - Bilanz.....	109
3.4	Kapitalkontenentwicklung	109
3.5	Steuerliche Gewinnermittlung	110
3.6	Sonderbilanzen.....	110
3.7	Ergänzungsbilanzen	110
3.8	Minimal- und Maximalstrategie	111
4	Besondere Sachverhalte	112
4.1	Beteiligung an X - GmbH	112
4.2	Entnahmen	114
4.2.1	Entnahmen im laufenden Jahr.....	115
4.2.2	Steuerentnahmen.....	115
4.2.3	Unentgeltliche Wertabgaben	116
4.2.3.1	Buchungen für E-Bilanz.....	117
4.2.3.1.1	Minimalstrategie	117
4.2.3.1.2	Maximalstrategie	117
4.2.4	Private PKW - Nutzung.....	118
4.2.4.1	Vater (V).....	118
4.2.4.2	Sohn (S).....	118
4.2.4.3	Buchungen für E-Bilanz.....	119
4.2.4.3.1	Minimalstrategie	119
4.2.4.3.2	Maximalstrategie	119
4.2.5	Umbuchungen zum Ende des Jahres.....	120
4.2.6	Umsetzung in der E-Bilanz	122
4.2.6.1	Minimalstrategie	122
4.2.6.2	Maximalstrategie	123
4.3	Sonderbilanzen.....	124
4.3.1	Allgemein	124
4.3.2	V - GmbH	124
4.3.3	Vater (V).....	126
4.3.4	Tochter (T)	128
4.3.5	Sohn (S).....	130

4.4	Ergänzungsbilanzen	132
4.4.1	Allgemein	132
4.4.2	Ergänzungsbilanz Sohn (S).....	132
4.4.3	Ergänzungsbilanz J - GmbH (J).....	134
4.5	Ergebnisverwendung	135
4.5.1	Gesellschaftsvertragliche Regelungen	135
4.5.2	Handelsbilanz.....	136
4.5.3	Steuerbilanz	138
5	E-Bilanz Steuerliche Gewinnermittlung	142
5.1	Steuerliche Gewinnermittlung allgemein	142
5.2	Steuerliche Gewinnermittlung bei Personengesellschaften.....	142
6	E-Bilanz Kapitalkonten	143
6.1	E-Bilanz-Darstellung für Kapitalkonten der Komplementäre.....	143
6.2	E-Bilanz-Darstellung für Kapitalkonten der Kommanditisten	144
6.2.1	Minimalstrategie	144
6.2.2	Maximalstrategie	145
6.3	E-Bilanz-Darstellung für Gesellschafterdarlehenskonten der Kommanditisten	146
7	E-Bilanz Kapitalkontenentwicklung.....	148
7.1	Unbeschränkt haftende Gesellschafter	149
7.2	Beschränkt haftende Gesellschafter	150
8	Bilanzierung der Beteiligung an einer Personengesellschaft bei der J - GmbH	158
8.1	Handelsbilanz	158
8.2	Steuerbilanz.....	158

1 Sachverhalt

1.1 Allgemein

Die gewerblich tätige V - GmbH & Co. KG hat ihren Sitz in Stuttgart. Sie betreibt ein Restaurant in Stuttgart City und verkauft täglich mit mehreren Imbisswagen „kleine Leckereien“ in ganz Stuttgart.

Sie hat keine natürliche Person als Komplementärin, sondern die V - GmbH. Die Kommanditisten heißen Vater (V), Tochter (T), Sohn (S) und J - GmbH (J). Die V - GmbH ist an der GmbH & Co. KG zu 0 % beteiligt, während die Kommanditisten J - GmbH mit 20 %, T mit 20 %, V mit 30 % und S mit 30 % beteiligt sind. Das im Handelsregister eingetragene Kapital beträgt insgesamt 600.000,00 €, dies entspricht bei J - GmbH und T 120.000,00 €, bei V bzw. S 180.000,00 €. T hat ihre Einlage zum 01.01.2012 noch nicht vollständig geleistet. Die ausstehende Einlage (30.000,00 €) wurde noch nicht eingefordert.¹ J - GmbH, V und S hingegen erbrachten ihre Einlagen vollständig.

An der V - GmbH hat V die Stammeinlage übernommen. Das Stammkapital der V - GmbH beläuft sich auf 50.000,00 €. Die Geschäftsführung der KG wird von der V - GmbH wahrgenommen, die V zum Geschäftsführer bestellt hat. Die Tätigkeit der V - GmbH beschränkt sich auf die Geschäftsführung und Haftungsübernahme der V - GmbH & Co. KG. Die V - GmbH erhält eine Haftungsvergütung sowie einen Ersatz für die Aufwendungen des Geschäftsführers. Die V - GmbH schüttet eine Dividende i. H. v. 5.000,00 € an V aus.

T und S sind für die V - GmbH & Co. KG tätig. Der Sohn wird von seinem Vater langsam an die Geschäfte herangeführt. Zunächst erhält er eine Handlungsvollmacht. Beweist er sich, wird ihm in der nächsten Stufe die Prokura eingeräumt. Nach weiterer Bewährung kann er in die Geschäftsführung mit einsteigen. Jedoch wird sich dies über Jahre hinweg ziehen. T hingegen möchte nicht in die Geschäftsführung gehen. Sie stellt der V - GmbH & Co. KG ihren Imbisswagen zur Verfügung (Sonderbetriebsvermögen).

Für S besteht seit 2008 eine Ergänzungsbilanz aus dem Erwerb weiterer Anteile vom Vater. Zum damaligen Zeitpunkt waren stille Reserven im Gebäude und Grund und Boden enthalten. Seine Beteiligungsquote beträgt seit dem 30 %.

Für J- GmbH besteht ebenfalls seit 2008 eine Ergänzungsbilanz aus dem Erwerb von Anteilen. Zum damaligen Zeitpunkt waren stille Reserven im Gebäude und Grund und Boden enthalten. Ihre Beteiligungsquote beträgt seit dem 20 %.

1 Angabe im Anhang erforderlich → IDW RS HFA 7, Rn. 34, 35.

J - GmbH bewertet die Beteiligung an der V - GmbH & Co. KG in der Handelsbilanz mit den Anschaffungskosten i. S. d. § 255 Abs. 1 HGB.² In der Steuerbilanz hingegeben wird nach der Spiegelbildmethode bilanziert.³

Die V - GmbH & Co. KG ist zu 40 % an der X - GmbH (X) beteiligt und erhält jährlich eine Ausschüttung unter Abzug von Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag.

Bei den obigen Gesellschaften entspricht das Wirtschaftsjahr dem Kalenderjahr und der Hebesatz für die Gewerbesteuer liegt bei 400 %⁴.

Das Restaurant ist voll eingerichtet und dafür geeignet Kunden zu bewirten. Die Speisen des Restaurants werden nur an Ort und Stelle abgegeben.

Mit den Imbisswagen werden Getränke und verzehrfertige zubereitete Speisen verkauft. Zum Sortiment gehören Bratwürste, Currywürste, Hot Dogs, Pommes frites, Steaks, Bauchfleisch, Spieße, Bauchrippen und vor allem Spätzle. Die Spezial - Soßen gelten als die Besten in Süddeutschland.

Die Ausstattungen der Imbisswagen bestehen aus einer Verkaufstheke mit Spritzschutz und einem darunter angebrachten Brett⁵. Das Brett umläuft den Imbisswagen. Auf der Vorderseite ist eine ausklappbare „Zunge“ montiert. Bei Bedarf kann diese mit einem Regenschutz überdacht werden.

Die V - GmbH & Co. KG wendet, wenn keine Pflicht zur Anwendung § 274 HGB besteht, freiwillig die Vorschriften über die Bilanzierung von latenten Steuern an.⁶ Die Gesellschaft möchte von dem Wahlrecht nach § 274 Abs. 1 S. 2 HGB zur Bilanzierung von aktiven latenten Steuern keinen Gebrauch machen.

Die Personenhandelsgesellschaft erstellte bis einschließlich 31.12.2009 eine Einheitsbilanz. Zum 01.01.2010 wurden alle erforderlichen BilMoG - Anpassungen vorgenommen. Es ist davon auszugehen, dass alle Sachverhalte zutreffend gebucht wurden.

2 Vgl. IDW RS HFA 18, Rn. 6.

3 Vgl. IDW RS HFA 18, Rn. 43.

4 Bei einem Hebesatz von 400 % ist bei der Berechnung der latenten Steuern von einem Multiplikator von 0,14 auszugehen. Der Freibetrag nach § 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 GewStG ist zu vernachlässigen.

5 Bezeichnung im Handel „Resopal“.

6 Freiwilliger Ansatz auch im Einklang mit IDW RS HFA 7, Rn. 18.

1.2 Übersicht

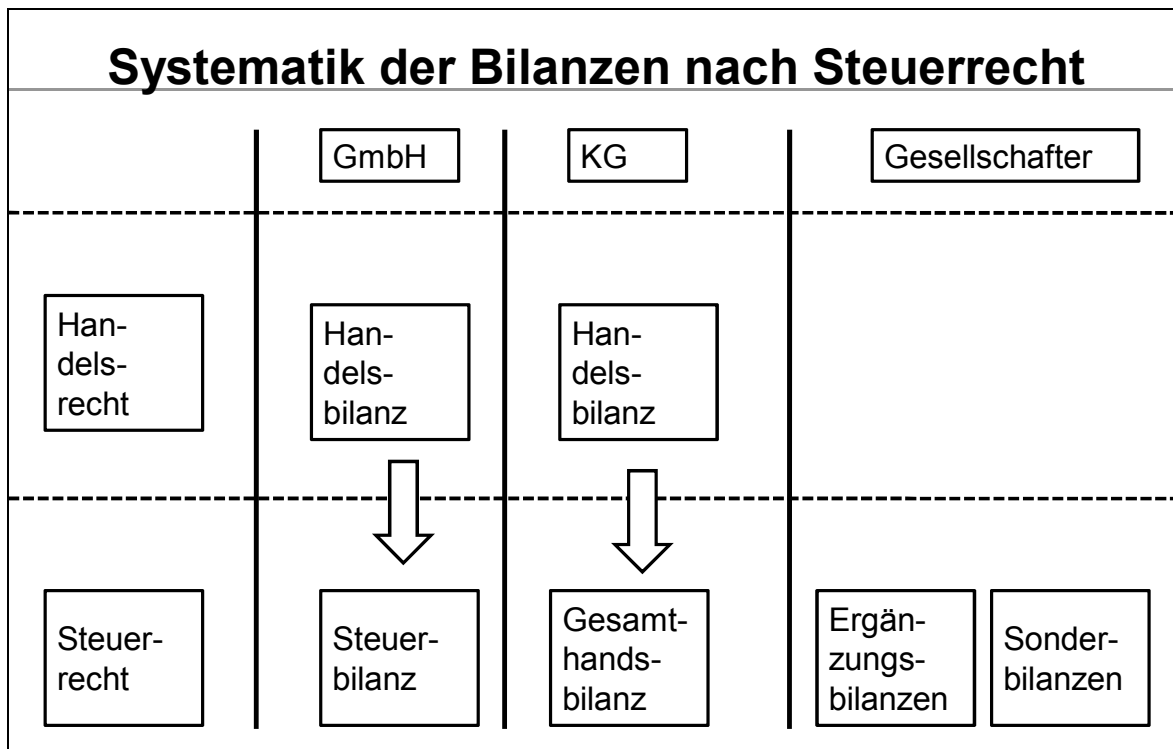
Übersicht der Sachverhalte V - GmbH & Co. KG										
		Beteiligungs- quote	Entnahmen für privaten Lebens- unterhalt	Steuarentnahmen	Unentgeltliche Wertabgaben	Private PKW- Nutzung	Entnahme für KapEst und SolZ	Sonder- vergütungen	Sonderbilanz	Ergänzungsbilanz
Kompl.	V- GmbH	0,0 %								
Komman.	Tochter	20,0 %		X	X		X	X	X	
Komman.	Vater	30,0 %	X	X	X	X	X	X		
Komman.	Sohn	30,0 %	X	X	X	X	X	X		X
Komman.	J - GmbH	20,0 %					X			X

In 2012 wird ein Verlust erzielt.

Die V - GmbH & Co. KG ist an der X - GmbH beteiligt. Die Dividende wird netto ausbezahlt.

2 Bilanzen der GmbH & Co. KG

2.1 Systematik der Bilanzen nach Steuerrecht



2.2 Steuerbilanz und GuV der V - GmbH & Co. KG⁷

Auszug aus DATEV

BILANZ zum 31. Dezember 2012

V - GmbH & Co. KG Imbiss, Stuttgart

AKTIVA

	EUR	EUR
A. Anlagevermögen		
I. Sachanlagen		
1. Grundstücke, grundstücks- gleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken	578.000,00	
2. andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung	<u>153.930,00</u>	731.930,00
II. Finanzanlagen		
1. Beteiligungen		80.000,00
B. Umlaufvermögen		
I. Vorräte		
1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	13.000,00	
2. fertige Erzeugnisse und Waren	<u>4.000,00</u>	17.000,00
II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände		
1. sonstige Vermögensgegenstände		26.785,00
III. Kassenbestand, Bundesbank- guthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks		223.303,98
		<u>1.079.018,98</u>

⁷ Auszug aus DATEV.

BILANZ zum 31. Dezember 2012		EUR	EUR
V - GmbH & Co. KG Imbiss, Stuttgart			
PASSIVA			
A. Eigenkapital			
I. Kapitalanteile Kommanditisten	334.466,75		
nicht eingeforderte ausstehende Einlagen	<u>30.000,00-</u>		
eingefordertes Kapital			304.466,75
B. Sonderposten mit Rücklageanteil			5.000,00
C. Rückstellungen			
1. sonstige Rückstellungen			147.509,00
D. Verbindlichkeiten			
1. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten	280.732,41		
- davon mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr EUR 280.732,41			
2. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	313.300,00		
- davon mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr EUR 313.300,00			
3. sonstige Verbindlichkeiten	<u>28.010,82</u>		622.043,23
- davon aus Steuern EUR 118,96			
- davon mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr EUR 28.010,82			
			<u>1.079.018,98</u>

GEWINN- UND VERLUSTRECHNUNG vom 01.01.2012 bis 31.12.2012**V - GmbH & Co. KG Imbiss, Stuttgart**

	EUR	EUR
1. Umsatzerlöse		1.300.000,00
2. sonstige betriebliche Erträge		45.545,88
3. Materialaufwand		
a) Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und für bezogene Waren		321.607,48
4. Personalaufwand		
a) Löhne und Gehälter	561.020,00	
b) soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und für Unterstützung	<u>123.380,00</u>	684.400,00
5. Abschreibungen		
a) auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen		56.845,00
6. sonstige betriebliche Aufwendungen		537.385,75
7. Erträge aus Beteiligungen		40.000,00
8. Zinsen und ähnliche Aufwendungen		<u>24.999,86</u>
9. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit		239.692,21
10. sonstige Steuern		<u>2.539,00</u>
11. Jahresfehlbetrag		242.231,21
12. Belastung auf Kapitalkonten		279.876,39
13. Gutschrift auf Kapitalkonten		<u>37.645,18</u>
14. Bilanzgewinn		<u><u>0,00</u></u>

3 E-Bilanz Grundlagen

3.1 Anwendungsbereich⁸

Die V - GmbH & Co. KG erfüllt die Voraussetzungen des persönlichen Anwendungsbereichs. Sie übermittelt für den Veranlagungszeitraum 2012 freiwillig einen nach amtlich vorgeschriebenen Datensatz strukturierte Gesamthandsbilanz. Nach Rücksprache und Vereinbarung mit der Mandantin werden die zu übermittelnden Daten nach dem Maximalprinzip übertragen.

Für die E-(Gesamthands-)Bilanz gilt die Struktur der Kerntaxonomie. Für die Wirtschaftsjahre nach dem 31.12.2014 ist verpflichtend für Sonder- und Ergänzungsbilanzen eine separate E-Bilanz abzugeben.

Für Wirtschaftsjahre nach dem 31.12.2014 wird jede übermittelte E-Bilanz ein Teilergebnis darstellen. Die Addition aller Teilergebnisse ergibt den Gesamtgewinn / -verlust der V - GmbH & Co. KG.

E-Bilanzen
Ergebnis Gesamthandsbilanz
+ Ergebnisse Sonderbilanzen x - ∞
+ Ergebnis Ergänzungsbilanzen x - ∞
= Ergebnis der PersGes

8 BMF - Schreiben vom 28. September 2011.

3.2 Angaben zu Gesellschafter / Mitunternehmer

Für Personengesellschaften müssen die Daten der Gesellschafter / Mitunternehmer übermittelt werden. Dabei sind folgende Positionen zu beachten:

Berichts- bestandteil	Ebene	Bezeichnung	Mussfeld	Kontennachweis erwünscht	Rechnerisch notw., soweit	Auffangposition	steuerlich unzul.
GCD	4	Gesellschafter/(Sonder-)Mitunternehmer	X				
GCD	5	Name des Gesellschafters	X				
GCD	5	Nummer des Beteiligten aus Feststellungserklärung (Vordruck FB)	X				
GCD	5	Zeichennummer (soweit vorhanden) aus Feststellungserklärung (Vordruck FB)					
GCD	5	13stellige Steuernummer des Gesellschafters	X				
GCD	5	steuerliche IDNr.	X				
GCD	5	steuerliche W-IdNR.					
GCD	5	Gewinnverteilungsschlüssel gesellschafter					
GCD	6	unterjähriges Änderungsdatum, Gewinnverteilungsschlüssel					
GCD	6	früherer Verteilungsschlüssel, Gewinnverteilungsschlüssel					
GCD	5	Rechtsform des Gesellschafters	X				
GCD	6	natürliche Person - Privatvermögen					
GCD	6	natürliche Person - Betriebsvermögen					
GCD	6	Personengesellschaft					
GCD	6	Körperschaft					
GCD	5	Beteiligungsschlüssel Gesellschafter	X				
GCD	6	Zähler					
GCD	6	Nenner					
GCD	5	Sonderbilanz benötigt?	X				
GCD	5	Ergänzungsbilanz benötigt?	X				

3.3 Kapitalkonten

3.3.1 Auszug aus Gesellschaftsvertrag

Auszug aus dem Gesellschaftsvertrag:⁹

„§ 5 Kapitalkonten

Kapitalkonten

Für jeden Gesellschafter wird ein Festkapitalkonto (Kommandit - Kapital, KK¹⁰ I), ein Verlustvortragskonto (KK II), ein variables Kapitalkonto (Gesellschafterdarlehen EK, KK III) sowie ein Darlehenskonto (Gesellschafterdarlehenskonto FK, KK IV) geführt.

⁹ Siehe hierzu: Münchner Vertragshandbuch Band 1 Gesellschaftsrecht, 2011.

¹⁰ KK = Kapitalkonto.

Kommandit - Kapital (KK I)

Die Pflichteinlagen der Gesellschafter werden auf dem Festkapitalkonto gebucht. Das Kapitalkonto I ist unverzinslich und bleibt, soweit sich aus dem Gesellschaftsvertrag nichts anderes ergibt, unverändert.

Verlustvortragkonto (KK II)

Für jeden Gesellschafter wird ein Verlustausgleichskonto eingerichtet, dem nicht entnahmefähige Gewinne sowie Verlustanteile zugewiesen werden.

Gesellschafterdarlehen EK (KK III)

Für jeden Gesellschafter wird ein variables Kapitalkonto eingerichtet, auf dem weitere, die Pflichteinlage übersteigende, Einlagen des Gesellschafters gebucht werden. Ebenfalls werden über dieses Konto Privatentnahmen und -einlagen des Kommanditisten abgewickelt, die im Eigenkapital zu buchen sind.

Gesellschafterdarlehen FK (KK IV)

Für jeden Gesellschafter wird ein Darlehenskonto im Fremdkapital eingerichtet. Diesem Konto werden schuldrechtliche Ansprüche, Gewinnentnahmeansprüche, Entnahmen, Tätigkeitsvergütungen, Zinsen sowie der sonstige Zahlungsverkehr zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter zugeordnet. Die Darlehenskonten werden mit 10 % verzinst. Der Zinssatz kann durch Gesellschafterbeschluss, der der einfachen Mehrheit der Stimmen der Gesellschafter bedarf, geändert werden. Die Zinsen gelten im Verhältnis der Gesellschaft zueinander als Aufwand bzw. Ertrag.“

Durch die eindeutige Regelung im Gesellschaftsvertrag kann für die V - GmbH & Co. KG das Vier-Konten-Modell gebucht werden. Das steuerliche Eigenkapital bestimmt sich nach der gesellschaftsvertraglichen Regelung. Für die V - GmbH & Co. KG sind die Kapitalkonten I bis III als Eigenkapital anzusehen. Kapitalkonto IV ist Fremdkapital.

Bezeichnung Gesellschaftsvertrag	Kapitalkonto	Bilanzposition
Kommandit - Kapital	I	Eigenkapital
Verlustvortragkonto	II	
Gesellschafterdarlehen EK	III	
Gesellschafterdarlehen FK	IV	Fremdkapital

3.3.2 Darstellung für E - Bilanz¹¹

In der E-(Gesamthands-)Bilanz sind die Kapitalanteile gesellschaftergruppenbezogen in einer Summe darzustellen. So werden die Kapitalkonten der Gesellschafter zusammengefasst und in einer Summe jeweils für die Komplementäre bzw. Kommanditisten übermittelt.

Die Gesellschafterdarlehenskonto (Kapitalkonto IV) sind von den Kapitalkonten abzugrenzen. Sie werden je nach Saldo unter den Verbindlichkeiten bzw. Forderungen ausgewiesen.

3.4 Kapitalkontenentwicklung¹²

Der Berichtsbestandteil „Kapitalkontenentwicklung für Personengesellschaften und andere Mitunternehmerschaften“ ist für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2014 beginnen, zu übermitteln.¹³

Eine gesetzliche Grundlage fehlt. Bis zu diesem Zeitpunkt bestehen zwei Möglichkeiten zur Übermittlung:

- Möglichkeit 1: Verzicht auf Kapitalkontenentwicklung, d. h. Nutzung der Bilanzpositionen
- Möglichkeit 2: Freiwillige Übermittlung der Kapitalkontenentwicklung

Die V - GmbH & Co. KG übermittelt die Kapitalkontenentwicklung freiwillig für das Wirtschaftsjahr 2012. In diesem Berichtsbestandteil hat die Darstellung gesellschafterbezogen und getrennt nach Komplementären und Kommanditisten zu erfolgen.

Nachfolgend wird nach dem Vier-Konten-Modell gebucht, um für die E-Bilanz keinen zusätzlichen Arbeitsaufwand zu verursachen und möglichen Fehlerquellen vorzubeugen.

¹¹ Darstellung innerhalb der Bilanz.

¹² Darstellung außerhalb der Bilanz.

¹³ Vgl. BMF - Schreiben vom 28.09.2011, Tz. 20 und 21.

3.5 Steuerliche Gewinnermittlung

Das Modul „SteuGew“ gilt nur für Einzelunternehmer und Personengesellschaften.

3.6 Sonderbilanzen

Für Wirtschaftsjahre nach dem 31.12.2014 ist die Übermittlung von Sonderbilanzen Pflicht. Für Sonderbilanzen ist die Bilanzart „Sonderbilanz“ anzugeben. Ebenfalls sind die Namen und die 13-stellige Steuernummer mitzuteilen. Für die E-(Sonder-) Bilanz ist die Struktur für Einzelunternehmer zugrunde zu legen.

In der Übergangsphase können die Sonderbilanzen im Freitextfeld übermittelt werden. Die Daten können aus Word oder Excel in das Freitextfeld kopiert werden.

Berichtsbestandteil	Ebene	Bezeichnung	Summenmussfeld	Mussfeld	Kontennachweis erwünscht	Rechnerisch notw., soweit vorhanden	Auffangposition	steuerlich unzul.
GCD	4	Bilanzart steuerlich bei PersG / Mitunternehmerschaften		X				
GCD	5	Gesamthandsbilanz						
GCD	5	Sonderbilanz						
GCD	5	Ergänzungsbilanz						

3.7 Ergänzungsbilanzen

Für Wirtschaftsjahre nach dem 31.12.2014 ist die Übermittlung von Ergänzungsbilanzen Pflicht. Für Ergänzungsbilanzen ist die Bilanzart „Ergänzungsbilanz“ anzugeben. Ebenfalls sind die Namen und die 13-stellige Steuernummer mitzuteilen. Für die E-(Ergänzungsbilanz-) Bilanz ist die Struktur für Einzelunternehmer zugrunde zu legen.

In der Übergangsphase können die Ergänzungsbilanzen im Freitextfeld übermittelt werden. Die Daten können aus Word oder Excel in das Freitextfeld kopiert werden.

Berichtsbestandteil	Ebene	Bezeichnung	Summenmussfeld	Mussfeld	Kontennachweis erwünscht	Rechnerisch notw., soweit vorhanden	Auffangposition	steuerlich unzul.
GCD	4	Bilanzart steuerlich bei PersG / Mitunternehmerschaften		X				
GCD	5	Gesamthandsbilanz						
GCD	5	Sonderbilanz						
GCD	5	Ergänzungsbilanz						

3.8 Minimal- und Maximalstrategie

Minimalstrategie

- Umfangreiche Nutzung von Auffangpositionen
- Freiwillige Felder werden nicht übermittelt
- Kontennachweise werden nicht eingereicht
- Übermittlung einer Handelsbilanz mit Überleitungsrechnung und Nutzung des „*Sammelposten für Gewinnänderungen aus der Überleitungsrechnung*“
- Erläuterungen in Textfeldern werden nicht getätigt
- Ausschließliche Übermittlung der verpflichtenden Berichtsbestandteile
- Sämtliche Härtefallregelungen für die zeitlichen Einführungen werden in Anspruch genommen

Maximalstrategie

- Die Sachverhalte werden differenziert gebucht und in den zugehörigen Taxonomiepositionen abgebildet
- Auf Auffangpositionen wird verzichtet
- Zur genaueren Darstellung werden auch freiwillige Positionen genutzt
- Kontennachweise werden über die gewünschten Positionen hinaus geliefert
- Übermittlung einer Steuerbilanz mit steuerlicher GuV oder Handelsbilanz mit Überleitungsrechnung inkl. Überleitung der einzelnen GuV-Positionen
- Taxonomiepositionen mit Textfeldern werden mit Erläuterungen zu den Sachverhalten ergänzt
- Sofern vorhanden, werden auch freiwillige Berichtsbestandteile, wie Anhang, Kapitalflussrechnung oder Lagebericht übermittelt

4 Besondere Sachverhalte

In DATEV ist bei der Verbuchung von gesellschafterbezogenen Vorgängen eine vorgegebene Buchungslgik zu beachten. So wird zu Beginn die Endnummernlgik angewandt. Dementsprechend werden die Konten 9600-9609 bzw. 9700-9709 mit den jeweiligen Namen der Gesellschafter beschriftet. Die Ergebnisverwendung¹⁴ wird, unter Beachtung der Endnummernlgik, mit den vorgegebenen Ergebnisverwendungs- und Anteilsteuerungskonten gebucht. Dadurch werden die Kapitalkontenentwicklung sowie die Ergebnisverwendung aufgeschlüsselt nach Gesellschafter angezeigt. Die Verbuchung für der Sondervergütungen i. S. v. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG hat im lfd. Jahr als Aufwand zu erfolgen. Die Ergebnisverwendungsbuchung ist mit dem Buchungssatz Ergebnisverwendungskonto an Konto Name des Gesellschafters (9600-9609 bzw. 9700-9709) zu erfassen.¹⁵

Folgende Sachverhalte werden aufgezeigt:

- Beteiligung und Gewinnausschüttung der X - GmbH → "4.1 Beteiligung an X - GmbH"
- Entnahmen (Steuerentnahmen, PKW-Nutzung, Entnahmen für private Zwecke) → "4.2 Entnahmen"
- Sonderbilanzen (Tochter) → "4.3 Sonderbilanzen"
- Ergänzungsbilanz (Sohn und J - GmbH) → "4.4 Ergänzungsbilanzen"
- Ergebnisverwendung → "4.5 Ergebnisverwendung"

4.1 Beteiligung an X - GmbH

Die V - GmbH & Co. KG ist mit 40 % an der X - GmbH beteiligt. Das anteilige Stammkapital beträgt 80.000,00 €. Dem Bankkonto der V - GmbH & Co. KG wurden 29.450,00 € gutgeschrieben.

Berechnung Bruttodividende

Auszahlungsbetrag	29.450,00 €
+ Kapitalertragsteuer 25 %	10.000,00 €
+ Solidaritätszuschlag 5,5 %	550,00 €
= Bruttodividende	40.000,00 €

14 Wie z. B. Vorabvergütungen (nicht Sondervergütungen nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG) und die Restverteilung.

15 Vgl. DATEV: Buchungsregeln für den Jahresabschluss – Die DATEV-Buchungslogik mit Praxisbeispielen, 5. Auflage, 2010.

Buchung in der lfd. Buchhaltung (für Handels- und Steuerbilanz)

Soll	Haben	Gegenkto. SKR 04	Gegenkto. SKR 03	Datum	Konto SKR 04	Konto SKR 03
29.450,00 €		7005	2615	01.03.	1800	1200
2.110,00 €		7005	2615	01.03.	2500	1900
3.165,00 €		7005	2615	01.03.	2501	1901
3.165,00 €		7005	2615	01.03.	2502	1902
2.110,00 €		7005	2615	01.03.	2503	1903

SKR 04	SKR 03	Kontenbezeichnung
1800	1200	Bank
7005	2615	Erträge aus Anteilen an Kapitalgesellschaften (Beteiligung) § 3 Nr. 40 EStG/§ 8b Abs. 1 KStG (inländische Kap.Ges.)
2500	1900	Privatkonto T
2501	1901	Privatkonto V
2502	1902	Privatkonto S
2503	1903	Privatkonto J - GmbH

Auf der Ebene der PersGes stellt sich die Frage, ob die Dividende nach der Nettomethode¹⁶ oder nach der Bruttomethode¹⁷ gesondert festgestellt wird. Das FG München hat im Urteil vom 29.07.2010¹⁸ entschieden, dass im Feststellungsverfahren die Bruttomethode ausreichend ist. Gegen dieses Urteil ist Revision beim BFH¹⁹ anhängig. Die Finanzverwaltung erkennt für die Feststellung der Erträge die Bruttomethode an. Für die Anwendung des § 15a EStG hingegen wird von der Finanzverwaltung die Nettomethode genutzt.²⁰

Die Dividende der X - GmbH ist bei der V - GmbH & Co. KG i. H. v. 40.000,00 € innerbilanziell zu erfassen; die außerbilanzielle Kürzung erfolgt im Modul Steuerliche Gewinnermittlung. Sie verteilt sich auf die Gesellschafter wie folgt:

16 Feststellung der Kapitalerträge unter Berücksichtigung des § 3 Nr. 40, § 3c EStG / § 8b KStG.

17 Feststellung der Kapitalerträge ohne Berücksichtigung des § 3 Nr. 40, § 3c EStG / § 8b KStG. Siehe hierzu auch Koch / Nagel / Maltseva, E-Bilanz – rationell und richtig umstellen, 1. Auflage, 2012, S. 107.

18 Az: 15 K 3156 / 08, EFG 2010, 1887.

19 Az: X R 28 / 10.

20 Vgl. Preißer / Pung, Die Besteuerung der Personen- und Kapitalgesellschaften, Kommentar, 2012, 2. Auflage, S. 1389 f., Rn. 23.

		V - GmbH	T	V	S	J - GmbH
	Beteiligungsquote	0 %	20 %	30 %	30 %	20 %
Ebene der PersG	Dividende 40.000 €	0,00 €	8.000,00 €	12.000,00 €	12.000,00 €	8.000,00 €

Ebene des Gesellschafters	TEV / § 8b KStG	§ 8b KStG	TEV	TEV	TEV	§ 8b KStG
	Steuerfreier Teil	0,00 €	3.200,00 €	4.800,00 €	4.800,00 €	7.600,00 €
	Steuerpfl. Teil	0,00 €	4.800,00 €	7.200,00 €	7.200,00 €	400,00 €

4.2 Entnahmen

Zulässige Entnahmen liegen vor, wenn diese im Gesetz oder im Gesellschaftsvertrag begründet sind. Nicht ausreichend ist ein Gesellschafterbeschluss. Folglich liegen bei fehlender gesetzlicher oder gesellschaftsvertraglicher Grundlage unzulässige Entnahmen vor.

Auszug aus dem Gesellschaftsvertrag:

„§ 6 Gewinn- und Verlustverteilung, Entnahmen

I. Gewinn- und Verlustverteilung

...

II. Entnahmen

(1) Jeder Gesellschafter ist berechtigt, 100 % des auf ihn gem. § 6 Abs. 1 und 2 entfallenden Gewinnanteils für das letzte Geschäftsjahr zu entnehmen. Im laufenden Jahr sind die Gesellschafter zur Entnahme angemessener Abschlagszahlungen auf den voraussichtlichen entnahmefähigen Gewinnanteil berechtigt²¹

(2) Darüber hinaus hat jeder Kommanditist jährlich das Recht zur Entnahme für Steuern wie ESt, SolZ und KiSt (Steuerentnahmeklausel). Stellt sich heraus, dass ein niedrigerer Gewinn erreicht wird, entsteht ein Rückgewähranspruch der Gesellschaft gegen den jeweiligen Kommanditisten. Der betroffene Kommanditist hat die Entnahme für Steuern unverzüglich zurückzuzahlen.

21 Ring, Grziwotz, Systematischer Praxiskommentar Personengesellschaften, 2011, S. 304, Rn. 10.

(3) Die Entnahmen für private PKW - Nutzung sowie Sachentnahmen für warme und kalte Speisen, die den Gewinn bzw. den Verlust der V - GmbH & Co. KG erhöhen bzw. verringern, werden den jeweiligen Gesellschaftern vorab hinzugerechnet.²² Diese Vergütungen stehen den Gesellschaftern auch bei Verlust zu. Diese Entnahmen stehen den Gesellschafter zusätzlich zu den Absätzen 1 und 2 zu.“

4.2.1 Entnahmen im laufenden Jahr

Die Kommanditisten V und S haben während des Jahres jeweils 5.000,00 € für den privaten Lebensunterhalt entnommen.

Die Entnahme von V ist eine zulässige Entnahmen, da eine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung zu Grunde liegt (§ 6 II. Abs. 1 des Gesellschaftsvertrags). Er hat den Gewinn des Vorjahres noch nicht vollständig entnommen (Stand zum 01.01.2012 Kapitalkonto IV 60.000,00 €).

Die Entnahme von S ist grds. eine zulässige Entnahme, der eine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung zu Grunde liegt (§ 6 II. Abs. 1 des Gesellschaftsvertrags). Der Gewinn des Vorjahres wurde vollständig entnommen und im laufenden Jahr wird ein Verlust erzielt. Somit handelt es sich bei der Entnahme von 5.000,00 € um eine unzulässige Entnahme. Sie fällt nicht unter § 6 II. Abs. 1 - 3 des Gesellschaftsvertrages. S muss die Entnahme zurückzahlen.

Buchungen im lfd. Jahr (für Handels- und Steuerbilanz)

Soll	Haben	Gegenkto. SKR 04	Gegenkto. SKR 03	Datum	Konto SKR 04	Konto SKR 03
	5.000,00 €	2501	1901	01.07.	1800	1200
	5.000,00 €	2502	1902	01.07.	1800	1200

SKR 04	SKR 03	Kontenbezeichnung
1800	1200	Bank
2501	1901	Privatkonto V
2502	1902	Privatkonto S

4.2.2 Steuerentnahmen

Hier handelt es sich grds. um zulässige Entnahmen, da eine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung zu Grunde liegt (§ 6 II. Abs. 2 des Gesellschaftsvertrags). Stellt sich jedoch später heraus,

22 Hintergrund für diese Regelung ist, dass z. B. die Kommanditistin T nicht mit der privaten PKW – Nutzung der anderen Kommanditisten „belastet“ werden möchte.

dass der zugrundegelegte Gewinn nicht erzielt wurde, werden die zu hohen Entnahmen zu unzulässige Entnahmen.

Buchungen im lfd. Jahr (für Handels- und Steuerbilanz)

Soll	Haben	Gegenkto. SKR 04	Gegenkto. SKR 03	Datum	Konto SKR 04	Konto SKR 03
	4.800 €	2500	1900	01.03.	1800	1200
	9.600 €	2501	1901	01.03.	1800	1200
	9.600 €	2502	1902	01.03.	1800	1200

SKR 04	SKR 03	Kontenbezeichnung
1800	1200	Bank
2500	1900	Privatkonto T
2501	1901	Privatkonto V
2502	1902	Privatkonto S

Für die Steuerentnahmeklausel wird ein Gewinn zugrunde gelegt. Stellt sich später heraus, dass ein niedrigerer bzw. kein Gewinn erreicht wird, entsteht ein Rückgewähranspruch der Gesellschaft.²³ Die Gesellschafter müssen die Steuerentnahmen zurückzahlen.

Die Steuerentnahmen von T, V und S sind als unzulässige Entnahmen qualifizieren.

4.2.3 Unentgeltliche Wertabgaben

Für 2012 sind Sachentnahmen für warme und kalte Speisen zu berücksichtigen. Für den Restaurantbetrieb sind die Pauschbeträge des Bundesministeriums für Finanzen anzuwenden. Aus Vereinfachungsgründen wurden die folgenden Werte angenommen:

Kommanditisten	mtl. Werte 7 %	mtl. Werte 19 %
T	98,35 €	194,96 €
V	196,70 €	389,92 €
S	98,35 €	194,96 €

23 Vgl. IDW RS HFA 7, Rn. 54 und laut Gesellschaftsvertrag.

4.2.3.1 Buchungen für E-Bilanz

4.2.3.1.1 Minimalstrategie

Wird zur Darstellung der Privatentnahme ein allgemeines Konto, wie z. B. **4830/2700** „Sonstige betriebliche Erträge“, so kann dies bei der Minimalstrategie so fortgeführt werden. Auf die korrekte buchhalterische Berücksichtigung der Umsatzsteuer ist dennoch zu achten:

Soll	Haben	Gegenkto. SKR 04	Gegenkto. SKR 03	Datum	Konto SKR 04	Konto SKR 03
	98,35 €	2530	1980	mtl.	204830	202700
	194,96 €	2530	1980	mtl.	304830	302700
	196,70 €	2531	1981	mtl.	204830	202700
	389,92 €	2531	1981	mtl.	304830	302700
	98,35 €	2532	1982	mtl.	204830	202700
	194,96 €	2532	1982	mtl.	304830	302700

SKR 04	SKR 03	Kontenbezeichnung
2530	1980	Unentgeltliche Wertabgaben T
2531	1981	Unentgeltliche Wertabgaben V
2532	1982	Unentgeltliche Wertabgaben S
4830	2700	Sonstige Erträge
2...	2...	Steuerschlüssel: Umsatzsteuer 7 %
3...	3...	Steuerschlüssel: Umsatzsteuer 19 %

4.2.3.1.2 Maximalstrategie

Bei der Maximalstrategie werden die im SKR dafür vorgesehenen Konten bebucht:

Soll	Haben	Gegenkto. SKR 04	Gegenkto. SKR 03	Datum	Konto SKR 04	Konto SKR 03
	98,35 €	2530	1980	mtl.	4650	8932
	194,96 €	2530	1980	mtl.	4660	8925
	196,70 €	2531	1981	mtl.	4650	8932
	389,92 €	2531	1981	mtl.	4660	8925
	98,35 €	2532	1982	mtl.	4650	8932
	194,96 €	2532	1982	mtl.	4660	8925

SKR 04	SKR 03	Kontenbezeichnung
2530	1980	Unentgeltliche Wertabgaben T
2531	1981	Unentgeltliche Wertabgaben V
2532	1982	Unentgeltliche Wertabgaben S
4650	8932	Unentgeltliche Erbringung einer sonstigen Leistung 7 % USt
4660	8925	Unentgeltliche Erbringung einer sonstigen Leistung 19 % USt

4.2.4 Private PKW - Nutzung

Die private PKW - Nutzung wurde für V und S nach der 1 % - Regelung²⁴ bemessen.

4.2.4.1 Vater (V)

Zum 01.03.2012 wird ein PKW i. H. v. 63.427 € (brutto) angeschafft. Der PKW wird von Kommanditist V der V - GmbH & Co. KG für betriebliche und private Fahrten genutzt. Die private Nutzung liegt bei 30 %. Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte fallen nicht an, da der Kommanditist V in unmittelbarer Nähe zur V - GmbH & Co. KG wohnt. Die Nutzungsdauer liegt bei 6 Jahren.

1 % vom abgerundeten Bruttolistenpreis (auf volle 100 €) x 10 Monate

1 % von 63.400 € x 10 Monate 6.340,00 €

+ Umsatzsteuer

6.340,00 €

- 20 % pauschaler Abschlag für ust.freie Kosten 1.268,00 €

= Bemessungsgrundlage für 19 % USt 5.072,00 €

davon 19 % 963,68 €

= Entnahmewert private PKW – Nutzung 7.303,68 €

4.2.4.2 Sohn (S)

Zum 01.09.2012 wird ein PKW i. H. v. 27.429,50 € (brutto) angeschafft. Der PKW wird von Kommanditist S der V - GmbH & Co. KG für betriebliche und private Fahrten genutzt. Die private Nutzung liegt bei 30 %. Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte fallen nicht an, da der Kommanditist S in unmittelbarer Nähe zur V - GmbH & Co. KG wohnt. Die Nutzungsdauer liegt bei 6 Jahren.

²⁴ Nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG.

1 % vom abgerundeten Bruttolistenpreis (auf volle 100 €) x 4 Monate	
1 % von 27.400 € x 4 Monate	1.096,00 €
+ Umsatzsteuer	
	1.096,00 €
- 20 % pauschaler Abschlag für ust.freie Kosten	219,20 €
= Bemessungsgrundlage für 19 % USt	876,80 €
davon 19 %	166,59 €
= Entnahmewert private PKW – Nutzung	1.262,59 €

4.2.4.3 Buchungen für E-Bilanz

4.2.4.3.1 Minimalstrategie

Bucht man zur Darstellung der Privatentnahme ein allgemeines Konto, wie z. B. **4830/2700** „Sonstige betriebliche Erträge“, so kann dies bei der Minimalstrategie so fortgeführt werden. Auf die korrekte buchhalterische Berücksichtigung der Umsatzsteuer ist dennoch zu achten:

Soll	Haben	Gegenkto. SKR 04	Gegenkto. SKR 03	Datum	Konto SKR 04	Konto SKR 03
	603,57 €	2531	1981	mtl.	304830	8921
	126,80 €	2531	1981	mtl.	4830	2700
	260,85 €	2532	1982	mtl.	304830	8921
	54,80 €	2532	1982	mtl.	4830	2700

SKR 04	SKR 03	Kontenbezeichnung
2531	1981	Unentgeltliche Wertabgaben V
2532	1982	Unentgeltliche Wertabgaben S
4830	2700	Sonstige Erträge
3...	3...	Steuerschlüssel: Umsatzsteuer 19 %

4.2.4.3.2 Maximalstrategie

Bei der Maximalstrategie werden die im SKR dafür vorgesehenen Konten bebucht.

Soll	Haben	Gegenkto. SKR 04	Gegenkto. SKR 03	Datum	Konto SKR 04	Konto SKR 03
	603,57 €	2531	1981	mtl.	4645	8921
	126,80 €	2531	1981	mtl.	4639	8924
	260,85 €	2532	1982	mtl.	4645	8921
	54,80 €	2532	1982	mtl.	4639	8924

SKR 04	SKR 03	Kontenbezeichnung
2531	1981	Unentgeltliche Wertabgaben V
2532	1982	Unentgeltliche Wertabgaben S
4645	8921	Verwendung von Gegenständen für Zwecke außerhalb des Unternehmens 19 % USt (Kfz-Nutzung)
4639	8924	Verwendung von Gegenständen für Zwecke außerhalb des Unternehmens ohne USt (Kfz-Nutzung)

4.2.5 Umbuchungen zum Ende des Jahres

Aufgrund des Verlustes in 2012 sind zum Jahresende die zulässigen Entnahmen, die das Kapitalkonto IV aktivisch werden lassen, auf das Kapitalkonto III (Gesellschafterdarlehen im Eigenkapital) umzubuchen. Die Umbuchung hat zu erfolgen, da insoweit die Außenhaftung²⁵ wieder auflebt.^{26 27}

Nur für unzulässige Entnahmen entsteht eine Forderung der Gesellschaft gegenüber den Gesellschaftern.

Im Gesellschaftsvertrag ist eine gesonderte Regelung zu den Gewinnerhöhungen durch Entnahmen (private PKW - Nutzung, unentgeltliche Wertabgaben) getroffen worden. Grds. sind die Gewinnerhöhungen allen Gesellschaftern, entsprechend dem Gewinn- bzw. Verlustverteilungsschlüssel, zuzurechnen. Jedoch sind die Nutzungsentnahmen lt. Gesellschaftsvertrag vorab bei dem jeweiligen Gesellschaftern zu berücksichtigen (lfd. Buchungen siehe Entnahmen).²⁸ Durch die Regelung im Gesellschaftsvertrag stellen die private PKW - Nutzung und die Sachentnahmen für kalte und warme Speisen zulässige Entnahmen dar.

Kommanditisten	Stand Kapitalkonto IV zum 01.01.2012	Entnahme für private Zwecke	Steuerentnahmen	Sachentnahmen	Private PKW-Nutzung	Entnahme von KapEst und SolZ	Stand Kapitalkonto IV zum 31.12.2012
T	0,00 €		4.800,00 €	3.519,72 €		2.110,00 €	-10.429,72 €
V	60.000,00 €	5.000,00 €	9.600,00 €	7.039,44 €	7.303,70 €	3.165,00 €	27.891,86 €
S	0,00 €	5.000,00 €	9.600,00 €	3.519,72 €	1.262,60 €	3.165,00 €	-22.547,32 €
J - GmbH	0,00 €					2.110,00 €	-2.110,00 €

25 § 172 Abs. IV S. 2 HGB; IDW RS HFA 7, Rn. 35, 36.

26 IDW RS HFA 7, Rn. 52, 53.

27 Der BFH hat die Frage hat offengelassen, ob durch zulässige Entnahmen eine Forderung oder ein Kapitalkonto vorliegt. Hier wurde davon ausgegangen, dass ein Kapitalkonto vorliegt. Vgl. hierzu Zimmermann / Hottmann / Kiebele u. a.: Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2012, S. 156 f., Rn. 142 f.

28 Vgl. Falterbaum / Bolz / Reiß / Kirchner, Buchführung und Bilanzierung, 2010, S. 1307 ff.

Bei T und S sind die zulässigen Entnahmen für unentgeltliche Wertabgaben²⁹ umzubuchen, da insoweit das Kapitalkonto IV aktivisch wird. Bei T (4.800,00 €) und S (9.600,00 €) sind die Steuerentnahmen unzulässige Entnahmen und sind unter den Forderungen auszuweisen. Ebenfalls ist die Entnahme von 5.000,00 € des S als Forderung auszuweisen. Die Entnahmen für Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag sind auch als unzulässige Entnahmen einzuordnen.

Bei V ist keine Umbuchung vorzunehmen, da sein Kapitalkonto IV nicht aktivisch wird.

	T	S
Unentgeltliche Wertabgabe	3.519,72 €	3.519,72 €
Private PKW - Nutzung	0,00 €	1.262,60 €
Summe	3.519,72 €	4.782,32 €

Buchungen

Soll	Haben	Gegenkto. SKR 04	Gegenkto. SKR 03	Datum	Konto SKR 04	Konto SKR 03
	3.519,72 €	9400	9400	31.12.	2530	1980
	4.782,32 €	9402	9402	31.12.	2532	1982

Kommanditisten	Stand Kapitalkonto IV zum 01.01.2012	Stand Kapitalkonto IV zum 31.12.2012 <u>vor</u> Umbuchung	Stand Kapitalkonto IV zum 31.12.2012 <u>nach</u> Umbuchung
T	0,00 €	-10.429,72 €	-6.910,00 € ³⁰
V	60.000,00 €	27.891,86 €	27.891,86 €
S	0,00 €	-22.547,32 €	-17.765,00 € ³¹
J - GmbH	0,00 €	-2.110,00 €	-2.110,00 € ³²

29 private PKW – Nutzung und Sachentnahmen für warme und kalte Speisen.

30 = Steuerentnahme, Entnahme von KapESt und SolZ.

31 = Entnahme für privaten Lebensunterhalt, Steuerentnahme, Entnahme von KapESt und SolZ.

32 = Entnahme von KapESt und SolZ.

SKR 04	SKR03	Kontenbezeichnung
2530	1980	Unentgeltliche Wertabgaben T
2531	1981	Unentgeltliche Wertabgaben V
2532	1982	Unentgeltliche Wertabgaben S
9400	9400	Privatentnahmen allgemein T
9402	9402	Privatentnahmen allgemein V

Hinweis:

Das aktivisch gewordene Kapitalkonto IV wird in DATEV automatisch unter den Forderungen ausgewiesen, wenn nach dem Vier-Konten-Modell gebucht wird. Der Rückgewähranspruch der Gesellschaft kann aber auch über die entsprechenden Forderungskonten gebucht werden.³³

4.2.6 Umsetzung in der E-Bilanz

4.2.6.1 Minimalstrategie

Berichts- bestandteil	Ebene Bezeichnung		Werte	Summen- / Mussfeld	Kontennachweis erwünscht	Rechnerisch notw., soweit vorhanden	Auffangposition	steuerlich unzul.
Bilanz	6	Kapitalanteile der Kommanditisten, Summe Entnahmen	8.302,04 €	X	X			
Bilanz	7	Kapitalanteile der Kommanditisten, Summe Entnahmen, davon Sonderausgaben und AGB						
Bilanz	7	Kapitalanteile der Kommanditisten, Summe Entnahmen, davon unentgeltliche Wertabgaben						
Bilanz	7	Kapitalanteile der Kommanditisten, Summe Entnahmen, davon Sachentnahmen zum Buchwert						
Bilanz	7	Kapitalanteile der Kommanditisten, Summe Entnahmen, davon übrige Sachentnahmen						

Die 8.302,04 € setzen sich aus der Sachentnahmen von T (3.519,72 €) und S (3.519,72 €) sowie aus der privaten PKW-Nutzung von S (1.262,60 €) zusammen.

Berichts- bestandteil	Ebene Bezeichnung		Werte	Summen- / Mussfeld	Kontennachweis erwünscht	Rechnerisch notw., soweit vorhanden	Auffangposition	steuerlich unzul.
GuV	7	Erträge aus Eigenverbrauch	NIL	X				
GuV	8	Private KFZ-Nutzung (nicht Kapitalgesellschaften)	NIL	X				
GuV	8	Sonstige Sach-, Nutzungs- und Leistungsentnahmen	NIL	X				
GuV	8	Sachbezüge KFZ	NIL	X				
GuV	8	Sonstige Sachbezüge	NIL	X				
GuV	7	andere sonstige betriebliche Erträge (GKV), nicht zuordenbar	19.712,00 €			X	X	

33 Gesonderter Ausweis nur bei wesentlichen Beträgen erforderlich; IDW RS HFA 7, Rn. 55.

Die 19.712,00 € setzen sich aus der Sachentnahmen von T (3.069,00 €), V (6.138,00 €) und S (3.069,00 €) zusammen sowie aus der privaten PKW-Nutzung von V (6.340,00 €) und S (1.096,00 €).

Berichtsbestandteil	Ebene	Bezeichnung	Werte	Summen- / Mussfeld	Kontennachweis erwünscht	Rechnerisch notw., soweit vorhanden	Auffangposition	steuerlich unzul.
Bilanz	5	Forderungen gegen Gesellschafter	26.785,00 €	X				
Bilanz	6	...						
Bilanz	6	Forderungen gegen persönlich haftende Gesellschafter	NIL	X				
Bilanz	6	Forderungen gegen Kommanditisten und atypisch stille Gesellschafter	26.785,00 €	X				
Bilanz	6	...						

Die 26.785,00 € setzen sich aus der Steuerentnahmen von T (4.800,00 €) und S (9.600,00 €), aus Entnahmen für Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag von T (2.110,00 €), S (3.165,00 €) und J - GmbH (2.110,00 €) sowie aus den Entnahmen im lfd. Jahr von S (5.000,00 €) zusammen.

4.2.6.2 Maximalstrategie

Berichtsbestandteil	Ebene	Bezeichnung	Werte	Summen- / Mussfeld	Kontennachweis erwünscht	Rechnerisch notw., soweit vorhanden	Auffangposition	steuerlich unzul.
Bilanz	6	Kapitalanteile der Kommanditisten, Summe Entnahmen	8.302,04 €	X	X			
Bilanz	7	Kapitalanteile der Kommanditisten, Summe Entnahmen, davon Sonderausgaben und AGB						
Bilanz	7	Kapitalanteile der Kommanditisten, Summe Entnahmen, davon unentgeltliche Wertabgaben	8.302,04 €					
Bilanz	7	Kapitalanteile der Kommanditisten, Summe Entnahmen, davon Sachentnahmen zum Buchwert						
Bilanz	7	Kapitalanteile der Kommanditisten, Summe Entnahmen, davon übrige Sachentnahmen						

Berichtsbestandteil	Ebene	Bezeichnung	Werte	Summen- / Mussfeld	Kontennachweis erwünscht	Rechnerisch notw., soweit vorhanden	Auffangposition	steuerlich unzul.
GuV	7	Erträge aus Eigenverbrauch	19.712,00 €	X				
GuV	8	Private KFZ-Nutzung (nicht Kapitalgesellschaften)	7.436,00 €	X				
GuV	8	Sonstige Sach-, Nutzungs- und Leistungsentnahmen	12.276,00 €	X				
GuV	8	Sachbezüge KFZ	NIL	X				
GuV	8	Sonstige Sachbezüge	NIL	X				

Berichtsbestandteil	Ebene	Bezeichnung	Werte	Summen- / Mussfeld	Kontennachweis erwünscht	Rechnerisch notw., soweit vorhanden	Auffangposition	steuerlich unzul.
Bilanz	5	Forderungen gegen Gesellschafter	26.785,00 €	X				
Bilanz	6	...						
Bilanz	6	Forderungen gegen persönlich haftende Gesellschafter	NIL	X				
Bilanz	6	Forderungen gegen Kommanditisten und atypisch stille Gesellschafter	26.785,00 €	X				
Bilanz	6	...						

4.3 Sonderbilanzen

4.3.1 Allgemein

In der Handelsbilanz wird nur das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft bilanziert.³⁴ Gehört ein Wirtschaftsgut nicht zum Gesamthandsvermögen (es steht im zivilrechtlichen Eigentum des Gesellschafters) und dient der GmbH & Co. KG, so ist dieses Wirtschaftsgut steuerliches Sonderbetriebsvermögen. Die Sonderbilanz wird nicht aus einer Handelsbilanz abgeleitet; die Sonderbilanz wird durch den Betriebsvermögensvergleich ermittelt. Ist ein Wirtschaftsgut Sonderbetriebsvermögen, so ist eine Sonderbilanz zu erstellen.

Zum Sonderbetriebsvermögen I gehören sowohl materielle wie auch immaterielle Wirtschaftsgüter, die unmittelbar mit dem Betrieb der Personengesellschaft im Zusammenhang stehen.³⁵ Beispielsweise sind die Überlassung einer Maschine an die GmbH & Co. KG zur Nutzung oder die Forderungen des Gesellschafters gegenüber der GmbH & Co. KG zu nennen.

Zum Sonderbetriebsvermögen II gehören Wirtschaftsgüter, die unmittelbar im Zusammenhang mit der Beteiligung des Mitunternehmers stehen. Beispielsweise ein Darlehen zur Finanzierung eines Wirtschaftsguts, das der Gesellschaft zur Nutzung überlassen wird.

4.3.2 V - GmbH

Die Geschäftsführungsvergütung ist im Rahmen der Ergebnisermittlung als Sondervergütung³⁶ zu berücksichtigen und erhöht somit den Gewinn der Mitunternehmerschaft (+ 80.000,00 €). Gleichzeitig stellt die Zahlung der Vergütung an V Sonderbetriebsausgaben (- 80.000,00 €) dar, da die GmbH ausschließlich für die KG tätig wird. Auch die Abkürzung des Zahlungswegs ändert nichts an dieser Auffassung.

Ermittlung des Ergebnisses

Sonderbetriebseinnahmen	80.000,00 €
- Sonderbetriebsausgaben	80.000,00 €
= Ergebnis	0,00 €

34 Ohne das SBV; vgl. IDW RS HFA 7, Rn. 12.

35 Vgl. Zimmermann / Hottman / Kiebele u. a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2012, S. 134 ff., Rn. 120 ff.

36 nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG.

Ermittlung Sonderkapital

Sonderkapital 01.01.2012	0,00 €
- Entnahmen	-10.000,00 €
+ Einlagen	10.000,00 €
+ Gewinn	0,00 €
Sonderkapital 31.12.2012	0,00 €

Aktiva	Sonderbilanz V - GmbH zum 31.12.2012		Passiva
Ford. Geschäftsführungs- vergütung ³⁷	0,00 €	Sonderkapital	0,00 €

Soll	Sonder-GuV V - GmbH		Haben
Geschäftsführergehalt	70.000,00 €	Tätigkeitsvergütung	80.000,00 €
Nebenkosten zur GF-V.	10.000,00 €		

Buchungen Sonderbilanz

Soll	Haben	Gegenkto. SKR 04	Gegenkto. SKR 03	Datum	Konto SKR 04	Konto SKR 03
	70.000,00 €	6028	4128		4830	8600
	10.000,00 €	6118	4137		2180	1890
	10.000,00 €	2100	1800		4830	8600

SKR 04	SKR 03	Kontenbezeichnung
2100	1800	Privatentnahmen allgemein
2180	1890	Privateinlagen
4830	8600	Sonstige betriebliche Erträge
6028	4128	Vergütungen an angestellte Mitunternehmer § 15 EStG

- 37 Eine Sonderbilanz ist für die V – GmbH mangels Sonderbetriebsvermögen nicht aufzustellen. Erfolgt jedoch die Zahlung der Vergütung nicht in dem Wirtschaftsjahr in dem der Anspruch auf Zahlung entsteht, ist eine Forderung auszuweisen. Diese Forderung ist notwendiges Sonderbetriebsvermögen I und dadurch ist eine Sonderbilanz aufzustellen.

4.3.3 Vater (V)

Aktiva		Sonderbilanz V zum 01.01.2012		Passiva	
Beteiligung V - GmbH	50.000,00 €	Sonderkapital		110.000,00 €	
Darlehensforderung	60.000,00 €				
Summe	110.000,00 €	Summe		110.000,00 €	

V erhält lt. Arbeitsvertrag mit der GmbH für die Geschäftsführung der V - GmbH & Co. KG ein Gehalt von 70.000,00 € zuzüglich Nebenkosten 10.000,00 €, dass direkt von der V - GmbH & Co. KG an ihn bezahlt wird (abgekürzter Zahlungsweg). Dies führt bei V zu Sondervergütungen³⁸ und nicht zu Arbeitslohn nach § 19 EStG. Die Einordnung als gewerbliche Einkünfte hat Vorrang, da mittelbar eine Tätigkeit für KG über die GmbH vorliegt.

Für die nicht entnommene Gewinne aus den Vorjahren i. H. v. 60.000,00 € werden ihm mit 10 % (als fremdüblich anzusehen) verzinst. Die Verzinsung i. H. v. 6.000,00 € stellt ebenfalls eine Sondervergütung³⁹ dar und erhöht somit den Gewinn der Mitunternehmerschaft (+ 6.000,00 €). Sonderbetriebsausgaben liegen bei V keine vor. Die Forderung (27.891,86 €⁴⁰) des V gegenüber der Gesellschaft ist dem Sonderbetriebsvermögen I zuzuordnen.

Der Anteil an der V - GmbH stellt notwendiges Sonderbetriebsvermögen II dar. Durch die Stellung der Komplementär - GmbH kann Kommanditist V seinen Einfluss auf die Geschäftsführung der V - GmbH & Co. KG ausüben.⁴¹ Die Einordnung des GmbH - Anteils als Sonderbetriebsvermögen II führt bei Ausschüttung der V - GmbH zu Sondervergütungen und erhöht den Gesamtgewinn der V - GmbH & Co. KG. Es ist eine Ausschüttung der V - GmbH i. H. v. 5.000,00 € vorgenommen worden. Diese Ausschüttung stellt eine Sonderbetriebseinnahme dar und unterliegt dem Teileinkünfteverfahren⁴². Die mit dem Erwerb dieser Beteiligung im Zusammenhang stehenden Ausgaben sind Sonderbetriebsausgaben.⁴³

38 nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG.

39 nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG.

40 Stand Kapitalkonto IV zum 31.12.2012.

41 Vgl. Falterbaum / Bolk / Reiß / Kirchner, Buchführung und Bilanzierung, 2010, S. 1264 f.

42 § 3 Nr. 40 EStG.

43 Vgl. Zimmermann / Hottman / Kiebele u. a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2012, S. 1225, Rn. 59.

Ermittlung des Ergebnisses*Sonderbetriebseinnahmen*

Tätigkeitsvergütung	80.000,00 €	
Ausschüttung V - GmbH (TEV ⁴⁴)	5.000,00 €	
Darlehensgewährung	<u>6.000,00 €</u>	
		91.000,00 €
<i>- Sonderbetriebsausgaben</i>		<u>0,00 €</u>
= Ergebnis		91.000,00 €

Ermittlung Sonderkapital

Sonderkapital 01.01.2012		110.000,00 €
- Entnahmen (91.000,00 € + 32.108,14 € ⁴⁵)	-	123.108,14 €
+ Einlagen		0,00 €
+ Gewinn		<u>91.000,00 €</u>
Sonderkapital 31.12.2012		77.891,86 €

Sonderbilanz V zum 31.12.2012			
Aktiva		Passiva	
Beteiligung V - GmbH	50.000,00 €	Sonderkapital	77.891,86 €
Darlehensforderung	27.891,86 €		
Summe	77.891,86 €	Summe	77.891,86 €

Sonder-GuV V			
Soll		Haben	
Sondergewinn	91.000,00 €	Tätigkeitsvergütung	80.000,00 €
		Darlehenszinsen	6.000,00 €
		Ausschüttung GmbH	5.000,00 €
Summe	91.000,00 €	Summe	91.000,00 €

44 außerbilanzielle Korrektur.

45 Berechnung: private PKW – Nutzung (7.303,70 €) + Sachentnahme (7.039,44 €) + Steuerentnahme (9.600 €) + Privatentnahme (5.000 €) = 28.943,14 €.

Buchungen Sonderbilanz

Soll	Haben	Gegenkto. SKR 04	Gegenkto. SKR 03	Datum	Konto SKR 04	Konto SKR 03
	80.000,00 €	2100	1800		4830	8600
	6.000,00 €	2100	1800		4830	8600
	5.000,00 €	2100	1800		7005	2615
	32.108,14 €	2100	1800		1280	1597

SKR 04	SKR 03	Kontenbezeichnung
1280	1597	Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
2100	1800	Privatentnahmen allgemein
4830	8600	Sonstige betriebliche Erträge
7005	2615	Erträge aus Anteilen an Kapitalgesellschaften (Beteiligung) § 3 Nr. 40 EStG/§ 8b Abs. 1 KStG (inländische Kap.Ges.)

4.3.4 Tochter (T)

Aktiva	Sonderbilanz T zum 01.01.2012		Passiva
Imbisswagen	15.500,00 €	Sonderkapital	15.500,00 €

Die T erhält für ihre Tätigkeit bei der V - GmbH & Co. KG eine Vergütung i. H. v. 40.000,00 € (fremdüblich, inkl. 5.000,00 € Nebenkosten) nach dem vereinbarten Dienstvertrag.

Für die Überlassung eines Imbisswagens erhält sie eine jährliche Vergütung von 6.000,00 € (fremdüblich) nach dem vereinbarten Überlassungsvertrag. Die Anschaffungskosten des Imbisswagens lagen am 01.03.2008 bei 27.000,00 € (brutto). Die Nutzungsdauer beträgt 9 Jahre. An Nebenkosten fallen insgesamt 500,00 € an, die von T entrichtet wurden. Der Imbisswagen stellt Sonderbetriebsvermögen I dar, da das Wirtschaftsgut unmittelbar dem Betrieb der Personengesellschaft dient.

Beide Vergütungen stellen Sondervergütungen⁴⁶ dar und erhöhen somit den Gewinn der Mitunternehmerschaft (+ 46.000,00 €). Die Abschreibung des Imbisswagens sowie die lfd. Kosten sind Sonderbetriebsausgaben (- 3.500,00 €).

46 nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG.

Ermittlung der Abschreibung:

Anschaffungskosten ⁴⁷	27.000,00 €
- Abschreibung 2008 10/12	2.500,00 €
- Abschreibung 2009	3.000,00 €
- Abschreibung 2010	3.000,00 €
- Abschreibung 2011	3.000,00 €
= BW zum 31.12.2011	15.500,00 €
- Abschreibung 2012	3.000,00 €
= BW zum 31.12.2012	12.500,00 €

Ermittlung des Ergebnisses

Sonderbetriebseinnahmen

Tätigkeitsvergütung	40.000,00 €	
Mietzahlung	<u>6.000,00 €</u>	
		46.000,00 €

- Sonderbetriebsausgaben

Abschreibung	3.000,00 €	
Nebenkosten	<u>500,00 €</u>	
		3.500,00 €
= Ergebnis		42.500,00 €

Ermittlung Sonderkapital

Sonderkapital 01.01.2012	15.500,00 €
- Entnahmen (40.000 € + 6.000 €)	- 46.000,00 €
+ Einlagen	500,00 €
+ Gewinn	<u>42.500,00 €</u>
Sonderkapital 31.12.2012	12.500,00 €

47 T hat den Imbisswagen privat angeschafft und hatte somit keinen Vorsteuerabzug.

Aktiva		Sonderbilanz T zum 31.12.2012		Passiva	
Imbisswagen	12.500,00 €	Sonderkapital		12.500,00 €	

Soll		Sonder-GuV T		Haben	
Abschreibung	3.000,00 €	Tätigkeitsvergütung		40.000,00 €	
lfd. Kosten	500,00 €	Miete Imbisswagen		6.000,00 €	
Sondergewinn	42.500,00 €				
Summe	46.000,00 €	Summe		46.000,00 €	

Buchungen Sonderbilanz

Soll	Haben	Gegenkto. SKR 04	Gegenkto. SKR 03	Datum	Konto SKR 04	Konto SKR 03
	40.000,00 €	2100	1800		4830	8600
	6.000,00 €	2100	1800		4830	8600
	3.000,00 €	6222	4832		0560	0380
	500,00 €	6300	4900		2180	1890

SKR 04	SKR 03	Kontenbezeichnung
0560	0380	Sonstige Transportmittel
2100	1800	Privatentnahmen allgemein
2180	1890	Privateinlagen
4830	8600	Sonstige betriebliche Erträge
6222	4832	Abschreibungen auf Kfz
6300	4900	Sonstige betriebliche Aufwendungen

4.3.5 Sohn (S)

S erhält für die Tätigkeit bei der V - GmbH & Co. KG eine jährliche Vergütung von 60.000,00 € (fremdüblich, inkl. 7.500,00 € Nebenkosten) nach dem vereinbarten Dienstvertrag. Diese Vergütung stellt eine Sondervergütung⁴⁸ dar. Sonderbetriebsausgaben liegen keine vor.

48 nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG.

Ermittlung des Ergebnisses

Sonderbetriebseinnahmen	60.000,00 €
- Sonderbetriebsausgaben	0,00 €
= Ergebnis	60.000,00 €

Ermittlung Sonderkapital

Sonderkapital 01.01.2012	0,00 €
- Entnahmen	- 60.000,00 €
+ Einlagen	0,00 €
+ Gewinn	60.000,00 €
Sonderkapital 31.12.2012	0,00 €

Aktiva	Sonderbilanz S zum 31.12.2012		Passiva
Ford. Tätigkeitsvergütung ⁴⁹	0,00 €	Sonderkapital	0,00 €

Soll	Sonder-GuV S		Haben
Sondergewinn	60.000,00 €	Tätigkeitsvergütung	60.000,00 €

Buchung Sonderbilanz

Soll	Haben	Gegenkto. SKR 04	Gegenkto. SKR 03	Datum	Konto SKR 04	Konto SKR 03
	60.000,00 €	2100	1800		4830	8600

SKR 04	SKR 03	Kontenbezeichnung
2100	1800	Privatentnahmen allgemein
4830	8600	Sonstige betriebliche Erträge

49 Eine Sonderbilanz ist für den Sohn (S) mangels Sonderbetriebsvermögen nicht aufzustellen. Erfolgt jedoch die Zahlung der Vergütung nicht in dem Wirtschaftsjahr, in dem der Anspruch auf Zahlung entsteht, ist eine Forderung auszuweisen. Diese Forderung ist notwendiges Sonderbetriebsvermögen I und dadurch ist eine Sonderbilanz aufzustellen.

4.4 Ergänzungsbilanzen

4.4.1 Allgemein

Die Ergänzungsbilanzen enthalten Mehr- oder Minderwerte zu der Steuerbilanz (Gesamthandsbilanz). Es können sowohl positive als auch negative Korrekturposten entstehen. Die Ergänzungsbilanz ist fortzuführen bis die Korrekturwerte entfallen, das Wirtschaftsgut aus dem Gesamthandsvermögen oder der Gesellschafter aus der GmbH & Co. KG ausscheidet.⁵⁰

4.4.2 Ergänzungsbilanz Sohn (S)

Aktiva	Ergänzungsbilanz S zum 01.01.2012		Passiva
Grund u. Boden	30.000,00 €	Mehrkapital	58.000,00 €
Gebäude	28.000,00 €		
Summe	58.000,00 €	Summe	58.000,00 €

Für den Kommanditisten S besteht seit 2008 eine Ergänzungsbilanz aus dem Erwerb von Anteilen vom Vater. Die Beteiligungsquote liegt seit 2008 bei 30 %. Zum damaligen Zeitpunkt waren stille Reserven im Gebäude und Grund und Boden von jeweils 30.000,00 € enthalten. Das entspricht einer jährlichen zusätzlichen Abschreibung von 1.000,00 €.

Ermittlung Mehrkapital

Ergänzungskapital 01.01.2012	58.000,00 €
- Entnahmen	0,00 €
+ Einlagen	0,00 €
- Verlust	- 1.000,00 €
Ergänzungskapital 31.12.2012	57.000,00 €

50 Vgl. Zimmermann / Hottman / Kiebele u. a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2012, S. 188 ff., Rn. 201 ff.

Aktiva		Ergänzungsbilanz S zum 31.12.2012		Passiva
Grund u. Boden	30.000,00 €	Ergänzungskapital	57.000,00 €	
Gebäude	27.000,00 €			
Summe	57.000 €	Summe	57.000 €	

Soll	Ergänzungs-GuV S		Haben
Abschreibungen	1.000,00 €	Ergänzungsverlust	1.000,00 €

Buchung Ergänzungsbilanz

Soll	Haben	Gegenkto. SKR 04	Gegenkto. SKR 03	Datum	Konto SKR 04	Konto SKR 03
	1.000,00 €	6221	4831		0260	0115

SKR 04	SKR 03	Kontenbezeichnung
0260	0115	Andere Bauten
6221	4831	Abschreibungen auf Gebäude

Hinweis:

Mehr- oder Minderwerte aus Ergänzungsbilanzen ergeben die gleichen Steuereffekte wie bei den handels- und steuerbilanziellen Wertdifferenzen. Sie ergänzen den steuerbilanziellen Wertansatz, daher sind diese in die Ermittlung der Differenzen zwischen Handels- und Steuerbilanz einzubeziehen. Die Differenzen führen zu aktiven latenten Steuern.⁵¹ Ein Überhang aktiver latenter Steuern unterliegt der außerbilanziellen Ausschüttungssperre des § 268 Abs. 8 HGB.⁵²

- 51 Vgl. Ley, Latente Steuern im Einzelabschluss von gewerblichen Personengesellschaften und ihren bilanzierenden Gesellschaftern, KÖSDI, 2011, S. 17431, Tz. 32 - 34.
- 52 Vgl. Ley, Latente Steuern im Einzelabschluss von gewerblichen Personengesellschaften und ihren bilanzierenden Gesellschaftern, KÖSDI, 2011, S. 17426, Tz. 5.

4.4.3 Ergänzungsbilanz J - GmbH (J)

Aktiva		Ergänzungsbilanz J - GmbH zum 01.01.2012		Passiva	
Grund u. Boden	30.000,00 €	Mehrkapital	58.000,00 €		
Gebäude	28.000,00 €				
Summe	58.000,00 €	Summe	58.000,00 €		

Für die Kommanditistin J - GmbH besteht seit 2008 eine Ergänzungsbilanz aus dem Erwerb von Anteilen. Die Beteiligungsquote liegt seit 2008 bei 20 %. Zum damaligen Zeitpunkt waren stille Reserven im Gebäude und Grund und Boden von jeweils 30.000,00 € enthalten. Das entspricht einer jährlichen zusätzlichen Abschreibung von 1.000,00 €.

Ermittlung Mehrkapital

Ergänzungskapital 01.01.2012	58.000,00 €
- Entnahmen	0,00 €
+ Einlagen	0,00 €
- Verlust	- 1.000,00 €
Ergänzungskapital 31.12.2012	57.000,00 €

Aktiva		Ergänzungsbilanz J - GmbH zum 31.12.2012		Passiva	
Grund u. Boden	30.000,00 €	Ergänzungskapital	57.000,00 €		
Gebäude	27.000,00 €				
Summe	57.000,00 €	Summe	57.000,00 €		

Soll		Ergänzungs-GuV J - GmbH		Haben	
Abschreibungen	1.000,00 €	Ergänzungsverlust	1.000,00 €		

Buchung Ergänzungsbilanz

Soll	Haben	Gegenkto. SKR 04	Gegenkto. SKR 03	Datum	Konto SKR 04	Konto SKR 03
	1.000,00 €	6221	4831		0260	0115

SKR 04	SKR 03	Kontenbezeichnung
0260	0115	Andere Bauten
6221	4831	Abschreibungen auf Gebäude

4.5 Ergebnisverwendung

4.5.1 Gesellschaftsvertragliche Regelungen

Auszug aus dem Gesellschaftsvertrag:

„§ 6 Gewinn- und Verlustverteilung, Entnahmen

I. Gewinn- und Verlustverteilung

Die Gewinn- bzw. die Verlustverteilung erfolgt nach Gesetz.

§ 168 HGB:

„(1) Die Anteile der Gesellschafter am Gewinne bestimmen sich, soweit der Gewinn den Betrag von vier vom Hundert der Kapitalanteile nicht übersteigt, nach den Vorschriften des § 121 Abs. 1 und 2.

(2) In Ansehung des Gewinns, welcher diesen Betrag übersteigt, sowie in Ansehung des Verlustes gilt, soweit nicht ein anderes vereinbart ist, ein den Umständen nach angemessenes Verhältnis der Anteile als bedungen.“

§ 121 HGB:

„(1) Von dem Jahresgewinne gebührt jedem Gesellschafter zunächst ein Anteil in Höhe von vier vom Hundert seines Kapitalanteils. Reicht der Jahresgewinn hierzu nicht aus, so bestimmen sich die Anteile nach einem entsprechend niedrigeren Satze.

(2) Bei der Berechnung des nach Absatz 1 einem Gesellschafter zukommenden Gewinnanteils werden Leistungen, die der Gesellschafter im Laufe des Geschäftsjahrs als Einlage gemacht hat, nach dem Verhältnisse der seit der Leistung abgelaufenen Zeit berücksichtigt. Hat der Gesellschafter im Laufe des Geschäftsjahrs Geld auf seinen Kapitalanteil entnommen, so werden die entnommenen Beträge nach dem Verhältnisse der bis zur Entnahme abgelaufenen Zeit berücksichtigt.“

II. Entnahmen

...“

4.5.2 Handelsbilanz

Der Verlust der V - GmbH & Co. KG beläuft sich auf 244.738,21 €. Die Tätigkeitsvergütung, Hingabe von Darlehen und Überlassung von Gegenständen stellen handelsrechtlich Betriebsausgaben dar. Sie sind nicht im Gesellschaftsvertrag geregelt, sondern den Zahlungen liegen entsprechende schuldrechtliche Verträge (Dienstverträge bzw. Überlassungsverträge) zugrunde. Somit sind diese Zahlungen Betriebsausgaben und nicht als Vorweggewinn einzuordnen.

Die Haftungsvergütung hingegen ist keine Betriebsausgabe, sondern ein Gewinnvorab und im Gesellschaftsvertrag enthalten (genauer siehe Haftungsvergütung und Geschäftsführervergütung).

Im Gesellschaftsvertrag ist eine gesonderte Regelung zu den Gewinnerhöhungen durch Entnahmen (private PKW - Nutzung, unentgeltliche Wertabgaben) getroffen worden. Grds. sind die Gewinnerhöhungen allen Gesellschaftern, entsprechend dem Gewinn- bzw. Verlustverteilungsschlüssel, zuzurechnen. Jedoch sind die Nutzungsentnahmen lt. Gesellschaftsvertrag als Gewinnvorab bei dem jeweiligen Gesellschaftern zu behandeln (lfd. Buchungen siehe Entnahmen).⁵³

Die Verteilung des Verlustes nach dem angemessenen Verhältnis ist bei einer Aufteilung von 0 : 20 : 30 : 30 : 20 gegeben.

53 Vgl. Falterbaum / Bolk / Reiß / Kirchner, Buchführung und Bilanzierung, 2010, S. 1307 ff.

Auszug aus DATEV

12. Jahresfehlbetrag	244.738,21
13. Belastung auf Kapitalkonten	282.383,39
14. Gutschrift auf Kapitalkonten	37.645,18
15. Bilanzgewinn	0,00

(Beträge in Euro)	Gesamt	V - GmbH	T	V	S	J - GmbH
Haftungs- vergütung	15.000,00	15.000,00				
Priv. PKW - Nutzung	8.566,30			7.303,70	1.262,60	
Unentgeltl. Wertabga- ben	14.078,88		3.519,72	7.039,44	3.519,72	
0 : 20 : 30 : 30 : 20	-282.383,39		-56.476,69	-84.715,01	-84.715,01	-56.476,68
Summe	-244.738,21	15.000,00	-52.956,97	-70.371,87	-79.932,69	-56.476,68

4.5.3 Steuerbilanz

Der handelsrechtliche Gewinn bzw. Verlust ist der Ausgangsbetrag für die gesonderte und einheitliche Feststellung. Zum steuerlichen Gesamtgewinn bzw. Gesamtverlust der Mitunternehmerschaft gehören die Sondervergütungen (Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben) der Mitunternehmer sowie das Ergebnis aus den Ergänzungsbilanzen.⁵⁴

Die Tätigkeitsvergütung, die Hingabe von Darlehen und die Überlassung von Gegenständen sind steuerlich Sondervergütungen⁵⁵. Die als Aufwand gebuchten Beträge sind für die Steuerbilanz auf das Kapitalkonto umzubuchen (Anteilsteuerungskonto an Aufwand). Um die Ergebnisverwendung, Bilanz und Kapitalkontenentwicklung richtig darstellen zu können sind die Sondervergütungen und der Gewinnvorab mit dem Buchungssatz Ergebnisverwendungskonto an Anteilsteuerungskonto zu buchen.

Die Haftungsvergütung ist auch steuerlich keine Betriebsausgabe, sondern ein Gewinnvorab. Für die Haftungsvergütung erfolgt keine Umbuchung, da diese schon in der Handelsbilanz als Entnahme verbucht wurde.

Die Gewinnerhöhungen durch Entnahmen sind wie im Handelsrecht als Gewinnvorab zu behandeln.

Die steuerlichen nicht abziehbaren Betriebsausgaben⁵⁶ erhöhen außerhalb der Bilanz den Gewinn / Verlust. Den Gesellschaftern sind diese Betriebsausgaben nach dem Gewinnverteilungsschlüssel außerbilanziell hinzuzurechnen.

Die Ergebnisermittlung erfolgt in der sog. zweitstufigen (additiven) Gewinnermittlung.

Auszug aus DATEV

11. Jahresfehlbetrag	242.231,21
12. Belastung auf Kapitalkonten	279.876,39
13. Gutschrift auf Kapitalkonten	37.645,18
14. Bilanzgewinn	0,00

⁵⁴ § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG.

⁵⁵ i. S. d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG.

⁵⁶ i. S. v. § 4 Abs. 4a und Abs. 5 bis 7 EStG.

		V - GmbH & Co. KG
Jahresverlust lt. HBil.		- 244.738,21 €
steuerliche Korrekturen		- 35.138,18 €
= steuerlicher Gewinn / Verlust 1		- 279.876,39 €
+ Gewinnvorab		
Haftungsvergütung	15.000,00 €	
Private PKW - Nutzung	8.566,30 €	
Unentgeltliche Wertabgaben	14.078,88 €	
		+ 37.645,18 €
= Jahresüberschuss		-242.231,21 €
+ außerbilanzielle Korrekturen ⁵⁷		+ 1.785,00 €
= Ergebnis steuerliche Gewinnermittlung (Bruttomethode)		-240.446,21 €
- Verlust Ergänzungsbilanz ⁵⁸		- 2.000,00 €
= steuerlicher Gewinn / Verlust 2		- 242.446,21 €
+ Sondervergütungen		
Geschäftsführungsvergütung	80.000,00 €	
Sonderbetriebsausgaben	- 80.000,00 €	
Tätigkeitsvergütungen	180.000,00 €	
Hingabe von Darlehen	6.000,00 €	
Überlassung Imbisswagen	6.000,00 €	
Sonderbetriebsausgaben	- 3.500,00 €	
Ausschüttung V - GmbH	5.000,00 €	
		+ 193.500,00 €
= steuerlicher Gewinn / Verlust 3		- 48.946,21 €
- steuerfreie Einkünfte Ausschüttung V - GmbH		- 2.000,00 €
- steuerfreie Einkünfte Ausschüttung X - GmbH ⁵⁹		- 20.400,00 €
= steuerlicher Gewinn / Verlust 4		- 71.346,21 €

57 nicht abzugsfähige Geschenke.

58 von Kommanditist S + J.

59 Im laufenden Ergebnis enthalten weiteres hierzu siehe „4.1 Beteiligung an X - GmbH“.

	(Beträge in €)	Summe	V - GmbH	T	V	S	J - GmbH
1. Stufe	Haftungs- vergütung	15.000,00	15.000,00				
	Private PKW- Nutzung	8.566,30			7.303,70	1.262,60	
	unentgeltli- che Wertab- gaben	14.078,88		3.519,72	7.039,44	3.519,72	
	20 : 30 : 30 : 20	- 279.876,39		- 55.975,28	- 83.962,91	- 83.962,91	- 55.975,29
	= Jahres- überschuss	- 242.231,21	15.000,00 €	- 52.455,56	- 69.619,77	- 79.180,59	- 55.975,29
	+ nicht ab- ziehbare BA	1.785,00		357,00	535,50	535,50	357,00
	= Ergebnis steuerl. Gewinn- ermittlung (Bruttome- thode)	- 240.446,21	15.000,00 €	- 52.098,56	- 69.084,27	- 78.645,09	- 55.618,29
	- Ergebnis Ergänzungs- bilanz	- 2.000,00				- 1.000,00	- 1.000,00
Zwischensum- me		- 242.446,21	15.000,00	- 52.098,56	- 69.084,27	- 79.645,09	- 56.618,29
2. Stufe	+ Ergebnis Sonder- bilanzen T	42.500,00		42.500,00			
	+ Ergebnis Sonder- bilanzen V	91.000,00			91.000,00		
	+ Ergebnis Sonder- bilanzen S	60.000,00				60.000,00	
Ergebnis PersGes		- 48.946,21	15.000,00	- 9.598,56	21.915,73	- 19.645,09	- 56.618,29

	(Beträge in €)	Summe	V - GmbH	T	V	S	J - GmbH
Ergebnis PersGes		- 48.946,21	15.000,00	- 9.598,56	21.915,73	- 19.645,09	- 56.618,29
Gesellschafterebene	- steuerfreie Einkünfte Ausschüttung V - GmbH	- 2.000,00			- 2.000,00		
	- steuerfreie Einkünfte Ausschüttung X - GmbH ⁶⁰	- 20.400,00		- 3.200,00	- 4.800,00	- 4.800,00	- 7.600,00
Gesamt		- 71.346,21	15.000,00	- 12.798,56	15.115,73	- 24.445,09	- 64.218,29

Die Addition aller Teilergebnisse ergibt den Gesamtverlust der V - GmbH & Co. KG.

E-Bilanzen	Werte
Ergebnis Gesamthandsbilanz	- 240.446,21 €
+ Ergebnisse Sonderbilanzen	193.500,00 €
+ Ergebnis Ergänzungsbilanzen	- 2.000,00 €
= Ergebnis der PersGes	- 48.946,21 €

60 Im laufenden Ergebnis enthalten.

5 E-Bilanz Steuerliche Gewinnermittlung

5.1 Steuerliche Gewinnermittlung allgemein

Berichts- bestandteil	Ebene Bezeichnung		Summen- / Mussfeld Kontennachweis erwünscht	Rechnerisch notw., soweit vorhanden	Aufangposition	steuerlich unzul.
SteuGew	1 Steuerlicher Gewinn / Verlust (steuerlicher Gewinn nach der Nettomethode)	-260.846,21 €	X			
SteuGew	2 Jahresüberschuss/-fehlbetrag	-242.231,21 €	X			
SteuGew	2 Abrechnungen	20.400,00 €	X			
SteuGew	3 abzüglich ertragsteuerlich nicht steuerbare Erträge		X			
SteuGew	4 davon Investitionszulage		X			
SteuGew	3 abzüglich nach DBA steuerfreie Erträge		X			
SteuGew	3 abzüglich nach § 3 Nr. 40 steuerfreie Erträge (Teileinkünfteverfahren)	12.800,00 €	X			
SteuGew	3 abzüglich nach § 8b KStG steuerfreie Erträge	7.600,00 €	X			
SteuGew	4 Bezüge i.S.v. § 8b Abs. 1 und Abs. 2 KStG	8.000,00 €	X			
SteuGew	4 zuzüglich 5 % nach § 8b Abs. 3 und Abs. 5 KStG	400,00 €	X			
SteuGew	3 ...		X			
SteuGew	2 Zurechnungen	1.785,00 €	X			
SteuGew	3 zuzüglich anteilige nicht abzugsfähige Abzüge nach § 3c EStG		X			
SteuGew	4 davon Beträge nach § 3c Abs. 2 EStG (Teileinkünfteverfahren)		X			
SteuGew	3 zuzüglich § 8b KStG		X			
SteuGew	3 zuzüglich Hinzurechnungsbetrag nach § 4 Abs. 4a EStG		X			
SteuGew	3 zuzüglich nicht abzugsfähige Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 und 7 EStG	1.785,00 €	X			
SteuGew	3 ...		X			
SteuGew	2 Steuerliche Korrekturen bei Beteiligungen aus Personengesellschaften	NIL	X			
SteuGew	3 ...		X			
SteuGew	2 Steuerliche Korrekturen bei Organschaftsverhältnissen			X		
SteuGew	3 ...					
SteuGew	2 Zu- oder Abrechnungen nach Wechsel der Gewinnermittlungsart (aufgrund von Übergangsgewinnen / Übergangsverlusten)	NIL	X			
SteuGew	3 ...		X			

5.2 Steuerliche Gewinnermittlung bei Personengesellschaften

Berichts- bestandteil	Ebene Bezeichnung	Werte	Summen- / Mussfeld Kontennachweis erwünscht	Rechnerisch notw., soweit vorhanden	Aufangposition	steuerlich unzul.
StG PG	1 Steuerlicher Gewinn / Verlust nach Bruttomethode	-240.446,21 €	X			
StG PG	2 Steuerlicher Gewinn/Verlust nach Nettomethode	-260.846,21 €	X			
StG PG	2 Hinzurechnungen bei Personengesellschaften	20.400,00 €	X			
StG PG	2 Abrechnungen bei Personengesellschaften		X			
StG PG	2 Korrekturen nach § 3 Nr. 40 EStG und § 3c Abs. 2 EStG und § 8b KStG unter Berücksichtigung § 8b Abs. 3 und 5 KStG		X			

6 E-Bilanz Kapitalkonten

6.1 E-Bilanz-Darstellung für Kapitalkonten der Komplementäre

Berichts- bestandteil	Ebene Bezeichnung	Wert	summen- / Mussfeld	Kontennachweis erwünscht	Rechnerisch notw., soweit vorhanden	Aufangposition	steuerlich unzul.
		Der Wert „NIL“ würde angegeben, dass keine Betei- ligung besteht.					
Bilanz	5	Kapitalanteile der persönlich haftenden Gesellschafter	0,00 €	X			
Bilanz	6	Kapitalanteile der persönlich haftenden Gesellschafter, Summe Anfangskapital	0,00 €	X			
Bilanz	6	Kapitalanteile der persönlich haftenden Gesellschafter, Summe Kapitalanpassungen nach BilMoG					
Bilanz	6	Kapitalanteile der persönlich haftenden Gesellschafter, Summe Kapitalanpassungen	NIL	X			
Bilanz	6	Kapitalanteile der persönlich haftenden Gesellschafter, Summe Einlagen	NIL	X	X		
Bilanz	7	Kapitalanteile der persönlich haftenden Gesellschafter, Einlagen, davon Sacheinlagen zum Buchwert					
Bilanz	7	Kapitalanteile der persönlich haftenden Gesellschafter, Einlagen, davon übrige Sacheinlagen					
Bilanz	6	Kapitalanteile der persönlich haftenden Gesellschafter, Summe Entnahmen	15.000,00 €	X	X		
Bilanz	7	Kapitalanteile der persönlich haftenden Gesellschafter, Entnahmen, davon Sonderausgaben und AGB					
Bilanz	7	Kapitalanteile der persönlich haftenden Gesellschafter, Entnahmen, davon unentgeltliche Wertabgaben					
Bilanz	7	Kapitalanteile der persönlich haftenden Gesellschafter, Entnahmen, davon Sachentnahmen zum Buchwert					
Bilanz	7	Kapitalanteile der persönlich haftenden Gesellschafter, Entnahmen, davon übrige Sachentnahmen					
Bilanz	6	Kapitalanteile der persönlich haftenden Gesellschafter, Summe Kapitaländerung durch Übertragung einer § 6b EStG Rücklage	NIL	X			
Bilanz	6	Kapitalanteile der persönlich haftenden Gesellschafter, Summe Jahresüberschuss	15.000,00 €	X			
Bilanz	6	Kapitalanteile der persönlich haftenden Gesellschafter, Summe Kapitalumgliederungen	NIL	X			
Bilanz	6	davon Kapitalanteile Gesellschafter im einzelnen [persönlich haftender Gesellschafter]					
Bilanz	7	Name des Gesellschafters [persönlich haftender Gesellschafter]	V - GmbH				
Bilanz	7	Stand Kapitalkonto [persönlich haftender Gesellschafter]	0,00 €				
Bilanz	8	davon Festkapitalkonto [persönlich haftender Gesellschafter]	0,00 €				
Bilanz	8	davon variables Kapitalkonto [persönlich haftender Gesellschafter]					
Bilanz	8	davon Verlustvortragskonto [persönlich haftender Gesellschafter]					
Bilanz	8	davon Gesellschafterdarlehen als Eigenkapital [persönlich haftender Gesellschafter]					
Bilanz	8	davon verrechneter nicht durch Vermögenseinlagen gedeckter Verlustanteil [persönlich haftender Gesellschafter]					
Bilanz	8	davon verrechnete nicht durch Vermögenseinlagen gedeckte Entnahmen [persönlich haftender Gesellschafter]					
Bilanz	8	davon verrechnete Einzahlungsverpflichtungen [persönlich haftender Gesellschafter]					
Bilanz	6	davon Festkapitalkonto (Komplementär)					
Bilanz	6	davon variables Kapitalkonto (persönlich haftender Gesellschafter)					
Bilanz	6	davon Verlustvortragskonto (persönlich haftender Gesellschafter)					
Bilanz	5	nicht eingeforderte ausstehende Einlagen der persönlich haftenden Gesellschafter			X		
Bilanz	5	davon eingefordertes Kapital der persönlich haftende Gesellschafter					

6.2 E-Bilanz-Darstellung für Kapitalkonten der Kommanditisten

6.2.1 Minimalstrategie

Berichts- bestandteil	Ebene	Bezeichnung	Wert	Summen- / Mussfeld	Kontennachweis erwünscht	Rechnerisch notw., soweit vorhanden	Auffangposition	steuerlich unzul.
Bilanz	5	Kapitalanteile der Kommanditisten	334.466,75 €	X				
Bilanz	6	Kapitalanteile der Kommanditisten, Summe Anfangskapital	600.000,00 €	X				
Bilanz	6	Kapitalanteile der Kommanditisten, Summe Kapitalanpassungen nach BilMoG				X		
Bilanz	6	Kapitalanteile der Kommanditisten, Summe Kapitalanpassungen	NIL	X				
Bilanz	6	Kapitalanteile der Kommanditisten, Summe Einlagen	NIL	X	X			
Bilanz	7	Kapitalanteile der Kommanditisten, Summe Einlagen, davon Sacheinlagen zum Buchwert						
Bilanz	7	Kapitalanteile der Kommanditisten, Summe Einlagen, davon übrige Sacheinlagen						
Bilanz	6	Kapitalanteile der Kommanditisten, Summe Entnahmen	8.302,04 €	X	X			
Bilanz	7	Kapitalanteile der Kommanditisten, Summe Entnahmen, davon Sonderausgaben und AGB						
Bilanz	7	Kapitalanteile der Kommanditisten, Summe Entnahmen, davon unentgeltliche Wertabgaben						
Bilanz	7	Kapitalanteile der Kommanditisten, Summe Entnahmen, davon Sachentnahmen zum Buchwert						
Bilanz	7	Kapitalanteile der Kommanditisten, Summe Entnahmen, davon übrige Sachentnahmen						
Bilanz	6	Kapitalanteile der Kommanditisten, Summe Kapitaländerung durch Übertragung einer § 6b EStG Rücklage	NIL	X				
Bilanz	6	Kapitalanteile der Kommanditisten, Summe Jahresüberschuss	-257.231,21 €	X				
Bilanz	6	Kapitalanteile der Kommanditisten, Summe Kapitalumgliederungen	NIL	X				
Bilanz	6	davon Kapitalanteile Gesellschafter im einzelnen (Kommanditist)						
Bilanz	7	Name des Gesellschafters (Kommanditist)						
Bilanz	7	Stand Kapitalkonto (Kommanditist)						
Bilanz	8	davon Kommanditkapital (Kommanditist)						
Bilanz	8	davon variables Kapitalkonto (Kommanditist)						
Bilanz	8	davon Verlustvortragskonto (Kommanditist)						
Bilanz	8	davon Gesellschafterdarlehen als Eigenkapital (Kommanditist)						
Bilanz	8	davon verrechneter nicht durch Vermögenseinlagen gedeckter Verlustanteil (Kommanditist)						
Bilanz	8	davon verrechnete nicht durch Vermögenseinlagen gedeckte Entnahmen (Kommanditist)						
Bilanz	8	davon verrechnete Einzahlungsverpflichtungen (Kommanditist)						
Bilanz	6	davon Kommandit-Kapital (Kommanditisten)						
Bilanz	6	davon variables Kapitalkonto (Kommanditisten)						
Bilanz	6	davon Verlustausgleichskonto (Kommanditisten)						
Bilanz	5	davon steuerlicher Ausgleichsposten z.B. nach Betriebsprüfung						
Bilanz	5	nicht eingeforderte ausstehende Einlagen der Kommanditisten	30.000,00 €			X		
Bilanz	5	davon eingefordertes Kapital der Kommanditisten						
Bilanz	5	davon eingefordertes Kapital						

6.2.2 Maximalstrategie

Berichts- bestandteil	Ebene	Bezeichnung	Wert	Summen- / Mussfeld	Kontennachweis erwünscht	Rechnerisch notw., soweit vorhanden	Auffangposition	steuerlich unzul.
Bilanz	5	Kapitalanteile der Kommanditisten	334.466,75 €					
Bilanz	6	Kapitalanteile der Kommanditisten, Summe Anfangskapital	600.000,00 €	X				
Bilanz	6	Kapitalanteile der Kommanditisten, Summe Kapitalanpassungen nach BilMoG				X		
Bilanz	6	Kapitalanteile der Kommanditisten, Summe Kapitalanpassungen	NIL	X				
Bilanz	6	Kapitalanteile der Kommanditisten, Summe Einlagen	NIL	X	X			
Bilanz	7	Kapitalanteile der Kommanditisten, Summe Einlagen, davon Sacheinlagen zum Buchwert						
Bilanz	7	Kapitalanteile der Kommanditisten, Summe Einlagen, davon übrige Sacheinlagen						
Bilanz	6	Kapitalanteile der Kommanditisten, Summe Entnahmen	8.302,04 €	X	X			
Bilanz	7	Kapitalanteile der Kommanditisten, Summe Entnahmen, davon Sonderausgaben und AGB						
Bilanz	7	Kapitalanteile der Kommanditisten, Summe Entnahmen, davon unentgeltliche Wertabgaben						
Bilanz	7	Kapitalanteile der Kommanditisten, Summe Entnahmen, davon Sachentnahmen zum Buchwert						
Bilanz	7	Kapitalanteile der Kommanditisten, Summe Entnahmen, davon übrige Sachentnahmen						
Bilanz	6	Kapitalanteile der Kommanditisten, Summe Kapitaländerung durch Übertragung einer § 6b EStG Rücklage	NIL	X				
Bilanz	6	Kapitalanteile der Kommanditisten, Summe Jahresüberschuss	-257.231,21 €	X				
Bilanz	6	Kapitalanteile der Kommanditisten, Summe Kapitalumgliederungen	NIL	X				

Bilanz	6	davon Kapitalanteile Gesellschafter im einzelnen (Kommanditist)						
Bilanz	7	Name des Gesellschafters (Kommanditist)	Vater (V)					
Bilanz	7	Stand Kapitalkonto (Kommanditist)	110.380,23 €					
Bilanz	8	davon Kommanditkapital (Kommanditist)	180.000,00 €					
Bilanz	8	davon variables Kapitalkonto (Kommanditist)						
Bilanz	8	davon Verlustvortragskonto (Kommanditist)	69.619,77 €					
Bilanz	8	davon Gesellschafterdarlehen als Eigenkapital (Kommanditist)						
Bilanz	8	davon verrechneter nicht durch Vermögenseinlagen gedeckter Verlustanteil (Kommanditist)						
Bilanz	8	davon verrechnete nicht durch Vermögenseinlagen gedeckte Entnahmen (Kommanditist)						
Bilanz	8	davon verrechnete Einzahlungsverpflichtungen (Kommanditist)						

Bilanz	6	davon Kapitalanteile Gesellschafter im einzelnen (Kommanditist)						
Bilanz	7	Name des Gesellschafters (Kommanditist)	Tochter (T)					
Bilanz	7	Stand Kapitalkonto (Kommanditist)	64.024,72 €					
Bilanz	8	davon Kommanditkapital (Kommanditist)	120.000,00 €					
Bilanz	8	davon variables Kapitalkonto (Kommanditist)	3.519,72 €					
Bilanz	8	davon Verlustvortragskonto (Kommanditist)	52.455,56 €					
Bilanz	8	davon Gesellschafterdarlehen als Eigenkapital (Kommanditist)						
Bilanz	8	davon verrechneter nicht durch Vermögenseinlagen gedeckter Verlustanteil (Kommanditist)						
Bilanz	8	davon verrechnete nicht durch Vermögenseinlagen gedeckte Entnahmen (Kommanditist)						
Bilanz	8	davon verrechnete Einzahlungsverpflichtungen (Kommanditist)						

Berichts- bestandteil	Ebene Bezeichnung		Werte	Summen- / Mussfeld Kontennachweis erwünscht	Rechnerisch notw., soweit	Auffangposition	steuerlich unzul.
Bilanz	6	davon Kapitalanteile Gesellschafter im einzelnen (Kommanditist)					
Bilanz	7	Name des Gesellschafters (Kommanditist)	Sohn (S)				
Bilanz	7	Stand Kapitalkonto (Kommanditist)	96.037,09 €				
Bilanz	8	davon Kommanditkapital (Kommanditist)	180.000,00 €				
Bilanz	8	davon variables Kapitalkonto (Kommanditist)	4.782,32 €				
Bilanz	8	davon Verlustvortragkonto (Kommanditist)	79.180,59 €				
Bilanz	8	davon Gesellschafterdarlehen als Eigenkapital (Kommanditist)					
Bilanz	8	davon verrechneter nicht durch Vermögenseinlagen gedeckter Verlustanteil (Kommanditist)					
Bilanz	8	davon verrechnete nicht durch Vermögenseinlagen gedeckte Entnahmen (Kommanditist)					
Bilanz	8	davon verrechnete Einzahlungsverpflichtungen (Kommanditist)					

Bilanz	6	davon Kapitalanteile Gesellschafter im einzelnen (Kommanditist)					
Bilanz	7	Name des Gesellschafters (Kommanditist)	J - GmbH (J)				
Bilanz	7	Stand Kapitalkonto (Kommanditist)	64.024,71 €				
Bilanz	8	davon Kommanditkapital (Kommanditist)	120.000,00 €				
Bilanz	8	davon variables Kapitalkonto (Kommanditist)					
Bilanz	8	davon Verlustvortragkonto (Kommanditist)	55.975,29 €				
Bilanz	8	davon Gesellschafterdarlehen als Eigenkapital (Kommanditist)					
Bilanz	8	davon verrechneter nicht durch Vermögenseinlagen gedeckter Verlustanteil (Kommanditist)					
Bilanz	8	davon verrechnete nicht durch Vermögenseinlagen gedeckte Entnahmen (Kommanditist)					
Bilanz	8	davon verrechnete Einzahlungsverpflichtungen (Kommanditist)					

Bilanz	6	davon Kommandit-Kapital (Kommanditisten)	304.466,75 €				
Bilanz	6	davon variables Kapitalkonto (Kommanditisten)					
Bilanz	6	davon Verlustausgleichkonto (Kommanditisten)	257.231,21 €				
Bilanz	5	davon steuerlicher Ausgleichsposten z.B. nach Betriebsprüfung					
Bilanz	5	nicht eingeforderte ausstehende Einlagen der Kommanditisten	30.000,00 €	X			
Bilanz	5	davon eingefordertes Kapital der Kommanditisten					
Bilanz	5	davon eingefordertes Kapital					

6.3 E-Bilanz-Darstellung für Gesellschafterdarlehenskonto der Kommanditisten

Kommanditisten	Stand Kapitalkonto IV zum 01.01.2012	Stand Kapitalkonto IV zum 31.12.2012 vor Umbuchung	Stand Kapitalkonto IV zum 31.12.2012 nach Umbuchung
T	0,00 €	-10.429,72 €	-6.910,00 € ⁶¹
V	60.000,00 €	27.891,86 €	27.891,86 €
S	0,00 €	-22.547,32 €	-17.765,00 € ⁶²
J - GmbH	0,00 €	-2.110,00 €	-2.110,00 € ⁶³

61 = Steuerentnahme, Entnahme von KapEst und SolZ.

62 = Entnahme für privaten Lebensunterhalt, Steuerentnahme, Entnahme von KapEst und SolZ.

Berichts- bestandteil	Ebene Bezeichnung	Werte	Summen- / Mussfeld	Kontennachweis erwünscht	Rechnerisch notw., soweit vorhanden	Auffangposition	steuerlich unzul.
Bilanz	5 Forderungen gegen Gesellschafter	26.785,00 €	X				
Bilanz	6 ...						
Bilanz	6 Forderungen gegen persönlich haftende Gesellschafter	NIL	X				
Bilanz	6 Forderungen gegen Kommanditisten und atypisch stille Gesellschafter	26.785,00 €	X				
Bilanz	6 Forderungen gegen typisch stille Gesellschafter	NIL	X				
Bilanz	6 Forderungen gegen sonstige Gesellschafter				X		

Berichts- bestandteil	Ebene Bezeichnung	Wert	Summen- / Mussfeld	Kontennachweis erwünscht	Rechnerisch notw., soweit vorhanden	Auffangposition	steuerlich unzul.
Bilanz	4 Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern	27.891,86 €	X				
Bilanz	5 Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern, davon durch Pfandrechte oder ähnliches gesichert						
Bilanz	5 Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern, davon kapitalersetzende Darlehen						
Bilanz	5 Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern, davon Darlehen mit Rangrücktritt						
Bilanz	5 Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern, davon mit Restlaufzeit bis 1 Jahr	27.891,86 €					
Bilanz	6 ...						
Bilanz	6 Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern, davon mit Restlaufzeit bis 1 Jahr und Verbindlichkeiten gegenüber persönlich haftenden Gesellschaftern	27.891,86 €	X	X			
Bilanz	6 Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern, davon mit Restlaufzeit bis 1 Jahr und Verbindlichkeiten gegenüber Kommanditisten	NIL	X	X			
Bilanz	5 ...						
Bilanz	5 Verbindlichkeiten gegenüber persönlich haftenden Gesellschaftern	NIL	X	X			
Bilanz	5 Verbindlichkeiten gegenüber Kommanditisten	27.891,86 €	X	X			

63 = Entnahme von KapEst und SolZ.

7 E-Bilanz Kapitalkontenentwicklung

Auszug aus DATEV

	Eigenkapital	Fremdkapital/ Forderungen	Einlagen/ Erhöhungen	Entnahmen/ Verminderungen	Ergebnisanteil Geschäftsjahr	Eigenkapital	Fremdkapital/ Forderungen
	Konten Stand 01.01.2012	Konten Stand 01.01.2012			31.12.2012	Konten Stand 31.12.2012	Konten Stand 31.12.2012
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
V - GmbH							
bewegliches Kapitalkonto	0,00			15.000,00-	15.000,00	0,00	
Tochter (T)							
Kommandit-Kapital	120.000,00				0,00	120.000,00	
Verlustrückgleich (EK)	0,00				52.455,56-	52.455,56-	
Kapitalkonto III	0,00			3.519,72-	0,00	3.519,72-	
nicht eingeforderte ausstehende Einlagen	30.000,00-				0,00	30.000,00-	
Verrechnungskonto mit Fremdkapitalcharakter		0,00		6.910,00-	0,00		6.910,00-
Vater (V)							
Kommandit-Kapital	180.000,00				0,00	180.000,00	
Verlustrückgleich (EK)	0,00				69.619,77-	69.619,77-	
Verrechnungskonto mit Fremdkapitalcharakter		60.000,00		32.108,14-	0,00		27.891,86
Sohn (S)							
Kommandit-Kapital	180.000,00				0,00	180.000,00	
Verlustrückgleich (EK)	0,00				79.180,59-	79.180,59-	
Kapitalkonto III	0,00			4.782,32-	0,00	4.782,32-	
Verrechnungskonto mit Fremdkapitalcharakter		0,00		17.765,00-	0,00		17.765,00-
J - GmbH (J)							
Kommandit-Kapital	120.000,00				0,00	120.000,00	
Verlustrückgleich (EK)	0,00				55.975,29-	55.975,29-	
Verrechnungskonto mit Fremdkapitalcharakter		0,00		2.110,00-	0,00		2.110,00-
SUMME	570.000,00	60.000,00	0,00	82.195,18-	242.231,21-	304.466,75	1.106,86

7.1 Unbeschränkt haftende Gesellschafter

Berichts- bestandteil	Ebene Bezeichnung	Werte	Summen- / Mussfeld	Kontennachweis erwünscht	Rechnerisch notw., soweit vorhanden	Auffangposition	steuerlich unzul.
KapKont	1 Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften						
KapKont	2 unbeschränkt haftende Gesellschafter (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften)	1	X				
KapKont	3 Name des Gesellschafters (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Vollhafter)	V-GmbH	X				
KapKont	4 Gesellschaftergruppe (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Vollhafter)	unbeschränkt haftende Gesellschafter	X				
KapKont	4 Nummer des Beteiligten aus Feststellungserklärung (Vordruck FB, Vollhafter)	1	X				
KapKont	3 Summe der Kapitalkonten des Gesellschafters (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Vollhafter)	0,00 €					

KapKont	4 Kapitalkontenarten (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften, Vollhafter)	Festkapital	X				
KapKont	5 Bezeichnung Kapitalkonto (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Vollhafter)		X				
KapKont	6 Festkapital	0,00 €					
KapKont	6 Variables Kapital						
KapKont	6 Verlustvortragkonto						
KapKont	6 Gesellschafterdarlehen als Eigenkapital [persönlich haftender Gesellschafter]						
KapKont	6 steuerlicher Ausgleichsposten z.B. nach Betriebsprüfung						
KapKont	6 ...						

KapKont	4 Kapitalkontenarten (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften, Vollhafter)	variables Kapital	X				
KapKont	5 Bezeichnung Kapitalkonto (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Vollhafter)		X				
KapKont	6 Festkapital						
KapKont	6 Variables Kapital	0,00 €					
KapKont	6 Verlustvortragkonto						
KapKont	6 Gesellschafterdarlehen als Eigenkapital [persönlich haftender Gesellschafter]						
KapKont	6 steuerlicher Ausgleichsposten z.B. nach Betriebsprüfung						
KapKont	6 ...						

KapKont	5 Endbestand Kapitalkonto (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Vollhafter)	0,00 €	X				
KapKont	6 Anfangsbestand Kapitalkonto (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Vollhafter)	0,00 €	X				
KapKont	6 Einlagen (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Vollhafter)	NIL	X				
KapKont	7 ...						
KapKont	6 Entnahmen (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Vollhafter)	15.000,00 €	X				
KapKont	7 ...						
KapKont	6 Kapitaländerung durch Übertragung einer § 6 b EStG Rücklage (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften, Vollhafter)	NIL	X				
KapKont	6 Ergebnisanteil (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Vollhafter)	15.000,00 €	X				
KapKont	6 Umbuchungen auf andere Kapitalkonten (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Vollhafter)	NIL	X				
KapKont	6 andere Kapitalkontenanpassungen (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Vollhafter)	NIL	X				

7.2 Beschränkt haftende Gesellschafter

Berichts- bestandteil	Ebene Bezeichnung	Werte	Summen- / Mussfeld Kontennachweis erwünscht	Rechnerisch notw., soweit vorhanden	Auffangposition	steuerlich unzul.
KapKont	2	beschränkt haftende Gesellschafter (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Teilhafter)	X			
KapKont	3	Name des Gesellschafters (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Teilhafter)	Vater (V) X			
KapKont	4	Gesellschaftergruppe (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Teilhafter)	beschränkt haftende Gesellschafter X			
KapKont	4	Nummer des Beteiligten aus Feststellungserklärung (Vordruck FB, Teilhafter)	2 X			
KapKont	3	Summe der Kapitalkonten des Gesellschafters (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Teilhafter)	110.380,23 €			

KapKont	4	Kapitalkontenart (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Teilhafter)	Kommandit- kapital X			
KapKont	5	Bezeichnung Kapitalkonto (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Teilhafter)	X			
KapKont	6	Festkapital				
KapKont	6	Kommanditkapital	180.000,00 €			
KapKont	6	Hafteinlage				
KapKont	6	Variables Kapital				
KapKont	6	Verlustvortragskonto				
KapKont	6	Verlustrückstellungskonto				
KapKont	6	Gesellschafterdarlehen mit Eigenkapital-Charakter (Kommanditist)				
KapKont	6	steuerlicher Ausgleichsposten z.B. nach Betriebsprüfung (Kommanditist)				
KapKont	6	...				

KapKont	4	Kapitalkontenart (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Teilhafter)	Verlustvor- tragskonto X			
KapKont	5	Bezeichnung Kapitalkonto (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Teilhafter)	X			
KapKont	6	Festkapital				
KapKont	6	Kommanditkapital				
KapKont	6	Hafteinlage				
KapKont	6	Variables Kapital				
KapKont	6	Verlustvortragskonto	69.619,77 €			
KapKont	6	Verlustrückstellungskonto				
KapKont	6	Gesellschafterdarlehen mit Eigenkapital-Charakter (Kommanditist)				
KapKont	6	steuerlicher Ausgleichsposten z.B. nach Betriebsprüfung (Kommanditist)				
KapKont	6	...				

Berichts- bestandteil	Ebene Bezeichnung	Werte	Summen- / Mussfeld Kontennachweis erwünscht	Rechnerisch notw., soweit vorhanden	Auffangposition	steuerlich unzul.
KapKont	5 Endbestand Kapitalkonto (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Teilhaber)	110.380,23 €	X			
KapKont	6 Anfangsbestand Kapitalkonto (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Teilhaber)	180.000,00 €	X			
KapKont	6 Einlagen (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Teilhaber)	NIL	X			
KapKont	7 Einlagen (Kapitalkontenentwicklung, Teilhaber), davon Einlagen Grundstücksertrag					
KapKont	6 Entnahmen (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Teilhaber)	NIL	X			
KapKont	7 Entnahmen (Kapitalkontenentwicklung, Teilhaber), davon Privatsteuern					
KapKont	6 Kapitaländerung durch Übertragung einer § 6 b EStG Rücklage (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften, Teilhaber)	NIL	X			
KapKont	6 Ergebnisanteil (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Teilhaber)	69.619,77 €	X			
KapKont	6 Umbuchungen auf andere Kapitalkonten (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Teilhaber)	NIL	X			
KapKont	6 andere Kapitalkontenanpassungen (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Teilhaber)	NIL	X			

Berichts- bestandteil	Ebene	Bezeichnung	Werte	Summen- / Mussfeld	Kontennachweis erwünscht	Rechnerisch notw., soweit	Auffangposition	steuerlich unzul.
KapKont	2	beschränkt haftende Gesellschafter (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Teilhafter)		X				
KapKont	3	Name des Gesellschafters (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Teilhafter)	Tochter (T)	X				
KapKont	4	Gesellschaftergruppe (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Teilhafter)	beschränkt haftende Gesellschafter	X				
KapKont	4	Nummer des Beteiligten aus Feststellungserklärung (Vordruck FB, Teilhafter)	3	X				
KapKont	3	Summe der Kapitalkonten des Gesellschafters (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Teilhafter)	64.024,72 €					

KapKont	4	Kapitalkontenart (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Teilhafter)	Kommandit- kapital	X				
KapKont	5	Bezeichnung Kapitalkonto (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Teilhafter)		X				
KapKont	6	Festkapital						
KapKont	6	Kommanditkapital	120.000,00 €					
KapKont	6	Haft einlage						
KapKont	6	Variables Kapital						
KapKont	6	Verlustvortragskonto						
KapKont	6	Verlustausgleichskonto						
KapKont	6	Gesellschafterdarlehen mit Eigenkapital-Charakter (Kommanditist)						
KapKont	6	steuerlicher Ausgleichsposten z.B. nach Betriebsprüfung (Kommanditist)						
KapKont	6	...						
KapKont	6	ausstehende Einlagen eingefordert						X
KapKont	6	ausstehende Einlagen nicht eingefordert						X
KapKont	6	...						

Seit BilMoG sind die ausstehenden Einlagen offen vom Kapitalanteil abzusetzen.

KapKont	4	Kapitalkontenart (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Teilhafter)	variables Kapital	X				
KapKont	5	Bezeichnung Kapitalkonto (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Teilhafter)		X				
KapKont	6	Festkapital						
KapKont	6	Kommanditkapital						
KapKont	6	Haft einlage						
KapKont	6	Variables Kapital	3.519,72 €					
KapKont	6	Verlustvortragskonto						
KapKont	6	Verlustausgleichskonto						
KapKont	6	Gesellschafterdarlehen mit Eigenkapital-Charakter (Kommanditist)						
KapKont	6	steuerlicher Ausgleichsposten z.B. nach Betriebsprüfung (Kommanditist)						
KapKont	6	...						
KapKont	6	ausstehende Einlagen eingefordert						X
KapKont	6	ausstehende Einlagen nicht eingefordert						X
KapKont	6	...						

KapKont	4	Kapitalkontenart (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Teilhafter)	Verlustvor- tragskonto	X				
KapKont	5	Bezeichnung Kapitalkonto (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Teilhafter)		X				
KapKont	6	Festkapital						
KapKont	6	Kommanditkapital						
KapKont	6	Haft einlage						
KapKont	6	Variables Kapital						
KapKont	6	Verlustvortragskonto	52.455,56 €					
KapKont	6	Verlustausgleichskonto						
KapKont	6	Gesellschafterdarlehen mit Eigenkapital-Charakter (Kommanditist)						
KapKont	6	steuerlicher Ausgleichsposten z.B. nach Betriebsprüfung (Kommanditist)						
KapKont	6	...						

Berichts- bestandteil	Ebene Bezeichnung	Werte	Summen- / Mussfeld Kontennachweis erwünscht	Rechnerisch notw., soweit vorhanden	Auffangposition	steuerlich unzul.
KapKont	5 Endbestand Kapitalkonto (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Teilhaber)	64.024,72 €	X			
KapKont	6 Anfangsbestand Kapitalkonto (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Teilhaber)	120.000,00 €	X			
KapKont	6 Einlagen (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Teilhaber)	NIL	X			
KapKont	7 ...					
KapKont	6 Entnahmen (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Teilhaber)	3.519,72 €	X			
KapKont	7 Entnahmen (Kapitalkontenentwicklung, Teilhaber), davon Privatsteuern					
KapKont	7 Entnahmen (Kapitalkontenentwicklung, Teilhaber), davon Sonderausgaben und AGB					
KapKont	7 Entnahmen (Kapitalkontenentwicklung, Teilhaber), davon Grundstücksaufwand					
KapKont	7 Entnahmen (Kapitalkontenentwicklung, Teilhaber), davon unentgeltliche Wertabgaben	3.519,72 €				
KapKont	7 Entnahmen (Kapitalkontenentwicklung, Teilhaber), davon Sachentnahmen zum Buchwert					
KapKont	7 Entnahmen (Kapitalkontenentwicklung, Teilhaber), davon übrige Sachentnahmen					
KapKont	6 Kapitaländerung durch Übertragung einer § 6 b EStG Rücklage (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften, Teilhaber)	NIL	X			
KapKont	6 Ergebnisanteil (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Teilhaber)	52.455,56 €	X			
KapKont	6 Umbuchungen auf andere Kapitalkonten (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Teilhaber)	NIL	X			
KapKont	6 andere Kapitalkontenanpassungen (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Teilhaber)	NIL	X			

Berichts- bestandteil	Ebene	Bezeichnung	Werte	Summen - / Mussfeld	Kontennachweis erwünscht	Rechnerisch notw., soweit vorhanden	Auffangposition	steuerlich unzul.
KapKont	2	beschränkt haftende Gesellschafter (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Teilhaber)		X				
KapKont	3	Name des Gesellschafters (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Teilhaber)	Sohn (S)	X				
KapKont	4	Gesellschaftergruppe (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Teilhaber)	beschränkt haftende Gesellschafter	X				
KapKont	4	Nummer des Beteiligten aus Feststellungserklärung (Vordruck FB, Teilhaber)	4	X				
KapKont	3	Summe der Kapitalkonten des Gesellschafters (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Teilhaber)	96.037,09 €					

KapKont	4	Kapitalkontenart (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Teilhaber)	Kommandit- kapital	X				
KapKont	5	Bezeichnung Kapitalkonto (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Teilhaber)		X				
KapKont	6	Festkapital						
KapKont	6	Kommanditkapital	180.000,00 €					
KapKont	6	Haft einlage						
KapKont	6	Variables Kapital						
KapKont	6	Verlustvortragskonto						
KapKont	6	Verlустаusgleichskonto						
KapKont	6	Gesellschafterdarlehen mit Eigenkapital-Charakter (Kommanditist)						
KapKont	6	steuerlicher Ausgleichsposten z.B. nach Betriebsprüfung (Kommanditist)						
KapKont	6	...						

KapKont	4	Kapitalkontenart (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Teilhaber)	variables Kapital	X				
KapKont	5	Bezeichnung Kapitalkonto (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Teilhaber)		X				
KapKont	6	Festkapital						
KapKont	6	Kommanditkapital						
KapKont	6	Haft einlage						
KapKont	6	Variables Kapital	4.782,32 €					
KapKont	6	Verlustvortragskonto						
KapKont	6	Verlустаusgleichskonto						
KapKont	6	Gesellschafterdarlehen mit Eigenkapital-Charakter (Kommanditist)						
KapKont	6	steuerlicher Ausgleichsposten z.B. nach Betriebsprüfung (Kommanditist)						
KapKont	6	...						

KapKont	4	Kapitalkontenart (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Teilhaber)	Verlustvor- tragskonto	X				
KapKont	5	Bezeichnung Kapitalkonto (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Teilhaber)		X				
KapKont	6	Festkapital						
KapKont	6	Kommanditkapital						
KapKont	6	Haft einlage						
KapKont	6	Variables Kapital						
KapKont	6	Verlustvortragskonto	79.180,59 €					
KapKont	6	Verlустаusgleichskonto						
KapKont	6	Gesellschafterdarlehen mit Eigenkapital-Charakter (Kommanditist)						
KapKont	6	steuerlicher Ausgleichsposten z.B. nach Betriebsprüfung (Kommanditist)						
KapKont	6	...						

Berichts- bestandteil	Ebene	Bezeichnung	Werte	Summen- / Mussfeld	Kontennachweis erwünscht	Rechnerisch notw., soweit vorhanden	Auffangposition	steuerlich unzul.
KapKont	5	Endbestand Kapitalkonto (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Teilhaber)	96.037,09 €	X				
KapKont	6	Anfangsbestand Kapitalkonto (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Teilhaber)	180.000,00 €	X				
KapKont	6	Einlagen (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Teilhaber)	NIL	X				
KapKont	7	...						
KapKont	6	Entnahmen (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Teilhaber)	4.782,32 €	X				
KapKont	7	Entnahmen (Kapitalkontenentwicklung, Teilhaber), davon Privatsteuern						
KapKont	7	Entnahmen (Kapitalkontenentwicklung, Teilhaber), davon Sonderausgaben und AGB						
KapKont	7	Entnahmen (Kapitalkontenentwicklung, Teilhaber), davon Grundstücksaufwand						
KapKont	7	Entnahmen (Kapitalkontenentwicklung, Teilhaber), davon unentgeltliche Wertabgaben	4.782,32 €					
KapKont	7	Entnahmen (Kapitalkontenentwicklung, Teilhaber), davon Sachentnahmen zum Buchwert						
KapKont	7	Entnahmen (Kapitalkontenentwicklung, Teilhaber), davon übrige Sachentnahmen						
KapKont	6	Kapitaländerung durch Übertragung einer § 6 b EStG Rücklage (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften, Teilhaber)	NIL	X				
KapKont	6	Ergebnisanteil (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Teilhaber)	79.180,59 €	X				
KapKont	6	Umbuchungen auf andere Kapitalkonten (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Teilhaber)	NIL	X				
KapKont	6	andere Kapitalkontenanpassungen (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Teilhaber)	NIL	X				

Berichts- bestandteil	Ebene	Bezeichnung	Werte	Summen- / Mussfeld	Kontennachweis erwünscht	Rechnerisch notw., soweit vorhanden	Auffangposition	steuerlich unzul.
KapKont	2	beschränkt haftende Gesellschafter (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Teilhafter)		X				
KapKont	3	Name des Gesellschafters (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Teilhafter)	J-GmbH (J)	X				
KapKont	4	Gesellschaftergruppe (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Teilhafter)	beschränkt haftende Gesellschafter	X				
KapKont	4	Nummer des Beteiligten aus Feststellungserklärung (Vordruck FB, Teilhafter)	5	X				
KapKont	3	Summe der Kapitalkonten des Gesellschafters (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Teilhafter)	64.024,71 €					

KapKont	4	Kapitalkontenart (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Teilhafter)	Kommandit- kapital	X				
KapKont	5	Bezeichnung Kapitalkonto (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Teilhafter)		X				
KapKont	6	Festkapital						
KapKont	6	Kommanditkapital	120.000,00 €					
KapKont	6	Haft einlage						
KapKont	6	Variables Kapital						
KapKont	6	Verlustvortragskonto						
KapKont	6	Verlустаusgleichskonto						
KapKont	6	Gesellschafterdarlehen mit Eigenkapital-Charakter (Kommanditist)						
KapKont	6	steuerlicher Ausgleichsposten z.B. nach Betriebsprüfung (Kommanditist)						
KapKont	6	...						

KapKont	4	Kapitalkontenart (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Teilhafter)	Verlustvor- tragskonto	X				
KapKont	5	Bezeichnung Kapitalkonto (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Teilhafter)		X				
KapKont	6	Festkapital						
KapKont	6	Kommanditkapital						
KapKont	6	Haft einlage						
KapKont	6	Variables Kapital						
KapKont	6	Verlustvortragskonto	55.975,29 €					
KapKont	6	Verlустаusgleichskonto						
KapKont	6	Gesellschafterdarlehen mit Eigenkapital-Charakter (Kommanditist)						
KapKont	6	steuerlicher Ausgleichsposten z.B. nach Betriebsprüfung (Kommanditist)						
KapKont	6	...						

Berichts- bestandteil	Ebene Bezeichnung	Werte	Summen- / Mussfeld Kontennachweis erwünscht	Rechnerisch notw., soweit vorhanden	Auffangposition	steuerlich unzul.
KapKont	5 Endbestand Kapitalkonto (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Teilhaber)	64.024,71 €	X			
KapKont	6 Anfangsbestand Kapitalkonto (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Teilhaber)	120.000,00 €	X			
KapKont	6 Einlagen (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Teilhaber)	NIL	X			
KapKont	7 ...					
KapKont	6 Entnahmen (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Teilhaber)	NIL	X			
KapKont	7 Entnahmen (Kapitalkontenentwicklung, Teilhaber), davon Privatsteuern					
KapKont	7 ...					
KapKont	6 Kapitaländerung durch Übertragung einer § 6 b EStG Rücklage (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften, Teilhaber)	NIL	X			
KapKont	6 Ergebnisanteil (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Teilhaber)	55.975,29 €	X			
KapKont	6 Umbuchungen auf andere Kapitalkonten (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Teilhaber)	NIL	X			
KapKont	6 andere Kapitalkontenanpassungen (Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften, Teilhaber)	NIL	X			

8 Bilanzierung der Beteiligung an einer Personengesellschaft bei der J - GmbH

8.1 Handelsbilanz

Die IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung „Bilanzierung von Anteilen an Personengesellschaften im handelsrechtlichen Jahresabschluss“ (IDW RS HFA 18), zeigt den Ausweis, die Zugangsbewertung usw. auf.

Im Handelsrecht stellt die Beteiligung an einer Personengesellschaft einen Vermögensgegenstand⁶⁴ dar. Die Zugangsbewertung erfolgt mit den Anschaffungskosten⁶⁵. Spätere bzw. zusätzliche Einlagen sind als nachträgliche Anschaffungskosten zu bilanzieren.⁶⁶ Der Ausweis erfolgt unter den Finanzanlagen als „Beteiligungen“^{67, 68}.

Die Beteiligung der J - GmbH an der V - GmbH & Co. KG ist hier mit den Anschaffungskosten i. H. v. 240.000,00 € unter der Bilanzposition „Beteiligungen“ auszuweisen.

8.2 Steuerbilanz

Die Beteiligung an einer Personengesellschaft stellt steuerrechtlich kein Wirtschaftsgut dar. Eine Bilanzierung ist deshalb in der Steuerbilanz eigentlich nicht möglich.

Der BFH hat zum Ausweis der Beteiligung an einer PersGes ein zweistufiges Schema entwickelt. In einem ersten Schritt wird die Beteiligung als ein nicht eigenständiges Wirtschaftsgut gesehen. „Vielmehr findet eine materiell-rechtliche Umqualifizierung in einen ´ideellen Anteil an den einzelnen Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens´ gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO statt.“⁶⁹ Nach der herrschenden Lehr wird aus Vereinfachungsgründen ein Bilanzposten gebildet. Im zweiten Schritt kommt das Transparenzprinzip zum Tragen. Jedoch ist die Verfahrensweise des BFH nach h. M. kritisch zu sehen, da die Voraussetzungen eines Wirtschaftsgutes nicht vorliegen.⁷⁰

In der Praxis wird die Spiegelbildmethode angewandt. Es ist zulässig, in der Steuerbilanz des Gesellschafters den Posten „Beteiligung an einer Personengesellschaft“ - ohne Auswirkung auf das

64 i. S. v. § 246 Abs. 1 HGB.

65 nach § 253 i. V. m. § 255 HGB; Vgl. IDW RS HFA 18, Rn. 6.

66 Vgl. IDW RS HFA 18, Rn. 7.

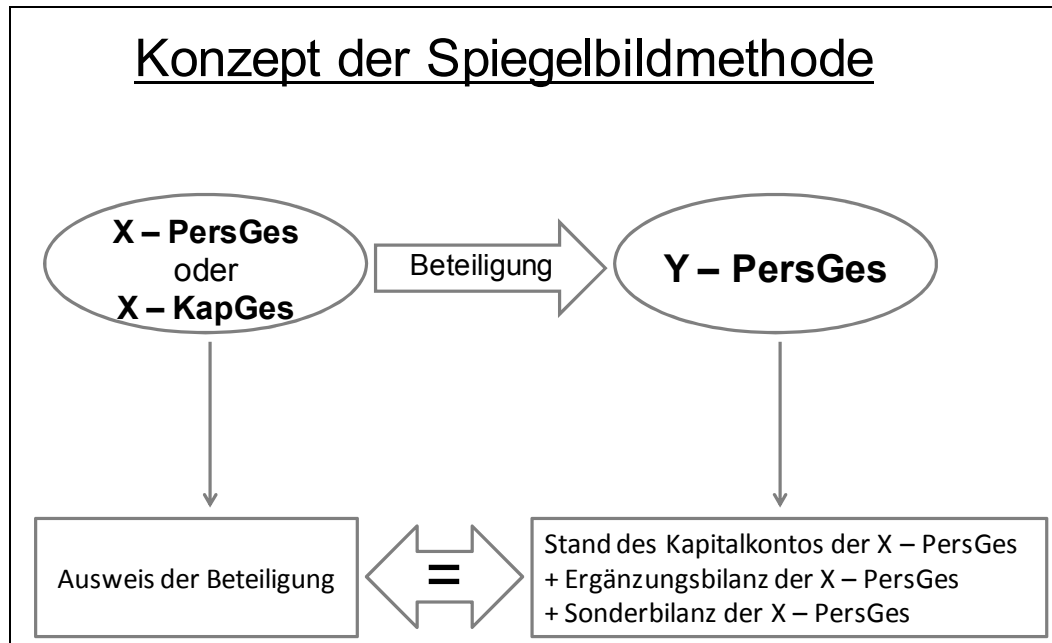
67 § 266 Abs. 2 A. III. 3. HGB; Vgl. IDW RS HFA 18 Rn. 2 ff.

68 Vgl. Preißer / Pung, Die Besteuerung der Personen- und Kapitalgesellschaften, Kommentar, 2012, 2. Auflage, S. 529 f., Rn. 6 ff.

69 Preißer / Pung, Die Besteuerung der Personen- und Kapitalgesellschaften, Kommentar, 2012, 2. Auflage, S. 531, Rn. 15.

70 Vgl. Preißer / Pung, Die Besteuerung der Personen- und Kapitalgesellschaften, Kommentar, 2012, 2. Auflage, S. 530 f., Rn. 15 f.

Einkommen - als Spiegelbild des Kapitalkontos in der Steuerbilanz der Personenhandels-gesellschaft zu führen. Ebenfalls sind Ergänzungs- und Sonderbilanzen zu berücksichtigen.



Entnommen aus Preißer / Pung, Die Besteuerung der Personen- und Kapitalgesellschäften, Kommentar, 2012, 2. Auflage, S. 531, Rn. 17

Die Beteiligung der J - GmbH an der V - GmbH & Co. KG ist hier nach der Spiegelbildmethode auszuweisen. Im vorliegenden Sachverhalt ergibt sich ein Wert von 121.024,71 €.

	Werte zum 31.12.2012
Stand Kapitalkonto	64.024,71 €
+ Sonderbilanz	0,00 €
+Ergänzungsbilanz	57.000,00 €
= Ausweis der Beteiligung	121.024,71 €