

# **Entwurf einer IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Handelsrechtliche Rechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften (IDW ERS FAB 7)**

Stand: 17.06.2024<sup>1</sup>

*Der Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) des IDW hat den nachfolgenden Entwurf einer IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Handelsrechtliche Rechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften (IDW ERS FAB 7) verabschiedet.*

*Infolge der Einfügung eines § 1a in das KStG durch das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) hatten Personenhandelsgesellschaften erstmals für das nach dem 31.12.2021 beginnende Wirtschaftsjahr die Möglichkeit, auf unwiderruflichen Antrag ertragsteuerlich wie eine Kapitalgesellschaft behandelt zu werden (optierende Gesellschaft). Eine solche Optierung zur Körperschaftsbesteuerung kann auch Auswirkungen auf die handelsrechtliche Rechnungslegung der optierenden Gesellschaft haben. Deshalb soll der bisherige IDW RS HFA 7 n.F. (Stand: 30.11.2017) um Ausführungen zu den im Falle einer Optierung geltenden Besonderheiten ergänzt und es sollen erforderliche Begleit Anpassungen vorgenommen werden.*

*Für den Fall, dass bei Ausscheiden eines Gesellschafters und Abfindung durch die Personenhandelsgesellschaft eine negative Differenz zwischen dem Abfindungsbetrag und dem Buchwert des Kapitalanteils des ausscheidenden Gesellschafters besteht, sollen Hinweise zur bilanziellen Behandlung dieses negativen Differenzbetrags aufgenommen werden. Die Behandlung richtet sich nach der Interpretation des Ausscheidens aus der Perspektive der Gesellschaft als Kapitalvorgang oder als Erwerbsvorgang.*

*Auch das im Wesentlichen am 01.01.2024 in Kraft getretene Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) wirkt sich auf die handelsrechtliche Rechnungslegung von Personenhandelsgesellschaften aus und wurde dementsprechend im Entwurf berücksichtigt.*

---

<sup>1</sup> Vorbereitet vom Arbeitskreis „Personengesellschaften“. Verabschiedet vom Hauptfachausschuss (HFA) am 01.10.2002 als IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Handelsrechtliche Rechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften (IDW RS HFA 7). Redaktionelle Änderung durch den HFA am 12.05.2005. Änderung durch den HFA am 27.06.2008. Änderung durch den HFA infolge des Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG) am 06.02.2012. Neufassung der handelsbilanziellen Behandlung von durch die Personenhandelsgesellschaft zu zahlenden Abfindungen an ausscheidende Gesellschafter (Abschn. 5.); zugleich Änderungen in diversen Textziffern zur Anpassung an das am 23.07.2015 in Kraft getretene Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG), das am 21.03.2016 in Kraft getretene Gesetz zur Umsetzung der Wohnimmobilienkreditrichtlinie und zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften sowie das am 19.04.2017 in Kraft getretene Gesetz zur Stärkung der nichtfinanziellen Berichterstattung der Unternehmen in ihren Lage- und Konzernlageberichten (CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz); vorbereitet vom Arbeitskreis „Personengesellschaften“; verabschiedet vom HFA am 30.11.2017. Ergänzung u.a. zur Berücksichtigung der Besonderheiten in der handelsrechtlichen Rechnungslegung solcher Personenhandelsgesellschaften, die nach § 1a KStG zur Körperschaftsbesteuerung optiert haben, und der Änderungen des Rechts durch das MoPeG; vorbereitet vom Arbeitskreis „Personengesellschaften“; verabschiedet als Entwurf eines IDW RS FAB 7 vom Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) am 17.06.2024.

Schließlich sieht der Entwurf bzgl. einiger Aspekte weitere Änderungen gegenüber der bisherigen Fassung der Verlautbarung vor, die unabhängig vom KöMoG und vom MoPeG sind.

Der Stellungnahmeentwurf beinhaltet eine noch nicht abschließend abgestimmte Berufsauffassung. Im Einklang mit IDW Prüfungsstandard: Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze für die Abschlussprüfung (IDW PS 201 n.F.) (Stand: 28.09.2022) kann der Entwurf im Rahmen der Eigenverantwortlichkeit und des beruflichen Ermessens des Abschlussprüfers berücksichtigt werden, soweit er geltenden IDW Stellungnahmen zur Rechnungslegung nicht entgegensteht. Der FAB hat die Möglichkeit, eine Empfehlung zur Anwendung des IDW ERS FAB 7 auszusprechen: Der FAB hat eine solche Empfehlung ausgesprochen, weil sich die Regelungen des KöMoG und/oder des HGB i.d.F. des MoPeG bereits auf Abschlüsse auswirken, die auf Stichtage aufzustellen sind, die vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Pflichtenanwendung des finalen IDW RS FAB 7 liegen, und um dem Berufsstand schon Hilfestellung für die Erstellung bzw. Prüfung solcher Abschlüsse zu geben.

Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge zu dem Entwurf werden schriftlich an die Geschäftsstelle des IDW (Postfach 32 05 80, 40420 Düsseldorf oder [stellungnahmen@idw.de](mailto:stellungnahmen@idw.de)) bis zum 30.09.2024 erbeten. Die Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge werden im Internet auf der IDW Website veröffentlicht, wenn dies nicht ausdrücklich vom Verfasser abgelehnt wird.

Der Entwurf steht bis zu seiner endgültigen Verabschiedung im Internet ([www.idw.de](http://www.idw.de)) unter der Rubrik Verlautbarungen zur Verfügung.

Copyright © Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf.

1.	Vorbemerkungen.....	3
2.	Voraussetzungen für die verpflichtende Anwendung der ergänzenden Vorschriften der §§ 264 bis 330 HGB .....	4
2.1.	Beurteilungszeitpunkt für die Stellung einer natürlichen Person als persönlich haftender Gesellschafter .....	4
2.2.	Befreiung von der verpflichtenden Anwendung der ergänzenden Vorschriften durch Einbeziehung in einen Konzernabschluss (§ 264b HGB).....	5
3.	Zum Inhalt des Jahresabschlusses von Personenhandelsgesellschaften.....	6
3.1.	Zum Inhalt der Bilanz .....	6
3.1.1.	Vermögensgegenstände.....	6
3.1.2.	Eigenkapital .....	7
3.1.3.	Sonderposten für aktivierte Anteile an der Komplementärgesellschaft.....	7
3.1.4.	Latente Steuern nach § 274 HGB .....	8
3.1.4.1.	Allgemeines .....	8
3.1.4.2.	Latente Steuern bei transparent besteuerten Personenhandelsgesellschaften .....	8
3.1.4.3.	Besonderheiten latenter Steuern bei optierenden Personenhandelsgesellschaften .....	9
3.1.5.	Schulden.....	10
3.1.6.	Rückstellungen .....	10

3.2.	Zum Inhalt der Gewinn- und Verlustrechnung .....	11
3.3.	Zum Inhalt des Anhangs .....	12
4.	Zur Gliederung des Jahresabschlusses von Personenhandelsgesellschaften.	14
4.1.	Grundsätzliche Gliederungsanforderungen .....	14
4.2.	Zur Gliederung der Bilanz .....	15
4.2.1.	Ausweis des Eigenkapitals und des Ergebnisses.....	15
4.2.1.1.	Ausweis der Kapitalanteile .....	15
4.2.1.2.	Ausweis ausstehender Einlagen .....	15
4.2.1.3.	Ausweis von Rücklagen .....	15
4.2.1.4.	Ausweis des Jahresergebnisses .....	16
4.2.1.5.	Ausweis von Entnahmen.....	17
4.2.2.	Ausweis von Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern.....	18
4.3.	Zur Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung .....	18
5.	Bilanzierung bei Abfindung ausscheidender Gesellschafter durch die Personenhandelsgesellschaft.....	19
6.	Zur Konzernrechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften i.S. des § 264a HGB .....	21
6.1.	Anwendung des § 264c HGB auf den Konzernabschluss von Personenhandelsgesellschaften i.S. des § 264a HGB.....	21
6.2.	Das Mutterunternehmen der Personenhandelsgesellschaft i.S. des § 264a HGB .....	21
6.2.1.	Beherrschender Einfluss gemäß § 290 Abs. 1 Satz 1 HGB.....	21
6.2.2.	Unwiderlegbare Beherrschungsvermutungen gemäß § 290 Abs. 2 HGB.....	22
6.2.3.	Besondere Konstellationen .....	23

## 1. Vorbemerkungen

- 1 Personenhandelsgesellschaften haben für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres eine Bilanz und eine Gewinn- und Verlustrechnung aufzustellen (§§ 6 Abs. 1, 242 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 HGB). Dabei haben sie die für alle Kaufleute geltenden Vorschriften der §§ 243 bis 256a HGB zu beachten. Auf Personenhandelsgesellschaften i.S. des § 264a Abs. 1 HGB sind darüber hinaus die ergänzenden Vorschriften der §§ 264 bis 330 HGB anzuwenden.
- 2 Gegenstand dieser *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* sind sowohl Fragen zur handelsrechtlichen Rechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften nach allgemeinen Vorschriften als auch nach den ergänzenden Vorschriften für Personenhandelsgesellschaften i.S. des § 264a Abs. 1 HGB. Ferner werden Besonderheiten adressiert, die im Falle solcher Personenhandelsgesellschaften zu beachten sind, die nach § 1a KStG zur Körperschaftsbesteuerung optiert haben. Auf Besonderheiten bei Personenhandelsgesellschaften, die dem Publizitätsgesetz unterliegen, wird nicht eingegangen.
- 2a Diese *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* ersetzt die *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Handelsrechtliche Rechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften (IDW*

RS HFA 7 n.F.) vom 30.11.2017 und gilt für die Aufstellung von Abschlüssen für Zeiträume, die nach dem 31.12.2024 beginnen.<sup>2</sup>

## **2. Voraussetzungen für die verpflichtende Anwendung der ergänzenden Vorschriften der §§ 264 bis 330 HGB**

### **2.1. Beurteilungszeitpunkt für die Stellung einer natürlichen Person als persönlich haftender Gesellschafter**

- 3 Die ergänzenden Vorschriften sind von Personenhandelsgesellschaften anzuwenden, bei denen nicht wenigstens ein persönlich haftender Gesellschafter eine natürliche Person oder eine Personengesellschaft mit einer natürlichen Person als persönlich haftendem Gesellschafter ist oder sich die Verbindung von Gesellschaften in dieser Art fortsetzt (§ 264a Abs. 1 HGB).
- 4 § 264a Abs. 1 HGB enthält keine Regelung über den Beurteilungszeitpunkt für seine Anwendungsvoraussetzung. Da die Rechnungslegung jeweils für den Schluss des Geschäftsjahres erfolgt (§ 242 HGB), ist zur Prüfung der Anwendbarkeit des § 264a Abs. 1 HGB dieser Zeitpunkt maßgebend. Auch die Schwellenwerte der §§ 267, 267a und 293 HGB, die Rechnungslegungs-, Prüfungs- und Offenlegungspflichten begründen, stellen auf die Verhältnisse am Abschlussstichtag ab. Erfolgt der Eintritt einer natürlichen Person als persönlich haftender Gesellschafter erst nach dem Abschlussstichtag, so entfällt die Pflicht zur Anwendung der ergänzenden Vorschriften der §§ 264 bis 330 HGB ex nunc, da fortan nicht mehr das Bedürfnis besteht, die strengeren, für Kapitalgesellschaften geltenden Gläubigerschutzvorschriften anzuwenden; der Schutz Dritter vor dem Haftungsprivileg bestimmter Personengesellschaften ist nicht mehr erforderlich. Ist zu diesem Zeitpunkt bspw. die Pflicht zur Prüfung oder Offenlegung eines vorangehenden Jahresabschlusses noch nicht erfüllt, entfällt sie zwar nicht rückwirkend, aber doch ex nunc auch mit Wirkung für den früheren Abschluss, sodass dessen Prüfung bzw. Offenlegung nicht mehr nachgeholt werden muss.<sup>3</sup>
- 5 Der Eintritt des persönlich haftenden Gesellschafters wird im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses mit den übrigen Gesellschaftern wirksam, wenn die Gesellschaft ihre Geschäfte mit Zustimmung des Eintretenden fortsetzt (§ 161 Abs. 2 i.V.m. § 105 Abs. 3 HGB i.V.m. § 719 Abs. 1 BGB). Eine ohnehin nur deklaratorische Eintragung in das Handelsregister ist für die wirksame Begründung der Stellung als persönlich haftender Gesellschafter nicht erforderlich. Der Austritt des persönlich haftenden Gesellschafters nach dem Abschlussstichtag wirkt wegen seiner Nachhaftung nach § 161 Abs. 2 i.V.m. § 137 HGB für die bis zu seinem Ausscheiden von der Personenhandelsgesellschaft begründeten Schulden (Verbindlichkeiten und Rückstellungen) nicht auf den Beurteilungszeitpunkt zurück.

---

<sup>2</sup> Eine frühere Anwendung dieser *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* ist unter Beachtung der Erstanwendungsregelungen zu § 1a KStG und derjenigen zum HGB i.d.F. des MoPeG zulässig, sofern die in der Stellungnahme enthaltenen Regelungen vollständig beachtet werden; vgl. *IDW Prüfungsstandard: Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze für die Abschlussprüfung (IDW PS 201 n.F.)* (Stand: 28.09.2022), Tz. 19 Satz 2.

<sup>3</sup> Vgl. in Bezug auf die Offenlegung Beschluss des LG Osnabrück v. 01.07.2005, 15 T 6/05.

## 2.2. Befreiung von der verpflichtenden Anwendung der ergänzenden Vorschriften durch Einbeziehung in einen Konzernabschluss (§ 264b HGB)

- 5a Nach § 264b HGB ist eine Personenhandelsgesellschaft i.S. des § 264a Abs. 1 HGB von der gesetzlichen Verpflichtung befreit, einen Jahresabschluss und einen Lagebericht nach den ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften aufzustellen, prüfen zu lassen und offenzulegen, wenn die in § 264b Nr. 1 bis 4 HGB genannten Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind.
- 6 § 264b Nr. 1 HGB sieht als Voraussetzung für die Inanspruchnahme von Erleichterungen bei der Pflicht zur Aufstellung und für die Befreiung von der gesetzlichen Pflicht zur Prüfung und Offenlegung eines Jahresabschlusses und eines Lageberichts vor, dass die Personenhandelsgesellschaft in den Konzernabschluss und den Konzernlagebericht eines persönlich haftenden Gesellschafters der betreffenden Personenhandelsgesellschaft (§ 264b Nr. 1 Buchst. a HGB) oder eines Mutterunternehmens mit Sitz in einem Mitgliedstaat der EU oder einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den EWR einbezogen wird (§ 264b Nr. 1 Buchst. b HGB). Ausweislich der Gesetzesmaterialien zum BilRUG kann auch die Personenhandelsgesellschaft diese Befreiungsvoraussetzung erfüllen, wenn sie selbst als Mutterunternehmen den Konzernabschluss und Konzernlagebericht aufstellt, prüfen lässt und offenlegt.<sup>4</sup> Auch nach Sinn und Zweck der Vorschrift sowie aus Gläubigerschutzgesichtspunkten bestehen gegen eine Inanspruchnahme der Befreiung für den Jahresabschluss des Mutterunternehmens keine Bedenken.<sup>5</sup>
- 7 § 264b Nr. 1 Buchst. b HGB verlangt nicht, dass das Mutterunternehmen der persönlich haftende Gesellschafter der einbezogenen Gesellschaft sein muss, da die Personenhandelsgesellschaft z.B. auch in den Konzernabschluss und Konzernlagebericht eines übergeordneten Mutterunternehmens befreiend einbezogen werden kann, also eines Unternehmens, das i.d.R. nicht persönlich haftender Gesellschafter der Personenhandelsgesellschaft ist.
- 7a Nach § 264b Nr. 1 Buchst. b HGB muss bei einer Einbeziehung der Personenhandelsgesellschaft in den Konzernabschluss und Konzernlagebericht eines übergeordneten Mutterunternehmens oder in ihren eigenen Konzernabschluss und Konzernlagebericht in diesen Konzernabschluss und Konzernlagebericht eine größere Gesamtheit von Unternehmen einbezogen sein. Nach der Begründung zum Regierungsentwurf des BilRUG kann eine größere Gesamtheit von Unternehmen erst angenommen werden, wenn der Konzernabschluss und Konzernlagebericht mindestens drei einbezogene Unternehmen, also das Mutterunternehmen und mindestens zwei weitere im Wege der Vollkonsolidierung einbezogene Tochterunternehmen, umfasst.<sup>6</sup>
- 8 Da § 264b HGB im Unterschied zu § 264 Abs. 3 HGB nicht voraussetzt, dass das in den Konzernabschluss und Konzernlagebericht einbezogene Unternehmen Tochterunternehmen des den befreienden Konzernabschluss aufstellenden Unternehmens ist, könnte nach dem Wortlaut von § 264b Nr. 1 i.V.m. § 310 HGB davon auszugehen sein, dass die befreiende Wirkung des § 264b HGB auch dann eintritt, wenn die Personenhandelsgesellschaft als Gemein-

---

<sup>4</sup> Vgl. BT-Drs. 18/5256, S. 81.

<sup>5</sup> So bereits vor dem BilRUG Beschluss des LG Bonn v. 30.09.2009, 30 T 848/09.

<sup>6</sup> Vgl. BT-Drs. 18/4050, S. 59.

schaftsunternehmen im Wege der Quotenkonsolidierung in den Konzernabschluss eines Mutterunternehmens oder eines anderen Unternehmens einbezogen wird, das persönlich haftender Gesellschafter dieser Personenhandelsgesellschaft ist. Durch die lediglich quotale Einbeziehung in einen Konzernabschluss wird jedoch die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Personenhandelsgesellschaft nur unvollständig im Rahmen des Konzernabschlusses erfasst. Es ist deshalb nicht zulässig, dass Personenhandelsgesellschaften die Befreiung nach § 264b HGB in Anspruch nehmen können, wenn sie als Gemeinschaftsunternehmen im Wege der Quotenkonsolidierung in einen Konzernabschluss einbezogen werden.

Die Berücksichtigung als assoziiertes Unternehmen nach der Equity-Methode genügt ebenfalls nicht für eine Befreiung nach § 264b HGB, auch wenn die Gesellschaft Tochterunternehmen ist. Nach § 311 Abs. 1 HGB ist eine Gesellschaft, auf die ein maßgeblicher Einfluss ausgeübt wird und deren Anteile nach der Equity-Methode bewertet werden, kein in den Konzernabschluss einbezogenes Unternehmen.

- 9 Der befreiende Konzernabschluss und Konzernlagebericht müssen gemäß § 264b Nr. 2 i.V.m. § 264 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 HGB nach den Rechtsvorschriften des Staates, in dem der persönlich haftende Gesellschafter oder das Mutterunternehmen seinen Sitz hat, und im Einklang mit der sog. EU-Bilanzrichtlinie<sup>7</sup> sowie der EU-Richtlinie für Abschlussprüfungen<sup>8</sup> aufgestellt und geprüft worden sein. Dies trifft auf Konzernabschlüsse und Konzernlageberichte zu, die nach dem Recht eines Mitgliedstaats der EU oder eines anderen EWR-Vertragsstaats aufgestellt worden sind. Ebenso erfüllen Konzernabschlüsse i.S.v. § 315e HGB diese Voraussetzung. Es kommen aber auch Abschlüsse nach anderen Vorschriften in Betracht, wenn deren Einklang mit den EU-Vorschriften gegeben ist.

### **3. Zum Inhalt des Jahresabschlusses von Personenhandelsgesellschaften**

#### **3.1. Zum Inhalt der Bilanz**

##### **3.1.1. Vermögensgegenstände**

- 10 Zu bilanzieren sind diejenigen Vermögensgegenstände, die nach § 246 Abs. 1 HGB als Gesellschaftsvermögen anzusetzen sind. Dabei macht es für die Bilanzierung keinen Unterschied, ob die Vermögensgegenstände betrieblich genutzt werden oder nicht.
- 11 Eine wirtschaftliche Zugehörigkeit zum Gesellschaftsvermögen ist auch dann gegeben, wenn Vermögensgegenstände der Gesellschaft auf der Grundlage einer gesellschaftsrechtlichen Einbringung (Einlage nicht nur zur Nutzung, sondern auch dem Werte nach) überlassen worden sind und weder zivilrechtlich Eigentum der Gesellschaft besteht noch eine formgerechte

---

<sup>7</sup> Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates (ABl. EU Nr. L 182 v. 29.06.2013, S. 19), die zuletzt durch Artikel 1 der Richtlinie (EU) 2024/1306 (ABl. EU Reihe L v. 08.05.2024, S. 1) geändert worden ist.

<sup>8</sup> Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates (ABl. EU Nr. L 157 v. 09.06.2006, S. 87), die zuletzt durch Artikel 4 der Richtlinie (EU) 2023/2864 (ABl. EU Reihe L v. 20.12.2023, S. 1) geändert worden ist.

Verpflichtung zur Übertragung des Eigentums auf die Gesellschaft vorliegt. Im Interesse der Bilanzklarheit ist es wünschenswert, auf ein derartiges Rechtsverhältnis durch einen Vermerk im Jahresabschluss hinzuweisen.

- 12 Vermögensgegenstände, die einzelnen Gesellschaftern gehören, aber nicht Gesellschaftsvermögen sind, dürfen handelsrechtlich auch dann nicht von der Personenhandelsgesellschaft bilanziert werden, wenn sie dem Geschäftsbetrieb dieser Gesellschaft dienen (z.B. von einem Gesellschafter an die Gesellschaft vermietetes oder aufgrund des Gesellschaftsvertrags zur Nutzung, jedoch nicht dem Werte nach überlassenes Grundstück). Dies gilt auch dann, wenn die betreffenden Vermögensgegenstände steuerlich notwendiges Betriebsvermögen sind.

### **3.1.2. Eigenkapital**

- 13 Eigenkapital ist bei Personenhandelsgesellschaften nur dann gegeben, wenn die bereitgestellten Mittel als Verlustdeckungspotenzial zur Verfügung stehen. Dies ist dann der Fall,
- a. wenn künftige Verluste mit diesen Mitteln bis zur vollen Höhe – auch mit Wirkung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern – zu verrechnen sind,
  - b. wenn bei einer Liquidation der Gesellschaft (außerhalb eines Insolvenzverfahrens) Ansprüche erst nach Befriedigung aller Gesellschaftsgläubiger mit dem sonstigen Eigenkapital auszugleichen sind und
  - c. wenn im Fall der Insolvenz der Gesellschaft Ansprüche nur nach Gesellschaftsgläubigern im Rang des § 39 Abs. 2 InsO geltend gemacht werden können.
- 14 Keine notwendige Voraussetzung für die Qualifikation als Eigenkapital der Personenhandelsgesellschaft ist das Kriterium der „Dauerhaftigkeit der Mittelüberlassung“, da Entnahmen zu Lasten des Eigenkapitals jederzeit von den Gesellschaftern beschlossen werden können.
- 15 Diese Abgrenzungskriterien gelten auch für Mittelüberlassungen durch einen kapitalmäßig an der Personenhandelsgesellschaft nicht beteiligten Komplementär.

### **3.1.3. Sonderposten für aktivierte Anteile an der Komplementärgesellschaft**

- 16 Personenhandelsgesellschaften i.S. des § 264a Abs. 1 HGB haben für Anteile an ihren Komplementärgesellschaften in Höhe des aktivierten Betrags nach dem Posten „Eigenkapital“ einen Sonderposten unter der Bezeichnung „Ausgleichsposten für aktivierte eigene Anteile“ zu bilden (§ 264c Abs. 4 Satz 2 HGB). Für die Bildung des Sonderpostens ist § 272 Abs. 4 HGB entsprechend anzuwenden. Deshalb ist der Sonderposten entweder aus Rücklagen oder aus dem Jahresüberschuss zu bilden. Reichen Rücklagen und Jahresüberschuss nicht aus, ist der restliche Betrag von den Kapitalanteilen abzubuchen. Eine dabei eintretende Einschränkung der Entnahmerechte der Kommanditisten entspricht dem Sinn und Zweck des § 264c Abs. 4 Satz 2 HGB.
- 16a Von der Dotierung des Sonderpostens darf abgesehen werden, wenn die Komplementärgesellschaft keine Einlage in die Personenhandelsgesellschaft geleistet hat, weil es in diesen Fällen nicht zur Aufblähung des Eigenkapitals der Personenhandelsgesellschaft kommt, die durch die Dotierung des Sonderpostens verhindert werden soll.

- 17 Werden die Anteile an dem persönlich haftenden Gesellschafter von einem im Mehrheitsbesitz stehenden Tochterunternehmen der Personenhandelsgesellschaft gehalten, muss das Tochterunternehmen in entsprechender Anwendung von § 272 Abs. 4 HGB den Sonderposten nach § 264c Abs. 4 Satz 2 HGB bilden.

### **3.1.4. Latente Steuern nach § 274 HGB**

#### **3.1.4.1. Allgemeines**

- 18 Personenhandelsgesellschaften i.S. des § 264a Abs. 1 HGB müssen – soweit sie nicht klein i.S. des § 267 HGB sind (§ 274a Nr. 4 HGB) – § 274 HGB über den Ansatz latenter Steuern beachten. Personenhandelsgesellschaften, die nicht unter § 264a Abs. 1 HGB fallen, sowie kleine Personenhandelsgesellschaften i.S. des § 264a Abs. 1 HGB dürfen § 274 HGB freiwillig anwenden. In diesem Fall haben sie § 266 Abs. 2 D. (Aktive latente Steuern) bzw. Abs. 3 E. (Passive latente Steuern) HGB für den Bilanzausweis zu beachten (§ 274 Abs. 1 Satz 1 und 2 HGB). Die gleichzeitige Anwendung aller sonstigen für Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften geltenden Vorschriften ist bei freiwilliger Anwendung des § 274 HGB nicht erforderlich.

#### **3.1.4.2. Latente Steuern bei transparent besteuerten Personenhandelsgesellschaften**

- 18a Dieser Abschnitt gilt nur für die Bilanzierung latenter Steuern nach § 274 HGB in Abschlüssen von Personenhandelsgesellschaften für solche Geschäftsjahre, in denen die Gesellschaft nicht (d.h. noch nicht oder nicht mehr) für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen wie eine Kapitalgesellschaft zu behandeln ist. Zum Zeitpunkt der bilanziellen Erfassung der Auswirkungen eines Steuersystemwechsels vgl. Tz. 22b bzw. Tz. 22e.
- 19 Da § 274 HGB nur künftige Steuerbe- und -entlastungen betrifft, die bei dem bilanzierenden Unternehmen selbst entstehen, fällt bei transparent besteuerten Personenhandelsgesellschaften nur latente Gewerbesteuer unter diese Vorschrift. Dabei sind auch solche temporären Differenzen einzubeziehen, die sich erst bei Veräußerung oder Aufgabe des (Teil-)Betriebs oder beim Ausscheiden eines Gesellschafters abbauen. Ferner ist grundsätzlich zu unterstellen, dass die Zugehörigkeit von Gesellschaftern zu einer Personenhandelsgesellschaft zeitlich unbegrenzt ist. In den Fällen, in denen ein unmittelbar beteiligter Gesellschafter eine natürliche Person ist und durch diese bis zum Abschlussstichtag eine Kündigung der Gesellschafterstellung oder eine Anteilsveräußerung erfolgt, ist in Bezug auf den ausscheidenden Gesellschafter der Ansatz latenter Steuer wegen § 7 Satz 2 GewStG auf solche temporären Differenzen zu beschränken, die sich bis zu dem Zeitpunkt abbauen, in dem dieser Gesellschafter aus der Gesellschaft ausscheidet.
- 20 Die temporären Differenzen sind gemäß § 274 Abs. 1 HGB nach dem bilanzorientierten Konzept durch eine Gegenüberstellung von handelsrechtlichen und steuerlichen Wertansätzen zu ermitteln. Bei der Ermittlung der steuerlichen Wertansätze sind neben den Wertansätzen in

der Steuerbilanz der Gesellschaft auch Mehr- oder Minderwerte in steuerlichen Ergänzungsbilanzen zu berücksichtigen.<sup>9</sup> Einzubeziehen sind ferner außerbilanzielle steuerliche Hinzu-rechnungen oder Kürzungen (z.B. Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG).<sup>10</sup> Posten in steuerlichen Sonderbilanzen einzelner Gesellschafter finden hingegen bei der Personenhandels-gesellschaft keine Berücksichtigung, da sie nicht zu deren Vermögen gehören (§ 264c Abs. 3 Satz 1 HGB) und für diese folglich kein handelsrechtlicher Wertansatz i.S. des § 274 Abs. 1 HGB existiert.<sup>11</sup>

- 21 Anteilsübertragungen auf Gesellschafterebene können zur Entstehung oder zu Veränderungen von Ergänzungsbilanzen führen. Hierdurch auf Ebene der transparent besteuerten Personenhandelsgesellschaft als Steuerschuldner ausgelöste Auswirkungen auf latente Steuern sind erfolgswirksam zu erfassen, da die Anteilsübertragung aus Sicht der Gesellschaft kein Anschaffungsvorgang ist.
- 22 Werden Anteile an einer transparent besteuerten Personenhandelsgesellschaft von einer Kapitalgesellschaft oder einer nur mittelbar beteiligten natürlichen Person veräußert, ist ein hierbei entstehender Veräußerungsgewinn gewerbesteuerpflichtig (§ 7 Satz 2 GewStG). In der Gewinn- und Verlustrechnung der Personenhandelsgesellschaft ist daher ein entsprechender Gewerbesteueraufwand auszuweisen; gleichzeitig entstehen abzugsfähige temporäre Differenzen aus Ergänzungsbilanzen, die in die Ermittlung der Gesamtdifferenz eingehen. Die Fortentwicklung der Ergänzungsbilanzen in den Folgejahren führt zu entsprechenden erfolgswirksam zu erfassenden Veränderungen der latenten Steuern.

### 3.1.4.3. Besonderheiten latenter Steuern bei optierenden Personenhandelsgesellschaften

- 22a Dieser Abschnitt gilt nur für die Bilanzierung latenter Steuern nach § 274 HGB in Abschlüssen von Personenhandelsgesellschaften für solche Geschäftsjahre, für die die Besteuerung der Gesellschaft nach dem Einkommen wie eine Kapitalgesellschaft gilt, weil die Gesellschaft nach § 1a KStG zur Körperschaftsbesteuerung optiert hat. In diesen Fällen umfassen die nach § 274 HGB zu bilanzierenden latenten Steuern neben der Gewerbesteuer auch die Körperschaftsteuer (zzgl. Solidaritätszuschlag).
- 22b Latente Körperschaftsteuern und Veränderungen bislang bilanzierter sonstiger latenter Steuern sind bereits im Jahresabschluss für dasjenige Geschäftsjahr zu berücksichtigen, in dem der Antrag nach § 1a Abs. 1 KStG gestellt wurde.
- 22c Veränderungen der latenten Steuern infolge der Beantragung des Wechsels hin zur Körperschaftsbesteuerung sind erfolgswirksam<sup>12</sup> zu erfassen.

<sup>9</sup> Vgl. Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 18: Latente Steuern im Konzernabschluss (DRS 18), Tz. 39.

<sup>10</sup> Vgl. DRS 18, Tz. 37.

<sup>11</sup> Vgl. DRS 18, Tz. 39.

<sup>12</sup> Vgl. für den echten, d.h. nicht nur fiktiven Formwechsel einer Personenhandels- in eine Kapitalgesellschaft *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Auswirkungen eines Formwechsels auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss (IDW RS FAB 41)* (Stand: 16.05.2024), Tz. 34.

- 22d Solange bis zum Abschlussstichtag kein Antrag nach § 1a Abs. 4 KStG auf Rückkehr zur transparenten Besteuerung gestellt wurde, ist von einer fortgesetzten Besteuerung nach dem KStG auszugehen.
- 22e Der Wegfall latenter Körperschaftsteuern und Veränderungen bislang bilanzierter sonstiger latenter Steuern infolge der Beantragung der Rückkehr zur transparenten Besteuerung sind bereits im Jahresabschluss für dasjenige Geschäftsjahr erfolgswirksam<sup>13</sup> zu berücksichtigen, in dem der Antrag nach § 1a Abs. 4 KStG gestellt wurde.
- 22f Körperschaftsteuerrückstellungen sind bei der zur transparenten Besteuerung zurückgekehrten Personenhandelsgesellschaft fortzuführen, solange die Steuerschuld noch besteht.

### 3.1.5. Schulden

- 23 Als Schulden sind in der Bilanz der Personenhandelsgesellschaft nur Verpflichtungen der Gesellschaft auszuweisen.

### 3.1.6. Rückstellungen

- 24 Gemäß § 249 HGB sind auch Rückstellungen für Verpflichtungen gegenüber den Gesellschaftern, insb. für Altersversorgungszusagen der Gesellschaft an Gesellschafter, zu bilden.
- 25 Zur Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen, auf die der Versorgungsberechtigte seinen Rechtsanspruch vor dem 01.01.1987 erworben hat, siehe *IDW RS HFA 30 n.F.*<sup>14</sup>, Tz. 12.
- 26 Kleine Personenhandelsgesellschaften i.S. des § 264a Abs. 1 HGB und nicht haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften, die nicht freiwillig § 274 HGB anwenden (vgl. Tz. 18), haben ausweislich der Regierungsbegründung zum BilMoG Rückstellungen für passive latente Steuern anzusetzen, soweit die Tatbestandsvoraussetzungen für den Ansatz einer Rückstellung gemäß § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB erfüllt sind.<sup>15</sup> Wenn Differenzen zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen von Vermögensgegenständen, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten und den korrespondierenden steuerlichen Wertansätzen bestehen, deren Abbau künftig voraussichtlich zu einer Steuerbelastung führt, begründet dies zum Abschlussstichtag eine wirtschaftliche Belastung des ausgewiesenen Gesellschaftsvermögens. Damit sind die Tatbestandsvoraussetzungen des § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB erfüllt. Soweit mit dem Eintritt der Steuerbelastung aufgrund des Vorliegens sog. quasi-permanenter Differenzen auf absehbare Zeit nicht zu rechnen ist, sind die betreffenden Differenzen indes nicht zu berücksichtigen. Dies gilt insb. für Abschreibungen, die zu Differenzen zwischen handelsrechtlichen und steuerlichen Wertansätzen führen, die sich erst bei Veräußerung eines Vermögensgegenstands oder bei Liquidation des Unternehmens ausgleichen. Derartige Differenzen sind zu je-

---

<sup>13</sup> Vgl. für den echten, d.h. nicht nur fiktiven Formwechsel einer Kapital- in eine Personenhandelsgesellschaft *IDW RS FAB 41*, Tz. 39.

<sup>14</sup> *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Handelsrechtliche Bilanzierung von Altersversorgungsverpflichtungen (IDW RS HFA 30 n.F.)* (Stand: 16.12.2016).

<sup>15</sup> Vgl. BT-Drs. 16/10067, S. 68.

dem Abschlussstichtag daraufhin zu überprüfen, ob sie sich aufgrund der gesetzlichen Regelungen, etwa eingetretener geänderter Verhältnisse oder der geplanten unternehmerischen Dispositionen in der überschaubaren Zukunft nicht doch abbauen werden.

- 27 Rückstellungen für passive latente Steuern sind nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und den allgemein für Rückstellungen geltenden Vorschriften zu bewerten. Dabei sind aufrechenbare aktive Latenzen und Vorteile aus steuerlichen Verlustvorträgen rückstellungsmindernd zu berücksichtigen, weil insoweit eine Vermögensbelastung aus passiven Latenzen ausgeschlossen werden kann. Es ist nicht zu beanstanden, wenn i.S. des Rechtsgedankens des § 274 Abs. 2 Satz 1 HGB eine Abzinsung der Rückstellungen unterbleibt.
- 28 Bei Anwendung des Bilanzgliederungsschemas nach § 266 HGB unter Verzicht auf die Erleichterung nach § 266 Abs. 1 Satz 3 bzw. Satz 4 HGB empfiehlt es sich, für zu erwartende Steuerbelastungen nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB gebildete Rückstellungen in der Bilanz gesondert unter den Steuerrückstellungen (§ 266 Abs. 3 B. 2. HGB) auszuweisen.

### **3.2. Zum Inhalt der Gewinn- und Verlustrechnung**

- 29 Die für den Inhalt der Bilanz anzuwendenden Abgrenzungen zwischen der Sphäre der Gesellschaft und derjenigen der Gesellschafter wirken sich auf den Inhalt der Gewinn- und Verlustrechnung aus. Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschaftern und Gesellschaft (z.B. Zinsen für Gesellschafterdarlehen oder Eigenkapitalkonten, feste und gewinnabhängige Tätigkeitsvergütungen geschäftsführender Gesellschafter u.a.m.) können je nach der im Einzelfall getroffenen Vereinbarung entweder zu Aufwand oder Ertrag der Gesellschaft führen oder bei der Ergebnisverteilung zu berücksichtigen sein. Die unterschiedliche Darstellung der Ertragslage, je nachdem, welcher Weg gewählt worden ist, wird vom Gesetzgeber bewusst in Kauf genommen.
- 30 Entsteht durch eine Änderung des Inhalts der Vereinbarung die Gefahr einer Missdeutung des ausgewiesenen Jahresergebnisses im Jahresvergleich, so ist eine erläuternde Angabe im Jahresabschluss, ggf. im Anhang, erforderlich (§ 243 Abs. 2 HGB).
- 31 Erträge aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften umfassen auch die vom Schuldner der Dividende einbehaltene Kapitalertragsteuer. Bei einer Personenhandelsgesellschaft, die nicht nach § 1a KStG zur Körperschaftsbesteuerung optiert hat, ist die einbehaltene Kapitalertragsteuer
- a. im Falle einer phasenverschobenen Gewinnvereinnahmung im Zeitpunkt der Einbuchung des Beteiligungsertrags in Abhängigkeit von den gesellschaftsvertraglichen Bestimmungen als Forderung gegen die Gesellschafter oder als Entnahme der Gesellschafter zu behandeln,
  - b. im Falle einer phasengleichen Gewinnvereinnahmung erst ab dem Zeitpunkt als Forderung gegen die Gesellschafter bzw. als Entnahme der Gesellschafter zu behandeln, in dem sie zivil-/steuerrechtlich entstanden ist, d.h. dem Zeitpunkt des tatsächlichen Zuflusses der Dividende bei der Personenhandelsgesellschaft (vgl. § 44 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. Abs. 2 EStG); zuvor ist die Kapitalertragsteuer als Forderung gegen den Schuldner der Dividende auszuweisen.

- 31a Bei einer optierenden Personenhandelsgesellschaft stellt die vom Schuldner der Dividende einbehaltene Kapitalertragsteuer eine Vorauszahlung auf die eigene Körperschaftsteuerschuld dar; die Kapitalertragsteuer ist daher ab dem Zeitpunkt ihrer zivil-/steuerrechtlichen Entstehung als sonstiger Vermögensgegenstand auszuweisen.
- 31b Vereinnahmt eine Personenhandelsgesellschaft, die nicht nach § 1a KStG zur Körperschaftsteuerbesteuerung optiert hat, eine Forschungszulage i.S. des Forschungszulagengesetzes (FZulG), ist die auf den jeweiligen Gesellschafter anteilig entfallende Forschungszulage als Vorauszahlung auf dessen persönliche Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerschuld anzusehen. Je nach getroffener Vereinbarung im Gesellschaftsvertrag ist der aus der Vereinnahmung der Forschungszulage resultierende sonstige betriebliche Ertrag bei der Personenhandelsgesellschaft entweder als Entnahme der Gesellschafter zu behandeln oder es ist bei ihr korrespondierend eine Forderung gegen die Gesellschafter zu erfassen.
- 32 Die auf den Anteil am Gewinn der nicht nach § 1a KStG optierenden Personenhandelsgesellschaft entfallenden, von den Gesellschaftern zu zahlenden persönlichen Steuern ändern nicht das Jahresergebnis der Gesellschaft.
- 32a Im Interesse der Vergleichbarkeit des Abschlusses einer Personenhandelsgesellschaft, die nicht nach § 1a KStG optiert hat, mit dem Abschluss einer Kapitalgesellschaft – bei der die auf den Gewinn entfallende Körperschaftsteuer bereits ertragsmindernd berücksichtigt wird – ermöglicht § 264c Abs. 3 Satz 2 HGB, dass in der Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ ein dem Steuersatz der Komplementärgesellschaft entsprechender fiktiver Steueraufwand der Gesellschafter offen abgesetzt oder hinzugerechnet wird.
- 33 Entsprechend der Zielsetzung des § 264c Abs. 3 Satz 2 HGB, die Vergleichbarkeit mit einer Kapitalgesellschaft herzustellen, erscheint es zulässig, als Bemessungsgrundlage für den fiktiven Steueraufwand auf das zu versteuernde Einkommen nach den körperschaftsteuerlichen Regelungen unter Berücksichtigung nicht abziehbarer Aufwendungen und steuerfreier Erträge abzustellen. Dadurch wird die größtmögliche Nähe zur Besteuerung der Kapitalgesellschaft erzielt. Im Anhang sollte aus Gründen der Klarheit und Übersichtlichkeit die Berechnung des fiktiven Steueraufwands erläutert werden.
- 33a § 264c Abs. 3 Satz 2 HGB ist nach Sinn und Zweck der Vorschrift nicht auf die Gewinn- und Verlustrechnung einer nach § 1a KStG optierenden Gesellschaft anwendbar.

### **3.3. Zum Inhalt des Anhangs**

- 34 Die Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs der vertretungsberechtigten Gesellschaft gelten als gesetzliche Vertreter der Personenhandelsgesellschaft i.S. des § 264a Abs. 1 HGB (§ 264a Abs. 2 HGB). Als Gesamtbezüge nach § 285 Nr. 9 Buchst. a und b HGB haben diese Personenhandelsgesellschaften – vorbehaltlich der §§ 286 Abs. 4, 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB – die Gesamtbezüge anzugeben, die den gesetzlichen Vertretern des persönlich haftenden Gesellschafters für die Geschäftsführung der Personenhandelsgesellschaft auf schuldrechtlicher Basis gewährt worden sind. Kosten für Sachleistungen, die der geschäftsführenden Gesellschaft erstattet werden, gehören nicht zu den angabepflichtigen Bezügen.

- 35 Der Betrag der im Handelsregister gemäß § 172 Abs. 1 HGB eingetragenen Haftsummen ist im Anhang anzugeben, soweit diese nicht geleistet sind, unabhängig davon, ob eine noch ausstehende vereinbarte Einlage eingefordert ist (§ 264c Abs. 2 Satz 9 HGB). Da mit dieser Angabe deutlich gemacht werden soll, mit welchem Betrag die Kommanditisten den Gläubigern gegenüber persönlich haften, ist die Differenz zwischen den im Handelsregister eingetragenen Haftsummen der Kommanditisten und den tatsächlich geleisteten Einlagen unter Berücksichtigung der durch Entnahmen wiederauflebenden Haftung gemäß § 172 Abs. 4 HGB anzugeben. Eine Fehlanzeige bei voll geleisteten Haftsummen ist nicht erforderlich.
- 36 Die Angabepflicht erfasst sowohl Fälle ausstehender Haftsummen (§ 172 Abs. 1 HGB) als auch des Wiederauflebens der Haftung aufgrund einer Einlagenrückgewähr nach § 172 Abs. 4 HGB. Eine haftungsbegründende und daher abgabepflichtige Einlagenrückgewähr kann sowohl in einer unmittelbaren oder mittelbaren Geld- oder Sachleistung an den Kommanditisten bestehen, der kein wertmäßig gleicher Zufluss bei der Gesellschaft bzw. keine Überdeckung des Kapitalkontos gegenübersteht (Rückzahlung nach § 172 Abs. 4 Satz 1 HGB), als auch in einer Gewinnentnahme, sofern der Kapitalanteil des Kommanditisten zum Entnahmezeitpunkt durch Verluste unter den Betrag der Haftsumme herabgemindert war oder durch die Entnahme eine Minderung des Kapitalanteils unter den Betrag der Haftsumme eintritt (Gewinnentnahme nach § 172 Abs. 4 Satz 2 HGB). Letzteres ist auf der Grundlage einer Handelsbilanz zu fortgeführten Buchwerten zu beurteilen.<sup>16</sup>
- 36a Eine haftungsbegründende Einlagenrückgewähr nach § 172 Abs. 4 HGB liegt nicht vor, soweit aufgrund einer Abfindung durch die Personenhandelsgesellschaft an einen ausscheidenden Gesellschafter in Höhe eines Betrags, der oberhalb des Buchwerts seines Kapitalanteils liegt, die Kapitalanteile der verbleibenden Kommanditisten unter den Betrag ihrer Haftsummen sinken (vgl. Tz. 58b). Eine solche Minderung ist weder auf Entnahmen der verbleibenden Kommanditisten noch auf auf sie entfallende Verluste zurückzuführen.
- 37 An einer haftungsbegründenden Gewinnentnahme fehlt es, wenn Gewinnanteile auf gesetzlicher Grundlage (§ 169 Abs. 1 HGB) oder gemäß einer gesellschaftsrechtlichen Vereinbarung den Kapitalanteilen von Kommanditisten zugeschrieben oder in eine Rücklage eingestellt (vgl. Tz. 46) oder – bei Geltung des gesetzlichen Regelstatuts – unmittelbar auf die Gesellschafterprivatkonten umgebucht werden (vgl. Tz. 47),<sup>17</sup> ohne dass es zu einer Entnahme i.S. eines Abgangs von Vermögensgegenständen kommt (Vermögensauskehrung). Soweit diese Mittel als Gesellschafterdarlehen anzusehen sind, verwirklicht sich der Gläubigerschutz durch die Nachrangigkeit von Gesellschafterforderungen in der Insolvenz (§ 39 Abs. 1 Nr. 5, Abs. 4 und 5 InsO), das Anfechtungsrecht des Insolvenzverwalters (§ 135 InsO) sowie den nach § 264c Abs. 1 HGB gebotenen gesonderten Bilanzausweis von Gesellschafterdarlehen bzw. durch eine entsprechende Anhangangabe. Eine Angabe nach § 264c Abs. 2 Satz 9 HGB ist erst nach einer Auszahlung des Darlehens an den Gesellschafter erforderlich, sofern in dem Auszahlungszeitpunkt noch die Voraussetzungen nach § 172 Abs. 4 HGB gegeben sind.
- 38 In Fällen der haftungsbegründenden Gewinnentnahme nach § 172 Abs. 4 Satz 2 HGB sind bei der Ermittlung des Umfangs der wiederaufgelebten Haftung Beträge von der bestehenden Einlage in Abzug zu bringen, die bei einer Kapitalgesellschaft nach § 253 Abs. 6 Satz 2 und

<sup>16</sup> Vgl. BGHZ Bd. 109, S. 334 ff.

<sup>17</sup> So für den Fall der Umwandlung einer Einlage in ein Darlehen BGHZ Bd. 39, S. 319, 331.

§ 268 Abs. 8 HGB einer Ausschüttungssperre unterliegen würden (§ 172 Abs. 4 Satz 3 HGB). Diese Vorschrift geht bei Personenhandelsgesellschaften i.S. des § 264a Abs. 1 HGB als *lex specialis* den Bestimmungen der §§ 253 Abs. 6 Satz 2 und 268 Abs. 8 HGB vor. Aus dem gleichen Grund besteht für Personenhandelsgesellschaften auch die ebenfalls allein auf die Verhältnisse von Kapitalgesellschaften zugeschnittene Anhangangabepflicht nach § 285 Nr. 28 HGB nicht. Der Abzugsbetrag nach § 172 Abs. 4 Satz 3 HGB ist im Falle von Personenhandelsgesellschaften, auf die § 274 HGB keine Anwendung findet, nach dem Sinn und Zweck der §§ 253 Abs. 6 Satz 2 und 268 Abs. 8 HGB um für die betreffenden Sachverhalte gebildete Rückstellungen für passive latente Steuern zu mindern, die nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB angesetzt worden sind (vgl. Tz. 26).

- 39 Liegen danach bei einer Personenhandelsgesellschaft Bilanzierungssachverhalte gemäß §§ 253 Abs. 6 Satz 2 oder 268 Abs. 8 HGB vor und kommt es in der Folge zu einer Herabminderung des Kapitalanteils unter den Betrag der Haftsumme nach § 172 Abs. 4 Satz 2 HGB, so ist dies im Rahmen der Angabepflicht nach § 264c Abs. 2 Satz 9 HGB zu berücksichtigen. Auf diesen Bilanzierungssachverhalten beruhende Angabepflichten bestehen nicht nur im Entstehungsjahr, sondern setzen sich – ebenso wie Ausschüttungssperren für Kapitalgesellschaften nach §§ 253 Abs. 6 Satz 2 oder 268 Abs. 8 HGB – in den Jahresabschlüssen der Folgejahre so lange und in der Höhe fort, wie entsprechende Wertansätze zum jeweiligen Beurteilungstichtag noch bestehen.

Erfolgen Auszahlungen von Gewinnanteilen, die zunächst auf ein Gesellschafterprivatkonto umgebucht worden sind (vgl. Tz. 37), zu einem Zeitpunkt, zu dem noch Wertansätze im o.g. Sinne bestehen, besteht bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen eine Anhangangabepflicht nach § 264c Abs. 2 Satz 9 HGB. Um dies beurteilen zu können, ist eine Dokumentation der umgebuchten Gewinnanteile sowie die Fortschreibung der Beträge erforderlich, die auf Bilanzierungssachverhalte i.S. der §§ 253 Abs. 6 Satz 2 und 268 Abs. 8 HGB zurückgehen.

- 39a Anders als die Anhangangaben nach § 285 Nr. 28 HGB (vgl. Tz. 38) ist der Unterschiedsbetrag i.S. des § 253 Abs. 6 Satz 1 HGB auch von Personenhandelsgesellschaften im Anhang oder unter der Bilanz anzugeben (§ 253 Abs. 6 Satz 3 HGB).

#### **4. Zur Gliederung des Jahresabschlusses von Personenhandelsgesellschaften**

##### **4.1. Grundsätzliche Gliederungsanforderungen**

- 40 Personenhandelsgesellschaften i.S. des § 264a Abs. 1 HGB haben für die Gliederung der Bilanz § 266 HGB, für die Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung § 275 HGB, die besonderen Bestimmungen des § 264c HGB sowie die allgemeinen Grundsätze des § 265 HGB zu beachten.
- 41 Für andere Personenhandelsgesellschaften verlangt das HGB in § 247 Abs. 1 lediglich die hinreichende Aufgliederung von bestimmten, gesondert auszuweisenden Aktiv- und Passivposten der Bilanz. Dabei sind die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, insb. der in § 243 Abs. 2 HGB niedergelegte Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit zu beachten. Im Regelfall wird eine Anlehnung an die für Personenhandelsgesellschaften i.S. des § 264a Abs. 1 HGB geltenden größenabhängigen Gliederungsvorschriften des HGB eine Grundlage für die Bestimmung der notwendigen Gliederungstiefe sowie für die Postenbezeichnung darstellen.

## **4.2. Zur Gliederung der Bilanz**

### **4.2.1. Ausweis des Eigenkapitals und des Ergebnisses**

#### **4.2.1.1. Ausweis der Kapitalanteile**

- 42 Nach der gesetzlichen Regelung hat jeder Gesellschafter einer Personenhandelsgesellschaft nur einen einzigen Kapitalanteil. Dieser ist variabel; seine Höhe ändert sich durch Einlagen und Entnahmen sowie durch Gewinn- und Verlustanteile (§ 120 Abs. 2 HGB). Dem Kapitalanteil eines Kommanditisten wird der Gewinn jedoch nur so lange gutgeschrieben, bis der Kapitalanteil den Betrag der vereinbarten Einlage erreicht (§ 169 Abs. 1 i.V.m. § 161 Abs. 2 i.V.m. § 120 Abs. 2 Halbsatz 1 HGB).
- 43 Die Kapitalanteile der Gesellschafter einer offenen Handelsgesellschaft, die nicht unter § 264a Abs. 1 HGB fällt, dürfen in der Bilanz zu einem Posten zusammengefasst werden. Dabei ist es zulässig, positive und negative Kapitalanteile (erkennbar oder nicht erkennbar) zu saldieren. Wird von dieser Saldierungsmöglichkeit kein Gebrauch gemacht oder übersteigen die Verluste das Kapital, so sind die Verluste auf der Aktivseite der Bilanz als solche auszuweisen. Bei Kommanditgesellschaften, für die § 264c HGB nicht gilt, dürfen die Kapitalanteile der persönlich haftenden Gesellschafter und die Kapitalanteile der Kommanditisten zu jeweils einem Posten mit entsprechender Bezeichnung zusammengefasst werden.
- 44 Personenhandelsgesellschaften i.S. des § 264a Abs. 1 HGB haben die Vorschrift des § 264c Abs. 2 HGB zu beachten. § 264c Abs. 2 Satz 3 HGB sieht vor, dass der auf den Kapitalanteil eines persönlich haftenden Gesellschafters entfallende Verlust von dem Kapitalanteil abzuschreiben ist. Diese Regelung gilt für Kommanditisten entsprechend (§ 264c Abs. 2 Satz 6 HGB). Eine Saldierung negativer Kapitalkonten einzelner Gesellschafter mit positiven Kapitalkonten anderer Gesellschafter, auch in der gleichen Gesellschaftergruppe, ist danach nicht sachgerecht. Innerhalb der genannten Gesellschaftergruppen ist jeweils eine Zusammenfassung der einzelnen Aktivposten und der einzelnen Passivposten zulässig. So dürfen nicht durch Vermögenseinlagen gedeckte Verlustanteile verschiedener persönlich haftender Gesellschafter oder Kommanditisten auf der Aktivseite in je einem Posten zusammengefasst werden.

#### **4.2.1.2. Ausweis ausstehender Einlagen**

- 45 Nicht eingeforderte ausstehende vereinbarte Einlagen von Gesellschaftern sind auf der Passivseite offen von den Kapitalanteilen abzusetzen. Eingeforderte ausstehende vereinbarte Einlagen sind analog § 272 Abs. 1 Satz 2 Teilsatz 3 HGB unter den Forderungen gesondert auszuweisen und entsprechend zu bezeichnen.

#### **4.2.1.3. Ausweis von Rücklagen**

- 46 Werden aufgrund des Gesellschaftsvertrags oder durch Mehrheitsbeschluss Rücklagen gebildet, sind diese als Teil des Eigenkapitals gesondert auszuweisen. Eine Aufteilung in Kapital- und Gewinnrücklagen ist nicht erforderlich und auch für Personenhandelsgesellschaften, die die besonderen Bestimmungen des § 264c HGB zu beachten haben, nicht gesetzlich vorgeschrieben. Gesellschafterkonten, die Fremdkapitalcharakter haben, dürfen nicht als Rücklagen ausgewiesen werden.

#### 4.2.1.4. Ausweis des Jahresergebnisses

##### 4.2.1.4.1. Gewinnanteile

- 47 Ohne abweichende gesellschaftsvertragliche Vereinbarung ist, da ausweislich der Gesetzesmaterialien zum MoPeG<sup>18</sup> vom Prinzip der Vollausschüttung auszugehen ist, bereits zum Abschlussstichtag der Gewinnanteil eines persönlich haftenden Gesellschafters als Verbindlichkeit zu erfassen. Das gilt wegen des Vorrangs des Vollausschüttungsprinzips ungeachtet des § 120 Abs. 2 Halbsatz 1 HGB sowie ungeachtet dessen, dass der zivilrechtliche Anspruch des Gesellschafters auf den Gewinnanteil nach § 122 Satz 1 HGB erst aufgrund des festgestellten Jahresabschlusses, d.h. erst nach beendeter Aufstellung entsteht. Zum Ausweis eines Jahresüberschusses in der Bilanz kommt es in diesen Fällen nicht.

Abweichend davon ist der Gewinnanteil eines Kommanditisten, soweit sein Kapitalanteil den Betrag der vereinbarten Einlage nicht erreicht, dem Kapitalanteil zuzuschreiben. Darüber hinausgehende Gewinnanteile sind als Verbindlichkeit gegenüber dem Kommanditisten zu erfassen.

- 48 Haben die Gesellschafter im Gesellschaftsvertrag vereinbart oder durch einen bis zur Beendigung der Aufstellung des Jahresabschlusses gefassten Gesellschafterbeschluss bestimmt, den Jahresüberschuss in voller Höhe oder teilweise zur Disposition der Gesellschafterversammlung zu stellen, die über die Ergebnisverwendung anlässlich der Feststellung des Jahresabschlusses beschließt, ist ein Jahresüberschuss – oder bei teilweise ausstehender Verwendung des Jahresüberschusses durch die Gesellschafterversammlung ein Bilanzgewinn – auszuweisen. Von einer nur teilweisen Disposition der Gesellschafterversammlung über den Jahresüberschuss ist z.B. auszugehen, wenn bereits bei Aufstellung des Jahresabschlusses bestimmte Rücklagen gebildet werden dürfen oder wenn die Gesellschafter, etwa für Zwecke von Steuervorauszahlungen, Vorabauschüttungen auf den Gewinn erhalten haben.

##### 4.2.1.4.2. Verlustanteile

- 49 Verluste sind von den Kapitalanteilen der Gesellschafter abzuschreiben (§§ 120 Abs. 2 Halbsatz 2, 264c Abs. 2 Satz 3 und 6 HGB). Verluste führen – abgesehen von im Rahmen der Vertragsfreiheit möglichen abweichenden Vereinbarungen – nicht zu Forderungen der Gesellschaft gegen die Gesellschafter. Das gilt auch für die Verlustanteile persönlich haftender Gesellschafter (§ 105 Abs. 3 HGB i.V.m. § 710 BGB). Die Frage, ob Verluste zu einer Forderung der Gesellschaft führen, ist unabhängig davon zu beantworten, dass die persönlich haftenden Gesellschafter für einen etwaigen durch den Verlust entstandenen Überschuss der Passiva über die Aktiva gegenüber den Gläubigern der Gesellschaft haften.
- 50 Übersteigen Verluste die Kapitalanteile, haben Personenhandelsgesellschaften i.S. des § 264a Abs. 1 HGB die besonderen Bestimmungen des § 264c Abs. 2 Satz 3 bis 6 HGB zu beachten. Danach sind die den Kapitalanteil übersteigenden Verluste als nicht durch Vermögenseinlagen gedeckte Verlustanteile persönlich haftender Gesellschafter und/oder Kommanditisten am Schluss der Bilanz auf der Aktivseite (§ 268 Abs. 3 HGB) gesondert auszuweisen.

---

<sup>18</sup> Vgl. BT-Drs. 19/27635, S. 240.

Diese Regelungen sind gegenüber § 264c Abs. 2 Satz 1 HGB Spezialvorschriften, sodass es in der Bilanz nicht zum Ausweis eines Jahresfehlbetrags oder eines Verlustvortrags kommt.

- 51 Die Regelung, wonach der auf den Kapitalanteil eines Gesellschafters für das Geschäftsjahr entfallende Verlust von dem Kapitalanteil abzuschreiben ist, lässt es zu, dass Verluste vorweg mit Rücklagen verrechnet werden. Der danach verbleibende Verlust entfällt dann auf die Kapitalanteile der Gesellschafter.

#### 4.2.1.5. Ausweis von Entnahmen

- 52 Entnahmen zulasten des Kapitalanteils eines Gesellschafters sind von diesem abzuschreiben. Übersteigen sie diesen Kapitalanteil, sind sie auf der Aktivseite der Bilanz – ggf. neben den ebenfalls dort auszuweisenden Verlusten – als durch Entnahmen entstandenes negatives Kapital der persönlich haftenden Gesellschafter und/oder der Kommanditisten getrennt auszuweisen.

Führen sowohl Entnahmen als auch Verluste innerhalb eines Geschäftsjahres zu negativen Kapitalkonten, sind zuerst die Entnahmen zu buchen und dann die Verluste, weil die Verluste erst mit Ablauf des Geschäftsjahres die Kapitalkonten belasten, während Entnahmen vorher erfolgt sind.

- 53 Nach § 122 Satz 1 ggf. i.V.m. § 161 Abs. 2 HGB hat der Gesellschafter bei Personenhandels-gesellschaften von Gesetzes wegen nur Anspruch auf den auf ihn entfallenden Gewinn.<sup>19</sup> Gesellschaftsrechtlich zulässige Entnahmen vermindern den Kapitalanteil des Gesellschafters, ohne dass ein Anspruch der Gesellschaft gegen den Gesellschafter entsteht. Dies gilt unabhängig davon, dass die Haftung von persönlich haftenden Gesellschaftern gegenüber den Gläubigern der Gesellschaft unbegrenzt ist (§ 126 ggf. i.V.m. § 161 Abs. 2 HGB) und dass die Haftung bei Kommanditisten wiederauflebt (§ 172 Abs. 4 HGB). Die Haftung besteht nur im Außenverhältnis zu den Gläubigern der Gesellschaft, begründet aber keine Ansprüche der Gesellschaft auf Rückgewähr einer zulässigen Entnahme gegen den empfangenden Gesellschafter.
- 53a Bei der GmbH & Co. KG können zudem gesetzliche Ansprüche der Gesellschaft gegen den empfangenden Gesellschafter analog §§ 30, 31 GmbHG entstehen, wenn andernfalls durch die Entnahme gleichzeitig das Stammkapital der persönlich haftenden GmbH angegriffen würde. Dies wäre der Fall, wenn infolge der Entnahme eine Haftung der GmbH als Komplementär aus §§ 126, 161 Abs. 2 HGB konkret drohen würde und auf Ebene der GmbH kein ausreichendes freies Vermögen (Rücklagen) zur Deckung zur Verfügung steht. Während das Vorhandensein freien Vermögens nach Buch-/Bilanzwerten festzustellen ist (§ 30 GmbHG), sind bei der Feststellung, ob eine Haftung konkret droht, auch stille Reserven der Kommanditgesellschaft sowie sonstige nichtbilanzielle Umstände (z.B. Verlustdeckungszusagen) zu berücksichtigen.
- 54 Auch wenn Entnahmen zulasten der Kapitalkonten nur für bestimmte Zwecke gestattet werden, können Rückgewähransprüche der Gesellschaft entstehen, wenn sich später herausstellt, dass der genehmigte Zweck nicht gegeben war. Wenn z.B. Entnahmen für Steuervorauszahlungen gestattet werden und dabei ein bestimmter Gewinn zugrunde gelegt wird, kann

<sup>19</sup> Vgl. BT-Drs. 19/27635, S. 240.

ein Rückgewähranspruch der Gesellschaft entstehen, wenn sich später herausstellt, dass ein geringerer Gewinn erzielt worden ist.<sup>20</sup>

#### 4.2.2. Ausweis von Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern

- 55 Forderungen gegen Gesellschafter und Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern von Personenhandelsgesellschaften, die die besonderen Bestimmungen des § 264c Abs. 1 HGB nicht beachten müssen, sind im Falle wesentlicher Beträge aus Gründen der Bilanzklarheit getrennt von den übrigen Forderungen und Verbindlichkeiten der Gesellschaft auszuweisen oder durch Vermerk kenntlich zu machen.

#### 4.3. Zur Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung

- 56 Falls das Jahresergebnis aus der Bilanz nicht ersichtlich ist, ist es insb. für Personenhandelsgesellschaften i.S. des § 264a Abs. 1 HGB sachgerecht, in Fortführung der Gewinn- und Verlustrechnung oder im Anhang die Verwendung des Jahresergebnisses darzustellen.

Es wird folgende Gliederung empfohlen:

<b>Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag</b>	...
-/+ Gutschrift/Belastung auf Rücklagenkonten	...
-/+ Gutschrift/Belastung auf Kapitalkonten	...
-/+ Gutschrift/Belastung auf Verbindlichkeitenkonten	...
Ergebnis nach Verwendungsrechnung/Bilanzgewinn	...

Eine solche Darstellung der Verwendung des Jahresergebnisses erübrigt sich für kapitalmarktorientierte Personenhandelsgesellschaften i.S. des § 264a Abs. 1 i.V.m. § 264d HGB sowie dem PubiG unterliegende kapitalmarktorientierte Personenhandelsgesellschaften, falls diese mangels Konzernrechnungslegungspflicht nach § 264a i.V.m. § 264 Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 1 HGB einen Eigenkapitalspiegel aufzustellen haben.

- 57 Wenn Anteile des Jahresüberschusses der Verfügung der Gesellschafterversammlung vorbehalten bleiben, sollte in der Gewinn- und Verlustrechnung die Überleitung auf den in der Bilanz ausgewiesenen Bilanzgewinn dargestellt werden.
- 58 Wird von der Möglichkeit Gebrauch gemacht, den fiktiven Steueraufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ auszuweisen (vgl. Tz. 32 bis 33), ist nach Abzug oder Hinzurechnung des fiktiven Steueraufwands ein Posten „verbleibender Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag nach fiktivem Steueraufwand der Gesellschafter“ auszuweisen.

<sup>20</sup> Vgl. BGHZ Bd. 48, S. 70, 74.

## 5. Bilanzierung bei Abfindung ausscheidender Gesellschafter durch die Personenhandelsgesellschaft

- 58a Wird ein ausscheidender Gesellschafter durch die Personenhandelsgesellschaft abgefunden,<sup>21</sup> ist eine positive Differenz zwischen dem für den Anteil gezahlten Abfindungsbetrag und dem Buchwert des Kapitalanteils des ausscheidenden Gesellschafters im Zeitpunkt des Ausscheidens erfolgsneutral zu behandeln.
- 58b Ein positiver Differenzbetrag ist vorzugsweise mit dem verbleibenden Eigenkapital der Personenhandelsgesellschaft, d.h. mit den Kapitalanteilen der verbleibenden Gesellschafter und mit ggf. bestehenden Rücklagen, zu verrechnen (Verrechnungslösung / Interpretation des Ausscheidens des Gesellschafters als Kapitalvorgang). Bei der Verrechnung des Eigenkapitals der Personenhandelsgesellschaft gelten die in Tz. 51 enthaltenen Ausführungen entsprechend. Werden durch die Verrechnung die Kapitalanteile von verbleibenden Gesellschaftern negativ, sind diese als nicht durch Vermögenseinlagen gedeckte Abfindungen an ausgeschiedene Gesellschafter getrennt nach den Gesellschaftergruppen am Schluss der Bilanz auf der Aktivseite entsprechend § 264c Abs. 2 Satz 5 und 6 HGB auszuweisen. Werden durch die Verrechnung die Kapitalanteile von verbleibenden Kommanditisten unter den auf die vereinbarte Einlage geleisteten Betrag herabgemindert, ist vorbehaltlich einer abweichenden Bestimmung im Gesellschaftsvertrag (vgl. § 163 HGB) oder eines abweichenden Gesellschafterbeschlusses nach Sinn und Zweck des § 169 Abs. 1 HGB davon auszugehen, dass eine Gewinnentnahme (vgl. Tz. 37) erst dann erfolgen darf, wenn die Kapitalanteile der betreffenden Kommanditisten den Betrag der vereinbarten Einlage wieder erreichen.
- 59 Alternativ zur Verrechnung eines positiven Differenzbetrags mit dem verbleibenden Eigenkapital der Personenhandelsgesellschaft ist es zulässig, die anteilig auf den ausscheidenden Gesellschafter entfallenden und im Rahmen der Abfindung vergüteten stillen Reserven bei den Vermögensgegenständen zu aktivieren, deren Buchwerte stille Reserven enthalten (Aufstockungslösung / Interpretation des Ausscheidens des Gesellschafters als Erwerbsvorgang). Dabei ist auch die nachträgliche anteilige Aktivierung von selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens oder eines Geschäfts- oder Firmenwerts zulässig.<sup>22</sup>
- 59a Ist der durch die Personenhandelsgesellschaft an einen ausscheidenden Gesellschafter gezahlte bzw. zu zahlende Abfindungsbetrag ausnahmsweise geringer als der Buchwert seines Kapitalanteils im Zeitpunkt seines Ausscheidens, richtet sich die bilanzielle Behandlung des negativen Differenzbetrags danach, ob das Ausscheiden des Gesellschafters aus der Perspektive der Gesellschaft als Kapitalvorgang (vgl. Tz. 59b) oder als Erwerbsvorgang (vgl. Tz. 59c) interpretiert wird.
- 59b Bei Interpretation als Kapitalvorgang ist der negative Unterschiedsbetrag in voller Höhe in die Rücklagen der Gesellschaft einzustellen.

<sup>21</sup> Vgl. § 105 Abs. 3 HGB ggf. auch i.V.m. § 161 Abs. 2 HGB sowie i.V.m. § 728 Abs. 1 BGB i.V.m. BGH, Urteil v. 12.07.2016, II ZR 74/14.

<sup>22</sup> Bei der Veräußerung von Anteilen an Personenhandelsgesellschaften durch einen Gesellschafter an einen Mitgesellschafter oder einen Dritten (Sonderrechtsnachfolge) sind derartige Aktivierungen nicht zulässig.

- 59c Bei Interpretation als Erwerbsvorgang richtet sich die weitere bilanzielle Behandlung des negativen Differenzbetrags nach dem oder den (mutmaßlichen) Gründen für seine Existenz. Soweit der Umstand eines hinter dem Buchwert des Kapitalanteils zurückbleibenden Abfindungsbetrags
- a. darauf beruht, dass in dem bilanziellen Reinvermögen der Personenhandelsgesellschaft stille Lasten enthalten sind, ist der negative Differenzbetrag erfolgsneutral in einen nach dem Eigenkapital auszuweisenden passiven Unterschiedsbetrag einzustellen (z.B. unter der Postenbezeichnung „Negativer Unterschiedsbetrag aus der Abfindung ausgeschiedener Gesellschafter“), der in der Folge verursachungsgerecht (z.B. in entsprechender Anwendung der Grundsätze des DRS 23<sup>23</sup>, Tz. 143) ertragswirksam aufzulösen ist; stille Lasten können z.B. darin begründet sein, dass
    - für die Gesellschaft Verluste oder eine ungünstige Entwicklung der Ertragslage erwartet wird, die sich bilanziell noch nicht niedergeschlagen haben,
    - für konkrete Vermögensgegenstände des Anlagevermögens mangels voraussichtlicher Dauerhaftigkeit einer Wertminderung eine außerplanmäßige Abschreibung zulässigerweise unterlassen wurde (insoweit hat ein passiver Unterschiedsbetrag den Charakter eines Wertberichtigungspostens) oder
    - Schulden aus mittelbaren Altersversorgungszusagen oder aus sog. Altzusagen (vgl. Tz. 25) zulässigerweise nicht angesetzt wurden;
  - b. in der Person des ausscheidenden Gesellschafters liegt, ist der negative Differenzbetrag
    - wenn er nachweislich Ausdruck für den Willen des ausscheidenden Gesellschafters ist, einen Sanierungszuschuss/-beitrag an die Personenhandelsgesellschaft zu leisten, entweder in die Rücklagen der Gesellschaft einzustellen oder als sonstiger betrieblicher Ertrag zu erfassen, oder
    - wenn er Ausdruck für ein Zugeständnis des ausscheidenden Gesellschafters an die Personenhandelsgesellschaft für sein kurzfristiges Ausscheiden ist („Abfindungsabschlag“), in die Rücklagen der Gesellschaft einzustellen.
- 59d Soweit ein ausscheidender Gesellschafter nicht mit liquiden Mitteln, sondern mit einem stille Reserven enthaltenden (bilanzierten oder nicht bilanzierten) Vermögensgegenstand abgefunden wird (Sachwertabfindung), wird – soweit der betreffende Vermögensgegenstand aus dem Gesellschaftsvermögen ausscheidet – ein Realisationstatbestand verwirklicht. Es entsteht ein (Brutto-)Ertrag in Höhe der aufgedeckten stillen Reserven, dem ggf. darauf anfallende Ertragsteuern gegenüberstehen.<sup>24</sup>

---

<sup>23</sup> Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 23: Kapitalkonsolidierung (Einbeziehung von Tochterunternehmen in den Konzernabschluss) (DRS 23).

<sup>24</sup> Von der Bilanzierung bei der Personenhandelsgesellschaft unberührt bleibt die Zugangsbewertung des dem ausscheidenden Gesellschafter zugehenden Vermögensgegenstands in dessen handelsrechtlichen Jahresabschluss; die Anschaffungskosten bestimmen sich nach den allgemeinen Tauschgrundsätzen.

## **6. Zur Konzernrechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften i.S. des § 264a HGB**

### **6.1. Anwendung des § 264c HGB auf den Konzernabschluss von Personenhandels- gesellschaften i.S. des § 264a HGB**

60 § 298 Abs. 1 HGB verweist auf § 264c HGB. Daher sind die Regelungen des § 264c HGB auch auf einen nach §§ 290 ff. HGB aufgestellten Konzernabschluss einer Personenhandels- gesellschaft i.S. des § 264a Abs. 1 HGB entsprechend anzuwenden.

### **6.2. Das Mutterunternehmen der Personenhandelsgesellschaft i.S. des § 264a HGB**

61 Eine Personenhandelsgesellschaft i.S. des § 264a HGB ist gemäß § 290 HGB grundsätzlich dann konzernrechnungslegungspflichtig, wenn sie unmittelbar oder mittelbar beherrschenden Einfluss auf ein anderes Unternehmen (Tochterunternehmen) ausüben kann.

#### **6.2.1. Beherrschender Einfluss gemäß § 290 Abs. 1 Satz 1 HGB**

62 Ein Mutter-Tochter-Verhältnis knüpft ausschließlich an die Möglichkeit einer Kapitalgesell- schaft oder haftungsbeschränkten Personenhandelsgesellschaft i.S. des § 264a Abs. 1 HGB (Mutterunternehmen) an, unmittelbar oder mittelbar beherrschenden Einfluss auf ein anderes Unternehmen (Tochterunternehmen) ausüben zu können. Diese Möglichkeit ist gegeben, wenn das (Mutter-)Unternehmen die Fähigkeit besitzt, direkt und/oder indirekt seine Interes- sen bei den wesentlichen finanz- und geschäftspolitischen Entscheidungen auf Ebene des (Tochter-)Unternehmens durchzusetzen. Diese Fähigkeit darf nicht so kurzfristig sein, dass eine Bestimmung der ökonomischen Aktivitäten nicht möglich ist; eine nur zufällige Möglichkeit zur Ausübung beherrschenden Einflusses ist nicht ausreichend.<sup>25</sup>

63 Der persönlich haftende Gesellschafter einer Personenhandelsgesellschaft i.S. des § 264a Abs. 1 HGB ist typischerweise als einziger Komplementär alleiniger Geschäftsführer und ge- setzlicher Vertreter der Personenhandelsgesellschaft. Allerdings reicht die alleinige Führung der Tagesgeschäfte für das Vorliegen beherrschenden Einflusses bei isolierter Zugrundeleg- ung von Abs. 1 Satz 1 des § 290 HGB nicht aus (siehe aber Tz. 67). Vielmehr muss zur Er- füllung des § 290 Abs. 1 Satz 1 HGB die Möglichkeit bestehen, die Finanz- und Geschäftspo- litik sowie die grundsätzlichen Fragen der Geschäftsführung zu bestimmen. Ausschlaggebend ist deshalb, wer die richtungsweisenden Entscheidungen trifft. Bei nach dem gesetzlichen Nor- malstatut organisierten Personenhandelsgesellschaften i.S. des § 264a Abs. 1 HGB ist im Re- gelfall anzunehmen, dass der persönlich haftende Gesellschafter die Möglichkeit hat, die Fi- nanz- und Geschäftspolitik eines anderen (Tochter-)Unternehmens nicht nur kurzfristig oder zufällig zu bestimmen.

64 Häufig werden jedoch z.B. durch gesellschaftsvertragliche Regelungen die Rechte des per- sönlich haftenden Gesellschafters dahingehend beschränkt, dass im Innenverhältnis für we- sentliche finanz- und geschäftspolitische Entscheidungen sowie für grundsätzliche Fragen der

---

<sup>25</sup> Vgl. Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 19: Pflicht zur Konzernrechnungslegung und Abgrenzung des Konsolidierungskreises (DRS 19), Tz. 12.

Geschäftsführung der Personenhandelsgesellschaft die Zustimmung der Kommanditisten erforderlich oder ein Weisungsrecht der Kommanditisten gegenüber dem persönlich haftenden Gesellschafter festgeschrieben ist. Eine Möglichkeit zur Ausübung beherrschenden Einflusses i.S. des § 290 Abs. 1 Satz 1 HGB ist indes nicht allein deshalb zu verneinen, weil etwa bei sog. Grundlagengeschäften (z.B. Änderungen des Gesellschaftsvertrags, Feststellung des Jahresabschlusses, freiwillige Liquidation etc.) das Mutterunternehmen nicht die Mehrheitserfordernisse erfüllt, sondern auf die Zustimmung von Mitgesellschaftern angewiesen ist.<sup>26</sup> Anders dürfte es sich im Falle eines Weisungsrechts von Mitgesellschaftern verhalten (siehe aber wiederum Tz. 67). In Fällen entsprechender Beschränkungen der Rechte des persönlich haftenden Gesellschafters ist zu prüfen, ob ein Kommanditist die Möglichkeit hat, beherrschenden Einfluss i.S. des § 290 Abs. 1 Satz 1 HGB auszuüben und damit ggf. als Mutterunternehmen angesehen werden könnte.

### 6.2.2. Unwiderlegbare Beherrschungsvermutungen gemäß § 290 Abs. 2 HGB

- 65 In § 290 Abs. 2 HGB werden typisierend vier Tatbestände aufgeführt, bei deren (isolierter oder kumulativer) Verwirklichung unwiderlegbar die Möglichkeit des Mutterunternehmens angenommen wird, beherrschenden Einfluss i.S. des § 290 Abs. 1 Satz 1 HGB auf das Tochterunternehmen ausüben zu können.<sup>27</sup>
- 66 Von diesen vier Tatbeständen dürfte bei einer typisch strukturierten Personenhandelsgesellschaft i.S.v. § 264a Abs. 1 HGB regelmäßig nur die Erfüllung des Tatbestands nach § 290 Abs. 2 Nr. 2 HGB für den persönlich haftenden Gesellschafter in Betracht kommen. Die Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter (Nr. 1) wird dem persönlich haftenden Gesellschafter in aller Regel nicht zustehen, insb. wenn er keine Beteiligung am Gesellschaftskapital hält. Erfüllt die Personenhandelsgesellschaft die Tatbestandsmerkmale einer Zweckgesellschaft i.S. des § 290 Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 HGB, muss der persönlich haftende Gesellschafter bei wirtschaftlicher Betrachtung die absolute Mehrheit der Risiken und Chancen der Zweckgesellschaft tragen, um Mutterunternehmen der Personenhandelsgesellschaft zu sein. Eine Personenhandelsgesellschaft ist stets ein Unternehmen (vgl. §§ 105 Abs. 1, 161 Abs. 1 HGB), so dass § 290 Abs. 2 Nr. 4 Satz 2 HGB nicht zur Anwendung gelangt.
- 67 § 290 Abs. 2 Nr. 2 HGB setzt voraus, dass dem Mutterunternehmen bei einem Tochterunternehmen das Recht zusteht, die Mehrheit der Mitglieder des die Finanz- und Geschäftspolitik bestimmenden Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans zu bestellen oder abzuberufen, und es gleichzeitig Gesellschafter ist; ein nur mittelbares Gesellschafterverhältnis ist ausreichend (§ 290 Abs. 3 Satz 1 HGB). Zwar kann der persönlich haftende Gesellschafter die Mitglieder des Leitungsorgans weder bestellen noch abberufen, er ist jedoch – jedenfalls dann, wenn die Personenhandelsgesellschaft i.S. des § 264a Abs. 1 HGB nach dem gesetzlichen Normalstatut organisiert ist – selbst Leitungsorgan, vertreten durch seine Geschäftsführer.<sup>28</sup> Damit steht dem persönlich haftenden Gesellschafter in diesem Fall kraft Gesetzes ein stärkeres Recht zu als ein Bestellungsrecht. Dementsprechend ist die Komplementärgesellschaft

---

<sup>26</sup> Vgl. DRS 19, Tz. 13.

<sup>27</sup> Vgl. DRS 19, Tz. 16 bis 20.

<sup>28</sup> Vgl. DRS 19, Tz. 30.

Leitungsorgan i.S. des § 290 Abs. 2 Nr. 2 HGB und damit Mutterunternehmen der Personenhandelsgesellschaft. Dies gilt aufgrund der in § 290 Abs. 2 HGB normierten unwiderlegbaren Beherrschungsvermutung<sup>29</sup> auch dann, wenn die Leitungsmacht des persönlich haftenden Gesellschafters z.B. gesellschaftsvertraglich derart zugunsten eines oder mehrerer Kommanditisten eingeschränkt wird, dass Letztere die richtungsweisenden Entscheidungen treffen; allerdings kommt in solchen Fällen in aller Regel eine Anwendung des Einbeziehungswahlrechts nach § 296 Abs. 1 Nr. 1 HGB in Betracht.<sup>30</sup> Unabhängig davon, ob der persönlich haftende Gesellschafter das Einbeziehungswahlrecht in Anspruch nimmt, ist zu prüfen, ob ein Kommanditist die Möglichkeit hat, beherrschenden Einfluss auf die Personenhandelsgesellschaft auszuüben, und konzernrechnungslegungspflichtig ist.

- 68 Der Tatbestand nach § 290 Abs. 2 Nr. 3 HGB wird i.d.R. nicht erfüllt sein, da der persönlich haftende Gesellschafter nur in Ausnahmefällen aufgrund einer gesellschaftsvertraglichen Bestimmung das Recht haben dürfte, die Finanz- und Geschäftspolitik der Personenhandelsgesellschaft i.S. des § 264a Abs. 1 HGB zu bestimmen.

### 6.2.3. Besondere Konstellationen

- 69 Im Falle einer sog. Einheitsgesellschaft i.S. des § 264a HGB, die dadurch gekennzeichnet ist, dass der einzige persönlich haftende Gesellschafter der Personenhandelsgesellschaft eine Kapitalgesellschaft ist, an der die Personenhandelsgesellschaft sämtliche Anteile und Stimmrechte hält (vgl. § 170 Abs. 2 HGB), hat die Personenhandelsgesellschaft die Möglichkeit, beherrschenden Einfluss i.S. des § 290 Abs. 1 Satz 1 HGB auf die Komplementärgesellschaft auszuüben (§ 290 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. § 170 Abs. 2 HGB); in diesen Konstellationen ist die Komplementärgesellschaft mithin nicht Mutterunternehmen der Personenhandelsgesellschaft.

- 70 Im Falle einer sog. Treuhand-Kommanditgesellschaft („Treuhandmodell“), bei der
- a. entweder der Komplementäranteil an der Kommanditgesellschaft von dem persönlich haftenden Gesellschafter als Treuhänder für den (alleinigen) Kommanditisten gehalten wird<sup>31</sup>
  - b. oder der einzige, typischerweise sehr geringe Kommanditanteil an der Kommanditgesellschaft von dem Kommanditisten als Treuhänder für den (alleinigen) persönlich haftenden Gesellschafter gehalten wird,

hat in der Konstellation a. der Kommanditist – auch dann, wenn die Kommanditgesellschaft nach dem gesetzlichen Normalstatut organisiert ist – die Möglichkeit, beherrschenden Einfluss i.S. des § 290 Abs. 1 Satz 1 HGB auf die Treuhand-Kommanditgesellschaft auszuüben, weil die Beherrschungsrechte des persönlich haftenden Gesellschafters (§ 290 Abs. 2 Nr. 2 HGB)

<sup>29</sup> Siehe BGH, Urteil v. 22.09.2020, II ZR 399/18, zu einem ähnlich gelagerten Sachverhalt: Das Bestehen eines schuldrechtlichen Entherrschungsvertrags zwischen zwei Aktionären einer AG führt nicht zur Negierung eines Mutter-Tochter-Verhältnisses zwischen dem Inhaber der Mehrheit der Stimmrechte der Aktionäre (§ 290 Abs. 2 Nr. 1 HGB) und der AG.

<sup>30</sup> Vgl. DRS 19, Tz. 30.

<sup>31</sup> Vgl. *Entwurf einer Neufassung der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Einzelfragen zum Übergang von wirtschaftlichem Eigentum und zur Gewinnrealisierung nach HGB (IDW ERS HFA 13 n.F.)* (Stand: 29.11.2006), Tz. 91.

nach § 290 Abs. 3 Satz 1 HGB als ihm zustehend gelten; es ist dann zu prüfen, ob der Kommanditist nach § 290 HGB oder § 11 PubliG konzernrechnungslegungspflichtig ist. Die Komplementärbeteiligung ist nach § 246 Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 2 HGB im Jahresabschluss des Kommanditisten als Treugeber zu bilanzieren.

In der Konstellation b. hat der persönlich haftende Gesellschafter bereits nach allgemeinen Grundsätzen (vgl. Tz. 63 und 67) die Möglichkeit, beherrschenden Einfluss i.S. des § 290 Abs. 1 Satz 1 HGB auf die Treuhand-Kommanditgesellschaft auszuüben. Die Kommanditbeteiligung ist nach § 246 Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 2 HGB im Jahresabschluss des persönlich haftenden Gesellschafters als Treugeber zu bilanzieren.