

Entwurf einer IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Bilanzierung von Beteiligungen an Personenhandelsgesellschaften im handelsrechtlichen Jahresabschluss (IDW ERS FAB 18)

Stand: 22.11.2024¹

Der Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) des IDW hat den nachfolgenden Entwurf einer IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Bilanzierung von Beteiligungen an Personenhandelsgesellschaften im handelsrechtlichen Jahresabschluss (IDW ERS FAB 18) 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 bzw. optierte Gesellschaft). Eine solche Optierung zur Körperschaftsbesteuerung kann auch Auswirkungen auf die handelsrechtliche Rechnungslegung der Gesellschafter der optierenden Gesellschaft haben. Deshalb soll der bisherige IDW RS HFA 18 (Stand: 04.06.2014) um Ausführungen zu den im Falle einer Optierung der Beteiligungsgesellschaft geltenden Besonderheiten ergänzt und es sollen erforderliche Begleit Anpassungen vorgenommen werden.

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

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 18 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 von Gesellschaftern von Personenhandelsgesellschaften auswirken, die auf Stichtage aufzustellen

¹ Vorbereitet vom Arbeitskreis „Personengesellschaften“. Verabschiedet vom Hauptfachausschuss (HFA) am 25.11.2011 als *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Bilanzierung von Anteilen an Personenhandelsgesellschaften im handelsrechtlichen Jahresabschluss (IDW RS HFA 18)*. Änderung der Tz. 40 sowie Folgeänderung in Tz. 5 durch den HFA am 04.06.2014. Überarbeitung und Ergänzung u.a. zur Berücksichtigung der Besonderheiten in der handelsrechtlichen Rechnungslegung der Gesellschafter 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 18* vom Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) am 22.11.2024.

sind, die vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Pflichtanwendung des finalen IDW RS FAB 18 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) bis zum 31.05.2025 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) unter der Rubrik Verlautbarungen zur Verfügung.

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

1.	Vorbemerkungen.....	2
2.	Ansatz und Ausweis.....	3
3.	Zugangsbewertung.....	3
3.1.	Überblick.....	3
3.2.	Anschaffungskosten bei Erwerb von Dritten.....	4
3.3.	Anschaffungskosten bei Einlage oder Zuzahlung in die Gesellschaft.....	4
3.4.	Haftsumme.....	5
4.	Vereinnahmung von Gewinnanteilen.....	5
4.1.	Gesetzliche Regelung.....	5
4.2.	Gewinnverwendung durch die Gesellschafterversammlung.....	7
5.	Kapitalrückzahlungen der Gesellschaft.....	8
6.	Abschreibungen auf den Beteiligungsbuchwert und Wertaufholungen.....	10
7.	Konsequenzen im Jahresabschluss des Gesellschafters aus der möglichen Haftung für Gesellschaftsverbindlichkeiten.....	11
8.	Latente Steuern.....	12
8.1.	Allgemeines.....	12
8.2.	Latente Steuern aus einer Beteiligung an einer transparent besteuerten Personenhandelsgesellschaft.....	12
8.3.	Besonderheiten latenter Steuern aus einer Beteiligung an einer optierten Personenhandelsgesellschaft.....	14

1. Vorbemerkungen

- 1 Gegenstand dieser *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* sind der Ansatz, die Bewertung und der Ausweis von Beteiligungen an Personenhandelsgesellschaften mit (Vertrags-)Sitz im Inland² (im Folgenden kurz: Beteiligungen oder Anteile an Personenhandelsgesellschaften), die Bilanzierung von aus diesen Beteiligungen resultierenden Erträgen und Aufwendungen

² Auf die Bilanzierung einer Beteiligung an einer Personen(handels)gesellschaft mit (Register-)Sitz im Ausland sind die Grundsätze dieser *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* unter Berücksichtigung der auf den ausländischen Rechtsträger anzuwendenden Vorgaben des jeweiligen ausländischen Gesellschaftsstatuts und des Gesellschaftsvertrags entsprechend anzuwenden.

sowie die Behandlung von Haftungsrisiken im handelsrechtlichen Jahresabschluss von bilanzierenden Gesellschaftern. Ferner werden Sonderfragen adressiert, die sich im Falle von Beteiligungen an solchen Personenhandelsgesellschaften stellen können, die nach § 1a KStG zur Körperschaftsbesteuerung optiert haben (optierende bzw. optierte Gesellschaften). Die folgenden Ausführungen gelten grundsätzlich für alle Gesellschafter, unabhängig von deren Rechtsform, soweit nicht ausdrücklich Abweichendes geregelt ist.

- 1a Diese *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* ersetzt die *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Bilanzierung von Anteilen an Personenhandelsgesellschaften im handelsrechtlichen Jahresabschluss (IDW RS HFA 18)* vom 04.06.2014 und gilt für die Aufstellung von Abschlüssen für Zeiträume, die nach dem 30.06.2025 beginnen.³

2. Ansatz und Ausweis

- 2 Kapitalgesellschaften und Personenhandelsgesellschaften i.S. des § 264a Abs. 1 HGB haben die Gliederungsvorschriften des § 266 Abs. 2 HGB zu beachten.
- 3 Anteile an Personenhandelsgesellschaften sind, sofern sie zum Anlagevermögen i.S. von § 247 Abs. 2 HGB gehören, stets als Beteiligungen i.S. von § 271 Abs. 1 Satz 1 HGB auszuweisen. Auf die Beteiligungsquote kommt es dabei nicht an. Auch ein nicht am Vermögen der Personenhandelsgesellschaft beteiligter persönlich haftender Gesellschafter hält eine Beteiligung an der Gesellschaft. Unabhängig von einer ggf. abweichenden Handhabung für Zwecke des Ertragsteuerrechts stellt die Beteiligung für handelsbilanzrechtliche Zwecke einen einheitlichen Vermögensgegenstand dar.
- 4 Sind die Voraussetzungen nach § 271 Abs. 2 HGB erfüllt, liegen Anteile an verbundenen Unternehmen vor. Dementsprechend hat in diesem Fall anstelle eines (nachrangigen) Ausweises unter dem Posten „Beteiligungen“ (§ 266 Abs. 2 A. III. 3. HGB) ein (vorrangiger) Ausweis unter dem Posten „Anteile an verbundenen Unternehmen“ (§ 266 Abs. 2 A. III. 1. HGB) zu erfolgen.
- 5 Ein gesonderter bilanzieller Ausweis von Beteiligungen an Personenhandelsgesellschaften im Jahresabschluss des persönlich haftenden Gesellschafters (§ 105 Abs. 1, § 161 Abs. 1 HGB) wird vom Gesetz nicht gefordert. Aus der unbeschränkten Haftung können sich jedoch passivierungspflichtige Schulden ergeben (vgl. Tz. 35 ff.).

3. Zugangsbewertung

3.1. Überblick

- 6 Bei der Bewertung von Beteiligungen an Personenhandelsgesellschaften ist von den Anschaffungskosten i.S. des § 255 Abs. 1 HGB auszugehen. Diese können auf einem Erwerb von Dritten oder auf gesellschaftsvertraglich begründeten (Geld-)Einlageverpflichtungen beruhen. Die Anschaffungskosten der Beteiligung können auch Folge einer in die Gesellschaft geleisteten Sacheinlage oder Sachzuzahlung sein.

³ 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.

3.2. Anschaffungskosten bei Erwerb von Dritten

- 7 Bei Erwerb der Beteiligung von Dritten ergeben sich deren Anschaffungskosten aus dem vereinbarten Kaufpreis unter Berücksichtigung etwaiger Anschaffungsnebenkosten, nachträglicher Anschaffungskosten oder Anschaffungskostenminderungen.

3.3. Anschaffungskosten bei Einlage oder Zuzahlung in die Gesellschaft

- 8 Die Beteiligung ist mit dem geleisteten (Geld-)Betrag zzgl. eingeforderter Beträge zu aktivieren. Der Betrag der eingeforderten, aber noch nicht geleisteten Einlage ist als Resteinzahlungsverpflichtung zu passivieren. Resteinzahlungsverpflichtungen für noch nicht eingeforderte ausstehende vereinbarte Einlagen sind unter den Voraussetzungen des § 285 Nr. 3a HGB als sonstige finanzielle Verpflichtungen im Anhang anzugeben.
- 9 Erwirbt der Gesellschafter die Beteiligung im Gegenzug für eine Sacheinlage in die Personenhandelsgesellschaft, darf er nach Maßgabe der Grundsätze für den Tausch von Vermögensgegenständen als Anschaffungskosten dieser Beteiligung wahlweise den Buchwert oder den höheren, vorsichtig geschätzten Zeitwert der Sacheinlage ansetzen, höchstens jedoch den vorsichtig geschätzten Zeitwert der erworbenen Beteiligung. Führt die Einlage beim Gesellschafter im Ausnahmefall zu einer Steuerbelastung, ist darüber hinaus die ergebnisneutrale Behandlung zulässig, d.h. die Aktivierung zum Buchwert der Sacheinlage zzgl. der aus deren Abgang beim Gesellschafter resultierenden Ertragsteuern, höchstens jedoch zum vorsichtig geschätzten Zeitwert der erworbenen Beteiligung. Der Ansatz zu einem anderen, unter dem Zeitwert liegenden Zwischenwert ist hingegen unzulässig. Kapitalgesellschaften und Personenhandelsgesellschaften i.S. des § 264a Abs. 1 HGB haben die gewählte Methode nach § 284 Abs. 2 Nr. 1 HGB im Anhang anzugeben.
- 10 Stehen eingeforderte vereinbarte Einlagen ganz oder teilweise noch aus (vgl. Tz. 8) und handelt es sich dabei vereinbarungsgemäß um Sacheinlagen, darf die Beteiligung an der Personenhandelsgesellschaft insoweit nach den Tauschgrundsätzen ebenfalls mit dem fortgeführten Buchwert, dem höheren, vorsichtig geschätzten Zeitwert oder dem ergebnisneutralen Zwischenwert bewertet werden. Da die Gewinnrealisation jedoch erst durch den Abgang der Sacheinlage zur Erfüllung der Sachleistungsverpflichtung eintritt, muss die Einlageverpflichtung immer mit dem insoweit für die Beteiligung aktivierten Betrag passiviert werden. Wenn die Einlagepflicht durch Leistung der Sacheinlage erfüllt wird, ergibt sich der Gewinn als Unterschiedsbetrag zwischen der passivierten (höheren) Verpflichtung und dem Buchwert der Sacheinlage.
- 10a Leistet der Gesellschafter eine Sachzuzahlung in die Personenhandelsgesellschaft, die bei dieser zu einer Erhöhung des Eigenkapitals führt, ohne dass im Gegenzug sein Kapitalanteil erhöht wird, sind bei ihm nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung zu aktivieren,

soweit sich aufgrund der Zuzahlung der innere (Zeit-)Wert der Beteiligung an der Personenhandelsgesellschaft erhöht.⁴ Wirtschaftlich liegt ein Tauschvorgang vor, sodass es sachgerecht ist, die nachträglichen Anschaffungskosten nach Maßgabe der Tauschgrundsätze zu ermitteln.

- 10b Die Zugangsbewertung der Beteiligung beim Gesellschafter ist unabhängig von der Bewertung der Sacheinlage bei der Personenhandelsgesellschaft.

3.4. Haftsumme

- 11 Die im Handelsregister eingetragene Haftsumme ist für die Bestimmung der Anschaffungskosten der Beteiligung ohne Bedeutung.
- 11a Wird der Gesellschafter aus seiner etwaigen Außenhaftung durch einen Gläubiger der Personenhandelsgesellschaft in Anspruch genommen, erlangt er gemäß § 105 Abs. 3 ggf. i.V.m. § 161 Abs. 2 HGB i.V.m. § 716 Abs. 1 BGB einen Ersatzanspruch gegen die Gesellschaft. Verzichtet der Gesellschafter auf diesen Anspruch und bereichert er dadurch bewusst die Gesellschaft bzw. indirekt etwaige Mitgesellschafter, sind nachträgliche Anschaffungskosten seiner Beteiligung nur insoweit zu aktivieren, als durch die Gesellschafterleistung der innere (Zeit-)Wert seiner Beteiligung steigt.

4. Vereinnahmung von Gewinnanteilen

- 12 Der einem Gesellschafter zukommende Anteil am Gewinn einer Personenhandelsgesellschaft ist insoweit realisiert (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) und damit als Forderung bilanzierungspflichtig, als dem Gesellschafter hierauf ein Anspruch zusteht, über den er individuell und losgelöst von seinem Gesellschaftsanteil verfügen kann. Der Anspruch des Gesellschafters auf den Gewinnanteil entsteht rechtlich zwar frühestens⁵ erst mit der Feststellung des Jahresabschlusses der Personenhandelsgesellschaft durch deren Gesellschafter (§§ 121, 122 Satz 1 HGB). Im Rahmen der für die Bilanzierung gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise bedarf es indes für die phasengleiche Vereinnahmung des Beteiligungsertrags durch den Gesellschafter keines bereits entstandenen Rechtsanspruchs auf den Gewinnanteil; es genügt, dass das künftige Entstehen eines Rechtsanspruchs hinreichend sicher ist.

4.1. Gesetzliche Regelung

- 13 Sofern keine abweichenden Regelungen im Gesellschaftsvertrag getroffen wurden, ist nach den gesetzlichen Bestimmungen (§§ 120 bis 122, 161 Abs. 2, 167 und 169 HGB) bei Personenhandelsgesellschaften das Entstehen eines individuellen Anspruchs auf den Gewinnanteil regelmäßig bereits zum Abschlusstichtag der Personenhandelsgesellschaft dem Grunde nach tatsächlich gesichert. Anders als bei Kapitalgesellschaften steht der Gewinnanteil den

⁴ 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. 92.

⁵ Zu Besonderheiten bei einem gesellschaftsvertraglich vereinbarten Beschlussvorbehalt zugunsten der Gesellschafterversammlung siehe Abschn. 4.2.

Gesellschaftern einer Personenhandelsgesellschaft an deren Abschlussstichtag ohne Gewinnverwendungsbeschluss unmittelbar zu (Prinzip der Vollausschüttung). Dies gilt gleichermaßen für Mehrheits- und für Minderheitsgesellschafter der Personenhandelsgesellschaft.

- 14 Damit der Gewinnanteil im bilanziellen Sinn als realisiert angesehen werden kann, muss das Geschäftsjahr der Personenhandelsgesellschaft spätestens mit dem des Gesellschafters enden. Ferner muss die auszuweisende Forderung innerhalb des für den Abschluss des Gesellschafters maßgeblichen Wertaufhellungszeitraums der Höhe nach durch das Festliegen aller wesentlichen Bilanzierungs- und Bewertungsentscheidungen hinreichend konkretisiert sein. Hierfür ist es erforderlich, dass bzgl. des Jahresabschlusses der Personenhandelsgesellschaft bereits sämtliche Bilanzierungs- und Bewertungsentscheidungen verbindlich festgelegt worden sind, die auf die Höhe des Gewinnanteils einen wesentlichen Einfluss haben können.
- 15 Dies ist jedenfalls dann der Fall, wenn der Jahresabschluss der Personenhandelsgesellschaft innerhalb des für den Jahresabschluss des Gesellschafters maßgeblichen Wertaufhellungszeitraums festgestellt worden ist. Steht die Feststellung noch aus, kann auch ein von den persönlich haftenden Gesellschaftern aufgestellter Jahresabschluss der Personenhandelsgesellschaft als hinreichende Konkretisierung angesehen werden, da diesen die Bilanzierung der Personenhandelsgesellschaft nach den handelsrechtlichen Vorschriften obliegt. Voraussetzung ist jedoch, dass der aufgestellte Jahresabschluss aus der Sicht der persönlich haftenden Gesellschafter verbindlichen Charakter erlangt hat, was durch den von diesen unterschriebenen Jahresabschluss zu dokumentieren ist. Anderes gilt dann, wenn konkrete Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass der aufgestellte Jahresabschluss fehlerhaft ist und sich bei ordnungsmäßiger Bilanzierung ein niedrigerer Gewinn ergäbe. Unterliegt der Jahresabschluss der Personenhandelsgesellschaft der Prüfung durch einen Abschlussprüfer, steht die verbindliche Fassung des aufgestellten Jahresabschlusses erst nach Beendigung der Prüfungshandlungen fest.
- 16 Im Rahmen der Feststellung des Jahresabschlusses kann es zu Änderungen des aufgestellten Jahresabschlusses durch die Gesellschafterversammlung kommen. Anders als bei Kapitalgesellschaften sind die nicht geschäftsführungsbefugten Mitgesellschafter im Rahmen ihrer Feststellungsbefugnis indessen nur insoweit zu Abschlussänderungen berechtigt, als diese Bilanzierungsentscheidungen betreffen, die der Sache nach Maßnahmen der Ergebnisverwendung darstellen und daher geeignet sind, ihre Gewinnansprüche zu schmälern.⁶ Da zudem den Gesellschaftern von Personenhandelsgesellschaften ein Vollausschüttungsanspruch zusteht,⁷ werden geänderte Wahlrechtsausübungen durch die Gesellschafterversammlung im Regelfall zum Ausweis eines höheren verteilungsfähigen Gewinns führen.
- 17 Der sich aus dem aufgestellten Jahresabschluss ergebende Gewinnanteil ist daher im Regelfall als Mindestgewinnanteil anzusehen, der auch vor Feststellung des Jahresabschlusses der Personenhandelsgesellschaft als Beteiligungsertrag vereinnahmt werden darf. Ein darüber hinausgehender, sich aus einer abweichenden Feststellung ergebender Gewinn darf beim Gesellschafter erst berücksichtigt werden, wenn über die Feststellung bis zum Ende des Wertaufhellungszeitraums des Gesellschafters beschlossen worden ist.

⁶ Vgl. BGH, Urt. v. 29.03.1996, II ZR 263/94, BGHZ Bd. 132, S. 263.

⁷ Vgl. RegE MoPeG, BT-Drs. 19/27635, S. 240.

- 18 Ein nach vorstehenden Grundsätzen aktivierter Gewinnauszahlungsanspruch des Gesellschafters kann durch Gesellschaftervereinbarung in voller Höhe oder teilweise in das Gesellschaftsvermögen eingelegt werden. In diesem Fall stehen dem Abgang der Forderung auf Gewinnauszahlung in entsprechender Höhe nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung an der Personenhandelsgesellschaft gegenüber, soweit durch den Forderungsverzicht der innere (Zeit-)Wert der Beteiligung erhöht wird.
- 19 Ist der Gewinnanteil im Entstehungszeitpunkt aufgrund gesetzlicher Vorschriften der individuellen Verfügungsgewalt des Gesellschafters entzogen (z.B. im Fall der sog. Auszahlungssperre gemäß § 169 Abs. 1 HGB), entsteht für den Gesellschafter zum Abschlussstichtag der Personenhandelsgesellschaft kein aktivierbarer Anspruch und kein Beteiligungsertrag.

4.2. Gewinnverwendung durch die Gesellschafterversammlung

- 20 Abweichend von der in Abschn. 4.1. dargestellten Rechtslage kann der Gewinnanteil gemäß einer gesellschaftsvertraglichen Bestimmung oder eines hierauf gründenden⁸, bis zur Beendigung der Aufstellung des Jahresabschlusses der Personenhandelsgesellschaft gefassten Gesellschafterbeschlusses zum Zeitpunkt seiner Entstehung der individuellen Verfügungsgewalt des Gesellschafters entzogen sein. Durch eine Regelung im Gesellschaftsvertrag oder einen Gesellschafterbeschluss kann die Einstellung von Teilen des Jahresüberschusses in Rücklagen bewirkt werden. Ferner kann der Gesellschaftsvertrag die Gewinnverwendung einem Beschlussvorbehalt der Gesellschafterversammlung unterwerfen. Werden Rücklagen dotiert, kann der Gesellschafter insoweit zum Abschlussstichtag der Personenhandelsgesellschaft nicht individuell über seinen Gewinnanteil verfügen, sodass dem Gesellschafter zu diesem Zeitpunkt noch kein aktivierbarer Anspruch zusteht.
- 21 Hängt die Entstehung eines individuellen Anspruchs auf Auszahlung des Gewinnanteils danach von einem vorherigen Beschluss der Gesellschafter ab, entsteht eine aktivierungsfähige Forderung des Gesellschafters vielmehr erst im Zeitpunkt einer solchen Beschlussfassung. Verfügt ein Gesellschafter indessen über die nach dem Gesellschaftsvertrag für die Gewinnverwendung notwendige Mehrheit der Stimmrechte (Mehrheitsgesellschafter), so ist sein Anteil am Gewinn unter entsprechender Anwendung der BGH-Rechtsprechung⁹ – ggf. auch vor Beschlussfassung – phasengleich zu vereinnahmen. Diese Grundsätze gelten auch, wenn der Gesellschafterbeschluss bereits vor dem Abschlussstichtag der Personenhandelsgesellschaft gefasst wurde („Vorabbeschluss“).
- 21a Für einen Minderheitsgesellschafter scheidet demgegenüber im Grundsatz selbst dann eine phasengleiche Vereinnahmung seines Anteils am Gewinn aus, wenn für einen Mehrheitsgesellschafter nach Tz. 21 eine phasengleiche Vereinnahmung zu erfolgen hat. Etwas anderes gilt indes dann, wenn sich Gesellschafter, die zusammen über die nach dem Gesellschaftsvertrag für die Gewinnverwendung notwendige Mehrheit der Stimmrechte verfügen, in einem spätestens bis zum Abschlussstichtag eines Minderheitsgesellschafters geschlossenen

⁸ Vgl. BGH, a.a.O. (Fußnote 6), S. 263 (Beachtung des Bestimmtheitsgrundsatzes).

⁹ Vgl. BGH, Urt. v. 12.01.1998, II ZR 82/93, BGHZ Bd. 137, S. 378; Verlautbarung des HFA: Zur phasengleichen Vereinnahmung von Erträgen aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften nach dem Urteil des BGH vom 12.01.1998, WPg 1998, S. 427, FN-IDW 1998, S. 179.

Stimmbindungsvertrag zur Herbeiführung eines entsprechenden Gewinnverwendungsbeschlusses verpflichten.

- 22 Ein Beschluss der Gesellschafter zur Ausschüttung von (Gewinn-)Rücklagen in Form der Gutschrift auf den Darlehenskonten der Gesellschafter führt bei jenen im Zeitpunkt der Beschlussfassung grundsätzlich zur Entstehung einer Forderung und zum Ausweis eines Beteiligungsertrags, denn hierdurch gelangen bisher thesaurierte Gewinne in die individuelle Verfügungsgewalt der Gesellschafter. Der Beschluss zur Ausschüttung von Rücklagen kann während des laufenden Geschäftsjahres der Personenhandelsgesellschaft gefasst werden.
- 23 Das vorstehend Ausgeführte (Tz. 22) gilt jedoch nur bei der Auflösung von Rücklagen, die während der Beteiligungsdauer des Gesellschafters aus Gewinnen gebildet wurden, die hierdurch seiner Verfügungsgewalt entzogen waren und deshalb noch nicht als Ertrag vereinnahmt worden sind. Handelt es sich hingegen bei den aufgelösten Rücklagen um solche, die bereits zum Zeitpunkt des Erwerbs der Beteiligung bestanden haben und daher in die Bemessung der Anschaffungskosten der Beteiligung eingegangen sind, ist von einer Kapitalrückzahlung auszugehen, die nach Maßgabe des Abschn. 5. zu behandeln ist.
- 24 Wird ein seit dem Beitritt thesaurierter Gewinnanteil, über den der Gesellschafter aufgrund gesellschaftsvertraglicher Bestimmungen oder eines Gesellschafterbeschlusses bislang noch keine individuelle Verfügungsgewalt hatte, mit Einverständnis der übrigen Gesellschafter zur Erfüllung einer bestehenden oder neu begründeten Einlageverpflichtung verwendet und aus diesem Grund dem Kapitalanteil des Gesellschafters unmittelbar gutgeschrieben, löst dies auf Ebene des Gesellschafters eine Gewinnvereinnahmung aus. In der Zulassung der Verrechnung des Gewinnanteils mit der Einlageverbindlichkeit liegt zugleich die Gestattung der individuellen Verfügung. Der Vorgang ist daher als Tilgung der Einlageverbindlichkeit oder als Beteiligungszugang zu buchen. Gleichzeitig ist ein entsprechender Beteiligungsertrag zu vereinnahmen.

5. Kapitalrückzahlungen der Gesellschaft

- 24a Vermögensauskehrungen der Personenhandelsgesellschaft an ihren Gesellschafter können aus Sicht des Gesellschafters entweder erfolgswirksam als Beteiligungsertrag oder erfolgsneutral als nachträgliche Minderung der Anschaffungskosten / des Buchwerts der Beteiligung (sog. Kapitalrückzahlung) oder als eine Kombination aus den beiden Varianten zu erfassen sein.
- 25 Wenn und soweit in der Zeit zwischen dem Erwerb der Beteiligung und dem Zeitpunkt der Beschlussfassung über die Vermögensauskehrung nachweisbar mindestens in Höhe der Auskehrung Gewinne thesauriert wurden, ist die Auskehrung der Rücklagen oder die Entnahme zulasten des Kapitalanteils nach den allgemeinen Regeln (vgl. Tz. 22) beim Gesellschafter als Beteiligungsertrag zu erfassen.
- 26 Kann ein Nachweis i.S. der Tz. 25 nicht geführt werden, ist grundsätzlich davon auszugehen, dass ein Zusammenhang zwischen den Anschaffungskosten der Beteiligung und der Vermögensauskehrung besteht, die Personenhandelsgesellschaft also Vermögen an den Gesellschafter (zurück-)zahlt, das durch die Anschaffungskosten der Beteiligung mittelbar abgegolten wurde. Dies ist insb. der Fall, wenn und soweit die zur Auskehrung verwendeten Rücklagen

bereits bei Erwerb der Beteiligung bestanden und daher durch die Anschaffungskosten abgegolten sind oder aus Mittelzuführungen des Gesellschafters gebildet wurden, die zu entsprechenden Erhöhungen des Beteiligungsbuchwerts geführt haben. Gleiches gilt für die Auskehrung eines zum Zeitpunkt des Erwerbs der Beteiligung im Jahresabschluss der Personenhandelsgesellschaft ausgewiesenen Gewinnvortrags oder Bilanzgewinns sowie insoweit, als stille Reserven im Vermögen der Personenhandelsgesellschaft, die bereits im Erwerbszeitpunkt der Beteiligung vorhanden waren und mittelbar durch deren Anschaffungskosten abgegolten wurden, während der Beteiligungszeit des Gesellschafters realisiert und an diesen ausgekehrt werden. Kapitalrückzahlungen sind beim Gesellschafter – auch wenn der Umfang seiner Gesellschaftsrechte durch die Kapitalrückzahlung nicht gemindert wird – als ergebnisneutrale Minderungen des Beteiligungsbuchwerts zu behandeln und im Anlagenspiegel als Beteiligungsabgang auszuweisen.¹⁰

- 26a Liegt der Erwerb der Beteiligung zum Zeitpunkt der Beschlussfassung über die Vermögensauskehrung bereits mehrere Jahre zurück, ist es bei wirtschaftlicher Betrachtung sachgerecht, die Vermögensauskehrung in einen erfolgsneutral (Kapitalrückzahlung) und in einen erfolgswirksam zu erfassenden Anteil („Rendite“) aufzuteilen. Voraussetzung dafür ist, dass sich der Zeitwert der Beteiligung seit ihrem Erwerb durch den jeweiligen Gesellschafter in der Zwischenzeit nachweislich erhöht hat und mithin auf Ebene der Personenhandelsgesellschaft ein Mehrwert geschaffen worden ist. Der Umfang des erfolgsneutral zu erfassenden Anteils ergibt sich aus dem Verhältnis des Zeitwerts des ausgekehrten Vermögens zum Zeitwert der Beteiligung unmittelbar vor der Vermögensauskehrung multipliziert mit dem Buchwert der Beteiligung unmittelbar vor der Vermögensauskehrung (analog *IDW RS HFA 43*¹¹, Tz. 33). In Höhe der (positiven) Differenz zwischen der Vermögensauskehrung und der erfolgsneutralen Anschaffungskosten-/Beteiligungsbuchwertminderung entsteht ein Beteiligungsertrag. Alternativ zu der vorstehend beschriebenen Aufteilung der Vermögensauskehrung ist es wegen des Vorsichtsprinzips (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 1 HGB) auch nicht zu beanstanden, wenn die Vermögensauskehrung vollständig erfolgsneutral erfasst wird (soweit dadurch der Buchwert der Beteiligung nicht negativ wird).
- 27 Um erfolgsneutral zu erfassende Kapitalrückzahlungen handelt es sich auch, wenn eine Personenhandelsgesellschaft in gesellschaftsrechtlich zulässiger Weise freie Liquidität an die Gesellschafter auszahlt, ohne dass es sich dabei um eine Ausschüttung laufender bzw. stehengelassener Gewinne oder eine Auflösung von Rücklagen handelt (sog. Liquiditätsausschüttungen). Sofern sich nicht aus dem Gesellschaftsvertrag der Personenhandelsgesellschaft oder aus einem hierauf gründenden Beschluss ihrer Gesellschafter ergibt, dass die Zahlung nur darlehensweise erfolgt ist, hat der Gesellschafter die Anschaffungskosten / den Buchwert seiner Beteiligung in Höhe der empfangenen Zahlung zu mindern. Andernfalls, d.h. im Falle einer nur darlehensweise empfangenen Zahlung, ist eine Rückzahlungsverbindlichkeit zu passivieren. Gleiches gilt, soweit es sich um gesellschaftsrechtlich unzulässige Auszahlungen handelt (vgl. Tz. 30).

¹⁰ Zur Bilanzierung von Entnahmen/Kapitalrückzahlungen bei der Personenhandelsgesellschaft vgl. *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Handelsrechtliche Rechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften (IDW RS FAB 7)* (Stand: 02.12.2024), Tz. 52 ff.

¹¹ *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Auswirkungen einer Spaltung auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss (IDW RS HFA 43)* (Stand: 06.09.2012).

- 28 Überschreiten gesellschaftsrechtlich zulässige Liquiditätsausschüttungen den Buchwert der Beteiligung oder erfolgen weitere Liquiditätsausschüttungen, nachdem der Beteiligungsbuchwert bereits auf null gemindert war, so ist in Höhe des übersteigenden Betrags eine Verbindlichkeit gesondert zu passivieren. Diese Verbindlichkeit hat den Charakter eines Vorschusses auf künftig entstehende Gewinnanteile. Dies sollte der Gesellschafter entweder bei der Postenbezeichnung zum Ausdruck bringen (z.B. „Erhaltene Vorschüsse auf künftig entstehende Erträge aus Beteiligungen an Personenhandelsgesellschaften“) oder in einem etwaigen Anhang angeben.
- 29 Entstehen in der Folgezeit bei der Personenhandelsgesellschaft Gewinne, die nicht zur Auszahlung gelangen, weil sie aufgrund gesellschaftsvertraglicher Bestimmungen oder aufgrund von Gesellschafterbeschlüssen zum Ausgleich der entnahmebedingt geminderten Kapitalkonten verwendet werden, hat der Gesellschafter die nach vorstehender Textziffer passivierte Verbindlichkeit in entsprechender Höhe ertragswirksam auszubuchen. Nach Tilgung der Verbindlichkeit ist bis zur Höhe aktivisch abgesetzter Liquiditätsausschüttungen ein Zugang beim Beteiligungsbuchwert zu erfassen. In beiden Fällen erfolgt der erfolgswirksame Ausweis unter den Beteiligungserträgen. Eine nach Veräußerung oder Beendigung der Beteiligung verbleibende Verbindlichkeit ist ertragswirksam auszubuchen, sobald rechtlich ausgeschlossen ist, dass der Gesellschafter für Verbindlichkeiten der Personenhandelsgesellschaft nachhaftet.
- 30 Ungeachtet ihrer gesellschaftsvertraglichen Zulässigkeit kann eine Auszahlung bei Personenhandelsgesellschaften i.S. des § 264a Abs. 1 HGB nach den für die Komplementär-GmbH geltenden Kapitalschutzvorschriften unzulässig sein und daher eine Rückzahlungsverpflichtung des Gesellschafters gegenüber der Personenhandelsgesellschaft auslösen (analoge Anwendung der §§ 30, 31 GmbHG)¹².

6. Abschreibungen auf den Beteiligungsbuchwert und Wertaufholungen

- 31 Eine Abschreibung der Beteiligung beim Gesellschafter darf vorgenommen werden, wenn ihr gemäß § 253 Abs. 3 Satz 6 HGB am Abschlussstichtag ein niedrigerer Wert beizulegen ist; bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung muss die Abschreibung vorgenommen werden (§ 253 Abs. 3 Satz 5 HGB). Der beizulegende Wert der Beteiligung ist nach den Grundsätzen des *IDW RS HFA 10*¹³ zu ermitteln, sofern Anhaltspunkte für eine Wertminderung am Abschlussstichtag vorliegen.
- 32 Anhaltende Verluste und Ergebnisverschlechterungen bei der Personenhandelsgesellschaft können auf eine Wertminderung hinweisen.
- 33 Ist der Beteiligungsbuchwert zu einem Abschlussstichtag nicht nur um Abschreibungen zu vermindern, sondern zugleich aufgrund erfolgter Liquiditätsausschüttungen, sind vom Beteiligungsbuchwert zunächst die ausgekehrten Beträge abzusetzen.

¹² Vgl. BGH, Urt. v. 19.02.1990, II ZR 268/88, BGHZ Bd. 110, S. 342.

¹³ *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Anwendung der Grundsätze des IDW S 1 bei der Bewertung von Beteiligungen und sonstigen Unternehmensanteilen für die Zwecke eines handelsrechtlichen Jahresabschlusses (IDW RS HFA 10)* (Stand: 29.11.2012).

- 34 Nach § 253 Abs. 5 Satz 1 HGB ist für Finanzanlagen – und damit die Beteiligung – eine Wertaufholung zwingend vorzunehmen, wenn die Gründe für die vormals vorgenommene außerplanmäßige Abschreibung nicht mehr bestehen. Eine voraussichtliche Dauerhaftigkeit der Werterholung ist hierfür nicht erforderlich. Die Wertaufholung darf die kumulierten Abschreibungen nicht überschreiten und nicht dazu führen, dass der Beteiligungsbuchwert den Betrag der um Kapitalrückzahlungen und sonstige Beteiligungsabgänge geminderten Anschaffungskosten der Beteiligung übersteigt.

7. Konsequenzen im Jahresabschluss des Gesellschafters aus der möglichen Haftung für Gesellschaftsverbindlichkeiten

- 35 Sofern sich die aufgrund der Haftung nach den §§ 126, 171, 172 Abs. 4 HGB drohende Inanspruchnahme durch Dritte hinreichend konkretisiert hat, ist eine Rückstellung nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB zu bilden.
- 36 Von einer hinreichenden Konkretisierung des Haftungsrisikos ist insb. dann auszugehen, wenn eine Personenhandelsgesellschaft i.S. des § 264a Abs. 1 HGB insolvenzrechtlich überschuldet ist und daher die Pflichten nach § 15a Abs. 1 ggf. i.V.m. Abs. 2 InsO Anwendung finden. Auch wenn die Überschuldung bei Personenhandelsgesellschaften mit natürlichen Personen in Vollhafterstellung keine entsprechenden Pflichten auslöst, besteht das konkrete Risiko, dass die Gesellschaftsgläubiger Befriedigung durch Zugriff auf das Gesellschaftervermögen suchen, ohne dass den Gesellschaftern daraus werthaltige Ersatzansprüche gegen die Gesellschaft erwachsen. Von Dritten bereits geltend gemachte Haftungsansprüche sind – soweit beziffert – als Verbindlichkeiten zu passivieren. Rückgriffsansprüche gegen die Gesellschaft sind zu aktivieren und nach den allgemeinen Grundsätzen zu bewerten.
- 37 Bei drohender Zahlungsunfähigkeit (§ 18 Abs. 2 InsO) der Personenhandelsgesellschaft kann ein konkretes Haftungsrisiko des Gesellschafters insb. dann bestehen, wenn die Struktur des Gesellschaftsvermögens eine kurzfristige Verwertung nicht ermöglicht. In dieser Situation können sich die Gesellschafter noch vor Eröffnung eines Insolvenzverfahrens oder einer individuellen Inanspruchnahme durch die Gesellschaftsgläubiger sowohl zum Zwecke der Sicherung der Gesellschaft als auch zur Abwendung einer drohenden Haftung veranlasst sehen, vorsorglich Zahlungen an die Gesellschaft zu leisten. Solche Zahlungen können nur insoweit als nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung des Gesellschafters aktiviert werden, als durch sie der innere (Zeit-)Wert seiner Beteiligung steigt.
- 37a Übersteigt die Haftsumme den Betrag der vereinbarten Einlage und wird der Gesellschafter aus der weitergehenden Außenhaftung von Gläubigern der Personenhandelsgesellschaft in Anspruch genommen, erwächst diesem grundsätzlich ein Ersatzanspruch gegen die Gesellschaft aus § 105 Abs. 3 ggf. i.V.m. § 161 Abs. 2 HGB i.V.m. § 716 Abs. 1 BGB (vgl. Tz. 11a). Gleiches gilt, wenn der Gesellschafter vorsorglich Zahlungen an die Gesellschaft (vgl. Tz. 37) oder unmittelbar an die Gesellschaftsgläubiger leistet, ohne im Innenverhältnis hierzu verpflichtet zu sein.¹⁴ Der Ersatzanspruch ist nach den allgemeinen Grundsätzen zu bewerten.

¹⁴ Vgl. BGH, Urt. v. 20.06.2005, II ZR 252/03, DStR 2005, S. 1197, WPg 2005, S. 1130.

- 38 Die vorstehend dargestellten Grundsätze gelten unabhängig davon, ob die gesellschaftsrechtliche Haftung aus der Komplementärstellung resultiert oder daraus, dass bei einem Kommanditisten die Haftsumme die vereinbarte Einlage bzw. die befreiend i.S. des § 171 Abs. 1 Halbsatz 2 HGB geleistete Einlage übersteigt.
- 39 Die Haftungsbeschränkung des Kommanditisten ist bei der Bewertung der Rückstellung zu berücksichtigen. Dabei kann das mögliche Wiederaufleben der Haftung gemäß § 172 Abs. 4 HGB von Bedeutung sein.
- 40 Übersteigt die Haftsumme eines Kommanditisten seine vereinbarte Einlage, so besteht keine Pflicht, den Unterschiedsbetrag nach § 251 ggf. i.V.m. § 268 Abs. 7 HGB anzugeben, da § 251 HGB für gesetzlich normierte Haftungsverhältnisse nicht gilt. Indes ergibt sich für einen Kommanditisten in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft oder einer Personenhandelsgesellschaft i.S. des § 264a Abs. 1 HGB eine Pflicht zur Angabe im Anhang nach § 285 Nr. 3a HGB, wenn die Angabe für die Beurteilung seiner Finanzlage von Bedeutung ist.
- 41 Bei Kapitalgesellschaften und Personenhandelsgesellschaften i.S. des § 264a Abs. 1 HGB, die nicht klein i.S. des § 267 HGB sind (vgl. § 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB), sind nach § 285 Nr. 11a HGB Name, Sitz und Rechtsform der Unternehmen im Anhang anzugeben, deren unbeschränkt haftender Gesellschafter die Gesellschaft ist. Auf die Höhe der Beteiligung kommt es nicht an.

8. Latente Steuern¹⁵

8.1. Allgemeines

- 42 Unterschiede zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen von Vermögensgegenständen, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten und den korrespondierenden steuerlichen Wertansätzen führen nach § 274 Abs. 1 Satz 1 und 2, vorbehaltlich Abs. 3 HGB, zu zu versteuernden bzw. zu abzugsfähigen Differenzen, wenn sich in späteren Geschäftsjahren aus deren Abbau insgesamt eine Steuerbe- oder -entlastung ergibt. Neben Differenzen, deren Abbau zum Abschlussstichtag absehbar ist, sind auch solche Differenzen zu berücksichtigen, deren Abbau einer außerhalb der üblichen Geschäftstätigkeit des Bilanzierenden liegenden Disposition bedarf (sog. quasi-permanente Differenzen). Dies gilt bspw. für die Veräußerung von Beteiligungen.

8.2. Latente Steuern aus einer Beteiligung an einer transparent besteuerten Personenhandelsgesellschaft

- 43 Eine Beteiligung an einer transparent besteuerten, d.h. nicht nach § 1a KStG optierten Personenhandelsgesellschaft stellt in der Steuerbilanz kein eigenständiges Wirtschaftsgut dar. Vielmehr wird in der Steuerbilanz des Gesellschafters anstelle der Beteiligung das ihm aus seiner Beteiligung an der Personenhandelsgesellschaft zustehende steuerliche Kapitalkonto ausgewiesen (sog. Spiegelbildmethode). Dieses Konto umfasst neben dem anteiligen Gesellschaftsvermögen auch eine etwaige Ergänzungs- sowie eine etwaige Sonderbilanz des Gesellschafters. Bei der Beurteilung, ob abzugsfähige oder zu versteuernde Differenzen vorliegen, sind

¹⁵ Vgl. Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 18: Latente Steuern im Konzernabschluss (DRS 18).

diesem Konto die korrespondierenden Buchwerte aus der Handelsbilanz (Beteiligungsbuchwert sowie handelsrechtliche Buchwerte von Vermögensgegenständen und Schulden des Gesellschafters, die steuerlich Sonderbetriebsvermögen sind) gegenüberzustellen.

- 44 Entsteht eine Differenz zwischen dem handelsrechtlichen und dem steuerlichen Wertansatz einer transparent besteuerten Personenhandelsgesellschaft, bspw. weil in der Ergänzungsbilanz des Gesellschafters aufgedeckte stille Reserven (Mehrwerte, steuerliches Mehrkapital) abnutzbarer Wirtschaftsgüter abgeschrieben werden, während der handelsrechtliche Wertansatz der Beteiligung unverändert beibehalten wird, ist diese Differenz bei der Ermittlung latenter Steuern auf Ebene des Gesellschafters zu berücksichtigen (im Beispiel als passive Latenz).
- 45 Wird der Gewinn einer transparent besteuerten Personenhandelsgesellschaft den einzelnen Gesellschaftern mit Ablauf des Wirtschaftsjahres steuerlich unmittelbar zugewiesen (phasengleiche Gewinnvereinnahmung), während handelsrechtlich eine phasenverschobene Gewinnvereinnahmung erfolgt, entsteht zum Abschlussstichtag des jeweiligen Gesellschafters eine abzugsfähige temporäre Differenz zwischen seiner Handels- und seiner Steuerbilanz, die sich im Zeitpunkt der handelsrechtlichen Gewinnvereinnahmung abbaut.
- 46 Erwirtschaftet die transparent besteuerte Personenhandelsgesellschaft einen Verlust, der steuerlich den Kapitalkonten der Gesellschafter belastet wird, und führt dieser (anteilige) Verlust in der Handelsbilanz nicht oder nicht in gleichem Umfang zu einer außerplanmäßigen Abschreibung der Beteiligung an der Personenhandelsgesellschaft, liegt eine zu versteuernde Differenz vor.
- 47 Solche Differenzen sind indes bei der Ermittlung latenter Steuern insoweit nicht zu berücksichtigen, als sie auf verrechenbare Verluste i.S. des § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG zurückgehen: Zwar handelt es sich bei solchen Unterschieden zwischen dem handelsrechtlichen Wertansatz einer Beteiligung an einer transparent besteuerten Gesellschaft einerseits und einem korrespondierenden negativen steuerlichen Kapitalkonto andererseits um temporäre Differenzen; diese haben jedoch beim Abbau keine Steuerwirkung.
- 48 Inwieweit auf Ebene des unmittelbar beteiligten Gesellschafters latente Steuern aus der Beteiligung an einer transparent besteuerten Personenhandelsgesellschaft zu berücksichtigen sind, ist auch abhängig von der Rechtsform des Gesellschafters.
- Ist der Gesellschafter der Personenhandelsgesellschaft selbst eine transparent besteuerte Personenhandelsgesellschaft i.S. des § 264a Abs. 1 HGB oder eine Personenhandelsgesellschaft, die § 274 HGB freiwillig anwendet (zwei- oder doppelstöckige Personenhandelsgesellschaft), kommt bei diesem ein Ansatz latenter Steuern nicht in Betracht. Transparent besteuerte Personenhandelsgesellschaften unterliegen selbst weder der Einkommen- noch der Körperschaftsteuer. Für Zwecke der Gewerbesteuer sind sie zwar Steuersubjekt (§ 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG). Aufgrund der Hinzurechnungs- bzw. Kürzungsvorschriften des § 8 Nr. 8 bzw. § 9 Nr. 2 GewStG für Verlust- bzw. Gewinnanteile aus Beteiligungen an Personenhandelsgesellschaften kommt es beim Abbau einer Differenz zwischen handelsrechtlichem und steuerlichem Wertansatz der Beteiligung jedoch nicht zu einer Gewerbesteuerbe- oder -entlastung beim Gesellschafter, sodass bei ihm keine latente Steuer anfällt.
 - Ist der Gesellschafter der Personenhandelsgesellschaft eine Kapitalgesellschaft oder eine optierte Personenhandelsgesellschaft, kann der Ansatz latenter Körperschaftsteuer

erforderlich werden. Für Zwecke der Gewerbesteuer gelten auch hier die Hinzurechnungs- bzw. Kürzungsvorschriften des § 8 Nr. 8 bzw. § 9 Nr. 2 GewStG.

8.3. Besonderheiten latenter Steuern aus einer Beteiligung an einer optierten Personenhandelsgesellschaft

- 49 In der Steuerbilanz gilt eine Beteiligung an einer nach § 1a KStG zur Körperschaftsbesteuerung optierten Personenhandelsgesellschaft als eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft (vgl. § 1a Abs. 3 Satz 1 KStG). Für die Beurteilung, ob insofern abzugsfähige oder zu versteuernde Differenzen vorliegen, sowie für deren Bewertung gelten die Grundsätze für Anteile an Kapitalgesellschaften entsprechend.
- 50 Optiert eine Personenhandelsgesellschaft nach § 1a KStG zur Körperschaftsbesteuerung, sind bereits im Jahresabschluss des Gesellschafters für dasjenige Geschäftsjahr, in das die Stellung des Antrags nach § 1a Abs. 1 KStG fällt, bislang bei ihm erfasste aktive und/oder passive latente Körperschaftsteuern aus der Beteiligung an der Personenhandelsgesellschaft erfolgsneutral zulasten bzw. zugunsten des Beteiligungsbuchwerts auszubuchen, weil die eintretende Reinvermögensänderung aus dem Gesellschaftsverhältnis heraus veranlasst ist (causa societatis). Das Gleiche gilt umgekehrt für den Fall der Rückkehr der Personenhandelsgesellschaft zur transparenten Besteuerung (Antragstellung nach § 1a Abs. 4 KStG).