

Dr. Johannes Riepol

Sonder- und Ergänzungsbilanzen vor dem Hintergrund der E-Bilanz

Rechtliche Darstellung und Umsetzung
in den DATEV-Programmen

3. Auflage



Kompaktwissen
für Berater

DATEV eG, 90329 Nürnberg (Verlag)

© 2022 Alle Rechte, insbesondere das Verlagsrecht, allein beim Herausgeber.

Die Inhalte wurden mit größter Sorgfalt erstellt, erheben keinen Anspruch auf eine vollständige Darstellung und ersetzen nicht die Prüfung und Beratung im Einzelfall.

Dieses Buch und alle in ihm enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung der DATEV eG unzulässig.

Im Übrigen gelten die Geschäftsbedingungen der DATEV.

Printed in Germany

DATEV-High Quality Print, 90329 Nürnberg (Druck)

Angaben ohne Gewähr

Stand: Februar 2022

DATEV-Artikelnnummer: 35772/2022-04-01

E-Mail: literatur@service.datev.de

Editorial

Für steuerliche Zwecke haben Personengesellschaften eine 2-stufige Gewinnermittlung vorzunehmen, bei der neben der Gesamthandsbilanz – sofern entsprechende Sachverhalte vorliegen – auch Ergänzungs- und Sonderbilanzen einzubeziehen sind. Im Zuge der allgemeinen Übermittlungspflicht von Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen in elektronischer Form an die Finanzverwaltung (E-Bilanz) war es den Steuerpflichtigen im Rahmen einer Nichtbeanstandungsregelung durch das Bundesministerium der Finanzen bis zum Wirtschaftsjahr 2014 gestattet, Ergänzungs- und Sonderbilanzen als Freitextfeld, und nicht nach dem amtlichen Datensatz (Taxonomie) zu übermitteln.¹ Seit 2015 sind nunmehr auch die ergänzenden Rechenwerke einer Personengesellschaft als eigenständige Datensätze im Zuge der E-Bilanz zu übermitteln.

In vorliegendem Kompaktwissen werden daher zunächst aktualisiert die Grundlagen der Besteuerung der Personengesellschaft dargestellt, bevor auf die häufigsten Anwendungsbereiche sowie auf die Erstellung, Fortführung und Auflösung von Ergänzungs- und Sonderbilanzen eingegangen wird. Dabei werden auch die Umsetzungen in den betroffenen DATEV-Anwendungen dargestellt. Ebenfalls werden die Übermittlungspflicht der atypisch stillen Gesellschaft sowie die Auswirkungen des Körperschaftsteuer-Modernisierungsgesetzes (KöMoG), dass es Personengesellschaften ermöglicht, sich wie eine Kapitalgesellschaft besteuern zu lassen, behandelt.

Nürnberg, im Februar 2022

Dr. Johannes Riepolt

¹ Vgl. BMF-Schreiben vom 28.09.2011, IV C 6 – S-2133b/11/10009, Rz. 22, LEXinform 5233528.

Hinweis

In dieser Publikation wird aus Gründen der besseren Lesbarkeit in der Regel das generische Maskulinum verwendet. Die verwendete Sprachform bezieht sich auf alle Menschen, hat ausschließlich redaktionelle Gründe und ist wertneutral.

Der Inhalt im Überblick

1	Grundzüge der Besteuerung von Personengesellschaften.....	5
1.1	Transparenzprinzip	5
1.2	2-stufige Gewinnermittlung.....	6
1.2.1	Allgemeines	6
1.2.2	1. Stufe der Gewinnermittlung.....	8
1.2.3	2. Stufe der Gewinnermittlung (Sonderbilanz)	10
1.2.4	2-stufige Gewinnermittlung und E-Bilanz.....	12
1.2.5	Umsetzung bei DATEV	13
2	Ergänzungsbilanzen	16
2.1	Entstehung von Ergänzungsbilanzen.....	16
2.1.1	Entgeltlicher Erwerb eines Mitunternehmeranteils.....	16
2.1.2	Einbringung eines Betriebs in eine Personengesellschaft.....	20
2.1.3	Inanspruchnahme personenbezogener Steuervergünstigungen	22
2.2	Fortführung und Auflösung von Ergänzungsbilanzen.....	24
2.3	Umsetzung bei DATEV	28
3	Sonderbilanzen	32
3.1	Entstehung von Sonderbilanzen	32
3.1.1	Sonderbetriebsvermögen I.....	32
3.1.2	Sonderbetriebsvermögen II.....	35

3.2	Fortführung von Sonderbilanzen	36
3.2.1	Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben.....	36
3.2.2	Sondervergütungen	39
3.3	Auflösung von Sonderbilanzen.....	45
3.4	Sonderkonstellationen	46
3.4.1	Vorrang des Sonderbetriebsvermögens.....	46
3.4.2	Sonderbetriebsvermögen bei Unternehmensverbindungen	48
3.5	Umsetzung bei DATEV	50
3.5.1	Automatisierte Buchung von Sondervergütungen	50
3.5.2	Buchung von Sondervergütungen nach der Taxonomie 6.5	53
4	Sonderthemen mit Bezug zu Sonder- und Ergänzungsbilanzen	56
4.1	Beteiligungsbilanzierung – Spiegelbildmethode	56
4.2	Latente Steuern bei Personengesellschaften	57
4.2.1	Personengesellschaft	57
4.2.2	Gesellschafter	59
4.3	Atypisch stille Gesellschaft	60
5	Übersicht über Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben	63

1

Grundzüge der Besteuerung von Personengesellschaften

1.1 Transparenzprinzip

Im Rahmen der Ertragsbesteuerung von Personengesellschaften findet im deutschen Besteuerungssystem das **Transparenzprinzip** Anwendung. Während Kapitalgesellschaften eigenständige Rechtssubjekte im Rahmen der Körperschaft- und Gewerbesteuer darstellen (Trennungsprinzip), unterliegen Personengesellschaften als solche lediglich der Gewerbesteuer (Objektsteuer).

Im Rahmen der Besteuerung mit Subjektsteuern werden die durch die Personengesellschaft erzielten und gesondert ermittelten Einkünfte auf Ebene des Gesellschafters erfasst. Die **Personengesellschaft** ist demnach **kein Steuersubjekt, sondern** vielmehr **Feststellungssubjekt** im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 179 AO.

Die Besteuerung mit Subjektsteuern richtet sich dabei grundsätzlich nach dem rechtlichen Status des Gesellschafters (natürliche Person/ juristische Person), im Falle natürlicher Personen bzgl. der Zuschlagsteuern zudem nach Einkommenssituation und Konfessionszugehörigkeit:

- Gesellschafter = natürliche Person: Einkommensteuer + ggf. Solidaritätszuschlag + ggf. Kirchensteuer
- Gesellschafter = juristische Person: Körperschaftsteuer + Solidaritätszuschlag (im Ausschüttungsfall ergänzt um Einkommensteuer + ggf. Solidaritätszuschlag + ggf. Kirchensteuer des Gesellschafters)

Im Rahmen der Besteuerung auf Gesellschafterebene ist das zuständige Finanzamt – mithin das Wohnsitzfinanzamt bei natürlichen Personen bzw. das Betriebsfinanzamt bei juristischen Personen – an die Feststellungen im Grundlagenbescheid gebunden.

Auf Ebene der Personengesellschaft, die grundsätzlich alle Einkunftsarten mit Ausnahme der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit er-

zielen kann, wird hingegen die Einkunftsart für alle Gesellschafter einheitlich festgelegt. Im Rahmen der im Folgenden hauptsächlich behandelten gewerblichen Personengesellschaften kann die Gewerblichkeit durch

- gewerbliche **Tätigkeit** (§ 15 Abs. 2 EStG),
- gewerbliche **Infektion** (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG),
- gewerbliche **Prägung** (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG)

entstehen. Daneben wird im Folgenden auch auf freiberufliche Personengesellschaften eingegangen, da sich die für diese anzuwendende Besteuerungssystematik an der Besteuerungssystematik gewerblicher Personengesellschaften orientiert (§ 18 Abs. 4 S. 2 EStG). Diese einheitlich ermittelten Einkünfte werden sodann für jeden Gesellschafter gesondert, nach dessen Anteil, festgestellt.

Das Transparenzprinzip bezweckt eine **Anpassung der Besteuerung** der Personengesellschaft einschließlich deren Gesellschafter an die Besteuerung eines **Einzelunternehmens**. Dies zeigt sich insbesondere in der 2-stufigen Gewinnermittlung, die im Folgenden kurz dargestellt wird. Im Ergebnis wird damit erreicht, dass vertragliche Vereinbarungen zwischen Personengesellschaften und deren Gesellschaftern, die zivilrechtlich möglich sind, steuerrechtlich keine Gewinnwirkung entfalten. Bei einem Einzelunternehmer sind derartige Konstrukte bereits zivilrechtlich nicht möglich, sodass sich in der Folge auch keine steuerliche Gewinnwirkung daraus ergeben kann.

1.2 2-stufige Gewinnermittlung

1.2.1 Allgemeines

Im Rahmen der 2-stufigen Gewinnermittlung wird die Gewinnermittlung nach §§ 4, 5 EStG, die auf die Besteuerung einzelner natürlicher Personen ausgerichtet ist, um die Anforderungen an die Beteiligung mehrerer Personen an den Einkünften konkretisiert.

Neben dem **Gewinnanteil** (1. Stufe), der sich aus dem gesamthänderisch erwirtschafteten Gewinn ergibt, werden **bestimmte Vergütungen**, die der Gesellschafter von der Gesellschaft erhält, nach § 15 Abs.1 S. 1 Nr. 2 EStG im Rahmen von Sonderbilanzen der Besteuerung unterworfen (2. Stufe). Insofern wird auch der Begriff der additiven Gewinnermittlung verwendet. Im Ergebnis wird damit erreicht, dass es zu keiner Gewinnauswirkung von Vereinbarungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter kommt, indem der zunächst geminderte Gewinn (1. Stufe) um das Ergebnis auf 2. Stufe angepasst wird.

Dabei setzt sich der Gewinnanteil auf der 1. Stufe aus dem anteiligen Ergebnis des Gesellschafters aus dem gesamthänderisch gebundenen Vermögen zuzüglich der gesellschafterindividuellen Verhältnisse, die in Ergänzungsbilanzen erfasst werden, zusammen.

Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

Gewinnanteil aus Gesamthandsbilanz	}	1. Stufe der Gewinnermittlung (gesamthänderische Sphäre)
+ Ergebnis aus Ergänzungsbilanz		
+ Sonderbetriebseinnahmen	}	2. Stufe der Gewinnermittlung (sonderbetriebliche Sphäre)
– Sonderbetriebsausgaben		
<hr/>		
= Einkünfte aus Gewerbebetrieb		

Das steuerliche Betriebsvermögen umfasst demnach bei Personengesellschaften neben den Wirtschaftsgütern, die dem Gesamthandsvermögen zuzurechnen sind, auch die Wirtschaftsgüter, die sich im Eigentum der Mitunternehmer befinden und die der Personengesellschaft zur Nutzung überlassen werden (R 4.2. Abs.2 EStR). Wenngleich das steuerliche Rechnungswesen einer Personengesellschaft somit aus drei unterschiedlichen Bilanzarten bestehen kann, ist keine „Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft“ erforderlich, in der die Gesamthandsbilanz sowie alle Ergänzungs- und Sonderbilanzen zusammengefasst werden.² Die einzelnen Rechenwerke stehen vielmehr nebeneinander.

² Vgl. BFH-Urteil vom 02.12.1997, VIII-R-15/96, LEXinform 0145598.

1.2.2 1. Stufe der Gewinnermittlung

1.2.2.1 Gesamthandsbilanz

Der steuerlich relevante Gewinnanteil des Gesellschafters aus dem Gesamthandsvermögen kann sich grundsätzlich aus einer bilanziellen Gewinnermittlung (Betriebsvermögensvergleich) oder einer Einnahmen-Überschussrechnung ergeben, wobei von § 5b EStG (E-Bilanz) lediglich die Gewinnermittlung nach Betriebsvermögensvergleich (§§ 4, 5 EStG) erfasst ist.

Dabei ist unbeachtlich, ob der Betriebsvermögensvergleich im Rahmen einer Einheitsbilanz, einer Handelsbilanz mit steuerlicher Überleitungsrechnung oder einer originären Steuerbilanz erfolgt. In der Gesamthandsbilanz müssen Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte einheitlich – mithin für alle Gesellschafter – ausgeübt werden.³

Die anzuwendende Gewinnermittlungsmethode ergibt sich bei Personengesellschaften nach den Verhältnissen auf Ebene der Gesamthand. Demnach besteht steuerliche Bilanzierungspflicht nach § 140 AO, sofern es sich bei der Personengesellschaft um einen Kaufmann handelt, mithin eine offene Handelsgesellschaft (OHG) oder Kommanditgesellschaft (KG) vorliegt (Formkaufleute i. R. d. HGB).

Die steuerliche Bilanzierungspflicht leitet sich dabei aus der handelsrechtlichen Pflicht, Bücher zu führen und Abschlüsse zu erstellen, ab. Gesellschaften des bürgerlichen Rechts (GbR) unterliegen grundsätzlich nicht der handelsrechtlichen Buchführungspflicht. Eine steuerliche Bilanzierungspflicht kann sich für die GbR demnach nur nach § 141 AO ergeben, wenn neben dem Vorliegen eines gewerblichen Unternehmens auch die Größenkriterien überschritten sind, mithin

- die Umsätze einschließlich steuerfreier Umsätze ausgenommen § 4 Nr. 8 – 10 UStG mehr als 600.000 Euro im Kalenderjahr betragen,
- der Gewinn aus Gewerbebetrieb mehr als 60.000 Euro beträgt.

³ Vgl. BFH-Urteil vom 21.12.1972, IV-R-53/72, LEXinform 0005287.

Alternativ kann sich eine steuerliche Bilanzierungspflicht durch freiwillige Buchführung und Abschlusserstellung der GbR ergeben. Handelt es sich um eine freiberufliche Personengesellschaft, kommt mangels Gewerblichkeit lediglich eine steuerliche Bilanzierungspflicht aufgrund freiwilliger Buchführung in Frage.

1.2.2.2 Ergänzungsbilanz

Ergänzungsbilanzen stehen – ebenso wie die Gesamthandsbilanz – systematisch auf der ersten Stufe der Gewinnermittlung. Im Gegensatz zur Gesamthandsbilanz und zu den Sonderbilanzen werden darin jedoch keine Wirtschaftsgüter i. e. S., sondern gesellschaftsbezogener Korrekturen (Ansatz- oder Bewertungskorrekturen) gegenüber dem anteiligen Gesellschaftsvermögen abgebildet.

Ergänzungsbilanzen stehen jeweils in Bezug zu einem bestimmten Gesellschafter, weshalb für jeden betroffenen Gesellschafter eine separate Ergänzungsbilanz zu führen ist. Da sich Ergänzungsbilanzen auf Wirtschaftsgüter der Gesamthand beziehen, sind diese in die Berechnung des Kapitalkontos nach § 15a EStG einzubeziehen.

Hinweis

Ergänzungsbilanzen sind für jeden Gesellschafter, für den gesellschaftsbezogene Korrekturen gegenüber dem anteiligen Gesellschaftsvermögen zu erfassen sind, separat zu führen. Es können somit so viele Ergänzungsbilanzen in einem Wirtschaftsjahr vorliegen, wie Gesellschafter an der Gesellschaft beteiligt waren (aktuelle und ausgeschiedene Gesellschafter).

Eine Zusammenfassung der Korrekturen sämtlicher betroffener Gesellschafter in einer Ergänzungsbilanz erfolgt nicht!