

Dr. Johannes Riepolt

Spiegelbildmethode

Steuerlicher Ansatz der Beteiligung
an einer Personengesellschaft



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: September 2022

DATEV-Artikelnnummer: 35779/2022-11-01

E-Mail: literatur@service.datev.de

Editorial

Personengesellschaften weisen im deutschen Ertragsteuerrecht zahlreiche Besonderheiten gegenüber Unternehmen anderer Rechtsformen auf. Neben der Ergebnisermittlung, d. h. der 2-stufigen Gewinnermittlung, bei der neben dem Ergebnis aus dem Gesamthandsvermögen auch das Ergebnis aus etwaigen Ergänzungs- und Sonderbilanzen der Gesellschafter zu berücksichtigen ist, zeigt sich dies auch im Bereich der Vermögensdarstellung, insbesondere der Bilanzierung von Beteiligungen an Personengesellschaften in der Bilanz des Gesellschafters.

Hinsichtlich der Beteiligungsbilanzierung an Personengesellschaften in der Steuerbilanz bestehen – abweichend gegenüber der Bilanzierung in der Handelsbilanz – keine verbindlichen Vorgaben. In Schrifttum, Rechtsprechung und Bilanzierungspraxis werden neben der sog. Anschaffungskostenmethode, der Spiegelbildmethode, der Methode der Nicht-Bilanzierung und der Methode der anteiligen Bilanzierung unterschiedliche Vorgehensweise vertreten. Im Rahmen der E-Bilanz-Übermittlung wird nun jedoch durch die Finanzverwaltung ab der Taxonomie 6.5 die Spiegelbildmethode als Bilanzierungsmethode vorgegeben.

In diesem Kompaktwissen werden daher zunächst die Vorgaben der Taxonomie 6.5 an die Beteiligungsbilanzierung an Personengesellschaften nach der Spiegelbildmethode dargestellt, bevor die bekannten Methoden der Beteiligungsbilanzierung für Handels- und Steuerbilanz erläutert werden. Anschließend erfolgt eine Darstellung, wie bei der Umstellung von einer bisher abweichenden Bilanzierungsmethode auf die Spiegelbildmethode umzugehen ist. Zuletzt wird auch die Auswirkung der Spiegelbildmethode auf die Handelsbilanz, mithin die Abgrenzung latenter Steuern nach § 274 HGB aus der Beteiligungsbilanzierung, betrachtet.

Nürnberg, im September 2022

Dr. Johannes Riepolt

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	Anforderungen der Taxonomie 6.5 an die Beteiligungsbilanzierung	5
1.1	Anwendung der Taxonomie 6.5	5
1.2	Inhaltliche Anpassungen zur Beteiligungsbilanzierung	6
1.2.1	Bilanzierung des Gesellschaftsanteils	6
1.2.2	Bilanzierung des Ergebnisanteils	8
2	Beteiligungen an Personengesellschaften in der Handelsbilanz	11
2.1	Hintergrund	11
2.2	Bilanzierung des Gesellschaftsanteils	12
2.2.1	Zugangsbewertung	12
2.2.2	Folgebewertung	13
2.2.3	Ausweis	15
2.3	Bilanzierung des Ergebnisanteils	16
2.3.1	Gewinnanteil	16
2.3.2	Verlustanteil	19
3	Beteiligungen an Personengesellschaften in der Steuerbilanz	20
3.1	Hintergrund	20
3.2	Anschaffungskostenmethode	21
3.2.1	Methodik	21
3.2.2	Bilanzierung im Einzelnen	22

3.3	Methode der Nicht-Bilanzierung.....	24
3.3.1	Methodik.....	24
3.3.2	Bilanzierung im Einzelnen	25
3.4	Spiegelbildmethode.....	27
3.4.1	Methodik.....	27
3.4.2	Praktische Anwendung der Spiegelbildmethode.....	28
3.4.3	Bilanzierung im Einzelnen	30
3.5	Methode der anteiligen Bilanzierung.....	45
3.5.1	Methodik.....	45
3.5.2	Bilanzierung im Einzelnen	45
4	Umstellung auf die Spiegelbildmethode.....	48
4.1	Allgemeine Vorgehensweise	48
4.2	Umstellung von der Anschaffungskostenmethode	51
4.3	Umstellung von der Methode der Nicht-Bilanzierung	55
4.4	Umstellung von der Methode der anteiligen Bilanzierung	56
5	Latente Steuern aus der Spiegelbildmethode	59
5.1	Grundsätze	59
5.2	Differenzen aus der Beteiligungsbewertung	60
5.3	Relevanter Steuersatz.....	61
5.4	Ausweis.....	63
6	ANHANG.....	65

1

Anforderungen der Taxonomie 6.5 an die Beteiligungsbilanzierung

1.1 Anwendung der Taxonomie 6.5

Das BMF veröffentlicht jährlich Taxonomien, die als amtlicher Datensatz bei der Übermittlung der E-Bilanz nach § 5b EStG anzuwenden sind. Diese werden laufend an aktuelle Entwicklungen in Gesetzgebung, Rechtsprechung und Bilanzierungspraxis angepasst.

Mit BMF-Schreiben vom 09.06.2021 wurde die Taxonomie 6.5. vom 14.04.2021 veröffentlicht.¹ Diese ist grundsätzlich für die Bilanzen der Wirtschaftsjahre zu verwenden, die nach dem 31.12.2021 beginnen, d.h. bei kalenderjahrgleichem Wirtschaftsjahr für das WJ 2022 (Abschlussstichtag: 31.12.2022). Eine freiwillige Anwendung ist auch für das WJ 2021, d.h. bei kalenderjahrgleichem Wirtschaftsjahr für den Abschlussstichtag 31.12.2021, möglich.

Eine wesentliche Änderung der Taxonomie 6.5 besteht darin, dass umfangreiche neue Positionen zur Beteiligungsbilanzierung an einer Personengesellschaft im Rechnungswesen des Gesellschafters aufgenommen wurden. Dies betrifft die

- Bilanzierung des **Gesellschaftsanteils**,
d.h. den Ansatz in der Bilanz.
- Bilanzierung des **Ergebnisanteils**,
d.h. die Erfassung des Gewinn- bzw. Verlustanteils in der Gewinn- und Verlustrechnung.

Diese Beteiligungsbilanzierung soll künftig nach der sog. Spiegelbildmethode erfolgen. Von der Thematik betroffen sind Gesellschafter einer Personengesellschaft, die ihre Anteile im ertragsteuerlichen Betriebsvermögen halten und ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, ungeachtet der konkreten Rechtsform des Gesellschafters.

¹ BMF-Schreiben vom 09.07.2021, IV C 6 – S 2133-b/21/10001 :002, LEXinform 4087377.

Natürliche Personen, bei denen die Anteile an der Personengesellschaft dem ertragsteuerlichen Privatvermögen zugeordnet sind, sind hingegen nicht von der Spiegelbildmethode betroffen.

1.2 Inhaltliche Anpassungen zur Beteiligungsbilanzierung

1.2.1 Bilanzierung des Gesellschaftsanteils

Für Zwecke des Bilanzausweises der Beteiligung an einer Personengesellschaft nach der Spiegelbildmethode wurde an mehreren Stellen der Taxonomie eine nach steuerlichen Gesichtspunkten differenzierte Betrachtung der Anteile an Personengesellschaften vorgenommen. Dies erfolgte an folgenden Positionen des Finanzanlagevermögens:

- **Anteile an verbundenen Unternehmen**
- **Beteiligungen**

Die jeweiligen Unterpositionen sind für alle Rechtsformen, d.h. Einzelunternehmen, Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften, als bilanzierende Gesellschafter der Personengesellschaft zulässig. Es handelt sich aus steuerlicher Sicht um **Mussfelder** (Summenposition: Summenmussfelder), eine Übermittlung für Zwecke der Handelsbilanz ist nicht möglich.

Zur Methodik der Übermittlung der Daten weist die *definitionGuidance* der Taxonomie darauf hin, dass unter diesen Taxonomiepositionen Anteile an Unternehmen in der Rechtsform einer KG (einschließlich GmbH & Co. KG), OHG und GbR zu erfassen sind, wenn es sich bei diesen um Mitunternehmerschaften handelt. Bzgl. der Abgrenzung bei ausländischen Rechtsformen wird auf das BMF-Schreiben vom 24.12.1999 verwiesen.² Steuerbilanziell ist dabei nach der *definitionGuidance* der Wertansatz nach der sog. Spiegelbildmethode zu ermitteln. Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanzwert sind in der Überleitungsrechnung darzustellen. Bei Einreichung einer Handelsbilanz können die entsprechenden Positionen leer übermittelt werden.

² BMF-Schreiben vom 24.12.1999, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl 1999 I S. 1076, LEXinform 0556087.

Die Positionen sind nur für die steuerliche Überleitungsrechnung oder bei Einreichung einer originären Steuerbilanz zu verwenden.

Im Einzelnen besteht unter der Taxonomieposition „Anteile an verbundenen Unternehmen“ und der Position „Beteiligungen“, jeweils im Finanzanlagevermögen, folgende Untergliederung:

- Anteile an Personengesellschaften
 - Anteile an Mitunternehmerschaften
 - Atypisch stille Beteiligung
 - Beteiligung an sonstigen Mitunternehmerschaften
 - Anteile an vermögensverwaltenden Personengesellschaften

Die Position „Anteile an Mitunternehmerschaften“ stellt ein sog. Summenmussfeld dar. Die Zulässigkeit erstreckt sich auf alle Rechtsformen bilanzierender Unternehmen (Gesellschafter). Nach der *definitionGuidance* zur Taxonomie sind dort sämtliche Anteile an Mitunternehmerschaften zu erfassen. Materiell wird darauf hingewiesen, dass steuerbilanziell der Wertansatz nach der sog. Spiegelbildmethode vorzunehmen ist, der auch negativ sein kann (→ *Kapitel 3.4*). Ferner wird auf die Berücksichtigung etwaiger Ergänzungs- und Sonderbilanzen hingewiesen. Eine Verwendung für handelsrechtliche Zwecke ist für diese Summenposition nicht vorgesehen (*notPermittedFor*: handelsrechtlich).

Die Unterposition „atypisch stille Beteiligung“ ist für den Fall vorgesehen, dass eine stille Gesellschaft i.S.d. § 230 HGB aufgrund der individuellen Vereinbarung als Mitunternehmerschaft anzusehen ist. Dies erfordert insbesondere, dass der Stille Mitunternehmerinitiative entfaltet und Mitunternehmerrisiko trägt. In diesem Fall wird die Mitunternehmerschaft als teilrechtsfähig behandelt.³ Die Unterposition „Beteiligung an sonstigen Mitunternehmerschaften“ betrifft alle sonstigen Mitunternehmerschaften, d. h. den Großteil der in der Praxis auftretenden Fälle (insb. KG, OHG, gewerbliche GbR). Beide Unter-

³ Braun, M./Herrmann, U./Kusch, K./Maiworm, L., BB 2020, S. 3352, LEXinform 0107653.

positionen sind für alle Rechtsformen zulässig, steuerliche Mussfelder und handelsrechtlich nicht zulässig.

Es sei an dieser Stelle darauf hingewiesen, dass vermögensverwaltende Personengesellschaften, d. h. Personengesellschaften, die Überschusseinkünfte erzielen und bei denen ertragsteuerliches Privatvermögen vorliegt, nicht von der Spiegelbildmethode betroffen sind. Bezüglich der Position „Anteile an vermögensverwaltenden Personengesellschaften“ gilt nach der *definitionGuidance* demnach die Bruchteilsbetrachtung nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO. Aus Vereinfachungsgründen ist die Verwendung der Taxonomieposition bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften in Ausnahmefällen zulässig.⁴

Die darüber hinaus verfügbare Taxonomieposition „Beteiligungen, stille Beteiligungen, atypisch stille Beteiligung“ ist für Zwecke der Spiegelbildmethode im Falle einer übermittelten Steuerbilanz **nicht anzuwenden**, wenngleich diese begrifflich zutrifft. Aus der *DefinitionGuidance* zur Taxonomie geht hierzu hervor, dass steuerbilanziell der Wert nach der Spiegelbildmethode zu ermitteln ist. Der *Documentation* der Taxonomie ist zu entnehmen, dass in der Handelsbilanz eine Leerübermittlung möglich ist, die Positionen für steuerrechtliche Darstellung nach Überleitungsrechnung Anwendung finden kann.

1.2.2 Bilanzierung des Ergebnisanteils

Die Taxonomiepositionen zur Übermittlung des Ergebnisanteils sind im Berichtsteil Gewinn- und Verlustrechnung unter dem Finanz- und Beteiligungsergebnis angesiedelt. Eigens implizit für Zwecke der Fortentwicklung des Bilanzansatzes einer Beteiligung, die nach der Spiegelbildmethode bewertet wird, sind hierfür in die Taxonomie 6.5 neu aufgenommen worden:

- „Gewinnanteil aus Beteiligungen an Mitunternehmerschaften“
- „Verlustanteil aus Beteiligungen an Mitunternehmerschaften“

⁴ Siehe hierzu BMF vom 29.04.1994, IV B 2 – S 2241 – 9/94, LEXinform 0107653.

Unter der Position für den **Gewinnanteil** sind nach der definition-Guidance der Taxonomie auch Gewinnanteile aus atypisch stillen Beteiligungen zu berücksichtigen. Es handelt sich um ein steuerliches **Mussfeld**, das für alle Rechtsformen der Gesellschafter zugelassen ist (Einzelunternehmen, Personengesellschaften, Kapitalgesellschaften). Für handelsrechtliche Zwecke ist die Position nicht verwendbar (*notPermittedFor*: handelsrechtlich); die Position ist implizit für die Spiegelbildmethode vorgesehen. Im Ergebnis ist unter dieser Position, sofern dem Gesellschafter ein Gewinnanteil zugewiesen wird, die Gegenbuchung zur Erhöhung des Bilanzansatzes vorzunehmen.

Eine vergleichbare Position auf gleicher hierarchischer Ebene der Taxonomie wurde auch für Gewinnanteile aus vermögensverwaltenden Personengesellschaften eingeführt (Gewinnanteil aus Beteiligungen an vermögensverwaltenden Personengesellschaften). Auch diese Position ist für alle Rechtsformen zugelassen und stellt ein steuerliches Mussfeld, das nicht für handelsrechtliche Zwecke zugelassen ist, dar.

Unter der Position für den **Verlustanteil** sind analog dem Gewinnanteil auch Verlustanteile aus atypisch stillen Beteiligungen zu berücksichtigen. Es handelt sich um ein steuerliches Mussfeld, das für handelsrechtliche Zwecke nicht zugelassen ist, aber von allen Rechtsformen bilanzierender Gesellschafter einer Personengesellschaft verwendet werden kann. Die Position ist implizit für die Spiegelbildmethode vorgesehen. Im Ergebnis ist unter dieser Position die Gegenbuchung zur Minderung des Bilanzansatzes vorzunehmen, sofern dem Gesellschafter ein Verlustanteil zugewiesen wird.

Eine vergleichbare Position auf gleicher hierarchischer Ebene der Taxonomie wurde auch für Verlustanteile aus vermögensverwaltenden Personengesellschaften eingeführt (Verlustanteil aus Beteiligungen an vermögensverwaltenden Personengesellschaften). Auch diese Position ist für alle Rechtsformen zugelassen und stellt ein steuerliches Mussfeld, das nicht für handelsrechtliche Zwecke zugelassen ist, dar.

Die zudem verfügbare Taxonomieposition „Erträge aus Beteiligungen, an Personengesellschaften“, wenngleich begrifflich zutreffend und für alle Rechtsformen zulässig, ist nicht im Kontext der Spiegelbildmethode zu sehen und war bereits in vorherigen Taxonomieversionen enthalten. Daher ist diese Position auch für steuerliche Zwecke nicht zugelassen (*NotPermittedFor*: steuerlich). Nach der *definitionGuidance* zur Taxonomie sollen unter dieser Position Gewinnanteile aus Personengesellschaften einschließlich Gewinnanteile von verbundenen Unternehmen (§ 271 HGB) übermittelt werden. Hierunter fallen auch erfolgswirksam erfasste Erträge und Aufwendungen, welche Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben aus der Beteiligung an der Mitunternehmerschaft darstellen (z.B. Zinsaufwand für die dem Sonderbetriebsvermögen zuzuordnenden Verbindlichkeiten).