

## BILANZIERUNG

## Spiegelbildmethode bei der Bilanzierung von Anteilen an einer gewerblichen PersG zwingend

von Dipl.-Finw. Ingrid Dittrich, Lohmar

| Die bilanzielle Behandlung von Anteilen an Personengesellschaften stößt in der Praxis erfahrungsgemäß auf erhebliche Schwierigkeiten. Dies liegt darin begründet, dass deren Ansatz in der Steuerbilanz nach h. M. **zwingend** nach der sog. Spiegelbildmethode zu erfolgen hat, während in der Handelsbilanz das Anschaffungskostenprinzip gilt. Der folgende Beitrag zeigt, dass die zugegebenermaßen sehr zeitintensive Spiegelbildmethode kein Selbstzweck ist, sondern zu zutreffenden Ergebnissen führt und sich nur auf diese Weise unerwünschte steuerliche Auswirkungen vermeiden lassen. |

### 1. Die Bilanzierung der Anteile in der Handelsbilanz

#### 1.1 Anschaffungskostenprinzip

Die im Betriebsvermögen gehaltenen Anteile an einer gewerblich tätigen (oder gewerblich geprägten) Personengesellschaft stellen aus handelsrechtlicher Sicht einen einheitlichen Vermögensgegenstand dar, der in der Handelsbilanz des Gesellschafters als Beteiligung i. S. d. § 271 Abs. 1 S. 1 HGB auszuweisen ist. Die Beteiligung ist gem. § 253 Abs. 1 S. 1 HGB mit den Anschaffungskosten zu aktivieren. Dieser handelsrechtliche Bilanzansatz kann sich einerseits erhöhen durch weitere Einlagen in die Personengesellschaft und andererseits vermindern durch Entnahmen sowie durch außerplanmäßige Abschreibungen auf den niedrigeren Zeitwert (§ 253 Abs. 3 S. 3 HGB).

**MERKE** | Bei der Bilanzierung der Beteiligung in der Handelsbilanz des Gesellschafters sind die Grundsätze lt. IDW RS HFA 18 vom 25.11.11 zu beachten (Stand: 4.6.14, FN-IDW 7/2014, S. 417; WPg 14, 698).

Die Beteiligung ist in der Handelsbilanz eigenständig zu bewerten. Dieser Wertansatz ist losgelöst vom Kapitalkonto des Gesellschafters bei der Personengesellschaft zu beurteilen. Ist einer Beteiligung am Abschlussstichtag dauerhaft ein niedrigerer Wert beizulegen, muss eine außerplanmäßige Abschreibung vorgenommen werden. Für den Fall einer nur vorübergehenden Wertminderung besteht ein Abschreibungswahlrecht (§ 253 Abs. 3 S. 3 u. 4 HGB). Ob die Voraussetzungen für eine Wertminderung vorliegen, ist allein nach Handelsrecht zu beurteilen. Fallen die Gründe für eine frühere außerplanmäßige Abschreibung weg, greift in der Handelsbilanz das Wertaufholungsgebot (§ 253 Abs. 5 HGB).

#### 1.2 Gewinn- und Verlustanteile

Entfällt auf den Gesellschafter ein **Gewinnanteil** an der Personengesellschaft, so werden in der Literatur unterschiedliche Auffassungen vertreten, ob, wann, wie und ggf. in welcher Höhe der Gewinnanteil in der Handelsbilanz des Gesellschafters zu erfassen ist.

Einheitlicher Vermögensgegenstand als Beteiligung auszuweisen

Wertansatz losgelöst vom Kapitalkonto des Gesellschafters zu beurteilen

Handelsrechtliche Erfassung strittig

Für die Frage, ob und wann ein entsprechender Beteiligungsertrag gewinnwirksam verbucht wird oder möglicherweise als nachträgliche Anschaffungskosten dem Beteiligungsbuchwert zuzuschreiben ist, wird u. a. nach der Funktion des Gesellschafters, dem Zeitpunkt der Realisierung des Gewinnanteils und der jeweiligen Entnahmebefugnis differenziert.

**MERKE** | Vom Grundsatz her gilt jedoch: Die Gutschrift von Gewinnanteilen auf dem Kapitalkonto des Gesellschafters bei der Personengesellschaft hat auf den Beteiligungsansatz in seiner Handelsbilanz in der Regel keine Auswirkung. In der Handelsbilanz wird der Gewinnanteil in den überwiegenden Fällen – und soweit keine Entnahmesperre greift – gewinnwirksam als Forderung aktiviert.

Unabhängig davon, dass der Gewinnanteil **persönlich haftender Gesellschafter** in der Bilanz der Personengesellschaft dem Kapitalanteil zuzuschreiben ist (§ 120 Abs. 2 HGB, § 161 Abs. 2 HGB), ist in der Handelsbilanz des Gesellschafters eine Forderung zu aktivieren, wenn und soweit ein Auszahlungsanspruch (Entnahme) i. S. d. § 122 HGB besteht. Ein solcher Gewinnauszahlungsanspruch ist allerdings ganz oder teilweise zugunsten des Bilanzpostens „Beteiligung“ aufzulösen, wenn eine Thesaurierung vereinbart wurde oder eine solche durch Zeitablauf veranlasst ist. Nach Auffassung des IDW liegen in diesem Fall nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung vor (IDW RS HFA 18 v. 25.11.11, Rz. 18, FN-IDW 1/2012).

**Beachten Sie** | Ist bereits durch Gesellschaftsvertrag oder durch Beschluss der Gesellschafter eine Thesaurierung des Gewinnanteils verbunden mit einer Entnahmesperre geregelt, ist der Beteiligungsertrag weder als Forderung zu aktivieren noch sind nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung auszuweisen.

Der Gewinnanteil eines **Kommanditisten** ist in seiner Handelsbilanz gewinnerhöhend als Forderung zu aktivieren, soweit dieser über seinen Anspruch individuell und losgelöst vom Gesellschaftsanteil verfügen kann. Diese Forderung besteht in der Regel bereits am Abschlussstag der KG, und zwar soweit

- die bedungene Einlage geleistet wurde (§ 167 Abs. 2 HGB),
- der Kapitalanteil nicht durch Verlustanteile unter die bedungene Einlage herabgemindert wurde (§ 169 Abs. 1 S. 2 HGB) und
- keine Entnahmesperren lt. Gesellschaftsvertrag greifen (§ 163 HGB).

Ist der Gewinnanteil des Kommanditisten nach den genannten Grundsätzen von der Verteilung ausgeschlossen, darf weder eine Forderung aktiviert noch der Bilanzposten Beteiligung erhöht werden.

Weitere Einzelheiten und Ausnahmen enthält IDW RS HFA 18 vom 25.11.11 m. w. Ä. (Stand: 4.6.14, FN-IDW 14, 417; WPg 14, 698).

**Verlustanteile** aus der Beteiligung an der Personengesellschaft werden in der Handelsbilanz des Gesellschafters nur dann berücksichtigt, wenn der Gesellschafter zum Ausgleich der Verluste oder zu einem Nachschuss verpflichtet ist. Ist dies nicht der Fall, löst die Zurechnung des Verlustanteils in der Handelsbilanz des Gesellschafters gar keine Buchung aus.

Gewinnanteil wird gewinnwirksam als Forderung aktiviert

Thesaurierung verbunden mit einer Entnahmesperre verfügt?



**INFORMATION**  
IDW RS HFA 18  
vom 25.11.11 beachten!

Die Verminderung des Kapitalkontos des Gesellschafters bei der Personengesellschaft durch die Belastung des Verlustanteils bleibt (zunächst) auch ohne Auswirkung auf den Beteiligungsansatz in seiner Handelsbilanz. Allerdings können anhaltende Verluste der Gesellschaft für eine dauerhafte Wertminderung der Beteiligung sprechen und eine außerplanmäßige Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert rechtfertigen.

Außerplanmäßige  
Abschreibung prüfen

## 2. Die Bilanzierung der Anteile in der Steuerbilanz

In der Steuerbilanz ist der Bilanzansatz entsprechend der mehrheitlichen Auffassung (s. 2.2) nach der **Spiegelbildmethode** zu ermitteln. Insoweit kommt es notwendigerweise zu Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz des Gesellschafters und damit zu einer Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes gem. § 5 Abs. 1 S. 1, Hs. 1 EStG.

**PRAXISHINWEIS** | Gewinn- und Verlustanteile aus der Personengesellschaft sind bei der Besteuerung des Gesellschafters ausschließlich entsprechend der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung nach § 179, § 180 AO zu berücksichtigen. Die handelsrechtliche Verbuchung ist allerdings insofern von Bedeutung, da diese bei der zutreffenden Umsetzung der Spiegelbildmethode und bei der zwangsläufig vorzunehmenden Neutralisierung der handelsrechtlich gebuchten Erträge und Aufwendungen zur Ermittlung des steuerlichen Gewinns eine Rolle spielt.

Handelsrechtliche  
Verbuchungen sind  
ggf. zu neutralisieren

### 2.1 Steuerbilanz oder Überleitungsrechnung gem. § 60 Abs. 2 EStDV?

Grundsätzlich ist es nach § 60 Abs. 2 S. 1 EStDV bzw. § 5b Abs. 1 S. 2 EStG nicht erforderlich, eine abweichende Steuerbilanz aufzustellen. Stattdessen genügt es, das handelsrechtliche Ergebnis im Wege einer Überleitungsrechnung außerbilanziell nach Maßgabe der steuerlichen Vorschriften anzupassen. Diese Verpflichtung umfasst auch die steuerlich zutreffende Abbildung der Beteiligung an der Personengesellschaft. Alternativ kann auch eine von der Handelsbilanz abweichende Steuerbilanz aufgestellt werden (§ 60 Abs. 2 S. 2 EStDV, § 5b Abs. 1 S. 3 EStG).

Erstellung einer  
abweichenden  
Steuerbilanz nicht  
zwingend

### 2.2 Spiegelbildmethode

Steuerrechtlich ist die Beteiligung an der Personengesellschaft kein eigenständiges Wirtschaftsgut. Die Beteiligung repräsentiert vielmehr den Anteil des Gesellschafters an den Wirtschaftsgütern und Schulden der Gesellschaft (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO), nicht den Anteil an der Personengesellschaft selbst.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung, des BFH und der überwiegenden Stimmen in der Literatur ist die Beteiligung nach der sog. Spiegelbildmethode mit den anteiligen Buchwerten aller aktiven und passiven Wirtschaftsgüter der Gesellschaft auszuweisen (u. a. OFD Koblenz, DStR 07, 982; BFH 20.6.85, IV R 36/83, BStBl II 85, 654; weitere Nachweise bei Blümich/Schreiber, EStG, § 5 Rz. 740, Stichwort: Beteiligung an PersGes, und Ley, DStR 04, 1498).

Der Buchwert der Beteiligung entspricht damit letztlich der Summe der Kapitalkonten des Gesellschafters in der Gesamthandsbilanz (Kapitalkonto I u. II,



**INFORMATION**  
Weiterführende  
Literatur

ausstehende Einlagen, Verlustvortragkonto, Rücklagekonto etc.), in einer evtl. vorhandenen Ergänzungsbilanz sowie in seiner Sonderbilanz. Die rechnerische Summe (bzw. der Saldo) dieser Kapitalkonten ist auf die Aktivseite der Bilanz des Gesellschafters zu „spiegeln“.

Dies führt in der Steuerbilanz des Gesellschafters dazu, dass sämtliche Bewegungen auf seinen Kapitalkonten bei der Personengesellschaft bei der Bilanzierung des Anteils an der Personengesellschaft nachvollzogen werden. Dies gilt nicht nur in Bezug auf Gewinn- oder Verlust-Anteile, die auf den Kapitalkonten des Gesellschafters in der Gesamthandsbilanz oder Sonderbilanz verbucht werden. Auch die Einlage von Gesellschaftsmitteln in das Gesamthandsvermögen oder die Sonderbilanz sowie entsprechende Entnahmen verändern die Kapitalkonten des Gesellschafters in der Personengesellschaft und haben damit Einfluss auf den Bilanzansatz „Beteiligung“ in seiner Steuerbilanz.

Ist die Personengesellschaft überschuldet, überwiegen die anteiligen Schulden des Gesellschafters im Vergleich zu den anteiligen Aktiva. In diesem Fall repräsentiert die Beteiligung per Saldo einen Anteil an einer Verbindlichkeit der Personengesellschaft, sodass ein negativer bzw. passiver Ausweis der Beteiligung an der Gesellschaft in der Steuerbilanz des Gesellschafters die schlüssige Folge ist.

Fraglich ist, welche steuerbilanziellen Folgen eintreten, wenn der Gesellschafter für die Verbindlichkeiten der Personengesellschaft nicht bzw. nicht in voller Höhe haftet (z. B. bei Kommanditisten) und die anteilige Verbindlichkeit die Haftsumme übersteigt.

**MERKE |** Nach Auffassung von Mayer (DB 03, 2034) ist in diesem Fall die Spiegelbildmethode anzupassen, indem der Negativwert in der Steuerbilanz des Gesellschafters auf den Betrag der Haftsumme begrenzt und ein übersteigender Betrag als „besonderer steuerlicher Ausgleichsposten“ ausgewiesen wird. Diese Vorgehensweise dürfte ihren Zweck m. E. jedoch nur dann erfüllen, wenn dieser „besondere steuerliche Ausgleichsposten“ lediglich außerbilanziell Berücksichtigung findet. Dies würde der steuerbilanziellen Behandlung von verrechenbaren Verlusten i. S. d. § 15a EStG entsprechen.

### 2.3 Alternative Methoden

Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass ein anderer Teil der Literatur (vgl. z. B. Wrede, FR 90, 300; Schön FR 94, 658) in der Beteiligung an der Personengesellschaft ein selbstständiges Wirtschaftsgut sieht, das in der Steuerbilanz (wie in der Handelsbilanz) mit den Anschaffungskosten zu bewerten sein soll. Andere gehen davon aus, dass die Beteiligung an der Personengesellschaft kein Wirtschaftsgut ist, halten es aber für zutreffend, die Beteiligung in der Steuerbilanz des Gesellschafters gar nicht zu berücksichtigen (vgl. Wacker in: Schmidt, EStG, § 15a Rz. 61 m. w. N.; Bürkle/Knebel, DStR 98, 1067, 1890; weitere Nachweise bei Dietel, DStR 02, 2140, 2143). Auf diese alternativen Lösungsvorschläge wird in diesem Beitrag nicht eingegangen.

Bewegungen auf Kapitalkonten des Gesellschafters werden nachvollzogen

Bildung eines besonderen steuerlichen Ausgleichspostens

Alternative Methoden denkbar

## 2.4 Gewinn- und Verlustanteile

Werden dem Gesellschafter **Gewinnanteile** auf seinem Kapitalkonto gutgeschrieben, erhöht sich nach der Spiegelbildmethode korrespondierend der Beteiligungsansatz in seiner Steuerbilanz, auch über die Anschaffungskosten (z. B. die ursprüngliche Einlage) der Beteiligung hinaus.

**Beachten Sie** | Dies gilt unabhängig davon, ob der Gewinnanteil überhaupt entnahmefähig ist oder ob seine Auszahlung verlangt werden kann (§ 169 Abs. 1 S. 2 HGB). Ergänzend sei erwähnt, dass sich im letzteren Fall zwar nicht das Kapitalkonto in der Gesamthandsbilanz erhöht, wohl aber in der Sonderbilanz, da die Forderung auf Auszahlung des Gewinnanteils nach den Grundsätzen korrespondierender Bilanzierung zum Sonder-BV gehört.

Im Fall einer Zurechnung von **Verlustanteilen** mindert sich der Bilanzposten „Beteiligung“ in der Steuerbilanz des Gesellschafters. Das gilt nicht nur für die ausgleichsfähigen Verluste, sondern auch für lediglich verrechenbare Verluste i. S. d. § 15a EStG. Denn § 15a EStG ist eine außerbilanzielle Korrekturvorschrift, die auch auf Ebene des Gesellschafters erst außerbilanziell berücksichtigt wird (s. FG Köln 16.4.08, 13 K 3868/06, EFG 08, 1230 (rkr.); Breier in: Bonner BP-Nachrichten 05/2005, Bsp. unter IV. 1). Deshalb kann der Bilanzposten „Beteiligung“ in der Steuerbilanz auch negativ werden. Dies ist auch systemgerecht, da es sich steuerlich nicht um ein Wirtschaftsgut handelt.

## 2.5 Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben

Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben sind Teil des gesondert und einheitlich festgestellten steuerlichen Gewinn- oder Verlustanteils des Gesellschafters.

**PRAXISHINWEIS** | In der Handelsbilanz des Gesellschafters sind die entsprechenden Erträge und Aufwendungen allerdings gewinnwirksam verbucht und müssen – um Doppelerfassungen auszuschließen – bei der Ermittlung des steuerlichen Gewinns eliminiert werden.

## 2.6 Außerbilanzielle Hinzu- und Abrechnungen

Enthält der dem Gesellschafter in der gesonderten und einheitlichen Feststellung zugewiesene Gewinn- oder Verlustanteil auch außerbilanzielle Hinzu- und Abrechnungen, so ist zu beachten, dass diese keinen Niederschlag auf dem Kapitalkonto bei der Personengesellschaft gefunden haben. Somit können sie auch den Beteiligungsbuchwert in der Steuerbilanz des Gesellschafters nicht beeinflussen.

**PRAXISHINWEIS** | Diese außerbilanziellen Hinzu- und Abrechnungen (z. B. nicht abzugsfähige Betriebsausgaben, Investitionsabzugsbeträge, steuerfreie Beträge nach § 8b KStG oder § 3 Nr. 40 EStG), die aus dem Feststellungsbescheid bzw. aus der Mitteilung des Feststellungsfinanzamts an das Finanzamt des Gesellschafters hervorgehen, sind auch auf Ebene des Gesellschafters außerbilanziell bei der steuerlichen Gewinnermittlung zu berücksichtigen (und nicht etwa in der Überleitungsrechnung nach § 60 Abs. 2 EStDV). Dies gilt auch für die Hinzurechnung eines lediglich verrechenbaren Verlusts nach § 15a EStG.

Anspruch auf Auszahlung dafür nicht erforderlich

Vorsicht vor Doppelerfassungen!

Außerbilanzielle Erfassung auch auf der Ebene des Gesellschafters

## 2.7 Teilwertabschreibungen

Da der Anteil an einer Personengesellschaft steuerlich kein Wirtschaftsgut i. S. d. §§ 5, 6 EStG darstellt, das eigenständig bewertbar wäre, sind auch Teilwertabschreibungen auf die Beteiligung in der Steuerbilanz des Gesellschafters nicht denkbar (BFH 6.11.85, I R 242/81). Ist handelsrechtlich eine außerplanmäßige Abschreibung erfolgt, so ist diese bei Ermittlung des steuerlichen Gewinns über § 60 Abs. 2 EStDV zu neutralisieren.

**Außerplanmäßige Abschreibung wäre zu neutralisieren**

## 3. Umsetzung der Spiegelbildmethode in der Praxis

Der korrekte steuerbilanzielle Ansatz von Beteiligungen an Personengesellschaften und die zutreffende Berücksichtigung der Beteiligungserträge ist eine durchaus fehlerträchtige Angelegenheit und im Rahmen von Betriebsprüfungen ein ermittlungs- und zeitintensives Prüffeld:

- In der Steuerbilanz bzw. Prüferbilanz des Gesellschafters ist der Buchwert der Beteiligung aus der Handelsbilanz durch das gespiegelte Kapitalkonto des Gesellschafters bei seiner Personengesellschaft zu ersetzen.
- Ggf. sind darüber hinaus in der Handelsbilanz weitere Bilanzpositionen enthalten, die nicht in die Steuer-/Prüferbilanz übernommen werden dürfen, weil sie in den gespiegelten Kapitalkonten bereits berücksichtigt worden sind. Dies können z. B. die Forderung aus der Aktivierung des Gewinnanteils (s. o. 1.2) oder aktive und passive Wirtschaftsgüter sein, die steuerrechtlich dem Sonder-BV des Mitunternehmers bei der Personengesellschaft zuzurechnen sind.
- Die besondere Schwierigkeit besteht allerdings darin, diese zum Sonder-BV gehörenden Wirtschaftsgüter und Schulden – und damit im Ergebnis auch die dazugehörigen Erträge und Aufwendungen in der Handelsbilanz – festzustellen, da die Sonderbilanz dem Steuerberater bzw. dem Finanzamt des Gesellschafters häufig nicht bekannt ist.

**Bilanzpositionen in gespiegelten Kapitalkonten schon berücksichtigt?**

**PRAXISHINWEIS** | Daher sollte angemessene Zeit vor Aufstellung des Jahresabschlusses eine entsprechende Anfrage zum Stand der Kapitalkonten und dem Umfang einer evtl. vorhandenen Sonderbilanz etc. gestellt werden.

Bei der Ermittlung des steuerlichen Gewinns sind in der Überleitungsrechnung nach § 60 Abs. 2 EStDV die handelsrechtlich gebuchten Erträge und Aufwendungen – falls gewinnwirksame Buchungen erfolgt sind – zu eliminieren und durch die Beträge laut gesonderter und einheitlicher Feststellung zu ersetzen. Dabei ist zu beachten, dass die vom Feststellungsfinanzamt mitgeteilten außerbilanziellen Hinz- und Abrechnungen auch auf Ebene des beteiligten Gesellschafters erst außerbilanziell – d. h. außerhalb der Überleitungsrechnung – berücksichtigt werden dürfen.

**Anpassungen in und außerhalb der Überleitungsrechnung**

Die Umsetzung der Spiegelbildmethode soll an nachstehendem Beispiel verdeutlicht werden:

## ■ Beispiel X-GmbH – Grundfall

Die X-GmbH (X) hat den Kommanditanteil an der Unter-KG für 600.000 EUR erworben. Für 01 hat der Steuerberater der Unter-KG anhand deren Handelsbilanz einen Gewinnanteil für X von 120.000 EUR errechnet, den die GmbH in ihrer Handelsbilanz 01 erfasst (Buchung: Forderung an Beteiligungsertrag).

Für die Gewährung eines Darlehens an die Unter-KG stehen der X für 01 Zinsen von 30.000 EUR zu. Das Darlehen betrug 900.000 EUR und wurde noch vor dem 31.12.01 zurückgezahlt. Die Zinsen wurden im Januar 02 überwiesen.

Im Zusammenhang mit der Beteiligung sind der X im Dez. 01 Rechtsberatungskosten im Rahmen ihrer Kontrollrechte von 10.000 EUR entstanden, die im Januar 02 bezahlt wurden.

Der handelsrechtliche Jahresüberschuss der X-GmbH beträgt insgesamt 500.000 EUR. Bei dessen Ermittlung wurden der o. g. Gewinnanteil als Beteiligungsertrag, die Zinserträge als sonstige betriebliche Erträge sowie die Beratungskosten als sonstige betriebliche Aufwendungen erfasst.

Aufgrund der gesonderten und einheitlichen Feststellung wird der X-GmbH als Mitunternehmerin der Unter-KG ein Gewinnanteil von 165.000 EUR zugewiesen. Die Abweichung von dem oben genannten Gewinnanteil beruht darauf, dass

- eine Teilwertabschreibung auf ein Grundstück bei der Unter-KG mangels voraussichtlich dauernder Wertminderung unstreitig nicht zulässig ist; auf die X entfallen anteilig 20.000 EUR.
- nicht abziehbare Betriebsausgaben außerbilanziell hinzugerechnet worden sind, die i. H. v. 5.000 EUR auf die X entfallen.
- die o. g. Sonder-Betriebseinnahmen und -ausgaben bei der Ermittlung des steuerlichen Gewinns berücksichtigt wurden.

### Fragen:

1. Welche Anpassungen hat die X in ihrer Steuerbilanz bzw. in der Überleitungsrechnung nach § 60 Abs. 2 S. 1 EStDV vorzunehmen? (ohne Gewerbesteuer)
2. Wie hoch ist der steuerliche Gewinn der X für 01?
3. Wie ermittelt sich der Buchwert „Beteiligung an Unter-KG“ (oder „Merkposten PersG“) in der Steuerbilanz der X-GmbH unter Berücksichtigung der Spiegelbildmethode?

### Lösung:

#### 1. Gewinnanteil für 01 lt. Feststellung bei der PersG

Anteil JÜ Gesamthandsbilanz	120.000	
Korrektur Teilwert-Abschreibung	<u>+ 20.000</u>	
Anteil JÜ Gesamthand korrigiert	<b>140.000</b>	
Sonder-Betriebseinnahmen	+ 30.000	
Sonder-Betriebsausgaben	<u>- 10.000</u>	
Anteil JÜ gesamt	160.000	
nicht abziehbare BA	<u>+ 5.000</u>	außerbilanziell!
steuerlicher Gewinnanteil	<b>165.000</b>	

**Buchung:**  
Forderung an  
Beteiligungsertrag

**Gründe für die  
Abweichung vom  
Gewinnanteil laut  
Handelsbilanz**

**Gewinnanteil laut  
ESt 4B-Mitteilung**

## 2. Anpassung des steuerlichen Gewinns der X-GmbH – Überleitungsrechnung gem. § 60 Abs. 2 S. 1 EStDV

Jahresüberschuss lt. HB	500.000	
gebuchte Beteiligungserträge	- 120.000	
gebuchte Zinserträge	- 30.000	
gebuchter Beratungsaufwand	+ 10.000	
Gewinnanteil lt. Feststellung	+160.000	ohne außerbil. Korrekturen
<b>Jahresüberschuss lt. StB</b>	<b>520.000</b>	
außerbilanziell:		
nicht abzf. Betriebsausgaben Unter-KG	+ 5.000	
Steuerl. Gewinn/Einkommen der X-GmbH	<b>525.000</b>	

## 3. Ermittlung des Buchwerts „Beteiligung an Unter-KG“ (Merkposten) in der Steuerbilanz unter Berücksichtigung der Spiegelbildmethode

Der Wertansatz der Beteiligung an der Unter-KG in der Steuerbilanz der X-GmbH entspricht nach der Spiegelbildmethode der Summe der Kapitalkonten bei der Unter-KG:

Gesamthandsbilanz		Sonderbilanz	
Kapital 01.01.01	600.000	Kap./Darl.ford.	0
Gewinnanteil 01	140.000	Gewinn 01	20.000
Kapital 31.12.01	<b>740.000</b>	Kapital 31.12.01	20.000 <b>760.000</b>

**Lösung:** Beteiligung (Merkposten) „Unter-KG“ = 760.000 EUR

Ermittlung des steuerlichen Gewinns der X für 01

Summe der Kapitalkonten bei der KG maßgebend

### Handelsbilanz X-GmbH 31.12.01

Bet. Unter-KG	600.000	Stammkapital	50.000
Forderung Beteil.ertrag	120.000	Gewinnvortrag (im Bsp. vorgegeben)	550.000
Forderung Darl.zinsen	30.000	Jahresüberschuss (im Bsp. vorgegeben)	500.000
sonstige Aktiva	<u>360.000</u>	Verblk. Rechtsberat.	<u>10.000</u>
	<b>1.110.000</b>		<b>1.110.000</b>

Wertansätze in der Handelsbilanz

### Handelsrechtliche GuV X-GmbH 31.12.01

Rechts.berat.kosten	10.000	Beteiligungserträge	120.000
Jahresüberschuss	500.000	Zinserträge	30.000
	<u>510.000</u>	Sonstige Erträge	<u>360.000</u>
			<b>510.000</b>

## Steuerbilanz X-GmbH 31.12.01

Bet. Unter-KG (Merkposten)	600.000	Stammkapital	50.000
Zugang 01	160.000	Gewinnvortrag	550.000
Spiegelbildl. Kap.konten	760.000	Jahresüberschuss (im Bsp. vorgegeben)	500.000
<i>Forderung Beteilertrag</i>	<i>120.000</i>	Mehrgew./AP BpA-Euro	20.000
<i>Forderung Darlzinsen</i>	<i>30.000</i>	<i>Verblk. Rechtsberat.</i>	<i>10.000</i>
sonstige Aktiva	360.000		
	1.120.000		1.120.000

Wertansätze in der  
Steuerbilanz

**Beachten Sie |** Soweit im Zusammenhang mit der Beteiligung stehende Erträge oder Aufwendungen handelsrechtlich nicht gegen „Beteiligung“, sondern gegen Forderungen und Verbindlichkeiten gebucht wurden, dürfen diese Bilanzpositionen nicht in die Steuer- oder Prüferbilanz übernommen werden, weil sich diese Beträge bei Anwendung der Spiegelbildmethode bereits im Kapitalkonto niedergeschlagen haben und im Bilanzansatz in der Steuerbilanz schon enthalten sind.

#### 4. Zusammenfassung

Die bilanzielle Behandlung einer im steuerlichen Betriebsvermögen gehaltenen Beteiligung eines Gesellschafters an einer Personengesellschaft hat nach Auffassung des BFH, der Finanzverwaltung und der überwiegenden Stimmen in der Literatur zwingend nach der Spiegelbildmethode zu erfolgen, während in der Handelsbilanz das Anschaffungskostenprinzip gilt. Hierdurch kommt es zwangsläufig zu einer Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes.

Maßgeblichkeits-  
grundsatz zwangs-  
läufig durchbrochen

Der Buchwert der Beteiligung an der Personengesellschaft in der Steuerbilanz des Gesellschafters entspricht der Summe der Kapitalkonten des Gesellschafters in der Gesamthands-, Ergänzungs- sowie Sonderbilanz der Personengesellschaft. Dies führt in der Steuerbilanz des Gesellschafters dazu, dass sämtliche Bewegungen auf seinen Kapitalkonten bei der Personengesellschaft bei der Bilanzierung seines Anteils nachvollzogen werden. Außerbilanzielle Hinzu- und Abrechnungen beeinflussen den Bilanzansatz „Beteiligung“ dagegen nicht.

Die Anwendung der Spiegelbildmethode kann – sowohl für den steuerlichen Berater als auch im Rahmen von Betriebsprüfungen – sehr ermittlungs- und zeitintensiv sein. Sie ist jedoch kein Selbstzweck, sondern führt darstellungstechnisch zu einem zutreffenden Ergebnis. Die alternative Berechnung eines steuerlichen Ausgleichspostens als Korrektiv zum handelsbilanziellen Wertansatz („Praktikerlösung“) anstelle der Spiegelbildmethode birgt eine Vielzahl von Fehlerquellen und kann beim beteiligten Gesellschafter (egal welcher Rechtsform) unerwünschte steuerliche Auswirkungen zur Folge haben.

Alternative  
„Praktikerlösung“  
nicht ungefährlich

**Hinweis der Redaktion:** Zu welchen unerwünschten steuerlichen Auswirkungen, Problemen und Fragestellungen die Nichtanwendung der Spiegelbildmethode führen kann, wird in Kürze in einem Folgebeitrag veranschaulicht.