

Richard Hempe WP/StB, Präl.-Wolker-Str. 5, 85221 Dachau

IDW  
Geschäftsstelle  
Postfach 32 05 80  
40420 Düsseldorf

30. September 2011  
He/800

### **IDW ERS HFA 7 n.F. / Anmerkungen und Ergänzungsvorschläge**

Sehr geehrte Damen und Herren,

nachfolgend darf ich Ihnen meine Anmerkungen und Ergänzungsvorschläge zum IDW ERS HFA 7 n.F. übermitteln.

#### zu Abschnitt 3.1.1 Vermögensgegenstände / Tz. 11

Die explizite Heraushebung der „Einlage dem Werte nach“ sollte weggelassen werden, weil dieses Konstrukt mehr Fragen aufwirft als löst. Die mittlerweile erreichte Konkretisierung des „wirtschaftlichen Eigentums“ ist m.E. für die Beurteilung auch bei einer Personenhandelsgesellschaft völlig ausreichend, so dass es keiner Sonderregelungen mehr bedarf.

#### zu Abschnitt 3.1.6 Latente Steuern / Tz. 22

Hier schlage ich eine Klarstellung vor, dass die Gesamthandsbilanz und die Ergänzungsbilanz/en einer Personenhandelsgesellschaft (unter Ausklammerung der Sonderbilanz/en einzelner Gesellschafter) gem. ständiger BFH-Rechtsprechung zusammen die Steuerbilanz der Personenhandelsgesellschaft bilden und sich damit zwangsläufig die Berücksichtigung der Ergänzungsbilanzen bei der Ermittlung der latenten Steuern ergibt.

#### zu Abschnitt 3.2 Zum Inhalt der Gewinn- und Verlustrechnung / Tz. 29

Die Behandlung der bei einem Beteiligungsertrag anrechenbaren KapSt als Entnahme des Gesellschafters sollte nach meinem Dafürhalten nicht als zwingende Regelung formuliert werden, da es hierfür m.E. zum einen keine zwingende Grundlage gibt und zum anderen eine solche Entnahme bei Personengesellschaften mit Verlustvorträgen ein unerwünschtes und unbeabsichtigtes Wiederaufleben der Kommanditistenhaftung (§ 172 Abs. 4 HGB) auslösen kann; den Kommanditisten sollte die Option belassen werden, die KapSt an die Gesellschaft zu erstatten.

#### zu Abschnitt 4.2.1.1 Ausweis der Kapitalanteile / Tz. 41

Die Stellungnahme sollte zusätzlich die Frage aufgreifen, was genau der „Kapitalanteil des Kommanditisten“ umfasst. Die Kommentierung vertritt hier meist die (m.E.) schlüssige Auffassung, dass § 264c Abs. 2 HGB auf § 167 Abs. 2 HGB verweist, was auf die Pflichteinlage (Festkapital) hinauslaufen würde. § 167 HGB gehört allerdings zu den gem. § 163 HGB dispositiven Regelungen bei einer KG. Es wäre daher wünschenswert, eine Abgrenzung zu treffen, was beim Regelstatut einer KG zum Kapitalanteil eines Kommanditisten gehört und was bei Abweichungen vom Regelstatut zum Kapitalanteil gehören kann bzw. inwieweit § 264c Abs. 2 HGB die Disponibilität des § 167 HGB begrenzt.

#### zu Abschnitt 4.2.1.1 Ausweis der Kapitalanteile / Tz. 42

Die Auffassung, dass bei einer Personenhandelsgesellschaft i.S.d. § 264a Abs. 1 HGB die Saldierung negativer und positiver Kapitalkonten einzelner Gesellschafter einer Gesellschaftergruppe (dass man pHGs und Kommanditisten nicht zusammenfassen darf, ergibt sich unzweifelhaft aus § 264c Abs. 2 S. 6 HGB) nicht zulässig sein soll, basiert auf der bereits vor dem KapCoRiLiG herausgekommenen Kommentierung zu § 286 Abs. 2 AktG (die KGaA betreffend), der hinsichtlich der Verlustverrechnung eine in großen Teilen wortgleiche Formulierung verwendet wie sie in § 264c Abs. 2 HGB zu finden ist (bzw. die dorthin m.E. übernommen wurde). Allerdings wurde in § 264c Abs. 2 HGB der (in § 286 Abs. 2 AktG nicht enthaltene) Nachsatz bzgl. der Kapitalanteile angefügt „sie dürfen auch zusammengefasst ausgewiesen werden“. Da ausweislich der Gesetzesbegründung zum KapCoRiLiG der Gesetzgeber mit der Kodifizierung des § 264c HGB keine Änderung der bis dahin durch HFA-Stellungnahme 2/1993 beschriebenen und für nicht unter § 264a Abs. 1 HGB fallende Personengesellschaften heute noch anzuwendenden Praxis beabsichtigte (sondern m.E. vielmehr mit dem eingefügten Nachsatz dies noch bestätigen wollte), halte ich die in Tz. 42 dargelegte Auffassung, dass bzgl. negativer und positiver Kapitalkonten einzelner Gesellschafter einer Gesellschaftergruppe durch § 264c HGB ein Saldierungsverbot ausgesprochen wird, für nicht begründet. Auch die teilweise in der Kommentierung zu findende Bezugnahme auf das allgemeine Saldierungsverbot in § 246 Abs. 2 HGB trägt nicht, weil dann auch die nicht unter § 264a Abs. 1 HGB fallenden Personengesellschaften dem Saldierungsverbot unterliegen würden.

#### zu Abschnitt 4.2.1.3 Ausweis von Rücklagen / Tz. 44

An dieser Stelle sollte ergänzend darauf eingegangen werden, ob und inwieweit durch Bildung von Rücklagen zusätzliches Haftungspotenzial über das Festkapital und eine ggf. überschießende Außenhaftung hinaus geschaffen werden kann, wenn man davon ausgeht, dass der Kommanditist durch eine Zahlung in eine Rücklage explizit keine Leistung auf seinen Kapitalanteil erbringt. Hierzu sollte auch der Stand der BFH-Rechtsprechung mit einbezogen werden.

#### zu Abschnitt 4.2.1.4 Ausweis des Jahresergebnisses / Tz. 49

Die in Tz. 49 beschriebene Behandlung der Rücklagen im Verlustfall (vorweg sollen Verluste mit gesamthänderisch gebundenen Rücklagen zu verrechnen sein) steht in klarem Widerspruch zum Gesetzeswortlaut in § 264c Abs. 2 S. 3 HGB, wonach ein Verlust vom Kapitalanteil abzuschreiben ist (zu dem die Rücklage eben genau nicht zugehörig ist). Überdies gibt es m.E. keine bindende Grundlage, dass gesamthänderische Rücklagen vor dem Kapitalanteil mit einem Verlust zu verrechnen sind, zumal dies haftungstechnisch und steuerlich (wenn im

Handelsregister eine überschießende Außenhaftung besteht) das mittelfristige Haftungs- und Verlustabzugspotenzial vermindern kann.

Hier sollte m.E. daher aufgezeigt werden, dass es durchaus verschiedene mögliche Gestaltungen gibt und evtl. „im Zweifel“ die aufgezeigte Variante anzunehmen ist. Weiterhin sollte eine praktikable und in Einklang mit dem Gesetzeswortlaut stehende Handhabung bzgl. der Verwendung von Rücklagen (nicht nur gesamthänderisch gebundenen) zum Verlustausgleich aufgezeigt werden (z.B. teilweiser oder vollständiger Ausgleich des – zunächst angebuchten – Verlustunterkontos aus Kapitalrücklage/n).

#### zu Abschnitt 4.3 Zur Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung / Tz. 56

Die im letzten Satz von Tz. 56 vorgeschlagene Angabe, welchen Gesellschafterkonten der fiktive Steueraufwand gutgeschrieben bzw. belastet wird, macht nach meinem Dafürhalten keinen Sinn, weil die Nennung des fiktiven Steueraufwands und des dadurch im Vergleich zu einer Kapitalgesellschaft resultierenden Jahresergebnisses nur eine statistische Angabe ist, die sich nicht auf die Bilanz und damit auch nicht auf die Gesellschafterkonten auswirkt bzw. dort gebucht wird; eine solche Information hat auch keinen ersichtlichen Nutzen.

#### zu Abschnitt 6.2 Das Mutterunternehmen der Personenhandelsgesellschaft i.S.d. § 264a Abs. 1 HGB

Hier wäre eine klare(re) Aussage wünschenswert, wann bei einer GmbH & Co. KG die GmbH als Mutterunternehmen anzusehen ist und wann nicht; die gewählten Formulierungen beinhalten einen beträchtlichen Auslegungsspielraum, der zu unterschiedlicher Beurteilung und Behandlung von inhaltlich identischen Sachverhalten führen kann.

Für ergänzende Ausführungen oder Diskussionen der aufgezeigten Punkte stehe ich gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Richard Hempe  
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater