

## 1.9. Dauerbrenner inkl. aktueller Rechtsprechung: Kapitalkonten bei Personengesellschaften

### 1.9.1. Handelsrechtliche Bilanzierung von Kapitalkonten

#### 1.9.1.1. Grundlegende Bilanzierung

Die §§ 238 – 263 HGB enthalten allgemeine Bilanzierungspflichten, die für alle Kaufleute gelten. Die folgenden Gesellschaftsformen werden nach Handelsrecht als Kaufleute gesehen:

- OHG (§§ 6, 105 ff. HGB)
- KG (§§ 6, 161 ff. HGB)

Die ebenfalls häufig vertretene GbR ist kein Kaufmann, da sie einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb (vgl. § 1 HGB) regelmäßig nicht erfordert – sofern dies doch so ist, stellt sie grundsätzlich bereits eine OHG dar (sie wächst also in eine OHG rein, wenn sie größer wird).

Die in §§ 238 – 263 HGB enthaltenen Vorschriften enthalten die grundlegenden Ausführungen zur Bilanzierung nach Handelsrecht (z.B. Ansatz- und Bewertungsvorschriften, allgemeine Bilanzierungsgrundsätze nach § 252 HGB usw.).

#### 1.9.1.2. Auswirkungen von § 264a HGB

##### Anwendungsbereich

Die Vorschriften von §§ 264 ff. enthalten ergänzende Regelungen, die ausweislich der Überschrift für Kapitalgesellschaften und „bestimmte Personengesellschaften“ gelten.

Gemäß § 264a Abs. 1 gelten die Unterabschnitte 1 -5 dieses zweiten Abschnitts für OHGs und KGs, bei denen nicht wenigstens ein persönlich haftender Gesellschafter eine natürliche Person (unmittelbar, vgl. § 264a Abs. 1 Nr. 1 HGB oder mittelbar, vgl. § 264a Abs. 1 Nr. 2 HGB) ist.

Die klassische GmbH & Co. KG, bei der die Kommanditisten i.d.R. natürliche Personen sind und die Haftung der Komplementärin dadurch umgangen wird, dass eine GmbH oder eine andere haftungsbeschränkte Rechtsform (z.B. AG, Stiftung usw.) eingesetzt wird, die wiederum nur mit ihrem Geschäftsvermögen haftet, fällt daher unter diese Kategorie und hat somit zusätzlich zu den allgemeinen Regelungen auch die Vorschriften von §§ 264 ff. HGB zu beachten.

## Regelungsinhalte

### Umfang des Jahresabschlusses

Zum Umfang des Jahresabschlusses gehört bei diesen PersG i.S.d. § 264a HGB nicht nur die Bilanz und GuV, sondern auch ein **Anhang** gemäß §§ 284 ff. HGB und je nach Größenklasse auch ein **Lagebericht** gemäß § 289 HGB, vgl. § 264 Abs. 1 S. 1 HGB. Zum Inhalt, Gliederung und Aufbau eines Anhangs vgl. Anlagen.

### Sonderregelungen zur Gliederung

§ 264c HGB enthält für die von § 264a HGB betroffenen Personengesellschaften einige Sonderregelungen:

- Ausleihungen, Forderungen und Verbindlichkeiten ggü. Gesellschaftern sind als solche gesondert auszuweisen (z.B. im Anhang oder mit „davon-Vermerken“), § 264c Abs. 1 S. 1 HGB
- Die in § 266 Abs. 3 A HGB enthaltene Postengliederung für das Eigenkapital bezieht sich auf Kapitalgesellschaften - § 264c Abs. 2 HGB enthält Modifikationen, wie das Kapital bei Personengesellschaften auszuweisen ist (mehr dazu später)
- Besitzt die PersG Anteile an Komplementärgesellschaften sind diese gemäß § 264c Abs. 4 HGB gesondert auszuweisen

### 1.9.1.3. Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital

Nach § 246 Abs. 1 HGB ergibt sich das handelsbilanzielle Eigenkapital aus dem Saldo der Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten. Für Kapitalgesellschaften finden sich ergänzende Regelungen in §§ 266, 272 HGB. Entsprechende Regelungen fehlen allerdings für Personengesellschaften.

Sowohl handels- als auch steuerrechtlich ist es von Bedeutung, das Eigenkapital vom Fremdkapital abzugrenzen. Wird eine Personengesellschaft gegründet, müssen die Gesellschafter grundsätzlich eine Einlage erbringen, z.B. § 706 BGB. Die Höhe dieser Einlage kann im Gesellschaftsvertrag bestimmt werden. Im Laufe eines Lebens der Gesellschaft erzielt diese aber auch Gewinne und Verluste.

Bei Gewinnen stellt sich die Frage, inwiefern diese entnahmefähig sind. Beschließen die Gesellschafter im Rahmen von Gesellschafterversammlungen oder dem Gesellschaftsvertrag, dass ein erzielter Gewinn in einer bestimmten Höhe entnahmefähig sein soll, d.h. an die Gesellschafter ausgeschüttet werden soll, kann beispielsweise in einem stehengelassenen aber gleichwohl entnahmefähigen Gewinn eines Gesellschafters auch ein Gesellschafterdarlehen gesehen werden, das die Funktion von Fremdkapital innehat und daher nicht in das Eigenkapital im Sinne eines Saldos zwischen Aktiva und Passiva einzubeziehen ist.

Die Unterscheidung zwischen Eigenkapital und Gesellschafterdarlehen erfährt insbesondere Relevanz in den Fällen möglicher Verlustverrechnungen (z.B. haftet

der Kommanditist grundsätzlich nur mit zukünftigen Gewinnen für aktuelle Verluste, d.h. früher erzielte Gewinne dürfen grundsätzlich erstmal nicht zur Verlustverrechnung herangezogen werden, vgl. § 169 Abs. 2 HGB) oder im Insolvenzverfahren, bei dem echte Gesellschafterdarlehen als Insolvenzforderungen angesehen werden.

Auch an Verluste werden verschiedene Fragen gestellt, insbesondere bezüglich des Umfangs einer Haftung und etwaigen Nachschusspflichten, z.B. bei OHGs.

## **1.9.2. Gesellschaftsrechtliche Grundlagen**

### **1.9.2.1. Kapitalanteil des Gesellschafters**

Das Handelsrecht kennt bei Personengesellschaften keinen Begriff des „Kapitalkontos“. Stattdessen verwendet es an einigen Stellen den Begriff des „Kapitalanteils“ eines Gesellschafters.

Ausgangspunkt für das Verständnis des „Kapitalanteils“ ist das „Kapital“, das der Einzelkaufmann in seiner Bilanz ausweist – hierbei handelt es sich um die rechnerische Differenz zwischen Vermögensgegenständen und Schulden, § 246 Abs. 1 S. 1 HGB. Bei Personengesellschaften gilt grundsätzlich nichts anderes, nur dass dort jedem Gesellschafter ein eigener Kapitalanteil zusteht. Der Kapitalanteil verändert sich durch Gewinn-/Verlustzuweisungen, Entnahmen und Einlagen.

Sowohl persönlich haftende Gesellschafter (z.B. Komplementäre bei KG, OHG-Gesellschafter) als auch Kommanditisten verfügen jeweils nur über einen Kapitalanteil.

### **1.9.2.2. Feste und variable Kapitalanteile**

Die Kapitalanteile der Gesellschafter von Personenhandelsgesellschaften können fest oder veränderlich sein. Nach dem gesetzlichen Regelstatut gilt der Kapitalanteil des persönlich haftenden Gesellschafters grundsätzlich als veränderlich (vgl. §§ 161 Abs. 2, 120 Abs. 2 HGB), der Kapitalanteil des Kommanditisten gilt als fest, sobald er seine Pflichteinlage erreicht hat (vgl. § 167 Abs. 2 HGB).

### **1.9.2.3. Gesellschafterkonten**

In der Buchführung werden die Kapitalanteile durch Kapitalkonten dargestellt. Hierfür gibt es unterschiedliche Kapitalkontenmodelle, die durch Gesellschaftsvertrag bestimmt werden können (s.u.).

Nach dem gesetzlichen Regelwerk sind mindestens die folgenden Regelungen im Hinblick auf Kapitalkonten zu beachten:

### **Persönlich haftende Gesellschafter**

Für persönlich haftende Gesellschafter haben grundsätzlich nur ein einziges Konto, auf dem auch die Gewinne, Verluste, Einlagen und Entnahmen gebucht werden, vgl. § 120 Abs. 2 HGB.

### **Kommanditisten**

- 1. Konto: Das eigentliche Kapitalkonto – hier wird der Betrag der vertraglich festgesetzten Einlage (Pflichteinlage) erfasst.
- 2. Konto: ein Darlehenskonto – hat der Kommanditist seine Einlage durch Einzahlung oder Stehenlassen von Gewinnanteilen erbracht, sind die übersteigenden Gewinnanteile diesem Konto zuzuführen, da sie entnahmefähig sind; auch Entnahmen sind zunächst diesem Konto zu belasten. Das 2. Konto stellt daher eine jederzeit fällige Forderung des Kommanditisten dar und ist aus Sicht der Gesellschaft daher Fremdkapital, vgl. § 167 Abs. 2 HGB.

## **1.9.3. Verschiedene Kontenmodelle**

Um die Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital und den Ausweis des Eigenkapitals von Personengesellschaften praxistauglich zu machen, haben sich im Wesentlichen die folgenden vier Kontenmodelle entwickelt.

Das HGB sieht zwar an einigen Stellen (z.B. § 120 Abs. 2 HGB für OHG, 167 Abs. 2 HGB) einige Regelungen über eine mögliche Gliederung von Kapitalkonten vor, diese sind aber nicht praxistauglich und verfügen über zahlreiche Probleme, weshalb den nachfolgenden Kontenmodellen im Zweifel Vorrang einzuräumen ist:

### **1.9.3.1. 1-Konten-Modell**

Das 1-Konten-Modell kommt in der Praxis u.E. kaum vor. Hierbei gibt es pro Gesellschafter nur ein Kapitalkonto, auf dem seine Stammeinlage sowie alle weiteren Kapitalveränderungen (Gewinnzuweisungen, Entnahmen, Einlagen) gebucht werden.

Das Kapitalkonto ist insgesamt als Eigenkapitalkonto anzusehen.

#### **Nachteile:**

- Die Höhe der Stimmrechte und Beteiligung ist nach der Gründung nicht mehr aus der Bilanz ablesbar
- Die Stimmrechte können aufgrund der ständigen Veränderung des Kapitalkontos nicht an das Kapitalkonto geknüpft werden
- Eigen- und Fremdkapital sind nicht abgrenzbar

**Hinweis:** Der BFH hat in seinem Urteil vom 16.10.2008 (IV R 98/06) grundlegend Stellung zu diesen unterschiedlichen Kapitalkontenmodellen und die Einordnung der einzelnen Konten zum Eigen- oder Fremdkapital Stellung genommen. Die Modelle sind also von der Rechtsprechung anerkannt.

Allerdings können sie in der Praxis dennoch unterschiedlich ausgestaltet werden, was u.U. zu Abgrenzungsproblemen führen kann. Die Unterschiede werden nachfolgend kurz dargestellt.

### 1.9.3.2. 2-Konten-Modell

Beim 2-Konten-Modell wird auf einem Konto (Kap I) das Stammkapital erfasst, sodass die Beteiligungshöhe und Stimmrechte von diesem Konto ablesbar sind. Gewinne/Verluste, Entnahmen und Einlagen werden dann auf einem zweiten Konto (Kap II) erfasst. In diesem Modell sind beide Kapitalkonten als Eigenkapital anzusehen.

Dieses Kontenmodell ist ausreichend für kleinere Personengesellschaften (z.B. GbRs) oder auch für Personengesellschaften, bei denen die Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital für Zwecke von § 15a EStG oder aufgrund eines Insolvenzverfahrens nicht zwingend notwendig ist, z.B. bei OHGs.

#### Nachteile:

- Weiterhin keine klare Abgrenzung zwischen Eigen- und Fremdkapital möglich, da entnahmefähige Gewinne und Gesellschafterdarlehen nicht klar erkennbar sind.
- Die stehengelassenen Gewinne aus den Vorjahren eines Kommanditisten werden entgegen § 167 Abs. 2 HGB mit Verlusten nachfolgender Jahre verrechnet.

### 1.9.3.3. 3-Konten-Modell

Beim 3-Konten-Modell gibt es neben dem Kap I (Stammkapital) noch die Kap II und Kap III. Hier wird – anders als beim 2-Konten-Modell – noch zwischen nicht entnahmefähigen Gewinn- und Verlustanteilen der Gesellschafter (= Eigenkapital, Kap II) und entnahmefähigen Gewinnen- und Verlusten (= Fremdkapital, Kap III) unterschieden. Das Kap III dient also hier als Verrechnungs- bzw. Gesellschafterdarlehenskonto und ist als Fremdkapital anzusehen.

Beim 3-Konten-Modell ist also bereits eine Abgrenzung zwischen Eigen- und Fremdkapital möglich.

### 1.9.3.4. 4-Konten-Modell

Das 4-Konten-Modell „setzt noch einen drauf“. Beim 4-Konten-Modell werden auf Kap I das Stammkapital, auf Kap II die nicht entnahmefähigen Gewinnanteile der Gesellschafter, auf Kap III die entnahmefähigen Gewinnanteile sowie Entnahmen/Einlagen erfasst (Verrechnungskonto) und das neu hinzukommende Kap IV dient als reines Verlustvortragskonto.

Auf diesem Verlustvortragskonto werden also Verlustanteile gebucht, die mit späteren Gewinnen verrechnet werden. Hierdurch ist sichergestellt, dass gemäß § 169 Abs. 2 HGB Verluste nur mit zukünftigen Gewinnen und nicht etwa mit Einlagen oder thesaurierten Gewinnen der Vorjahre verrechnet werden. Sobald das Kap IV dann ausgeglichen ist, werden die übersteigenden Gewinne wieder auf Kap

II oder Kap III umgebucht (je nachdem, ob die Gewinne entnahmefähig sind oder nicht) und das Kap IV „verschwindet“ bis zur nächsten Verlustzuweisung aus der Bilanz bzw. beträgt dann 0 €.

Das 4-Konten-Modell ist insoweit nur eine kleine – wenn auch interessante – Erweiterung des 3-Konten-Modells.

Bei der praktischen Gestaltung des 4-Konten-Modells muss aber berücksichtigt werden, dass je nach Fallgestaltung das Kap II (nicht entnahmefähige Verluste, ggf. auch als gesamthänderisch gebundenes Rücklagenkonto ausgestaltet) sowohl als Eigenkapital, als auch Fremdkapital angesehen werden kann.

Es ergeben sich im Hinblick auf das 4-Konten-Modell folgende Ausgestaltungsmöglichkeiten im Gesellschaftsvertrag:

- **Gestaltung 1:** Das Verlustvortragskonto (IV) wird als Unterkonto des Kapitalkontos I und II bestimmt. In diesem Fall steht auch das Kapitalkonto II zur Verrechnung mit laufenden Verlusten zur Verfügung. Das Kapitalkonto II ist dann ein Kapitalkonto.
- **Gestaltung 2:** Das Kapitalkonto II wird als gesamthänderisches gebundenes Rücklagekonto definiert, an dem die Gesellschafter entsprechend dem Verhältnis der festen Kapitalkonten beteiligt sind. Das Kapitalkonto II steht zumindest im Zuge des Ausscheidens eines Gesellschafters zur Verlustabdeckung zur Verfügung. Das Kapitalkonto II ist dann auch ein Gesellschafterkapitalkonto.
- **Gestaltung 3:** Aus dem Kapitalkonto II werden nur die nicht-entnahmefähigen Gewinnanteile gebucht. Die Verluste werden auf dem Verlustvortragskonto gebucht.
  - Ist eine Verrechnung des Kap II mit dem Kap IV vertraglich nicht vorgesehen, hat das Kap II Forderungscharakter und ist damit ein Gesellschafterdarlehenskonto.
  - Ist eine Verrechnung des Kap II mit dem Verlustvortragskonto vertraglich vorgesehen, ist das Kap II ein Gesellschafterkapitalkonto.

Für die Praxis empfehlen wir entweder das 2-Konten-Modell (bei kleinen Gesellschaften wie z.B. GbRs) oder das 4-Konten-Modell bei KGs, da dieses den handelsrechtlichen Vorschriften zur Verlustverrechnung am nächsten kommt.

#### **Beispiel 1 (Gewinne)**

*An der A GmbH & Co. KG sind A (50 %) und B (50 %) als Kommanditisten beteiligt. Die A Verwaltungs-GmbH ist Komplementärin, verfügt aber nicht über eine vermögensmäßige Beteiligung. Nach dem Gesellschaftsvertrag erfolgt die Gewinnverteilung abweichend vom HGB nach dem prozentualen Beteiligungsverhältnis und es sind 50 % der Jahresüberschüsse entnahmefähig. Im*

*Übrigen darf der Jahresüberschuss nur entnommen werden, wenn ein einstimmiger Beschluss der Gesellschafterversammlung gefasst wird.*

*Zum 01.01.2022 betragen die Kap I beider Gesellschafter jeweils 50.000 €. Im Übrigen ergeben sich keine Anfangsbestände hinsichtlich der Kapitalkonten. In 2022 wird ein Jahresüberschuss von insgesamt 500.000 € erzielt.*

*Stellen Sie die Kapitalkonten zum 31.12.2022 nach allen 4 Kontenmodellen dar. Zum Bilanzstichtag hat sich jeder Gesellschafter jeweils 100.000 € zur Begleichung seiner Lebenshaltungskosten ausbezahlt.*

### **Lösung**

#### 1-Konten-Modell

Kapital A, B (jeweils)	50.000 €
+ Gewinnzuweisung	250.000 €
./. Entnahme	100.000 €
= Kapital 31.12.2022 (jeweils)	200.000 €

*Problem:* Es ist nicht ersichtlich, wie hoch die Beteiligungshöhe im Einzelnen ist. Hätten die Gesellschafter unterschiedlich hohe Entnahmen getätigt, würden sich unterschiedliche Kapitalkonten ergeben – die Stimmrechte könnten dann nicht sinnvoll anhand dieses einen Kapitalkontos bemessen bzw. abgelesen werden.

#### 2-Konten-Modell

Kap I A, B (jeweils)	50.000 €	
Keine Veränderung unterjährig		
Kap II	AB	0 €
+ Gewinnzuweisung		250.000 €
./. Entnahme		100.000 €
= Kap II 31.12.2022 (jeweils)		150.000 €

*Problem:* Es kann nicht abgelesen werden, wie viel des Endbestands von Kap II noch nach dem Gesellschaftsvertrag entnommen werden darf und wie viel thesauriert werden muss.

#### 3-Konten-Modell

Kap I A, B (jeweils)	50.000 €	
Keine Veränderung unterjährig		
Kap II	AB	0 €
+ Gewinnzuweisung		250.000 €
./. Umbuchung der entnahmefähigen Gewinne (50 %)		125.000 €
= Kap II 31.12.2022 (jeweils)		125.000 €

Kap III	AB	0 €
+ Umbuchung von Kap II wg. Entnahmefähigkeit gem. GV		125.000 €
./. Entnahme		100.000 €
= Kap III 31.12.2022 (jeweils)		25.000 €

Hier kann jetzt direkt nachvollzogen werden, dass noch 25.000 € entnahmefähig sind und es sich insoweit um ein Gesellschafterdarlehenskonto handelt (thesaurierter Gewinn trotz Entnahmevereinbarung = Darlehen). Etwaige Verluste würden hier vorrangig gegen Kap II gebucht werden. Auch kann durch Summierung von Kap I und Kap II die Höhe des echten Eigenkapitals ermittelt werden.

#### 4-Konten-Modell

Es ändert sich hier nichts ggü. dem 3-Konten-Modell, da kein Verlust vorliegt und das vierte Konto (Verlustvortragskonto) nicht bebucht werden würde.

#### **Beispiel 2 (Verluste)**

*An der A GmbH & Co. KG sind A (50 %) und B (50 %) als Kommanditisten beteiligt. Die A Verwaltungs-GmbH ist Komplementärin, verfügt aber nicht über eine vermögensmäßige Beteiligung. Nach dem Gesellschaftsvertrag erfolgt die Gewinnverteilung abweichend vom HGB nach dem prozentualen Beteiligungsverhältnis und es sind 50 % der Jahresüberschüsse entnahmefähig. Im Übrigen darf der Jahresüberschuss nur entnommen werden, wenn ein einstimmiger Beschluss der Gesellschafterversammlung gefasst wird.*

*Zum 01.01.2022 betragen die Kap I beider Gesellschafter jeweils 50.000 €. Aus den Vorjahren ergibt sich noch ein Gewinnvortrag von jeweils 150.000 €, davon sind jeweils 50.000 € entnahmefähig, die übrigen 100.000 € sind nicht entnahmefähige Gewinne. In 2022 wird ein Jahresfehlbetrag von insgesamt 300.000 € erzielt.*

*Stellen Sie die Kapitalkonten zum 31.12.2022 nach allen 4 Kontenmodellen dar.*

#### **Lösung**

##### 1-Konten-Modell

Kapital A, B (jeweils)	200.000 €
./. Verlustzuweisung	150.000 €
= Kapital 31.12.2022 (jeweils)	50.000 €

*Problem:* Es erfolgt eine Verrechnung des laufenden Verlustes mit früheren Gewinnen, für die der Kommanditist nach § 169 Abs. 2 HGB nicht haften muss (nur Verrechnung mit künftigen Gewinnanteilen).

##### 2-Konten-Modell

Kap I A, B (jeweils)	50.000 €
Keine Veränderung unterjährig	



Kap II	AB	150.000 €
./.	Verlustzuweisung	150.000 €
=	Kap II 31.12.2022 (jeweils)	0 €
<i>Problem:</i> Es erfolgt eine Verrechnung des laufenden Verlustes mit früheren Gewinnen, für die der Kommanditist nach § 169 Abs. 2 HGB nicht haften muss (nur Verrechnung mit künftigen Gewinnanteilen).		
<u>3-Konten-Modell</u>		
Kap I A, B (jeweils)		50.000 €
Keine Veränderung unterjährig		
Kap II	AB	100.000 €
./.	Verlustzuweisung	150.000 €
=	Kap II 31.12.2022 (jeweils)	./.
		50.000 €
Kap III	AB	50.000 €
=	Kap III 31.12.2022 (jeweils)	50.000 €
<i>Problem:</i> Es erfolgt eine Verrechnung des laufenden Verlustes mit früheren Gewinnen, für die der Kommanditist nach § 169 Abs. 2 HGB nicht haften muss (nur Verrechnung mit künftigen Gewinnanteilen). Immerhin wird der entnahmefähige Teil des früheren Gewinns, der eigentlich ein Gesellschafterdarlehen darstellt, hier nicht von der Verlustzuweisung berührt.		
<u>4-Konten-Modell</u>		
Kap I A, B (jeweils)		50.000 €
Keine Veränderung unterjährig		
Kap II	AB	100.000 €
=	Kap II 31.12.2022 (jeweils)	100.000 €
Kap III	AB	50.000 €
=	Kap III 31.12.2022 (jeweils)	50.000 €
Kap IV	AB	0 €
./.	Verlustzuweisung	150.000 €
=	Kap IV 31.12.2022	./.
		150.000 €
Hier wird jetzt der Verlust gesondert erfasst und nicht mit den bereits entstandenen Gewinnen verrechnet. Dadurch wird § 169 Abs. 2 HGB Rechnung getragen. Sobald durch zukünftige Gewinne das Kap IV wieder ausgeglichen werden konnte, sind übersteigende Gewinne wieder den Kap II und Kap III zuzurechnen.		

#### **Wann gilt ein Konto als Kapitalkonto?**

- Für die Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital kommt es nicht auf die Bezeichnung des Kontos als Eigenkapital oder Darlehenskonto an, BFH IV R 46/05 v. 15.05.2008
- Ein Gesellschafterkonto ist regelmäßig dann ein Kapitalkonto, wenn auf ihm auch Verluste gebucht werden können
- Der BFH hat in seinem Urteil vom 15.05.2008 (a.a.o.) aber entschieden, dass eine laufende Verlustverrechnung nicht erforderlich ist, sondern dass auch die Verlustverrechnung im Ausscheidensfall ausreichend sein kann

### **1.9.4. Vorgehensweise in der buchhalterischen Praxis**

Für Mitarbeiter von Kanzleien, die in der laufenden Buchführung und der Bearbeitung von Jahresabschlüssen tätig sind, ist es wichtig, die Unterscheidungen zwischen den einzelnen Modellen zu kennen und sich bei der Jahresabschlussbearbeitung den Gesellschaftsvertrag des entsprechenden Mandanten vorzunehmen und dann die Ergebnisverteilung sowie die Verbuchung von Entnahmen / Einlagen gemäß der im Vertrag dargestellten Methode vorzunehmen.

### **1.9.5. Zusammenspiel der Kontenmodelle und § 264c HGB**

#### **1.9.5.1. Gliederung und Kontenmodelle**

Die Vorschrift § 264c Abs. 2 HGB ordnet für Personengesellschaften i.S.d. § 264a HGB (haftungsbeschränkte PersG) eine besondere Kapitalkontengliederung an:

1. Kapitalanteile
2. Rücklagen
3. Gewinnvortrag/Verlustvortrag
4. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

Unter „Kapitalanteile“ wird die Summe aller Kapitalkonten mit Eigenkapitalcharakter der o.g. Kontenmodelle verstanden.

Unter „Rücklagen“ sind gesamthänderisch gebundene Rücklagen gemeint – je nach Ausgestaltung können hier auch die Kap II der Gesellschafter gemeint sein.

Die Positionen „Gewinnvortrag / Verlustvortrag“ und „Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag“ suggerieren, dass der Jahresabschluss ohne vorherige Ergebnisverwendung aufgestellt wird. In der Praxis wird aber die Bilanzierung nach

Ergebnisverwendung die Regel sein, da gesellschaftsvertraglich i.d.R. eine bestimmte Entnahmefähigkeit der Gewinne geregelt sind und dies als Ergebnisverwendung Berücksichtigung finden muss. Daher erfolgt bezüglich der Positionen 3 und 4 i.d.R. kein Bilanzausweis.

Gleichwohl darf nicht unberücksichtigt bleiben, dass gemäß § 264c Abs. 1 S. 1 HGB Forderungen und Verbindlichkeiten ggü. Gesellschaftern gesondert auszuweisen sind. Da beim 3- und 4-Kontenmodell (mindestens) das Kap III als Gesellschafterdarlehenskonto ausgestaltet ist, müsste dieses also handelsrechtlich gesondert als Verbindlichkeits- oder Forderungskonto (abhängig vom Saldo) ausgewiesen werden. Daher ist auch die Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital wichtig.

### **1.9.5.2. Sonstige Ausweisregelungen**

Gemäß § 264c Abs. 2 HGB erfolgt der Kapitalausweis gesellschaftergruppenbezogen, d.h. die Kapitalanteile aller Komplementäre sind unter einer Position zusammenzufassen (§ 264c Abs. 2 S. 2 – 4 HGB) und die Kapitalanteile aller Kommanditisten sind ebenfalls gesondert auszuweisen (§ 264c Abs. 2 S. 6 HGB).

Bei der Verlustzuweisung von Komplementären ist zunächst der Kapitalanteil zu mindern. Sobald dieser aufgebraucht wird, ist i.d.R. aufgrund einer Ausgleichsverpflichtung eine Forderung ggü. den Komplementären zu aktivieren, sodass sich insoweit kein negatives Kapital eines Komplementärs ergibt, § 264c Abs. 2 S. 4 HGB.

#### **Hinweis**

Die DATEV hat in ihrem Hilfe-Center unter der Dok.-Nr. 0906029 eine umfassende Anleitung veröffentlicht, wie sich die Kontenmodelle korrekt in Kanzlei-Rechnungswesen umsetzen lassen. Das Dokument enthält auch Buchungsbeispiele für verschiedene Veränderungen der Kapitalkonten und basiert bereits auf den Kontenzwecken. Bei korrekter Bebuchung der Kapitalkonten erfolgt der Ausweis nach § 264c HGB i.d.R. automatisch gesetzeskonform.



### **1.9.6.1. Zulässige Entnahmen**

Zulässige Entnahmen sind Entnahmen, die durch den Gesellschaftsvertrag oder einen Beschluss definiert sind. In diesen Fällen entsteht der Gesellschaft kein Ausgleichsanspruch ggü. dem Gesellschafter.

### **1.9.6.2. Unzulässige Entnahmen**

Unzulässige Entnahmen sind nicht vereinbart und daher als Forderung der Gesellschaft in der Bilanz auszuweisen.

### **1.9.6.3. Steuerentnahmen**

Häufig werden in Gesellschaftsverträgen sog. „Steuerentnahmen“ geregelt. So wird häufig bestimmt, dass Entnahmen grds. Nicht zulässig sind, z.B. weil die Gesellschaft die Überschüsse gerne für größere Investitionen verwenden möchte. Dennoch müssen die Gesellschafter aufgrund des Transparenzprinzips ihren Gewinnanteil versteuern. Über eine Steuerentnahme kann erreicht werden, dass die benötigten Mittel zur Begleichung der Einkommensteuer entnommen werden dürfen, sodass die Gesellschafter dadurch keinen Nachteil erleiden.

Steuerentnahmen können pauschal vereinbart werden (z.B. auf Basis eines bestimmten Einkommensteuersatzes = Gewinnanteil x 45 %) oder anhand der individuellen Besteuerungsmerkmale jedes Gesellschafters (z.B. jedes individuellen durchschnittlichen Steuersatzes) bemessen werden.

## **1.9.7. Neue Rechtsprechung des BFH**

Der BFH hat mit einem Urteil vom 10.11.2022 Grundsätze dazu aufgestellt, wann eine Einlage bei der Anwendung von § 15a EstG anzunehmen ist und folglich das Verlustausgleichsvolumen erhöht. Die Frage ist sowohl steuerrechtlich (für § 15a EstG) als auch handelsrechtlich (für die Abgrenzung von EK/FK) von großer Bedeutung.

### **1.9.7.1. Der Urteilsfall**

Der BFH-Fall stellt sich wie folgt dar:

- Der Gesellschafter (Kommanditist einer KG) besaß eine Darlehensforderung gegenüber der Gesellschaft, die in der Bilanz der KG als Verbindlichkeit auf einem Verrechnungskonto ausgewiesen war
- Der Kapitalanteil des Gesellschafters war in Folge von Verlusten negativ geworden, sodass wegen § 15a EstG eine Verlustverrechnung nicht möglich war
- Um den Verlust verrechnen zu können, schloss der Gesellschafter einen Nachtrag zum Darlehensvertrag über das Verrechnungskonto und kündigte

das Darlehen, mit der Konsequenz, dass die dort offenen 185.000 € sofort fällig wurden

- Im gleichen Darlehensvertrag regelte der Kommanditist, dass diese 185.000 € in die Gesellschaft als Eigenkapital eingelegt werden sollte; zur Vereinfachung wurde eine Verrechnung zugelassen
- Die Darlehensverbindlichkeit der KG wurde im Ergebnis in das Eigenkapital umgebucht (Darlehensverbindlichkeit an Kapitalanteil Kommanditist)
- In der Steuererklärung wurde dann eine Verlustverrechnung beantragt
- Diese wurde vom Finanzamt abgelehnt

Der BFH hat sich der Auffassung des Finanzamtes angeschlossen, denn er betrachtet diese Umbuchung (Darlehensverbindlichkeit an EK) als unzulässig, da im Sachverhalt weder der Gesellschaftsvertrag eine solche Möglichkeit zugelassen hatte, noch ein entsprechender Beschluss der Gesellschafterversammlung vorgelegen hat. Stattdessen hätte mangels gesellschaftsrechtlicher Grundlage der Gesellschafter weiterhin einen Rückforderungsanspruch.

#### **1.9.7.2. Konsequenzen für die Praxis**

Das BFH Urteil zeigt erneut: Ohne eine gesellschaftsrechtliche Grundlage darf im Bereich der Kapitalkonten nichts gebucht werden!

Die Verteilung von Jahresüberschüssen und die grundlegende Anwendung eines möglichen Kontenmodells sind im Gesellschaftsvertrag in der Regel erfasst.

Aber auch Entnahmen und Einlagen, die nicht vom Vertrag vorgesehen sind, können durch einen Beschluss der Gesellschafterversammlung vorgenommen werden. Ohne eine solche schriftliche Grundlage darf eine Buchung aber nicht erfolgen!

**Daher Faustformel für die Praxis: Im Eigenkapital wird ohne gesellschaftsrechtliche Grundlage keine Buchung vorgenommen.**