

BIB

BERATERPRAXIS IM BLICKPUNKT

Die GmbH & Co. KG: Betriebsvermögen – Buchführung – Bilanzierung – Besteuerung

Die GmbH & Co. KG ist für mittelständisch geprägte Unternehmen eine attraktive Rechtsform. Vielfältige Beratungsprobleme ergeben sich bei ihr aus der Besonderheit, dass es sich einerseits um eine nach HGB bilanzierungspflichtige Personenhandels-gesellschaft handelt und dass andererseits eine Besteuerung der Gesellschafter nach den Grundsätzen des Transparenzprinzips erfolgt. Dabei geht das Steuerrecht über das Gesellschaftsrecht hinaus und verlangt die Ermittlung des Gesamtgewinns der Mitunternehmerschaft. Neben dem Gesellschaftsvermögen werden deshalb in das zu bilanzierende Vermögen auch Wirtschaftsgüter einbezogen, die den Gesellschaftern als Sonderbetriebsvermögen zuzurechnen sind.

Dieser Beitrag soll eine praxisorientierte Hilfestellung für den Berater sein, der bei der Beratung einer GmbH & Co. KG und ihrer Gesellschafter vielfältige Überlegungen anstellen muss, um sachgerechte, aber auch optimale Lösungen auf der Grundlage der zahlreichen BFH-Entscheidungen zu gewährleisten. Zu diesem Zweck wird in einem ersten Teil zunächst das Betriebsvermögen (BV) der GmbH & Co. KG abgegrenzt. Dem schließt sich die Beurteilung der Bilanz der Gesellschaft unter besonderer Berücksichtigung der Kapitalkonten an. Im zweiten Teil (Ausgabe 27) wird das Sonder-BV im Vordergrund stehen. Der Beitrag wird schließen mit Hinweisen zur Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) & Co. KG.

I. BETRIEBSVERMÖGEN DER GMBH & CO. KG

UMFANG DES BETRIEBSVERMÖGENS

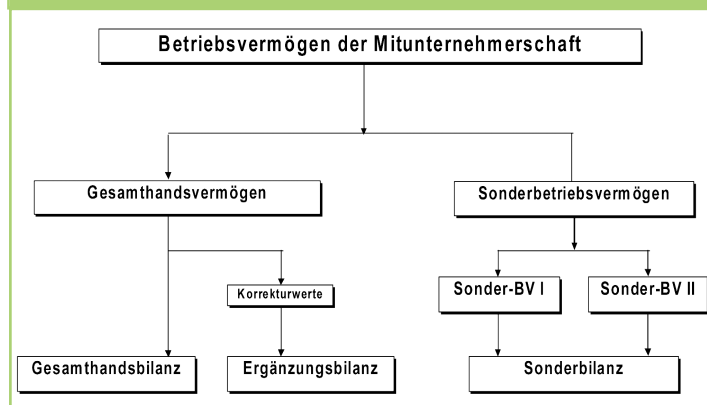
Das BV einer GmbH & Co. KG, die als Mitunternehmerschaft zu beurteilen ist, setzt sich steuerrechtlich betrachtet zusammen aus dem Gesellschaftsvermögen (Gesamthandsvermögen) und dem Sonder-BV. Während das Gesellschaftsvermögen i.d.R. im Gleichklang mit dem Handelsrecht beurteilt wird, gehören darüber hinaus – und damit abweichend vom Handelsrecht – auch solche Wirtschaftsgüter zum BV der GmbH & Co. KG, die zwar nicht zum Gesamthandsvermögen gehören, aber den Mitunternehmern zuzurechnen sind und der Gewinnerzielung der GmbH & Co. KG dienen.

SCHWERPUNKTTHEMA 1
 von Regierungsdirektor und Dozent PHF Nordkirchen Wolfgang Bolk

FINGERÜBUNGEN
 Ein Fall, zwei Gestaltungen 14
 von Rechtsanwältin, Dipl.-Finanzwirtin Dr. Heike Rüping
 Fragen und Antworten 23

BERATERPRAXIS
 Steuerrecht 16
 Betriebswirtschaftliche Beratung 25
 von Unternehmensberater Dr. Hans Volkmann

BETRIEBSVERMÖGEN DER GMBH & CO. KG



Gesellschafts-/Gesamthandsvermögen/ Gesamthandsbilanz

Gesamthandsvermögen ist das Vermögen, das der GmbH & Co. KG als solcher zivilrechtlich oder ggf. nach den Grundsätzen wirtschaftlichen Eigentums zuzurechnen ist (§ 246 Abs. 1 HGB, § 39 AO). Das ist der Fall, wenn die GmbH & Co. KG die Vermögensgegenstände im eigenen Namen und für eigene Rechnung angeschafft, selbst hergestellt oder durch Einlage aus dem Privatvermögen (PV) bzw. Übertragung aus dem BV ggf. Sonder-BV des Gesellschafters erlangt hat. Entsprechendes gilt für Schulden.

Ergänzungsbilanzen

Die Aufstellung einer Ergänzungsbilanz kommt nur in Betracht, wenn steuerrechtlich notwendige Korrekturen auszuweisen sind, die nur einen oder mehrere Mitunternehmer (jedoch nicht alle) betreffen und sich auf Wirtschaftsgüter beziehen, die zum Gesamthandsvermögen der GmbH & Co. KG gehören. Die Ergänzungsbilanz ist daher eine Ergänzung zur Gesamthandsbilanz nach Steuerrecht, ohne buchmäßig ein Teil davon zu sein.

Dabei werden in der Ergänzungsbilanz keine Wirtschaftsgüter ausgewiesen. Vielmehr werden Korrekturwerte bilanziert, die sich auf Wirtschaftsgüter beziehen, die als solche in der Gesamthandsbilanz auszuweisen sind.

ANLÄSSE ZUR AUFSTELLUNG VON ERGÄNZUNGSBILANZEN

- Einbringung eines Betriebs zu Buchwerten in eine GmbH & Co. KG (§ 24 UmwStG)
- Eintritt eines Gesellschafters in eine GmbH & Co. KG mit Buchwertfortführung
- Übertragung stiller Reserven nach § 6b EStG (personenbezogen)
- Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem BV oder dem Sonder-BV in das Gesamthandsvermögen einer KG zum Buchwert nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG mit Ergänzungsbilanz nach § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG
- Abtretung des Gesellschaftersanteils gegen Entgelt (> Buchwert) auf einen anderen oder einen neuen Gesellschafter

Die in Ergänzungsbilanzen auszuweisenden Korrekturwerte können – je nach Ursache – als Minderwerte in einer negativen Ergänzungsbilanz zu passivieren oder als Mehrwerte in einer positiven Ergänzungsbilanz zu aktivieren sein.

Soweit die Korrekturwerte abnutzbare Wirtschaftsgüter betreffen,

- führt die zwingende Auflösung einer negativen Ergänzungsbilanz entsprechend dem Verbrauch der Wirtschaftsgüter (Abschreibung) zu laufendem Gewinn des Gesellschafters, für den die Ergänzungsbilanz aufgestellt wurde (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 erster Halbsatz EStG). Dieser Gewinn gehört zum Gewerbeertrag der GmbH & Co. KG (§ 5 Abs. 1 GewStG).

- führt die Auflösung einer positiven Ergänzungsbilanz aufgrund Abschreibung entsprechend dem Verbrauch der in der Gesamthandsbilanz ausgewiesenen Wirtschaftsgüter demgegenüber zu einem Ergänzungsbilanzverlust, der dem betroffenen Gesellschafter zugerechnet wird und der ggf. auch der Verlustausgleichsbeschränkung nach § 15a EStG unterliegen kann.

Insbesondere ein Gesellschafterwechsel ist vielfach Anlass für die Aufstellung positiver Ergänzungsbilanzen, denn hier geht es darum, die Anschaffungskosten, die über den Buchwert des Kapitalanteils hinausgehen, dem Neu-Gesellschafter auch bilanziell zuzurechnen und der Abschreibung zuzuführen.

BEISPIELE

A erwirbt den Kommanditanteil des X an der WX-GmbH & Co. KG. Das Kapitalkonto des X beträgt zum Zeitpunkt der Abtretung des Anteils 60.000 €. A zahlt 100.000 €. Es besteht Einigkeit, dass der Mehrbetrag auf anteilige stille Reserven im Grundstück 10.000 € und im Firmenwert 30.000 € entfällt.

KG-Bilanz vor Gesellschafterwechsel

Grundstück	100.000 €	Kapital W	540.000 €
andere Aktiva	500.000 €	Kapital X	60.000 €

KG-Bilanz nach Gesellschafterwechsel

Grundstück	100.000 €	Kapital W	540.000 €
andere Aktiva	500.000 €	Kapital A	60.000 €

(positive) Ergänzungsbilanz für A

Grundstück	10.000 €	Mehrkapital	40.000 €
Firmenwert	30.000 €		

Fortführung der positiven Ergänzungsbilanz für A

Grundstück	10.000 €	Mehrkapital	40.000 €
Firmenwert	30.000 €	Verlust	2.000 €
./. AfA	2.000 €		38.000 €
	38.000 €		38.000 €

Sonderbilanzen

Sonder-BV I

Wirtschaftsgüter, die dem Mitunternehmer der GmbH & Co. KG nach § 39 AO zuzurechnen sind und die der KG unmittelbar entgeltlich oder unentgeltlich zur Nutzung überlassen werden, gehören zum notwendigen Sonder-BV I und sind in einer Sonderbilanz zu aktivieren.

BEISPIELE

1. Nutzung eines Grundstücks des Kommanditisten (Kdt) im Betrieb der GmbH & Co. KG
2. Nutzung eines Kfz des Kdt für betriebliche Zwecke der GmbH & Co. KG
3. Gewährung von Darlehen durch den Gesellschafter an die GmbH & Co. KG
4. Forderungen auf Auszahlung von Vergütungen oder Gewinnanteilen

Sonder-BV II

Wirtschaftsgüter, die dem Gesellschafter einer GmbH & Co. KG zuzurechnen sind, gehören zum notwendigen Sonder-BV II und sind in der Sonderbilanz für den Gesellschafter auszuweisen,

- wenn sie im Zusammenhang mit dem Erwerb der Beteiligung stehen,

BEISPIEL

Aufnahme eines Darlehens zur Finanzierung des Erwerbs der Pflichteinlage.

- wenn sie unmittelbar der Begründung oder Stärkung der Beteiligung des Gesellschafters an „seiner“ GmbH & Co. KG dienen (BFH v. 28.08.2003, BStBl II 2004, 216).

BEISPIELE

- Anteil des Kdt an der Komplementär-GmbH
- Beteiligung an einer GmbH, die wirtschaftlich notwendige Funktionen (Geschäftsführung, aber auch Vertrieb, Herstellung etc.) für die KG wahrnimmt

Weiter gehende Ausführungen zum Sonder-BV I und II folgen in der Ausgabe 27.

Unterscheidung Sonder-BV I und II

Die Unterscheidung zwischen Sonder-BV I und II ist bilanziell ohne Bedeutung, denn es wird nicht zwischen einer Sonderbilanz I und zusätzlich II für denselben Gesellschafter unterschieden. Dafür gibt es auch keinen Grund. Die Differenzierung ist indes oftmals argumentativ erforderlich, um vor allem beim Sonder-BV II belastbare Entscheidungen treffen zu können (vgl. BFH v. 17.12.2008 – IV R 65/07, BStBl II 2009, 371).

GESAMTBILANZ DER MITUNTERNEHMERSCHAFT – ADDITIVE GEWINNERMITTLUNG

Nach allem wird das BV steuerrechtlich betrachtet in der Gesamthandsbilanz der Gesellschaft und den Sonder- und Ergänzungsbilanzen der Mitunternehmer ausgewiesen. Dabei ist die bilanzielle Trennung ein Wesensmerkmal des Jahresabschlusses der PersG. Die Verbundenheit aller Bilanzen, die für eine Mitunternehmerschaft aufzustellen sind, nennt man „Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft“.

Die Gesamtbilanz beruht auf dem Verständnis von der Mitunternehmerschaft, das steuerrechtlich betrachtet auf dem Zusammenwirken der Mitunternehmer im Rahmen einer gemeinschaftlichen Tätigkeit beruht, dennoch aber nur zu einer Besteuerung der Gesellschafter führt (Transparenzprinzip).

Tatsächlich wird die Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft nicht aufgestellt. Vielmehr werden die Ergebnisse der verschiedenen Bilanzen zur Ermittlung des steuerlichen Gesamtgewinns der Mitunternehmerschaft unter Beachtung der korrespondierenden Bilanzierung (BFH v. 30.03.2006 – IV R 25/04, BStBl II 2008, 171) zwischen Gesamthandsbilanz und Sonderbilanzen addiert und den Gesellschaftern als den Steuersubjekten zugerechnet (additive Gewinnermittlung – § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG).

Diese Grundsätze gelten nicht nur für die OHG und die KG, sondern auch für die gewerblich tätige GbR, für gewerblich tätige Erbengemeinschaften, Gütergemeinschaften sowie für atypisch stille Gesellschaften.

PRAXISTIPP

! Bei atypisch stillen Gesellschaften wird mangels Gesamthandsvermögen natürlich keine Gesamthandsbilanz aufgestellt. An deren Stelle tritt die Bilanz des Inhabers des Handelsgewerbes (§§ 335 ff. HGB). Mehr zu diesem Thema folgt in der Ausgabe 27.

II. BILANZ DER GMBH & CO. KG – GESAMTHANDBILANZ**BETRIEBSVERMÖGEN IN HANDELS- UND STEUERBILANZ**

Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter, die zum Gesamthandsvermögen gehören, sind grundsätzlich in Handels- und Steuerbilanz in gleicher Weise zu aktivieren (§ 246 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 1 EStG). Diese Bilanz wird in der Praxis auch als Gesamthandsbilanz bezeichnet, um den Unterschied zur Sonderbilanz und zur Ergänzungsbilanz deutlich werden zu lassen.

Die Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter gehören auch dann zum notwendigen BV, wenn die Gegenstände der gewerblichen Tätigkeit der GmbH & Co. KG nicht unmittelbar dienen. Deshalb sind auch Wertpapiere und Immobilien in der Gesamthandsbilanz auszuweisen, wenn und soweit sie zum Gesellschaftsvermögen gehören. Einnahmen aus diesen Wirtschaftsgütern gehören sowohl handelsrechtlich als auch steuerrechtlich zum Gewinn der GmbH & Co. KG (§ 246 Abs. 1 HGB, § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG). Ein Wahlrecht – vergleichbar dem eines Einzelunternehmers – besteht insoweit nicht.

Schulden der Gesamthand gehören zum BV der GmbH & Co. KG als negative Wirtschaftsgüter, wenn die Schuld betrieblich veranlasst und im Namen der GmbH & Co. KG eingegangen worden ist (vgl. R 4.2 (15) EStR).

Besonderheiten bestehen insoweit grundsätzlich nicht. Allerdings ist – wie bei den Einzelunternehmern – zu berücksichtigen, dass nicht die GmbH & Co. KG Steuersubjekt ist, sondern die Gesellschafter. Deshalb sind Ausnahmen durchaus denkbar.

Abweichend von der Handelsbilanz darf deshalb ein Wirtschaftsgut in der Steuerbilanz nicht ausgewiesen werden, wenn es zwar zum Gesamthandsvermögen gehört, jedoch auf Dauer einem Gesellschafter zu außerbetrieblichen Zwecken unentgeltlich dient. Es handelt sich um „steuerrechtliches PV der GmbH & Co. KG“, so dass Aufwendungen, die mit diesem Wirtschaftsgut in Zusammenhang stehen, keine Betriebsausgaben sein können.

BEISPIEL

Einer KG mit den Gesellschaftern A (75 %) und B (25 %) gehört ein Grundstück (Anschaffungskosten Grund und Boden 200.000 €, Gebäude 800.000 €), das zu 40 % dem Betrieb der KG und zu 60 % unentgeltlich privaten Wohnzwecken des A dient. Auf dem Grundstück lasten Kredite i.H.v. 600.000 €. Kreditzinsen sind 30.000 €.

Lösung:

- a) Das Grundstück gehört vollständig zum Gesamthandsvermögen der KG und ist daher in der Handelsbilanz ebenso auszuweisen wie die Darlehensschuld.
- b) Steuerrechtlich betrachtet handelt es sich entsprechend der Nutzung um zwei selbständige Gebäudeteile (R 4.2 (4) EStR). Entsprechendes gilt für den Grund und Boden. Grundstück und Gebäude gehören danach nur zu 40 % zum BV. Im Übrigen dienen die Wirtschaftsgüter nicht der Gewinnerzielung. Der Ausweis in der Steuerbilanz ist insoweit unzulässig.
- c) Entsprechendes gilt für die Darlehensschulden.
- d) Die Grundstückskosten einschließlich AfA und Schuldzinsen stellen nur zu 40 % Betriebsausgaben der KG dar. 60 % sind Entnahmen aller Gesellschafter.
- e) Bilanztechnisch ist § 60 Abs. 2 EStDV zu beachten (vgl. § 5b i.V.m. § 52 Abs. 15a EStG zur elektronischen Übermittlung der Bilanzen ab 2011).

- Handelsbilanz mit Erläuterungen und außerbilanzieller Korrektur (Anpassung)

Handesbilanz (reduziert auf den Fall)

Grund und Boden	200.000 €	Kapital A (GuV)	-40.500 €
Gebäude	800.000 €	Kapital B (GuV)	-13.500 €
./. AfA	24.000 €	Darlehen	600.000 €
Bank	./. 430.000 €		

Erläuterungen (Anpassungsrechnung):

Jahresüberschuss der KG (reduziert auf diesen Fall)	-54.000 €
Hinzurechnung nach § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV	+32.400 €
Gewinn nach § 5 Abs. 1 EStG	-21.600 €

- Erstellung einer abweichenden Steuerbilanz mit Ausweis des Grundstücks und der Darlehensschulden im Umfang von 40 %. Dabei sind die Kapitalkonten aller Gesellschafter anzupassen, und zwar einerseits wegen der steuerrechtlich abweichenden Gewinnermittlung und andererseits wegen der Entnahmen, denn ein Teil des Kaufpreises ist verwendet worden, um ein Wirtschaftsgut des PV der KG anzuschaffen!

Steuerbilanz (reduziert auf den Fall)

Grund und Boden	80.000 €	Kapital A GuV - 16.200 €	
Gebäude	320.000 €	PE - 193.500 €	-209.700 €
./. AfA	9.600 €	Kapital B GuV - 5.400 €	
Bank	./. 430.000 €	PE - 64.500 €	-69.900 €
		Darlehen	240.000 €

PRAXISTIPP

- Abschluss eines fremdüblichen Mietvertrags: Dies ist insbesondere dann empfehlenswert, wenn die Grundstückskosten inklusive AfA vor allem bei Fremdfinanzierung die vereinbarten Mietzahlungen übersteigen. Nachteil: Die stillen Reserven sind auch hinsichtlich des Teils des Grundstücks nebst Gebäude steuerverstrickt, der privaten Wohnzwecken dient.

EIGEN- UND FREMDKAPITAL NACH GESETZ UND/ODER VERTRAG**Vorbemerkung**

Sowohl gesellschafts- als auch insolvenzrechtlich, schuld- und nicht zuletzt steuerrechtlich – und hier insbesondere im Hinblick auf § 15a EStG – ergeben sich in der Praxis oftmals Probleme bezüglich der Abgrenzung des Eigenkapitals vom Fremdkapital, vor allem bei Kdt.

Aktuelle Entscheidungen des BFH geben Anlass, sich mit dem Thema intensiv zu befassen und ggf. Korrekturen in den Gesellschaftsverträgen sowie in der Folge im Bilanzausweis zu initiieren. Bei Gestaltungen sind bisherige Überlegungen zu überdenken, weil der BFH von bisherigen Anweisungen des BMF abweicht: BFH v. 24.01.2008 – IV R 37/06, BFH/NV 2008, 854 und v. 16.10.2008 – IV R 98/06, BStBl II 2009, 272 sowie v. 17.07.2008 – I R 77/06, BStBl II 2009, 464 zur Qualität von Kapitalkonten im Rahmen der Gewährung von Gesellschaftsrechten, teilweise gegen BMF v. 26.11.2004, BStBl I, 1190, deshalb angepasst durch BMF v. 20.05.2009 – IV C 6 – S 2134/07/10005, BStBl I, 672. Vgl. BFH v. 15.05.2008 – IV R 46/05, BStBl II, 812 zu einem als „Darlehenskonto“ bezeichneten Konto eines Kdt, das als (Eigen-)Kapitalkonto i.S.d. § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG zu beurteilen war.

Gesetzliche Vorgaben

Die GmbH & Co. KG ist nach Zivilrecht gegenüber ihren Gesellschaftern selbständig. Zwischen der GmbH & Co. KG und ihren Gesellschaftern können daher Forderungen und Verbindlichkeiten wie zwischen fremden Dritten bestehen. Aus Sicht der GmbH & Co. KG handelt es sich dann hinsichtlich der Verbindlichkeiten um Fremdkapital bzw. bei Forderungen um Vermögensgegenstände, die zu aktivieren sind (BFH v. 16.10.2008 – IV R 98/06, BStBl II 2009, 272 zu Forderungen wegen unberechtigter Entnahmen).

Dazu schreibt § 264c Abs. 1 HGB ausdrücklich vor, dass Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern „in der Regel als solche jeweils gesondert auszuweisen oder im Anhang anzugeben“ sind. Begriffe wie „Verrechnungskonto“ oder „Privatkonto“ sind deshalb im (publizier-

ten) Jahresabschluss einer GmbH & Co. KG regelmäßig nicht zulässig.

Davon abzugrenzen ist das Eigenkapital der GmbH & Co. KG, das von der Summe der Kapitalanteile der Gesellschafter gebildet wird.

Dazu ordnet § 264c Abs. 2 HGB für die GmbH & Co. KG und folglich neuerdings auch für die UG (haftungsbeschränkt) & Co. KG an (§ 5a GmbHG i.d.F. des MoMiG seit dem 01.11.2008; vgl. dazu Ausgabe 27), das Eigenkapital im Jahresabschluss wie folgt zu gliedern:

GLIEDERUNG DES EIGENKAPITALS IM JAHRESABSCHLUSS

1. Kapitalanteile

2. Rücklagen

3. Gewinnvortrag/Verlustvortrag

4. Jahresüberschuss

Anmerkungen zu 1. Kapitalanteile:

Der Kapitalanteil für den **Komplementär (Kpl)** einer KG bestimmt sich nach § 120 Abs. 2, § 161 Abs. 2 HGB. Gleiche Überlegungen gelten für den Gesellschafter einer OHG.

In das Gesellschaftsvermögen geleistete Einlagen

- ./. Verlustanteile, die dem Gesellschafter zuzurechnen sind
- + Gewinnanteile, die dem Gesellschafter nach Gesetz oder Gesellschaftsvertrag zustehen
- ./. Entnahmen des Gesellschafters

= Kapitalanteil

Der Kapitalanteil für den **Kdt** bestimmt sich nach §§ 167 ff. HGB:

In das Gesellschaftsvermögen geleistete Pflichteinlagen

- ./. Verlustanteile, die dem Gesellschafter zuzurechnen sind
- + Gewinnanteile des Gesellschafters, jedoch nur
 - soweit die Einlage noch nicht geleistet wurde (§ 167 Abs. 2 HGB)

- soweit die Einlage durch Verlust gemindert wurde (§ 169 Abs. 1 HGB)
- soweit eine Thesaurierung vertraglich vereinbart wurde (§ 163 HGB)

./. Entnahmen des Gesellschafters nach Vertrag

= Kapitalanteil

Aus diesen Vorgaben folgt, dass für den Kapitalanteil jedes Gesellschafters einer GmbH & Co. KG von Gesetzes wegen nur ein Kapitalkonto zu führen ist.

BEISPIEL

An der H-KG sind seit dem 02.01.2008 H als Kpl mit einer Einlage i.H.v. 180.000 € und M als Kdt mit einer Hafteinlage i.H.v. 60.000 € beteiligt. In 2008 wurde ein Verlust i.H.v. 300.000 € erwirtschaftet, der den Gesellschaftern nach Maßgabe der Beteiligungsverhältnisse 75 : 25 zuzurechnen ist.

Bilanz der H&M-KG zum 31.12.2008

verschiedene Aktiva	240.000 €	Kapital Kpl H	180.000 €	
		Verlustanteil	-225.000 €	-45.000 €
		Kapital Kdt M	60.000 €	600.000 €
		Verlustanteil	-75.000 €	-15.000 €
		verschiedene Passiva		300.000 €
	240.000 €			240.000 €

Gewinnanteile, die nach diesen Grundsätzen nicht dem Kapitalanteil zuzuschreiben sind, gehören zu den Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern, die bei einer GmbH & Co. KG auch als solche auszuweisen sind (§ 264c Abs. 1 HGB). Diese Verbindlichkeit entsteht mit dem Schluss des Geschäftsjahres und ist als Fremdkapital zu bilanzieren (IDW RS HFA 7 v. 01.10.2002, geändert durch HFA v. 27.06.2008, Tz. 14), soweit gesellschaftsvertraglich nichts anderes vereinbart ist.

BEISPIEL (FORTSETZUNG)

Gewinn 2009 = 400.000 € (Anteil H 300.000 € und Anteil M 100.000 €)

Bilanz der H&M-KG zum 31.12.2009

verschiedene Aktiva	540.000 €	Kapital Kpl H	-45.000 €	
		Gewinnanteil	300.000 €	255.000 €
		Kapital Kdt M	-15.000 €	
		Gewinnanteil	75.000 €	60.000 €
		Verbindlichkeiten ggü. M		25.000 €
		Verschiedene Passiva		200.000 €
	540.000 €			540.000 €

Der Gewinnanteil des M ist mit dem Vorjahresverlust (75.000 €) zu verrechnen. Nur der übersteigende Betrag von 25.000 € steht zur Auszahlung zur Verfügung und ist als Verbindlichkeit gegenüber dem Gesellschafter zu passivieren (§ 169 Abs. 1 Satz 2 HGB).

Anstelle der Bezeichnung „Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern“ werden in der Praxis vielfach die Begriffe „Verrechnungskonto“, „Darlehenskonto“, „Gesellschafterkonto“ oder (schlimm) „Privatkonto“ verwendet. Letzteres ist nicht zu empfehlen, weil die Trennung zwischen Eigen- und Fremdkapital nicht hinreichend deutlich wird. Auch der Begriff „Kapitalkonto II“ eignet sich für die Passivierung einer Schuld wahrlich nicht.

PRAXISTIPP

! So – aber nicht wirklich empfehlenswert – die „Empfehlungen der Bundessteuerberaterkammer“ vom 02.03.2006, DStR 2006, 668 unter C III. d. Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass die Bundessteuerberaterkammer ihre „Verlautbarung zu den Grundsätzen für die Erstellung von Jahresabschlüssen durch Steuerberater vom 22. und 23. Oktober 2001“ vollständig überarbeitet hat. Dies sei insbesondere aufgrund der Entwicklung in der Rechnungslegung und der Anpassung an die heutigen Qualitätsanforderungen erforderlich gewesen.

Dabei konnte eine weitgehende Übereinstimmung über die Grundsätze für die Erstellung von Jahresabschlüssen nach ausführlichen Diskussionen mit dem IDW erreicht werden. Die endgültige Verabschiedung der Verlautbarung erfolgte nach der Beschlussfassung auf der Bundeskammerversammlung am 13.04.2010. Die neuen Regeln finden auf die Erstellung aller Jahresabschlüsse für Berichtszeiträume Anwendung, die nach dem 31.12.2009 beginnen; für Zeiträume davor ist dies jedoch ebenfalls möglich.

Im **Bilanzausweis** können die Kapitalanteile der persönlich haftenden Gesellschafter in der Bilanz einer GmbH & Co. KG ebenso zusammengefasst werden wie die Kapitalanteile der Kdt. Eine Saldierung negativer und positiver Kapitalkonten ist dabei allerdings unzulässig, denn für negative Kapitalkonten ist ein aktiverischer Bilanzausweis als „nicht durch Vermögenseinlage gedeckte Verlustanteile persönlich haftender Gesellschafter

und/oder Kdt“ geboten (§ 268 Abs. 3 HGB). (Vgl. IDW RS HFA 7 i.d.F. v. 27.06.2008, Tz. 33–39. Ein Jahresfehlbetrag wird nicht ausgewiesen.)

§ 264c Abs. 2 HGB ordnet keine Trennung der Kapitalanteile der Gesellschafter nach irgendwie gearteten „Ein- bis Vierkontenmodellen“ an (vgl. OFD Hannover v. 07.02.2008, DB 2008, 1350). In der Regel stiften diese „Modelle“ auch mehr Verwirrung, als dass sie helfen, einen zutreffenden Kapitalausweis in der Bilanz der GmbH & Co. KG zu organisieren. Die Entscheidung des BFH vom 16.10.2008 – IV R 98/06, BStBl II 2009, 272 bringt Licht ins Dunkel.

Insbesondere die Aussage, dass das Darlehenskonto im Drei- und Vierkontenmodell zu den Kapitalkonten des Gesellschafters gehöre, ist unvertretbar. Das gilt vor allem für das Kapitalkonto II im Vierkontenmodell, das tatsächlich zum Fremdkapital gehört, weil auf diesem Konto die zur Auszahlung bestimmten (entnahmefähigen) Gewinnanteile erfasst werden.

Anmerkungen zu 2. Rücklagen:

Gesamthänderisch gebundene Rücklagen sind nur aufgrund gesellschaftsrechtlich wirksamer Vereinbarungen kraft Vertrags oder Beschlusses zulässig (vgl. § 264c Abs. 2 Satz 8 HGB). Eine Trennung in Kapital- und Gewinnrücklagen – wie bei Kapitalgesellschaft (KapG) – ist nicht vorgeschrieben (IDW RS HFA 7 i.d.F. v. 27.06.2008, Tz. 35).

Die Passivierung der Rücklage bedeutet gesellschaftsrechtlich nur, dass insoweit keine Entnahmebefugnis des einzelnen Gesellschafters besteht. Dementsprechend können diese Rücklagen allein nach Maßgabe des Gesellschaftsvertrags bzw. durch Beschluss der Gesellschafter aufgelöst werden.

Im Fall der Liquidation der KG oder des Ausscheidens des Gesellschafters gebührt jedem Gesellschafter erst nach Befriedigung aller Gläubiger ein entsprechender Anteil an der gesamthänderischen Rücklage.

Rücklagen sind unstreitig Teil des Eigenkapitals der KG und gehören trotz der gesamthänderischen Bindung und dem einheitlichen bilanziellen Ausweis (rechnungsmäßig) anteilig zu den Kapitalanteilen der jeweiligen Gesellschafter nach Maßgabe der

gesellschaftsvertraglich vereinbarten Beteiligung. Dies gilt auch für die Bestimmung des Kapitalkontos i.S.d. § 15a EStG im Fall der Verlustausgleichsbeschränkung (OFD Hannover v. 14.05.2007 – S 2241 – 79 – StO 221/StO 222, DStR 2007, 1124).

Zur Frage, welche dieser Positionen auch maßgebend für die Frage ist, ob und in welchem Umfang Gesellschaftsrechte im Rahmen der Einbringung (Sacheinlage) einzelner Wirtschaftsgüter aus dem PV oder BV (§ 6 Abs. 5 Satz 3 EStG) oder eines ganzen Betriebs (§ 24 UmwStG) bzw. Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils gewährt werden und damit Gegenleistung darstellen, siehe weiter unten.

Zum Thema PV siehe BFH vom 24.01.2008 – IV R 37/06, BFH/NV 2008, 854 sowie BFH vom 17.07.2008 – I R 77/06, BStBl II 2009, 464. Die Entscheidungen weichen von BMF vom 26.11.2004, BStBl I, 1190 ab. Die Reaktion des BMF auf die BFH-Entscheidung vom 24.01.2008 steht zurzeit noch aus. Zur Entscheidung vom 17.07.2008 hat das BMF mit Schreiben vom 20.05.2009, BStBl I, 671 Stellung genommen.

Anmerkungen zu 3. Gewinnvortrag und zu 4. Jahresüberschuss:

Trotz der gesetzlichen Vorgabe ist der Ausweis eines Gewinnvortrags und des Jahresüberschusses die Ausnahme, weil die Gewinnanteile den Kdt i.d.R. nicht – wie bei einer GmbH – abhängig von Ausschüttungsbeschlüssen zugewiesen werden, sondern bereits mit dem Schluss des Geschäftsjahres entstanden sind.

Folglich sind Gewinnanteile bereits im Jahresabschluss entweder dem Kapitalkonto gutzuschreiben, soweit dies geboten ist, oder als Verbindlichkeiten – in der Praxis oft als sogenannte Verrechnungs- oder Gesellschafterkonto geführt – gegenüber den Gesellschaftern (§ 169 Abs. 1 Satz 2 HGB) zu passivieren (IDW RS HFA 7 i.d.F. v. 27.06.2008, Tz. 36).

BEISPIEL

Kdt K hat seine Pflichteinlage i.H.v. 120.000 € lediglich zum Betrag von 90.000 € geleistet. Der übersteigende Betrag ist eingefordert. K ist ein Gewinnanteil i.H.v. 80.000 € zuzurechnen. Die Geschäftsführung rechnet mit ihrer Einlageforderung nach § 167 Abs. 2 HGB i.V.m. §§ 387 ff. BGB auf.

Lösung:

Der Gewinnanteil ist i.H.v. 30.000 € dem Kapitalanteil des K gutzuschreiben und im Übrigen unter den Verbindlichkeiten der Gesellschafter auszuweisen.

Weitere Vorschriften zum Bilanzausweis und zur Gliederung von Kapitalkonten enthält das HGB nicht. Dies hat sich auch nicht durch das BilMoG geändert.

Gesellschaftsvertragliche Vereinbarungen

Im Allgemeinen werden die gesetzlichen Regelungen als zu wenig aussagefähig empfunden und deshalb regelmäßig durch den Gesellschaftsvertrag ergänzt (§ 109 bzw. § 163 HGB). In der Praxis hat sich dabei eine Bilanzierung durchgesetzt, die eine Kombination von festen und variablen Kapitalkonten für jeden Gesellschafter und einen getrennten Kapitalausweis in der Bilanz vorsieht.

Diese Ergänzungen müssen sich indes im Rahmen der gesetzlichen Vorgaben bewegen. Ob die – oftmals an Musterverträgen orientierten – Gesellschaftsverträge in der Praxis diesen Vorgaben standhalten, darf durchaus bezweifelt werden. Insbesondere im Zusammenhang mit der Verlustausgleichsbeschränkung nach § 15a EStG wird dies oftmals deutlich.

Die verschiedentlich von externen Anbietern bereitgestellten Kontenrahmen können bei der Kontenführung eine Grundlage sein. Regelmäßig werden auch sie jedoch den rechtlichen Verhältnissen nicht gerecht.

Darüber hinaus helfen auch die Schlagwörter von einem „Dreikontenmodell“ oder gar „Vierkontenmodell“ nicht weiter, denn die „Modelle“ vermischen Eigenkapital und Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaf-

tern in unzulässiger Weise. Oftmals bleibt auch unklar, welchen Inhalts die einzelnen Konten sind. Anzutreffen ist der Begriff Kapital II mal als Eigenkapital und mal als Fremdkapital.

Die Kenntnis von den sogenannten Modellen kann lediglich dazu beitragen, in Zweifelsfällen belastbare Lösungen hinsichtlich § 15a EStG und Insolvenz zu liefern, denn letztlich kommt es allein auf den Inhalt der jeweiligen Konten an (vgl. BFH v. 16.10.

2008 – IV R 98/06, BStBl II 2009, 272 sowie OFD Hannover, Vfg. v. 07.02.2008, DB 2008, 1350).

Aus diesem Grund sollte im Gesellschaftsvertrag eine unmissverständliche Vorgabe enthalten sein und die Konten in Buchführung und Bilanz sollten folglich die Bezeichnung tragen, für deren Inhalt sie stehen (vgl. BFH v. 26.06.2007 – IV R 29/06, BStBl II 2008, 103 zur Refinanzierung von Schulden gegenüber Gesellschaftern).

VORSCHLAG: GLIEDERUNG DES EIGENKAPITALS EINER GMBH & CO. KG

Konto	Inhalt des Kontos
Festkapital: (Kapitalkonto I)	<ul style="list-style-type: none"> ■ Pflichteinlage bei Gründung der Gesellschaft ■ Kapitalerhöhungen
Ausstehende Einlagen:	<ul style="list-style-type: none"> ■ Der Posten kann auf der Aktivseite vor dem Anlagevermögen ausgewiesen werden, soweit die Beträge noch nicht eingefordert sind. Eine Verpflichtung dazu besteht indes nicht.
Variables Kapital: (Kapitalkonto II)	<ul style="list-style-type: none"> ■ Entnahmen (Geld, Sachen, Nutzungen) ■ Einlagen ohne Einfluss auf die Beteiligung ■ Gewinnanteile, die nicht entnahmefähig sind ■ Verlustanteile werden hier nur dann gebucht, wenn kein Verlustvorkontokonto geführt wird.
Verlustvorkontokonto:	<ul style="list-style-type: none"> ■ Insbesondere bei Kdt empfiehlt sich dieses Konto im Hinblick auf die Regelungen in § 167 Abs. 3, § 169 Abs. 1 Satz 2 HGB. ■ Soweit Verluste auf diesem Konto gebucht wurden, müssen nachfolgende Gewinnanteile zunächst auf diesem Konto gebucht werden.
Rücklagen:	<ul style="list-style-type: none"> ■ Kapitalrücklage für Einzahlungen der Gesellschafter über die Pflichteinlage hinaus (Agio) auch in Form von Sacheinlagen ■ Gewinnrücklagen im Fall der gesellschaftsvertraglichen Theaurierung von Gewinnanteilen ■ Soweit Rücklagen nach Vertrag oder Beschluss gebildet wurden, müssen folgende Verlustanteile zunächst auf diesem Konto gebucht werden.
Darlehenskonto/Gesellschafterkonto/„Privatkonto“	
Verrechnungskonto: (Verbindlichkeiten)	<p>Schulden der KG gegenüber dem Gesellschafter.</p> <p>Zur Auszahlung bestimmte sogenannte entnahmefähige Gewinnanteile sowie die Verpflichtung zur Zahlung von Vergütungen (auch Tantiemen, Pensionszusagen i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 zweiter Halbsatz EStG).</p> <p>Leider wird in diesem Zusammenhang stets von Entnahmefähigkeit gesprochen. Dies ist irreführend, denn von Entnahme kann nur die Rede sein, wenn ein Vermögensabgang zu Lasten des Gesellschaftsvermögens berechtigterweise laut Vertrag oder ggf. auch aufgrund eines Beschlusses der Gesellschafterversammlung erfolgt.</p>