

# **HLBS-STEUERFORUM 2013**

## **Aktuelle Steuerfragen in der Land- und Forstwirtschaft**

**Vortrags- und Diskussionstagung  
für Steuerberater und qualifizierte Mitarbeiter**

## 2.1.4 Kapitalkonten bei Personengesellschaften

### 2.1.4.1 Einführung

Die Darstellung der Kapitalkonten im Jahresabschluss von Personengesellschaften dient der Rechenschaftslegung gegenüber Gesellschaftern und Dritten, der zutreffenden Buchung von Gewinn- und Verlustanteilen und von Entnahmen und Einlagen. Es bestehen dabei nur wenige gesetzliche Regelungen, in der Praxis haben sich verschiedene Formen der Darstellung der Kapitalkonten von Personengesellschaften herausgebildet. Ihre Bedeutung für gesellschafts- aber auch steuerrechtliche Fragen wird häufig unterschätzt, zudem bestehen in der Praxis Unsicherheiten bezüglich der Anwendung der gesetzlichen Vorschriften.

### 2.1.4.2 Rechtliche Vorgaben

Gesetzliche Vorschriften zum Ausweis der Kapitalanteile gibt es nur für Personenhandels-gesellschaften. Nach § 120 Abs. 2 HGB ist für OHG-Gesellschafter und Komplementäre einer KG ein variables Kapitalkonto zu bilden, dessen Bestand dem Kapitalanteil entspricht (erste Einlage + Gewinnanteile - Entnahmen und Verluste). Bei Kommanditisten ergibt sich aus § 167 Abs. 2 HGB, mit dem ihr Kapitalanteil auf den Betrag der vertraglich festgesetzten Einlage beschränkt wird, die Notwendigkeit eines weiteren Kontos, auf dem Gewinne, die ihren Kapitalanteil übersteigen, gutzuschreiben sind.<sup>1</sup>

Für den bilanziellen Ausweis finden sich Regelungen für § 264a-HGB-Personengesellschaften, also solchen, bei denen nicht wenigstens ein persönlich haftender Gesellschafter unmittelbar oder mittelbar eine natürliche Person ist, in § 264c HGB. Geregelt ist, dass Forderungen und Verbindlichkeiten gegen Gesellschafter im Jahresabschluss gesondert auszuweisen sind, außerdem ist ein detaillierter Ausweis der Eigenkapitalanteile vorgeschrieben.

Deutlich wird, dass die gesetzlichen Regelungen zwischen Eigen- und Fremdkapitalanteilen differenzieren. Diese Differenzierung hat wegen § 15a EStG auch Bedeutung für das Steuerrecht, da Verluste eines Kommanditisten nicht mit anderen Einkünften ausgeglichen werden, soweit ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich erhöht.

Eigenkapital ist bei Personenhandelsgesellschaften nur dann gegeben, wenn die bereitgestellten Mittel als Verlustdeckungspotenzial zur Verfügung stehen. Das ist dann der Fall, wenn

- künftige Verluste mit diesen Mitteln in voller Höhe – auch mit Wirkung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern – zu verrechnen sind und wenn
- im Fall der Insolvenz der Gesellschaft eine Forderung nicht geltend gemacht werden kann oder wenn bei einer Liquidation der Gesellschaft Ansprüche erst nach Befriedigung aller Gesellschaftsgläubiger mit dem sonstigen Eigenkapital auszugleichen sind.

Keine notwendige Voraussetzung für die Qualifikation als Eigenkapital der Personenhandels-gesellschaft ist das Kriterium der „Dauerhaftigkeit der Mittelüberlassung“, da Entnahmen zulasten des Eigenkapitals jederzeit von den Gesellschaftern beschlossen werden können<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Lange, AnwZert HaGesR 8/2010.

<sup>2</sup> IDW RS HFA 7 – IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Handelsrechtliche Rechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften.

### 2.1.4.3 Gesellschaftsvertragliche Praxis

In der gesellschaftsrechtlichen Praxis hat sich eingebürgert, dass in Gesellschaftsverträgen formularmäßig standardisierte Formulierungen zur Verbuchung von Eigenkapital- und Fremdkapitalkonten verwendet werden. Anwendung finden diese Formulierungen nicht nur auf Personenhandelsgesellschaften, sondern auch auf Gesellschaften bürgerlichen Rechts.

Der vierte Senat des BFH hat diese Praxis instruktiv zusammengefasst:<sup>3</sup>

#### a) Zwei-Konten-Modell

Es wird ein festes Konto (Kapitalkonto I) geführt, auf dem die vereinbarte Einlage verbucht wird. Daneben wird ein variables Konto geführt. Auf ihm werden Gewinnanteile, Verluste und Entnahmen gebucht. Das führt bei Kommanditisten dazu, dass entgegen § 167 Abs. 2 HGB Gewinne aus den Vorjahren mit Verlusten verrechnet werden. Bei diesem Konto handelt es sich um ein (Eigen-)Kapitalkonto. Das versteht sich für den persönlich haftenden Gesellschafter von selbst, gilt aber wegen der Möglichkeit, dass Vorjahresgewinne durch Verluste aufgezehrt werden, auch für Kommanditisten.

#### b) Drei-Konten-Modell

Beim Kommanditisten widerspricht die „Haftung“ stehen gelassener Gewinne durch spätere Verluste eigentlich der Konzeption dieser Gesellschaftsform. Daher wird ein drittes Konto (Darlehenskonto) eingerichtet, das die entnahmefähigen Gewinnanteile aufnimmt und zur Verbuchung sonstiger Einlagen sowie von Entnahmen dient. Das Kapitalkonto II erfasst dagegen nur die nicht entnahmefähigen Gewinne sowie die Verluste; es ist ein Unterkonto zum Kapitalkonto I und hat daher Eigenkapitalcharakter. Dagegen weist das (passivische) Darlehenskonto eine Forderung des Kommanditisten als Fremdkapital aus.

Wenn der BFH mehrfach geäußert hat, es spreche für die Qualifizierung eines Kontos als Kapitalkonto, wenn auf ihm Einlagen und Entnahmen zu verbuchen seien, so kann sich diese Aussage nur auf das variable Kapitalkonto II im Zwei-Konten-Modell beziehen. Im Drei-Konten-Modell dagegen dient das Darlehenskonto gerade dazu, entnahmefähige Gewinne sowie sonstige Einlagen und Entnahmen auszuweisen. Dasselbe gilt für das nachstehend darzustellende Vier-Konten-Modell.

#### c) Vier-Konten-Modell

Zusätzlich zu den drei Konten des Drei-Konten-Modells wird ein Verlustverrechnungskonto eingerichtet. Damit soll erreicht werden, dass Verluste nicht primär mit stehen gelassenen Gewinnen, sondern, wie in § 169 Abs. 1 Satz 2 zweiter Halbsatz HGB vorgesehen, mit künftigen Gewinnen verrechnet werden. Damit stellt sich letztlich das im Gesetz vorgesehene Ergebnis wieder ein, nur dass die beiden dort vorgesehenen Konten geteilt werden. Danach handelt es sich bei dem (passivischen) „Darlehenskonto“ – wie beim Drei-Konten-Modell auch – um ein Forderungskonto. Für das „Kapitalkonto II“ gilt an sich das Gleiche, sofern der Gesellschaftsvertrag nicht vorsieht, dass das Verlustvortragskonto als Unterkonto zum Kapitalkonto II geführt wird oder das Kapitalkonto II als Rücklagenkonto spätere Verluste abdecken soll.

Als weitere (Eigen-) Kapitalposition können Rücklagen ausgewiesen werden. Rücklagen entstehen bspw. durch die im Gesellschaftsvertrag vorgesehene oder auf Beschluss der Gesellschafter vorgenommene Thesaurierung von Gewinnen, die einer Entnahmebeschränkung unterliegen, oder durch Zuzahlungen in gesamthänderisch gebundene Rücklagen bei Eintritt

<sup>3</sup> BFH v. 16.10.2008 – IV R 98/06, BStBl 2009 II, S. 272.

eines Gesellschafters in eine bestehende Gesellschaft. Rücklagen können im Innenverhältnis der Gesellschafter zueinander einzelnen Gesellschaftern zugeordnet sein.<sup>4</sup>

#### 2.1.4.4 Gesellschaftsrechtliche Relevanz

Gesellschaftsrechtlich ist vor allem von Bedeutung, ob es sich um einen (Eigen-) Kapitalanteil des Gesellschafters oder um eine Forderung/Verbindlichkeit handelt. Der (Eigen-) Kapitalanteil ist eine Rechnungsziffer, die bspw. die Beteiligung am Kapital, ggf. auch am Gewinn und/oder Stimmrechte widerspiegelt. Deshalb wird häufig mit einem festen Kapitalkonto I gearbeitet, das die (unveränderliche) Beteiligung am Vermögen und damit an den stillen Reserven abbildet. Festes und variables (Eigen-)Kapitalkonto der Gesellschafter müssen dabei immer saldiert betrachtet werden. Die ursprüngliche Einlage von bspw. 100.000 € in eine Biogasanlagen-KG kann durch Verluste aufgezehrt sein, so dass sich im Saldo nur noch ein geringes Eigenkapital oder möglicherweise sogar gar kein Eigenkapital mehr ergibt und das Kapital des Gesellschafters aktivisch auszuweisen wäre. Auch ist das Kapitalkonto des Gesellschafters keine Forderung gegen die Gesellschaft, die isoliert eingefordert werden könnte, sie bildet allerdings die Grundlage für den Anspruch des Gesellschafters bei Liquidation der Gesellschaft oder bei Ausscheiden aus der Gesellschaft. Verfügen kann der Gesellschafter ebenfalls nicht über ein positives Kapitalkonto II, wenn im Gesellschaftsvertrag Beschränkungen zu Entnahmen vorgesehen sind. Teilweise dient das Kapitalkonto II auch der Aufnahme gesellschaftsvertraglich bedingener oder beschlossener Rücklagen, etwa weil mit Kreditinstituten Gewinnthesaurierungen vereinbart sind.

Handelt es sich hingegen um ein Forderungskonto, das Forderungen und Verbindlichkeiten des Gesellschafters aufnimmt, handelt es sich bei dem Gesellschafter um einen Gläubiger/Schuldner der Gesellschaft. Sofern nicht vertraglich Rückzahlungsvereinbarungen vereinbart sind, kann der Gesellschafter wie jeder andere Gläubiger auch die Zahlung der Beträge verlangen bzw. die Gesellschaft Forderungen gegen den Gesellschafter einfordern. Das gilt auch bei der Liquidation der Gesellschaft, Forderungskonten müssen unabhängig vom Liquidationsergebnis ausgeglichen werden, bei Kapitalkonten erfolgt zunächst eine Verrechnung mit Verlustanteilen, diese sind aus dem Liquidationsergebnis zu befriedigen.

Gesellschaftsrechtlich ist umstritten, wie durch Entnahmen verursachte negative (Eigen-) Kapitalkonten zu behandeln sind. Soweit unzulässige Entnahmen vorliegen, ergibt sich nach wohl einhelliger Auffassung aus dem negativen Kapitalkonto eine Forderung der Gesellschaft; beruht das negative Kapitalkonto auf gesellschaftsrechtlich zulässigen Entnahmen, wird mit unterschiedlicher Begründung eine Forderung der Gesellschaft angenommen, nach anderer und zutreffender Auffassung wird der Forderungscharakter verneint, so dass sich das negative Kapital nur bei Inanspruchnahme durch Gesellschaftsgläubiger bzw. im internen Gesellschafterausgleich auswirkt.<sup>5</sup>

#### Exkurs

In der Bilanzierungspraxis werden auch bei Einzelunternehmern sogenannte Verrechnungskonten in den sonstigen Forderungen bzw. sonstigen Verbindlichkeiten geführt. Auf diesen Verrechnungskonten wird der Zahlungsverkehr mit anderen Unternehmen des Einzelunternehmers abgebildet, bspw. Forderungen/Verbindlichkeiten zwischen Landwirtschaft und Photovoltaikanlage oder anderen gewerblichen Unternehmen des Einzelunternehmers. Diese Bilanzierungspraxis ist nicht korrekt. Der Einzelunternehmer kann keine Verpflichtungen gegen sich selbst eingehen, deswegen können keine Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber dem „Gesellschafter“ des Einzelunternehmens bestehen<sup>6</sup>.

<sup>4</sup> Förtschle/Hoffmann in Beck Bil-Komm, Anm. 32 zu § 264c HGB.

<sup>5</sup> Lange, a. a. O.; Ley, *Gesellschafterkonten im Lichte der grundlegenden BFH- Entscheidung vom 16.10.2008*, DStR 2009, 613.

<sup>6</sup> Förtschle/Hoffmann, a. a. O., Anm. 155 zu § 247 HGB.

### 2.1.4.5 Bilanzielle Fragen

Landwirte sind inzwischen häufig an gewerblichen Gesellschaften, vor allem im Energie-sektor, beteiligt. Beispielhaft soll deshalb anhand einer GmbH & Co. KG die Buchung der Kapitalkonten dargestellt werden. Die folgende Übersicht zeigt die Bilanz der Gesellschaft zum 30.06.2001:

<b>B-GmbH &amp; Co. KG</b>			
30.06.01			
AKTIVA			PASSIVA
	Euro	Euro	
<b>A. Anlagevermögen</b>		1.350.000	<b>A. Kommanditkapital</b>
			50.000
<b>B. Umlaufvermögen</b>			<b>B. Rückstellungen</b>
I. Vorräte	60.000		15.000
II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände			<b>C. Verbindlichkeiten</b>
1. Forderungen aus LuL	120.000		1. Verbindlichkeiten gegen Kreditinstitute
2. eingeforderte, noch ausstehende Kapitaleinlagen von Kommanditisten	30.000		2. Verbindlichkeiten gegen Kommanditisten
3. Bankguthaben	<u>5.000</u>	215.000	3. Verbindlichkeiten aus LuL
		<u>1.565.000</u>	
			<u>1.565.000</u>

Die Komplementärin ist nicht am Vermögen beteiligt, deshalb wird nur Kommanditkapital in Höhe von 50 TEuro sowie Verbindlichkeiten gegen Kommanditisten in Höhe von 175 TEuro ausgewiesen.

Aus dem Kontennachweis ergibt sich im Drei-Konten-Modell folgende Kontengliederung:

Kapitalkonto I	250.000 €
Kapitalkonto II	<u>-200.000 €</u>
Kommanditkapital	50.000 €

In der Praxis sind häufig mehrere Gesellschafter beteiligt, so dass die Kapitalkonten weiter nach einzelnen Gesellschaftern differenziert werden müssen. Darauf wird hier aus Übersichtlichkeitsgründen verzichtet, zumal die Kapitalanteile der beschränkt haftenden Gesellschafter im Jahresabschluss saldiert ausgewiesen werden dürfen (§ 264c Abs. 2 HGB). Für das Innenverhältnis der Gesellschafter ist eine differenzierte Behandlung natürlich unverzichtbar.

Das Kapitalkonto I bezieht sich auf die bedungene Einlage, also die Pflichteinlage, zu der sich die Gesellschafter im Gesellschaftsvertrag verpflichtet haben. Davon muss die Hafteinlage unterschieden werden, die nach § 171 Abs. 1 HGB im Handelsregister eingetragen wird und die nach § 172 HGB den Umfang der Haftung gegenüber Gläubigern bestimmt. Die Hafteinlage soll nur 25 TEuro und damit 1/10 der Pflichteinlage betragen. Das Kapitalkonto II ist in den vergangenen Jahren mit aufgelaufenen Verlusten in Höhe von 165 TEuro belastet worden, zusätzlich haben die Kommanditisten Liquiditätsüberschüsse in Höhe von 35 TEuro aufgrund einer im Gesellschaftsvertrag vorgesehenen Beschlussfassung entnommen.

Die von den Kommanditisten nicht eingezahlte Pflichteinlage ist von der Geschäftsführung eingefordert und ist deshalb gem. § 272 Abs. 1 i. V. m. § 264c Abs. 2 HGB als Forderung auszuweisen.

Es bestehen Verbindlichkeiten gegenüber Kommanditisten in Höhe von 175 TEuro, da die die Gesellschaft finanzierende Bank bei einer notwendigen Nachfinanzierung nicht bereit war, dieses Darlehen der Gesellschaft zu gewähren. Aufgenommen wurde der Kredit durch die Gesellschafter, die den Kredit an die Gesellschaft weitergereicht haben.

Im Geschäftsjahr 2001/02 wird ein weiterer Verlust in Höhe von 110 TEuro erwirtschaftet. Die folgende Übersicht zeigt die Bilanz der Gesellschaft zum 30.06.2002 nach Verbuchung des Verlustes:

<b>B-GmbH &amp; Co. KG</b>			
30.06.02			
AKTIVA			PASSIVA
	Euro	Euro	
<b>A. Anlagevermögen</b>		1.250.000	<b>A. Eigenkapital</b>
			0
<b>B. Umlaufvermögen</b>			<b>B. Rückstellungen</b>
I. Vorräte	60.000		15.000
II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände			<b>C. Verbindlichkeiten</b>
1. Forderungen aus LuL	150.000		1. Verbindlichkeiten gegen Kreditinstitute
2. Bankguthaben	<u>5.000</u>	215.000	2. Verbindlichkeiten gegen Kommanditisten
			3. Verbindlichkeiten aus LuL
<b>C. Nicht durch Vermögenseinlagen gedeckte Entnahmen der Kommanditisten</b>		25.000	
<b>D. Nicht durch Vermögenseinlagen gedeckte Verluste der Kommanditisten</b>		35.000	
		<u>1.525.000</u>	<u>1.525.000</u>

Eigenkapital ist nicht mehr vorhanden, die Kapitalkonten der Kommanditisten werden auf der Aktiv-Seite ausgewiesen. Die ausstehenden Einlagen sind zwischenzeitlich eingezahlt.

Der Verlustanteil ist, da im Gesellschaftsvertrag keine gesonderte Regelung zur Gewinnfeststellung vereinbart ist, direkt auf die Kapitalkonten gebucht worden. Die einzelnen Kapitalkonten haben sich wie folgt entwickelt:

Kapitalkonto I	250.000 €
Kapitalkonto II	- 310.000 €
Kapitalanteil	- 60.000 €

Das Forderungskonto der Kommanditisten beträgt nach wie vor 175 TEuro, es wird nicht mit dem negativen Kapitalkonto verrechnet. Wegen § 264c Abs. 2 HGB ist zu differenzieren: Soweit der negative Kapitalanteil durch Verluste entstanden ist, ist dieser auf der Aktiv-Seite als „Nicht durch Vermögenseinlagen gedeckte Verluste der Kommanditisten“ auszuweisen. Soweit der negative Kapitalanteil durch Entnahmen entstanden ist, ist dieser als „Nicht durch Vermögenseinlagen gedeckte Entnahmen der Kommanditisten“ auf der Aktiv-Seite der Bilanz auszuweisen. Hätte es sich um unzulässige Entnahmen gehandelt, würde ein Rückforderungsanspruch der Gesellschaft bestehen, der als Forderung gegen Gesellschafter auszuweisen wäre.

Im Beispielfall lebt die Haftung der Kommanditisten trotz der Verminderung des Kapitals durch Entnahme nicht auf, da die Pflichteinlage höher ist als die Haftsumme. Entspräche, wie es in der Regel der Fall ist, die Haftsumme der Pflichteinlage, hätten die Kommanditisten Entnahmen getätigt, durch die ihre geleistete Einlage unter die Hafteinlage abgesunken wäre. Dann wäre nach § 264c Abs. 2 die nicht geleistete Hafteinlage im Anhang der Gesellschaft anzugeben.<sup>7</sup>

Personenhandelsgesellschaften werden zunehmend als sogenannte Einheitsgesellschaften gegründet, bei denen die Kapitalanteile an der Komplementärin von der Kommanditgesellschaft selbst gehalten werden. Das hat den Vorteil, dass die Willensbildung in Komplementär- und Kommanditgesellschaft einheitlich erfolgt, außerdem kann ein Gesellschafterwechsel einfacher stattfinden, da nur Kommanditanteile übertragen werden müssen. Eine notarielle Beurkundung zur Abtretung von Anteilen an der GmbH ist nicht notwendig, da der Anteil an der Komplementärgesellschaft Betriebsvermögen der Kommanditgesellschaft ist und bei

<sup>7</sup> Förtschle/Hoffmann, a. a. O., Anm. 60 zu § 264c HGB.

der GmbH damit kein Gesellschafterwechsel stattfindet. Mit der Gestaltung einer Einheitsgesellschaft wird auch verhindert, dass die Anteile im Erbfall auseinanderfallen. Bei Personengesellschaften sind gesellschaftsvertragliche Nachfolgeregelungen möglich und sinnvoll, bei Kapitalgesellschaften nur schwierig umzusetzen.

Personenhandelsgesellschaften i. S. d. § 264a HGB haben für Anteile an ihren Komplementärgesellschaften in Höhe des aktivierten Betrages nach dem Posten „Eigenkapital“ einen Sonderposten unter der Bezeichnung „Ausgleichsposten für aktivierte eigene Anteile“ zu bilden (§ 264c Abs. 4 HGB). Für die Bildung des Sonderpostens ist § 272 Abs. 4 HGB entsprechend anzuwenden. Deshalb ist der Sonderposten entweder aus Rücklagen oder aus dem Jahresüberschuss zu bilden. Reichen Rücklagen und Jahresüberschuss nicht aus, ist der restliche Betrag von den Kapitalanteilen abzubuchen. Eine dabei eintretende Einschränkung der Entnahmerechte der Kommanditisten entspricht dem Sinn und Zweck des § 264c Abs. 4 HGB<sup>8</sup>. Dies gilt im Übrigen auch für landwirtschaftliche Unternehmen in der Rechtsform der GmbH & Co. KG, die ihren Jahresabschluss aus verschiedenen Gründen nach dem Muster des BMELV-Jahresabschlusses aufstellen müssen.<sup>9</sup>

#### 2.1.4.6 Steuerrechtliche Konsequenzen

Die gesellschaftsrechtliche Behandlung der (Eigen-) Kapitalkonten hat auch steuerrechtliche Konsequenzen, da für die Ermittlung des Verlustausgleichspotenzials des § 15a EStG nur das Eigenkapitalkonto des Gesellschafters (steuerrechtlich einschließlich des Kapitals der Ergänzungsbilanz, aber ohne Berücksichtigung der Sonderbilanz), nicht aber Forderungskonten zwischen Gesellschaft und Gesellschafter relevant sind. Im Beispielsfall sind Verluste in Höhe von 60 TEuro nicht ausgleichsfähig, da in dieser Höhe ein negatives Eigenkapitalkonto entsteht und wegen der geringeren im Handelsregister eingetragenen Haftsumme auch keine überschießende Außenhaftung besteht.

Für die Ermittlung des nicht entnommenen Gewinns und des Nachversteuerungsbetrages im Rahmen der Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG ist auf die Konten des Mitunternehmeranteils abzustellen. Einzubeziehen sind also die Eigen- und Fremdkapitalkonten des Gesellschafters in der Gesamthandsbilanz saldiert mit den Konten der Sonderbilanz und des Korrekturpostens zum Eigenkapital in der Ergänzungsbilanz.

Für die Ermittlung der Eigenkapitalgrenzen für kleine und mittlere Betriebe, die Sonderabschreibungen und Investitionsabzugsbeträge i. S. d. § 7g EStG in Anspruch nehmen wollen, ist auf den Saldo des Eigenkapitals von Gesamthands-, Sonder- und Ergänzungsbilanzen abzustellen. Dabei wird in der Praxis manchmal übersehen, dass Verbindlichkeiten gegen einen Gesellschafter in dessen Sonderbilanz i. d. R. als Forderungen (und damit als Eigenkapital) auszuweisen sind; das Eigenkapital erhöht sich entsprechend.

Schließlich ist auch für die Ermittlung der Überentnahmen i. S. d. § 4 Abs. 4a EStG für die nicht abziehbaren Schuldzinsen auf das Eigenkapital der Mitunternehmerschaft abzustellen.

<sup>8</sup> IDW Rs. HFA 7, Tz. 16.

<sup>9</sup> BMELV, Ausführungsanweisung zum BMELV-Jahresabschluss, April 2012, S. 1-42.



Bei Einbringungsvorgängen ist zu unterscheiden:

- a) Einbringung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens in das betriebliche Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft

Nach dem BMF<sup>10</sup> ist zwischen einem entgeltlichen Geschäft und Unentgeltlichkeit zu unterscheiden. Ein entgeltliches Geschäft liegt vor, wenn die Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt. Gebucht wird die Einbringung (Übertragung) gegen das Kapitalkonto I oder II und gegen die gesamthänderisch gebundene Rücklage. Anzusetzen ist jeweils der gemeine Wert gem. § 6 Abs. 1 EStG<sup>11</sup>. Erfolgt die Buchung auf ein Forderungskonto, liegt ebenfalls eine entgeltliche Veräußerung vor, die Bewertung erfolgt hier nach § 6 Abs. 1 oder 2 EStG.

Lediglich wenn keine Gegenleistungen – durch Gewährung von Gesellschafterrechten oder durch Begründung einer Forderung – gewährt werden, also ausschließlich gegen die gesamthänderisch gebundene Rücklage gebucht wird, liegt eine verdeckte Einlage vor, die Bewertung erfolgt mit dem Teilwert.<sup>12</sup>

- b) Übertragung und Überführung von einzelnen Wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 EStG

Bei der Übertragung bzw. Überführung von einzelnen Wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 EStG vertritt die Finanzverwaltung die Auffassung, dass bei Übertragung von Wirtschaftsgütern durch einen Mitunternehmer auf die Mitunternehmerschaft der Buchwerttransfer bei unentgeltlicher Übertragung oder gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten möglich ist, auch hier sind die (Eigen-)Kapitalkonten zu dotieren. Die vom BMF vertretene Trennungstheorie bei teilentgeltlicher Übertragung (Übernahme von Verbindlichkeiten) hat der BFH zwischenzeitlich verworfen, die teilentgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsgutes des Sonderbetriebsvermögens in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft führt nicht zur Realisierung eines Gewinns, wenn das Entgelt den Buchwert nicht übersteigt.<sup>13</sup>

- c) Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen

Nach § 24 UmwStG kann die Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen unter bestimmten Voraussetzungen zu Buchwerten erfolgen. Die Regelungen des § 24 UmwStG gelten nur, wenn der Einbringende Mitunternehmer in der Gesellschaft wird. Nach dem Umwandlungssteuererlass bedeutet das nach der Auffassung der Finanzverwaltung, dass der Einbringende als Gegenleistung für die Einbringung Gesellschafterrechte erwerben muss, d. h. § 24 UmwStG ist nur anwendbar, soweit er durch die Einbringung die Rechtsstellung eines Mitunternehmers erlangt oder seine bisherige Unternehmerstellung erweitert.

Für die Gewährung von Gesellschafterrechten ist erforderlich, dass

- sich als Gegenleistung das die Beteiligung widerspiegelnde Kapitalkonto des Einbringenden erhöht oder weitere Gesellschafterrechte gewährt werden,
- sich, falls der Mitunternehmer bereits zu 100 % an einer Personengesellschaft beteiligt ist, sein Kapitalkonto bei einer weiteren Einbringung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils erhöht,
- die Buchung teilweise auf einem Kapitalkonto und auf einem gesamthänderischen Rücklagenkonto erfolgt; möglich ist auch die ausschließliche Buchung auf einem variablen Kapitalkonto (z. B. Kapitalkonto II).

<sup>10</sup> BMF-Schreiben v. 11.07.2011 zur Einbringung (Übertragung) von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens in das betriebliche Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft, DStR 2011, 1319.

<sup>11</sup> BMF-Schreiben v. 08.12.2011 betr. Zweifelsfragen zur Übertragung und Überführung von einzelnen Wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 EStG, BStBl I S. 1279.

<sup>12</sup> Wegener, HLBS-Steuerforum 2012, S. 183 ff..

<sup>13</sup> BFH v. 19.09.2012 IV R. 11/12, NZG 2012, 1319.



Eine Einbringung erfolgt nicht gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, falls die Buchung auf einem bloßen Darlehenskonto erfolgt.<sup>14</sup> Auch bei der Anwendung des § 24 UmwStG kommt es also auf eine klare Zuordnung der Einbringung auf die Kapitalkonten der Gesellschafter an.

#### 2.1.4.7 Abgrenzung zwischen Eigenkapital und Forderungen/Verbindlichkeiten

Die zutreffende Einordnung eines Gesellschafterkontos als Eigen- oder Fremdkapital ist sowohl für gesellschafts- als auch für steuerrechtliche Zwecke von wesentlicher Bedeutung.

Die Abgrenzung zwischen Kapitalkonto und Darlehenskonto (des Gesellschafters) ist anhand des Gesellschaftsvertrages durchzuführen. Ausschlaggebend ist die zivilrechtliche Rechtsnatur des jeweiligen Kontos. Auf die Bezeichnung des Kontos im Gesellschaftsvertrag bzw. in der Bilanz (z. B. Darlehenskonto, Privatkonto etc.) kommt es dagegen nicht entscheidend an. Auch die Verbuchung der Geschäftsvorfälle ist nicht ausschlaggebend. Werden Buchungen abweichend vom Gesellschaftsvertrag vorgenommen, muss entweder der Gesellschaftsvertrag geändert worden sein oder es muss eine Fehlbuchung vorliegen. Eine jahrelang vom Gesellschaftsvertrag abweichende Buchung kann nur in absoluten Ausnahmefällen als Änderung des Gesellschaftsvertrages angesehen werden.<sup>15</sup>

Ein Gesellschafterkonto ist in der Regel als Kapitalkonto zu qualifizieren, wenn nach dem Gesellschaftsvertrag auf dem Konto auch Verluste verbucht werden. Mit dem Begriff des Darlehens ist eine Verlustbeteiligung des Gläubigers grundsätzlich unvereinbar. Es bedarf für die Qualifizierung eines Gesellschafterkontos als Kapitalkonto nicht unbedingt einer laufenden Verlustverrechnung. Vielmehr kann auch die Verlustverrechnung im Ausscheidensfall ausreichend sein. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn Verluste im Rahmen der Verrechnung des Abfindungsguthabens gegen ein Gesellschafterkonto verrechnet werden, das für die laufende Verrechnung mit Verlusten nicht vorgesehen ist.<sup>16</sup> Der BFH hat offen gelassen, ob das auch gilt, wenn die Kommanditisten berechtigt sind, von einem solchen Konto unbeschränkt Entnahmen vorzunehmen.<sup>17</sup>

Die Verzinslichkeit des Kontos ist kein geeignetes Abgrenzungskriterium für die Unterscheidung zwischen Kapital- und Darlehenskonto, weil eine Verzinsung von Fremdkapital (§§ 110 Abs. 2, 111 Abs. 1 HGB) und eine Verzinsung des Kapitalanteils im Rahmen der Gewinnverteilung gleichermaßen üblich und typisch sind. Das gilt auch dann, wenn das Darlehenskonto eines Kommanditisten einen Sollsaldo aufweist.<sup>18</sup> Die Verbuchung von Gewinnen, von Einlagen und Entnahmen sowie der Einbezug in die Berechnung des Abfindungsguthabens können für die Annahme eines Gesellschafterkapitalkontos sprechen, da diese Regelung für eine gesamthänderische Bindung der auf dem Gesellschafterkonto ausgewiesenen Beträge spricht. Einschränkend weist der BFH allerdings darauf hin, dass eine Qualifizierung eines Kontos als Kapitalkonto aufgrund der Verbuchung von Einlagen und Entnahmen sich nur auf das Kapitalkonto II im Zwei-Konten-Modell beziehen kann, da beim Drei- und Vier-Konten-Modell gerade auf dem Gesellschafterdarlehenskonto unter anderem sonstige Entnahmen und Einlagen zu verbuchen sind.<sup>19</sup>

Die Beschränkung von Entnahme- bzw. Verfügungsmöglichkeiten zu einem Gesellschafterkonto ist Indiz für die Zuordnung zum Eigen- oder zum Fremdkapital, aber auch nicht

<sup>14</sup> Tz. 24.07 des BMF-Schreibens betr. Anwendung des Umwandlungssteuergesetzes i. d. R. des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (SEStEG) vom 11.11.2011, BStBl I, S. 1314.

<sup>15</sup> OFD-Hannover, Verfügung betr. Verluste bei beschränkter Haftung (§ 15a EStG); Zweifelsfragen zur Abgrenzung des Kapitalkontos; Mehrkontenmodelle vom 07.02.2008 (ESt-Kartei OFD-Hannover § 15a Nr. 1), BeckVerw 11 71 90.

<sup>16</sup> Ley, a. a. O., 613, 614.

<sup>17</sup> BFH v. 15.05.2008 – IV R 46/05, BStBl II 2008, S. 812.

<sup>18</sup> BFH v. 16.10.2008, a. a. O..

<sup>19</sup> Ley, a. a. O., 613, 614; BFH v. 16.08.2008, a. a. O..

mehr. Eine solche Beschränkung spricht für Fremdkapital, reicht aber nicht aus, die Zuordnung zum Eigenkapital auszuschließen, wenn sich in diesem Konto auch Verluste auswirken. Allerdings soll nach dem BFH die einmalige Verlustverrechnung durch einen Gesellschafterbeschluss, mit dem etwa Jahresfehlbeträge aus einem Gesellschafterdarlehenskonto abgedeckt werden sollen, nicht zur Qualifizierung als Eigenkapitalkonto ausreichen.<sup>20</sup> Die Verlustverrechnung müsse im Gesellschaftsvertrag angelegt sein. Gesellschaftsrechtlich würde man hier wohl etwas differenzieren müssen.<sup>21</sup>

Beträge, die ohne gesellschaftsrechtliche Grundlage an die Gesellschafter ausbezahlt werden, führen – sofern sie zu einer Überziehung des „Darlehenskontos“ im Drei- oder Vier-Konten-Modell führen – zu Forderungen der Gesellschaft gegenüber den Gesellschaftern. Dies gilt auch steuerrechtlich und unabhängig davon, ob hinsichtlich der durch die Auszahlung der Beträge verursachten Kontoüberziehung Absprachen über fremdübliche Verzinsung, Sicherheiten und Tilgungsmodalitäten getroffen worden sind. Darlehen im Verhältnis zwischen einer Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern sind für die steuerliche Berücksichtigung nicht davon abhängig, dass die Anforderungen des sogenannten Fremdvergleiches erfüllt sind.<sup>22</sup> Der BFH sieht im Übrigen gesellschaftsrechtlich zugelassene Entnahmen nur dann als gegeben an, wenn sie im Gesellschaftsvertrag vereinbart sind. Auch das wird gesellschaftsrechtlich wohl differenziert betrachtet werden müssen. Eine zulässige Entnahme setzt wohl nicht notwendigerweise eine Regelung im Gesellschaftsvertrag voraus. Vielmehr reicht ein wirksamer Gesellschafterversammlungsbeschluss. Grundsätzlich muss der Gesellschafterbeschluss über die Entnahme einstimmig erfolgen, es sei denn, der Gesellschaftsvertrag sieht für eine zulässige Entnahme eine hiervon abweichende Mehrheit vor.<sup>23</sup>

In der Bilanzierungspraxis ist die genaue Beachtung der Regelungen im Gesellschaftsvertrag und deren Umsetzung notwendig, zumal davon auszugehen ist, dass die Gesellschafter häufig die Unterscheidungskriterien nicht kennen und damit auch nicht anwenden.

#### 2.1.4.8 Anmerkungen für die Praxis

Bei der Gestaltung von Gesellschaftsverträgen sollte Wert darauf gelegt werden, dass die Behandlung der Kapitalkonten der Gesellschafter im Gesellschaftsvertrag klar geregelt ist. Die gesetzlichen Regelungen dazu sind für die Praxis nicht ausreichend. Den Gesellschaftern muss dabei klar werden, dass der Ausweis als Eigen- oder Fremdkapital gesellschaftsrechtliche und steuerrechtliche Konsequenzen hat. Die Stellung eines Gläubigers ist grundsätzlich stärker als die eines Eigenkapitalgebers, allerdings konkurriert das mit steuerlichen Aspekten, da nur Eigenkapital als steuerliches Kapitalkonto in den Verlustausgleich des § 15a EStG einbezogen wird. Konsequenzen ergeben sich auch in der Krise, da Fremdkapital im Überschuldungsstatus passiviert werden muss, sofern nicht eine qualifizierte Rangrücktrittsvereinbarung abgeschlossen ist.

In der Praxis haben sich folgende Musterformulierungen bewährt:

- **Drei-Konten-Modell**

(1) Für jeden Kommanditisten wird ein festes Kapitalkonto I eingerichtet, auf dem sein Kapitalanteil fest verbucht wird. Das Festkapital der Gesellschaft beträgt xxx €. Beteiligt sind xxx mit xxx € und xxx mit xxx €. Aus der Beteiligung am Festkapital ergibt sich die Beteiligung der Gesellschafter am Gesellschaftsvermögen.

<sup>20</sup> BFH v. 15.05.2008, a. a. O..

<sup>21</sup> Lange, a. a. O..

<sup>22</sup> BFH v. 16.10.2008, a. a. O..

<sup>23</sup> Ley, a. a. O., 613, 617.

- (2) Weiter wird für jeden Kommanditisten ein variables Kapitalkonto II geführt. Dabei handelt es sich um ein unverzinsliches, variables Eigenkapitalkonto, über das nicht entnehmfähige Gewinne (Rücklagen), Verluste, nicht im Kapitalkonto I erfasste Einlagen sowie Entnahmen gebucht werden. Entnehmfähige Gewinne sind, soweit sie die Entnahmen des Geschäftsjahres übersteigen und nicht den Rücklagen der Gesellschaft zugerechnet werden, nach Bilanzfeststellung zum Ende des Geschäftsjahres auf das Privatkonto umzubuchen, vorausgesetzt, dass der Anteil am Festkapital auch nach Umbuchung auf das Privatkonto im Saldo beider Kapitalkonten abgedeckt ist.
- (3) Außerdem wird für jeden Gesellschafter ein Verrechnungskonto als Fremdkapitalkonto geführt. Darauf werden die Tätigkeitsvergütungen, Zinsen und der Zahlungsverkehr mit der Gesellschaft verbucht. Das Privatkonto ist im Soll und Haben mit 2 Prozentpunkten über dem Basiszinssatz jeweils zum Quartalsende zu verzinsen. Die Zinsen gelten im Verhältnis der Gesellschafter zueinander als Aufwand und Ertrag. Ein Soll-Saldo ist auf Beschluss der Gesellschafterversammlung auszugleichen.

- **Vier-Konten-Modell**

- (1) Die Gesellschaft führt für jeden Gesellschafter folgende Konten:
  - a) Kapitalkonto I (Festkapital oder Kommanditkapital)
  - b) Kapitalkonto II (Rücklagen)
  - c) Kapitalkonto III (Verlustsonderkonto)
  - d) Verrechnungskonto (Fremdkapitalkonto)
- (2) Das Kapitalkonto I ist festes Beteiligungskonto. Darauf werden lediglich die Einlagen der Kommanditisten gebucht, die für die Beteiligungsverhältnisse maßgeblich sind. Das Kapitalkonto I wird nicht verzinst.
- (3) Auf dem Kapitalkonto II werden von den Gesellschaftern beschlossene und nicht zur Entnahme bestimmte Gewinnanteile (Rücklagen) oder Einlagen in das Gesellschaftsvermögen ohne Einfluss auf die Beteiligung sowie Entnahmen aus dem Gesellschaftsvermögen gebucht. Über die Auflösung von Rücklagen entscheidet die Gesellschafterversammlung. Das Kapitalkonto II wird (nicht/mit x %) verzinst.
- (4) Auf dem Kapitalkonto III werden die Verlustanteile der Kommanditisten sowie alle Gewinnanteile bis zum Ausgleich des Verlustes verbucht. Die Gesellschafter sind nicht verpflichtet, Verluste auf Verlustsonderkonten in anderer Weise als durch künftige Gewinnanteile auszugleichen. Das Kapitalkonto III wird nicht verzinst. Ein verbleibender Verlust auf dem Kapitalkonto III ist spätestens bei Ausscheiden des Kommanditisten oder bei Auflösung der Gesellschaft mit dem Kapitalkonto II zu verrechnen.
- (5) Auf dem Verrechnungskonto (Fremdkapitalkonto) werden Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern (entnehmfähige Gewinnanteile), Ansprüche der Gesellschafter auf Erstattung von Auslagen und Aufwendungen sowie sonstige Forderungen oder Verbindlichkeiten gebucht. Das Verrechnungskonto wird (nicht/ mit x %) verzinst.
- (6) Am Vermögen der Gesellschaft sind die Gesellschafter im Verhältnis ihrer jeweiligen Kapitalkonten I beteiligt.
- (7) Die Gesellschaft kann auch gesamthänderisch gebundene Rücklagen bilden.

In der Beratung der Gesellschafter sollte darauf geachtet werden, ob vordringlich Verlustverrechnungspotential geschaffen oder eine Forderung gegen die Gesellschaft ausgewiesen werden soll. Bei Ausweis einer Forderung kann durch einen Forderungsverzicht – allerdings wegen § 15a Abs. 1a EStG nur im laufenden Geschäftsjahr – das Verlustverrechnungspotential gezielt erhöht werden. Auch durch weitere Bar- oder Sacheinlagen kann das Verlustverrechnungspotential bei Zufluss im laufenden Geschäftsjahr erhöht werden, der Gesellschafter kann bei ausstehender Hafteinlage frei bestimmen, ob er ausste-

---

hendes Kommanditkapital einzahlt oder sein übriges Kapitalkonto erhöht (sog. negative Tilgungsbestimmung).<sup>24</sup>

In der Bilanzierungspraxis sollte beachtet werden, dass der Ausweis der Kapitalkonten der Gesellschafter den rechtlichen Vorgaben entspricht. In der Praxis häufig verbreitet ist die Dotierung eines sogenannten Gesellschafterverrechnungskontos, bei dem nicht wirklich klar ist, ob es sich um Eigen- oder Fremdkapital handelt. Auch werden gesellschaftsrechtlich zulässige Entnahmen, die eigentlich eigenkapitalmindernd verbucht werden müssten, zum Teil ohne rechtliche Grundlage auf Forderungskonten verbucht. Dadurch wird das Eigenkapital höher ausgewiesen als es tatsächlich ist. So kann Eigenkapital im Jahresabschluss ausgewiesen sein, obwohl längst eine buchmäßige Überschuldung eingetreten ist. Zweckmäßig wäre es, in solchen Fällen die Gesellschafter über die rechtlichen Regelungen aufzuklären, ggf. Gesellschaftsverträge anzupassen und das vertraglich zu regeln und zu bilanzieren, was von den Gesellschaftern gewollt wird. So kann dem Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit des Jahresabschlusses (§ 243 HGB) Genüge getan werden, strafrechtliche Konsequenzen nach § 331 Satz 1 Nr. 1 HGB wegen unrichtiger Darstellung des Jahresabschlusses werden vermieden.

Bei Einbringungen kommt es auf die Interessenlage an. Bei Einbringung von Privatvermögen kann nach Ablauf der Frist des § 23 EStG Interesse an einem hohen Einbringungswert mit der Folge einer hohen Abschreibungsbemessungsgrundlage bestehen, in vielen anderen Fällen ist der Buchwertansatz erwünscht. In diesen Fällen muss beachtet werden, dass eine abweichende Bilanzierung zwischen Handels- und Steuerbilanz möglich ist. Steuerrechtlich ist der Buchwertansatz auch dann gewährleistet, wenn aufgedeckte stille Reserven in einer negativen Ergänzungsbilanz wieder neutralisiert werden.

---

<sup>24</sup> BFH v. 16.10.2008, a. a. O..