



AUSTRIAN FINANCIAL REPORTING AND AUDITING COMMITTEE

Entwurf einer Stellungnahme

Die Darstellung des Eigenkapitals im Jahresabschluss der GmbH & Co KG

Vorsitzender der Arbeitsgruppe:

Roman Rohatschek (roman.rohatschek@jku.at)

Mitglieder der Arbeitsgruppe:

Werner Gedlicka, Klaus Hirschler, Aslan Milla, Christian Nowotny, Andrea Schellner,
Vera Schiemer

Bitte übermitteln Sie **Stellungnahmen** bis zum **09. September 2011**.

Dieser **Entwurf einer Stellungnahme** wird vom Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (AFRAC) ausschließlich zur Einholung von Stellungnahmen der Öffentlichkeit publiziert. Der Entwurf kann im Lichte der Stellungnahmen der Öffentlichkeit verändert werden, bevor eine Stellungnahme des AFRAC publiziert wird.

Stellungnahmen der Öffentlichkeit sind als **pdf-Datei** bis zum **09. September 2011** an office@frac.at zu mailen. Alle Stellungnahmen der Öffentlichkeit werden auf der AFRAC Homepage publiziert, es sei denn der Absender erbittet Vertraulichkeit.



AUSTRIAN FINANCIAL REPORTING AND AUDITING COMMITTEE

Das Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (AFRAC) ist der privat organisierte und von zuständigen Behörden unterstützte österreichische Standardsetter auf dem Gebiet der Finanzberichterstattung und Abschlussprüfung. Die Mitglieder des Vereins „Österreichisches Rechnungslegungskomitee“, dessen operatives Organ das AFRAC ist, setzen sich aus österreichischen Bundesministerien und offiziellen fachspezifischen Organisationen zusammen. Die Mitglieder des AFRAC sind Abschlussersteller, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Wissenschaftler, Investoren, Analysten und Mitarbeiter von Aufsichtsbehörden.

Austrian Financial Reporting and Auditing Committee – AFRAC

c/o Kammer der Wirtschaftstreuhandler

Schönbrunner Straße 222 - 228/1/6

1120 Wien

Österreich

Tel: +43 1 811 73 – 228

Fax: +43 1 811 73 – 100

Email: office@frac.at

Web: www.frac.at

Copyright © Austrian Financial Reporting and Auditing Committee

All rights reserved

Überblick

1. Präambel	2
2. Gliederung des Eigenkapitals der GmbH & Co KG	4
3. Erläuterungen der Bilanzposten	5
3.1. Kapitalanteile	5
3.2. Kapitalanteil des Komplementärs	5
3.3. Kapitalanteil des Kommanditisten.....	7
3.4. Kapitalrücklagen	7
3.5. Gewinnrücklagen.....	8
3.6. Den Gesellschaftern zuzurechnender Gewinn/Verlust	8
3.7. Behandlung von früheren Gewinnansprüchen.....	9
4. Zur Darstellung des Eigenkapitals erforderliche Informationen im Anhang.....	10
5. Inkrafttreten.....	10
6. Basis for Conclusions.....	11

1. Präambel

- (1) Mit dem Handelsrechtsänderungsgesetz 2005 (HaRÄG 2005)¹ wurde das Recht der Personengesellschaften reformiert. So wurde das in § 120 Abs 2 HGB a. F. normierte System der variablen Kapitalkonten zu Gunsten der in der Praxis vorherrschenden Methode der fixen Kapitalkonten abgeschafft. Weiters wurde die in § 122 Abs 1 HGB a. F. normierte Mindestverzinsung des bereitgestellten Kapitals in Höhe von 4% des für das letzte Geschäftsjahr festgestellten Kapitalanteils des Gesellschafters entfernt. Dies gilt insbesondere auch für das gewinnunabhängige Entnahmerecht des persönlich haftenden Gesellschafters. Gem. § 907 Abs 9 UGB sind die §§ 121 und 122 HGB a. F. bei vor dem 01.01.2007 errichteten Gesellschaften weiterhin anzuwenden:

Alte Rechtslage

§ 122.

- (1) Jeder Gesellschafter ist berechtigt, aus der Gesellschaftskasse Geld bis zum Betrage von vier vom Hundert seines für das letzte Geschäftsjahr festgestellten Kapitalanteils zu seinen Lasten zu erheben und, soweit es nicht zum offenbaren Schaden der Gesellschaft gereicht, auch die Auszahlung seines den bezeichneten Betrag übersteigenden Anteils am Gewinne des letzten Jahres zu verlangen.
- (2) Im Übrigen ist ein Gesellschafter nicht befugt, ohne Einwilligung der anderen Gesellschafter seinen Kapitalanteil zu vermindern.

Neue Rechtslage

§ 122.

¹ BGBl I 2005/120.

- (1) Jeder Gesellschafter hat Anspruch auf Auszahlung seines Gewinnanteils. Der Anspruch kann jedoch nicht geltend gemacht werden, soweit die Auszahlung zum offenbaren Schaden der Gesellschaft gereicht, die der Gesellschafter ein anderes beschließen oder der Gesellschafter vereinbarungswidrig seine Einlage nicht geleistet hat.
- (2) Im Übrigen ist ein Gesellschafter nicht befugt, ohne Einwilligung der anderen Gesellschafter Entnahmen zu tätigen.
- (2) Gegenstand der Stellungnahme ist ausschließlich die Darstellung des Eigenkapitals in der Bilanz. Die in der Stellungnahme empfohlene Gliederung ist für Gesellschaften nach altem und neuem Recht anwendbar. Fragen der Buchung auf den Gesellschafterkonten werden nicht behandelt und verbleiben in der Verantwortung des bilanzierenden Unternehmens. Maßgebliche Änderungen gehen auf die Entwicklungen in der jüngsten Rechtsprechung und der damit einhergehenden Lehre zurück. Gem. der Entscheidung des OGH 2 Ob225/07p vom 29.05.2008 sind die Kapitalerhaltungsvorschriften des Rechts der Kapitalgesellschaften auf die Rechtsform der GmbH & Co KG sinngemäß anzuwenden. Die vorliegende Stellungnahme orientiert sich an dieser Rechtsprechung.
- (3) Die Beschränkung der Stellungnahme auf den Ausweis und die Darstellung des Eigenkapitals setzt die Einordnung als Eigenkapital voraus, dh es müssen die materiellen Voraussetzungen für „Eigenkapital“ erfüllt sein. Zentrale Kriterien in der Zuordnung zum bilanziellen Eigenkapital sind die Verlustabsorption sowie eine zumindest gesellschafterähnliche Stellung. Ferner müssen die Mittel einer gesellschaftsrechtlichen Bindung unterliegen und dürfen daher – außerhalb des Ausscheidens aus der Gesellschaft oder der Liquidation – nicht Gegenstand eines unentziehbaren Forderungsrechts des jeweiligen Gesellschafters sein.
- (4) Gemäß § 221 Abs 5 UGB unterliegt eine unternehmerisch tätige Personengesellschaft, die keine natürliche Person als unbeschränkt haftenden Gesellschafter hat, den §§ 222 bis 243 und §§ 268 bis 283 und wird damit den Kapi-

talgesellschaften gleichgestellt. Der häufigste Fall der in § 221 Abs 5 UGB angesprochenen gesellschaftsrechtlichen Gestaltung ist die GmbH & Co KG. Demnach gilt für den Ausweis des Eigenkapitals einer GmbH & Co KG grundsätzlich die Gliederungsvorschrift des § 224 Abs 3 UGB. Da die §§ 105ff UGB über die eingetragenen Personengesellschaften weitgehend dispositives Recht darstellen, sind Modifikationen im Gesellschaftsvertrag möglich und in der Praxis üblich. Die vorliegende Stellungnahme enthält Aussagen auf Grundlage der gesetzlichen Regelungen und behandelt den Ausweis und die Darstellung des Eigenkapitals der GmbH & Co KG im Außenverhältnis.

- (5) Eine Erweiterung der in der Stellungnahme empfohlenen Gliederung für eine individualisierte Darstellung wird als möglich erachtet.

2. Gliederung des Eigenkapitals der GmbH & Co KG

Für die Gliederung des Eigenkapitals im Jahresabschluss der GmbH & Co KG wird folgende Gliederung empfohlen:

	Bezeichnung	<i>Dokumentverweis (Randnummer)</i>
A	Eigenkapital ²	
I.	Komplementärkapital	
1.)	Vereinbarte Einlage	6-11
2.)	abzgl. nicht eingeforderte, ausstehende Einlagen / genehmigte Entnahmen	10-11
3.)	Verlustanteil aus Vorjahren	20
II.	Kommanditkapital	
1.)	Bedungene Einlage	12
2.)	abzgl. nicht eingeforderte, ausstehende Einlagen / genehmigte Entnahmen	13

² Ist das Eigenkapital negativ, so ist § 225 Abs 1 UGB analog anzuwenden.

3.)	Verlustanteil aus Vorjahren	20
III.	Kapitalrücklagen	14-15, 22
IV.	Gewinnrücklagen	16
V.	Den Gesellschaftern zuzurechnender Gewinn / Verlust (davon Gewinnvortrag)	17-20

3. Erläuterungen der Bilanzposten

3.1. Kapitalanteile

(6) Die GmbH & Co KG unterliegt als verdeckte Kapitalgesellschaft den Bilanzierungsvorschriften der Kapitalgesellschaften gem § 221 Abs 5 UGB. Während in § 264c dHGB explizit ein gesonderter Ausweis der Kapitalanteile der Komplementäre und Kommanditisten vorgesehen ist, fehlt im UGB eine entsprechende Anordnung. In Anbetracht des dominierenden Gläubigerschutzprinzips und der im Verhältnis zur GmbH divergierenden Haftungsstruktur ist jedoch ein getrennter Ausweis des Komplementär- und Kommanditkapitals vorzunehmen. Dies ergibt sich auch aus der Forderung der Generalklausel des § 222 Abs 2 UGB nach der Darstellung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens.

3.2. Kapitalanteil des Komplementärs

(7) Als Kapitalanteil des Komplementärs ist die im Sinne des § 109 Abs 1 UGB vereinbarte Einlage auszuweisen. Dabei ist § 20 Abs 2 AktG zu beachten, der Folgendes anordnet: „Sacheinlagen oder Sachübernahmen können nur Vermögensgegenstände sein, deren wirtschaftlicher Wert feststellbar ist. Verpflichtungen zu Dienstleistungen können nicht Sacheinlagen oder Sachübernahmen sein.“ Es ist zu beachten, dass im Abschluss nur bilanziell darstellbare Sachverhalte zu berücksichtigen sind. Die bilanzielle Erfassung von Dienstleistungen – wie bspw der reinen Arbeitskraft – ist nicht möglich.

- (8) Die Bewertung erfolgt nach Maßgabe des § 202 Abs 1 UGB zum beizulegenden Wert im Zeitpunkt der Leistung, im Anwendungsbereich des Abs 2 leg cit kann der Buchwert fortgeführt werden. Nicht eingeforderte ausstehende Einlagen sind analog zu § 229 Abs 1 UGB vom Betrag der bedungenen Einlagen offen abzusetzen. Eingeforderte ausstehende Einlagen sind analog zu § 229 Abs 1 UGB unter den Forderungen gesondert auszuweisen und entsprechend zu bezeichnen.
- (9) Ist der Komplementär reiner Arbeitsgesellschafter, so ist in der Bilanz die Einlage mit Null und dem Hinweis „Arbeitsgesellschafter“ anzugeben. Alternativ kann eine Erläuterung im Anhang erfolgen, die Einlage ist dennoch mit Null in der Bilanz auszuweisen.
- (10) Unter den Begriff der Entnahme sind alle Leistungen (zB Geld oder andere Vermögensgegenstände, Dienstleistungen) aus dem Gesellschaftsvermögen einzuordnen, die an den Gesellschafter ohne angemessene Gegenleistung erbracht werden. Demnach fallen darunter auch Gewinnausschüttungen sowie sonstige (Kapital-)Entnahmen. Nach dem Wortlaut des § 122 Abs 1 UGB unterliegt der Gewinnausschüttungsanspruch des unbeschränkt haftenden Gesellschafters besonderen Einschränkungen. Entnahmen, die über den Gewinnanteil hinausgehen, können nach Abs 2 leg cit grds nur mit der Einwilligung der anderen Gesellschafter oder auf Grund einer Bestimmung des Gesellschaftsvertrages vorgenommen werden. Demnach unterliegt das Gesellschaftsvermögen einer weitgehenden Dispositionsfreiheit der Gesellschafter, da der Gläubigerschutz durch die unbeschränkte Haftung des Komplementärs gewährleistet wird.
- (11) Mangels entgegenstehender Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages besteht für im Gesetz oder im Gesellschaftsvertrag nicht gestattete Entnahmen ein Rückzahlungsanspruch der Gesellschaft, der analog zur eingeforderten ausstehenden Einlage zu behandeln ist, dh dieser Betrag ist gesondert als Forderung gegenüber dem Komplementär auszuweisen. Entnahmen, die durch den Gesellschaftsvertrag oder durch einen Gesellschafterbeschluss ge-

rechtfertigt, aber durch Gewinngutschriften nicht gedeckt sind, sind in Analogie zu den nicht eingeforderten ausstehenden Einlagen offen von den bedungenen Einlagen abzuziehen. Dies gilt auch für durch den Gesellschaftsvertrag oder die Zustimmung der Gesellschafter gedeckte Rückzahlungen der Einlage, wenn es sich dabei um eine Entnahme handelt, die eine Rückzahlungsverpflichtung gegenüber der Gesellschaft nach sich zieht. Davon ist die gesellschaftsvertraglich vereinbarte Kapitalherabsetzung abzugrenzen, die zu einer tatsächlichen Reduktion der Einlage führt.

3.3. Kapitalanteil des Kommanditisten

- (12) Als Kapitalanteil des Kommanditisten ist in der Bilanz die bedungene Einlage (Pflichteinlage) auszuweisen. Die Haftsumme, die jenen Betrag bestimmt, mit dem der Kommanditist im Außenverhältnis gegenüber den Gesellschaftsgläubigern haftet, ist im Anhang anzugeben. Dies erscheint deshalb geboten, weil im Gesellschaftsvertrag von der Leistung einer bedungenen Einlage abgesehen werden kann und sich die Leistung des Kommanditisten sodann auf die Übernahme der Außenhaftung bis zur Höhe der Haftsumme beschränkt. Nicht eingeforderte ausstehende Einlagen sind analog zu § 229 Abs 1 UGB vom Betrag der bedungenen Einlagen offen abzusetzen. Eingeforderte ausstehende Einlagen sind analog zu § 229 Abs 1 UGB unter den Forderungen gesondert auszuweisen und entsprechend zu bezeichnen.
- (13) Für die Behandlung von Entnahmen beim Kommanditisten gelten die Ausführungen der Rn. 10f analog.

3.4. Kapitalrücklagen

- (14) Eine Kapitalrücklage ist in der Bilanz als Gesamtsumme auszuweisen, eine Aufgliederung nach Komplementären und Kommanditisten ist nicht erforderlich.

- (15) In der Kapitalrücklage ist ein laut dem Gesellschaftsvertrag von den Gesellschaftern zu leistendes Aufgeld zu erfassen. Weiters sind in der Kapitalrücklage in Analogie zu § 229 Abs 2 Z 5 UGB die von Gesellschaftern als Einlage gewidmeten Gewinne zu erfassen. Dazu ist eine Widmung erforderlich, die sich aus dem Gesellschaftsvertrag oder aus einer Beschlussfassung der Gesellschafter ergeben kann

3.5. Gewinnrücklagen

- (16) Eine Gewinnrücklage ist dann auszuweisen, wenn von der Gesellschaft eine Thesaurierung des Gewinns beschlossen wurde oder dies im Gesellschaftsvertrag vorgesehen ist und keine individuelle Zurechnung zu den Gesellschaftern erfolgt. In der Gewinnrücklage sind demnach Beträge zu erfassen, die auf Grund eines Thesaurierungsbeschlusses Eigenkapital der Gesellschaft darstellen. Zur Behandlung eines Gewinnvortrags siehe Rn. 19. Für die Möglichkeiten der Behandlung früherer Gewinnanteile in Folgejahren siehe Rn. 21ff.

3.6. Den Gesellschaftern zuzurechnender Gewinn/Verlust

- (17) Der Gewinnausschüttungsanspruch sowohl des Komplementärs als auch des Kommanditisten entsteht erst mit der Feststellung des Jahresabschlusses. Da die Gewinnverwendung der Aufstellung des Jahresabschlusses nachgelagert ist, hat der Ausweis eines den Gesellschaftern zuzurechnenden Gewinns/Verlusts in der Bilanz zu erfolgen. Der Berechnung des Gewinn-/Verlustanteils des einzelnen Gesellschafters ist der verbindlich festgestellte Gewinn/Verlust der Gesellschaft und somit der ordnungsgemäß auf- und festgestellte Jahresabschluss zugrunde zu legen.
- (18) Gem. dem Grundsatz der Bilanzklarheit gem. § 195 UGB bzw entsprechend der Generalklausel des § 222 Abs 2 UGB sind Gewinnanteile der Gesellschafter erst nach Feststellung des Jahresabschlusses gesondert in den Verbind-

lichkeiten auszuweisen. Für die Behandlung von Gewinnansprüchen in Folgejahren siehe Rn 21ff.

- (19) Der Ausweis eines Gewinnvortrags bedarf eines konkreten Beschlusses oder einer Regelung im Vertrag und hat gesondert als „davon-Vermerk“ zu erfolgen.
- (20) Jahresverluste sind in der Bilanz wie Gewinne gesondert zu erfassen und nach Feststellung des Jahresabschlusses in Folgejahren auf Grund der unterschiedlich geregelten Pflichten zur Wiederauffüllung getrennt nach Komplementären und Kommanditisten auszuweisen.

3.7. Behandlung von früheren Gewinnansprüchen in Folgejahren

- (21) Im Unterschied zur Regelung des HGB bewirkt nach den Bestimmungen des UGB der nicht entnommene Gewinnanteil des Komplementärs im Folgejahr keine Erhöhung des Kapitalanteils, sondern stellt unverändert eine Verbindlichkeit der Gesellschaft dar, wobei deren Fälligkeit durch den Gesellschafter unter Umständen der Beschränkung des § 122 UGB unterliegt. Aus dem Gesellschaftsvertrag oder Beschlüssen der Gesellschafter kann sich ergeben, dass der ursprünglich als Verbindlichkeit ausgewiesene Gewinnanspruch unabhängig von § 122 UGB in der Folge ganz oder teilweise auf Dauer das Eigenkapital erhöht.
- (22) Wurde der Jahresabschluss festgestellt, so können als Verbindlichkeit erfasste Gewinnanteile auf Grund des Gesellschaftsvertrags, eines Gesellschafterbeschlusses oder durch Widmungserklärung einzelner Gesellschafter den Kapitalrücklagen zugeführt werden. Wird im Vertrag oder in einem Beschluss eine alineare Zuordnung bestimmt, so ist der eingelegte Betrag dem einzelnen Gesellschafter entsprechend zuzuordnen. Der Ausweis erfolgt als Kapitalrücklage, und die alineare Zuordnung ist im Anhang zu erläutern.

4. Zur Darstellung des Eigenkapitals erforderliche Informationen im Anhang

(23) Folgende Angaben sind im Anhang aufzunehmen:

- ob es einen reinen Arbeitsgesellschafter gibt und die damit verbundenen Vereinbarungen hinsichtlich der Teilnahme am Ergebnis sowie Abgeltung.
- die Haftsumme des Kommanditisten, wobei, wenn nicht ausdrücklich etwas anderes gesagt wird, davon ausgegangen wird, dass die Haftsumme mit der bedungenen Einlage übereinstimmt.
- Angabe des Gewinnes, der für Wiederauffüllungsverpflichtungen zu verwenden ist.
- Angabe einer alineaen Zuordnung und gegebenenfalls deren Zuordnung zu den Kapitalrücklagen
- den Betrag von noch nicht erfolgten Einzahlungen und von Rückzahlungen der Einlage.
- ein im Posten V. der Gliederung ausgewiesener Verlust und dessen Aufteilung auf Komplementäre und Kommanditisten.

(24) Gibt es neben „nicht eingeforderten Einlage“ auch genehmigte Entnahmen, hat eine Angabe zu den jeweiligen Beträgen im Anhang zu erfolgen.

(25) Über die unter den Rz. 23f angeführten Angaben hinaus, können sich aus der Generalnorm des § 222 Abs 2 UGB weitere Angabepflichten ergeben.

5. Inkrafttreten

(26) Die Stellungnahme zur neuen Rechtslage ist auf Geschäftsjahre beginnend am oder nach dem 1.1.2012 verpflichtend anzuwenden, eine frühere Anwendung ist jedoch möglich.

6. Basis for Conclusions

Zu Rn. (11):

Die Rechtsprechung behandelt Entnahmen, die nicht im Gewinn gedeckt sind, als Gewinnvoraus, der uU beim Ausscheiden oder der Auflösung auszugleichen ist. Ob das GmbH-rechtliche Verbot einer Vorauszahlung auf den Gewinn sinngemäß gilt, ist offen. Entnahmen auf gesellschaftsrechtlicher Basis, die einen Rückzahlungsanspruch auslösen, sind als Forderung auf der Aktivseite gesondert auszuweisen. Bei Fehlen eines Rückzahlungsanspruchs hat der Ausweis als Abzugsposten zum Eigenkapital zu erfolgen.

zu Rn. (12):

In Anbetracht einer in der Fachliteratur (kontrovers) diskutierten Gleichstellung der Haftsumme des Kommanditisten mit der Stammeinlage einer GmbH ergäbe sich folgende Lösungsmöglichkeit: Ausweis der Haftsumme und Erfassung des überschießenden Teils der bedungenen Einlage in den Kapitalrücklagen unter Berufung auf § 229 Abs 2 Z 5 UGB unter der Bezeichnung „über Haftsumme hinaus geleistete Einlage“. Fraglich ist, wie in diesem Zusammenhang mit noch nicht geleisteten Einlagen umzugehen wäre. Möglich wäre die offene Absetzung im Rahmen der Kapitalrücklagen. Da der Komplementär jedoch über die von ihm geleistete Einlage hinaus persönlich unbeschränkt haftet, stellt der Ausweis der von ihm geleisteten oder geschuldeten Einlage nicht die von ihm erbrachte oder zu erbringende Haftungsmasse dar. Demnach folgt der Ausweis der bedungenen Einlagen der Gleichstellung des Verhältnisses der Gesellschafter einer eingetragenen Personengesellschaft mit dem Verhältnis einer Kapitalgesellschaft zu ihren Gesellschaftern. Ebenso ergibt sich dies auf Grund der in Anlehnung an die Kapitalgesellschaften zu wählende Perspektive der Gesellschaft als bilanzierende rechtliche Einheit.

Infolge des allgemeinen Verweis des § 168 Abs 1 auf § 122 UGB ist auch dessen Abs 2 für über den Gewinnanteil hinausgehende Entnahmen eines Kommanditisten zu beachten. Die Entscheidung OGH 2 Ob 225/07p geht von der sinngemäßen Geltung des Verbots der Einlagenrückgewähr des § 82 GmbHG für die Kommanditisten der GmbH & Co KG aus. Demnach dürften Vermögenszuwendungen nur im Rahmen der Ausschüttung eines Gewinnes erfolgen, weitere Entnahmen kämen daher nicht in Betracht. Dies würde zu einer Gleichstellung der Pflichteinlage mit der Stammeinlage einer GmbH führen und so die Trennung von Pflichteinlage und Haftsumme obsolet machen. Nach Ansicht des Schrifttums ist eine Entnahme einer der die Haftsumme übersteigenden Pflichteinlage jedoch zulässig (Vgl. mwN Nowotny, Die GmbH & Co KG auf dem Weg zur Kapitalgesellschaft? RdW 2009, S. 329).

zu Rn. (15):

Die Notwendigkeit der Bildung gebundener Rücklagen kann sich analog zur Stellungnahme KFS RL 11 Rn. 8 nur aus dem Gesellschaftsvertrag ergeben.

zu Rn. (17):

Nach Ansicht der Literatur sind entnahmefähige Gewinne des persönlich unbeschränkt haftenden Gesellschafters im Rahmen des Eigenkapitals auszuweisen, wenn eine Geltendmachung des Auszahlungsanspruchs nicht möglich bzw. von einer Inanspruchnahme des Entnahmerechts nicht auszugehen ist (Sterl, SWK 2001, S. 1186; aA Fritz-Schmied/Schwarz, Das Eigenkapital von Personengesellschaften nach IAS/IFRS, RWZ 2009, S. 268, die ungeachtet eines möglichen Ressourcenabflusses den Ausweis als Eigenkapital vertreten.) Eine Verbindlichkeit in Höhe der voraussichtlichen Gewinnauszahlung ist dann zu erfassen, wenn mehr Gründe für als gegen die künftige Inanspruchnahme sprechen.

Auf Grund der gem § 168 Abs 2 UGB fehlenden Verpflichtung des Kommanditisten, zurecht bzw. im guten Glauben bezogene Gewinne wegen späterer Verluste zurückzuzahlen³, ist das Kriterium der Verlustabsorption nicht erfüllt und der Ausweis als Eigenkapital kommt – unabhängig davon, ob die Gewinne tatsächlich vom Kommanditisten behoben oder im Unternehmen belassen werden – nach Meinung der Literatur nicht in Betracht. Bezogene Gewinne umfassen in diesem Zusammenhang nicht nur tatsächlich ausgeschüttete Gewinne sondern auch entsprechend der Gewinnverteilung dem Kommanditisten zugewiesene Gewinnanteile (vgl stellvertretend Hirschler/Schiebel/Six, in Hirschler (Hrsg), Bilanzrecht (2010), § 198 Rz 20). Weiters ist der Gewinnanteil des Kommanditisten als Gläubigerforderung im Liquidationsfall anzusetzen (vgl Artmann, in Jabornegg/Artmann (Hrsg), UGB I², § 167 Rn. 24).

Eine differenzierte Behandlung von Komplementären und Kommanditisten hinsichtlich bestehender Gewinnauszahlungsansprüche ist nicht zu rechtfertigen. Die einheitliche Auslegung des abstrakten Passivierungsgrundsatzes kann zu keiner divergierenden Behandlung führen. Die Wahrscheinlichkeit des Nutzenabflusses ist insofern nicht relevant, als der Rechtsanspruch des Komplementärs auf Gewinnauszahlung unabhängig davon besteht und somit eine Schuld zu bilanzieren ist. Dies bedeutet, dass mit der Feststellung des Jahresabschlusses der Gewinnauszahlungsanspruch des Komplementärs als Verbindlichkeit zu erfassen und erst auf Grund einer Widmung in die Kapitalrücklagen einzustellen ist.

³ Auch der Komplementär ist nicht zur Rückzahlung verpflichtet, er trägt nur bei Insolvenz oder Ausscheiden das Risiko des Verlustausgleichs wegen der Haftung.

Die Buchungspraxis ist – anders als im OGH Erkenntnis 1.9.2010, 6 Ob 39/10v – für die Frage der Zuordnung der Konten zum Eigen- oder Fremdkapital nicht von Relevanz.

zu Rn. (18):

Der Feststellung des Jahresabschlusses kommt über die damit ausgedrückte Verbindlichkeit der Jahresrechnung hinaus materielle Bedeutung zu. Es handelt sich um einen Grundsatzbeschluss, der die interne Verbindlichkeit des Jahresabschlusses zwischen den Gesellschaftern untereinander und im Verhältnis zur Gesellschaft bewirkt und bei fehlender abweichender Vereinbarung im Gesellschaftsvertrag eines einstimmigen Beschlusses bedarf. Die Frage, ob auch der Kommanditist seine Zustimmung für die wirksame Feststellung des Jahresabschlusses erteilen muss, wurde von der alten hA verneint, da sich das Recht des Kommanditisten gem § 166 UGB lediglich auf die Mitteilung des Jahresabschlusses beschränke (vgl mwN Torggler, in Straube (Hrsg.), Kommentar zum Handelsgesetzbuch I³, § 167, Rn. 2a.) In einem grundlegenden Erkenntnis judizierte der BGH, dass es sich bei der Feststellung des Jahresabschlusses um ein Grundlagengeschäft handle, das des Einverständnisses aller Gesellschafter und somit auch der Kommanditisten bedürfe, sofern im Gesellschaftsvertrag keine andere Regelung getroffen wurde (BGH v. 29.03.1996 II ZR 263/94). Die herrschende Ansicht des Schrifttums schloss sich der Ansicht des BGH an (vgl Artmann, in Jabornegg/Artmann, UGB Kommentar I2, § 167, Rn. 7; Schörghofer, in Kalss/Nowotny/Schauer (Hrsg.), Österreichisches Gesellschaftsrecht, Abschnitt Kommanditgesellschaft, Rn. 2/806f). Der einzelne Gesellschafter seine Mitwirkung an der Feststellung des Jahresabschlusses nicht willkürlich verweigern und dadurch das Entnahmerecht vereiteln (vgl Artmann in Jabornegg/Artmann, § 122, Rn. 12f).

Auf Grund von § 120 iVm § 121 Abs 2 UGB stellt sich die grundsätzliche Frage, ob es – wenn der Gesellschaftsvertrag keine andere Regelung hinsichtlich der Feststellung des Jahresabschlusses vorsieht – überhaupt zum Ausweis eines Jahresüberschusses /-fehlbetrags kommen kann (siehe § 221 Abs 5 – sinngem. Geltung GmbH-Recht). Diskussionswürdig ist dies insofern, als gem § 120 UGB „...der Gewinn oder Verlust des Jahres ermittelt und für jeden Gesellschafter sein Anteil daran berechnet wird“ und gem. § 121 Abs 2 UGB „...sodann den Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Beteiligung...zugewiesen...“ wird. Das deutsche Pendant des § 120 dHGB formuliert die Gewinnverteilung wie folgt:

„(1) Am Schluß jedes Geschäftsjahrs wird auf Grund der Bilanz der Gewinn oder der Verlust des Jahres ermittelt und für jeden Gesellschafter sein Anteil daran berechnet.“

(2) Der einem Gesellschafter zukommende Gewinn wird dem Kapitalanteil des Gesellschafters zugeschrieben; der auf einen Gesellschafter entfallende Verlust sowie das während des Geschäftsjahrs auf den Kapitalanteil entnommene Geld wird davon abgeschrieben.“

Der einzige Unterschied zwischen der österreichischen und der deutschen Norm liegt wohl in der Zurechnung des Gewinnes / Verlustes, da § 120 Abs 2 dHGB das System der variablen Konten vorsieht. Gem IDW RS HFA 7 Rz 36 kommt es ohne abweichende gesellschaftsvertragliche Vereinbarung auf Grund der direkten Zuschreibung des anteiligen Jahresergebnisses zum Kapitalanteil zu keinem Ausweis eines Jahresüberschusses in der Bilanz. Der Ausweis eines Jahresfehlbetrags bzw. in weiterer Folge eines Verlustvortrags kommt jedoch nie in Betracht, da Verluste von den Kapitalanteilen abzuschreiben sind (vgl Ischebeck/Nissen-Schmidt, in Küting/Weber (Hrsg), Handbuch der Rechnungslegung - Einzelabschluss⁵, § 264c, Rn. 25ff). Dies kann für das österreichische Recht nicht gelten, da die Gewinnverwendung der Zustimmung der Gesellschafter bedarf (so auch BGH v. 10.05.1976 II ZR 180/74).

zu Rn. (20):

Da der Kommanditist gem § 168 UGB die Auszahlung seines Gewinnanteils nur dann verlangen kann, wenn die ihm zugewiesenen Verluste entsprechend ausgeglichen wurden und der Komplementär bei fehlender gesellschaftsvertraglicher Regelung erst bei Ausscheiden oder Auflösung zum Ausgleich dazu verpflichtet ist, ist ob des unterschiedlichen Charakters ein nach Komplementär und Kommanditisten getrennter Ausweis der Verlustanteile in der Bilanz vorzunehmen.

Der in der alten Richtlinie vorgesehene Posten „Nicht durch bedungene Einlagen gedeckte Verlustanteile“ wird nicht mehr separat ausgewiesen, da sich dies automatisch aus der Gliederung ergibt.

Zu Rn. (22):

Eine Widmungserklärung kann nicht aus einer langjährigen Buchungspraxis abgeleitet werden. Es bedarf in jedem Fall eines bewussten Widmungsaktes.