



AUSTRIAN FINANCIAL REPORTING AND AUDITING COMMITTEE

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



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. Vorbemerkungen	2
2. Gliederung des Eigenkapitals der GmbH & Co KG	5
3. Erläuterungen der Bilanzposten	5
3.1. Kapitalanteile	5
3.2. Kapitalanteil des Komplementärs	6
3.3. Kapitalanteil des Kommanditisten.....	8
3.4. Kapitalrücklagen	8
3.5. Gewinnrücklagen.....	9
3.6. Den Gesellschaftern zuzurechnender Gewinn/Verlust	9
3.7. Behandlung von früheren Gewinnansprüchen in Folgejahren.....	10
4. Zur Darstellung des Eigenkapitals erforderliche Informationen im Anhang.....	11
5. Erstmalige Anwendung.....	11
6. Basis for Conclusions.....	12

1. Vorbemerkungen

- (1) Gegenstand der Stellungnahme ist ausschließlich die Darstellung des Eigenkapitals in der unternehmensrechtlichen Bilanz; 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. Gemäß der Entscheidung des OGH 2 Ob 225/07p vom 29.05.2008 sind die Kapitalerhaltungsvorschriften des Rechts der GmbH auf die Rechtsform der GmbH & Co KG sinngemäß anzuwenden. Die vorliegende Stellungnahme orientiert sich an dieser Rechtsprechung.
- (2) Die Stellungnahme beschränkt sich auf den Ausweis und die Darstellung des Eigenkapitals und setzt voraus, dass die materiellen Voraussetzungen für „Eigenkapital“ erfüllt sind. Zentrale Kriterien in der Zuordnung von Anteilen an Personengesellschaften 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.
- (3) Die in der Stellungnahme empfohlene Gliederung ist für Gesellschaften nach altem und neuem Recht anwendbar. 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

¹ BGBl I 2005/120.

für das letzte Geschäftsjahr festgestellten Kapitalanteils des Gesellschafters gestrichen. Dies gilt insbesondere auch für das gewinnunabhängige Entnahmerecht des persönlich haftenden Gesellschafters. Ebenso wurde in § 122 UGB gegenüber der Bestimmung des HGB der Satzteil gestrichen, wonach der Komplementär berechtigt ist, die Auszahlung „zu verlangen“, woraus abgeleitet worden ist, dass bei Unterbleiben eines derartigen Verlangens bis zur Feststellung des folgenden Jahresabschlusses der nicht zur Auszahlung verlangte Gewinnanteil mangels abweichender Regelung im Gesellschaftsvertrag auf ein Kapitalkonto zu buchen ist. Gemäß § 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) 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 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.
- (4) Gemäß § 221 Abs 5 UGB unterliegt eine unternehmerisch tätige Personengesellschaft,² die keine natürliche Person als unbeschränkt haftenden Gesellschafter hat, den §§ 222 bis 243 und §§ 268 bis 283 und wird damit den Kapitalgesellschaften 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. Die Stellungnahme ist auf eine GmbH & Co OG entsprechend anzuwenden, wenn diese gemäß § 221 Abs 5 UGB rechnungslegungspflichtig ist.
- (5) Eine Erweiterung der in der Stellungnahme empfohlenen Gliederung ist gemäß § 223 Abs 4 UGB zulässig bzw geboten.

² Demnach fällt eine im Sinne des UGB nicht unternehmerisch tätige GmbH & Co KG nicht in den Anwendungsbereich der Stellungnahme.

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	
I.	Komplementärkapital	
1.	Vereinbarte Einlagen	<i>6 - 11</i>
2.	abzgl. nicht eingeforderte ausstehende Einlagen / genehmigte Entnahmen	<i>10 - 11</i>
3.	Verlustanteil aus Vorjahren	<i>20</i>
II.	Kommanditkapital	
1.	Bedungene Einlagen	<i>12</i>
2.	abzgl. nicht eingeforderte ausstehende Einlagen / genehmigte Entnahmen	<i>13</i>
3.	Verlustanteil aus Vorjahren	<i>20</i>
III.	Kapitalrücklagen	<i>14 - 15, 22</i>
IV.	Gewinnrücklagen	<i>16</i>
V.	Den Gesellschaftern zuzurechnender Gewinn / Verlust (davon Gewinnvortrag)	<i>17 - 20</i>

3. Erläuterungen der Bilanzposten

3.1. Kapitalanteile

- (6) Die GmbH & Co KG unterliegt als verdeckte Kapitalgesellschaft gemäß § 221 Abs 5 UGB den Bilanzierungsvorschriften für Kapitalgesellschaften. Während in § 264c dHGB explizit ein gesonderter Ausweis der Kapitalanteile der Komplementäre und der 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 des Kommanditkapitals vorzunehmen. Dies ergibt sich auch aus der Forderung der Generalklausel des § 222 Abs 2 UGB.

3.2. Kapitalanteil des Komplementärs

- (7) Als Kapitalanteil des Komplementärs ist die im Sinne des § 109 Abs 1 UGB vereinbarte Einlage³ 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 daher 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 vereinbarten 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 und leistet daher keine Vermögenseinlage (siehe dazu auch Rn 7), 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 der Zahl Null in der Bilanz auszuweisen.

³ Die terminologische Differenzierung in vereinbarte Einlage beim Komplementär bzw bedungene Einlage beim Kommanditisten ergibt sich aus dem Wortlaut der §§ 109 Abs 1 und 168 Abs 1 UGB.

- (10) Unter den Begriff der Entnahme sind alle Leistungen (zB Geld oder andere Vermögensgegenstände, Inanspruchnahme von Dienstleistungen) aus dem Gesellschaftsvermögen einzuordnen, die an den Gesellschafter ohne angemessene Gegenleistung erbracht werden. Demnach fallen darunter auch Gewinnauszahlungen sowie sonstige (Kapital-)Entnahmen. Nach dem Wortlaut des § 122 Abs 1 UGB unterliegt der Gewinnauszahlungsanspruch 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, soweit eine Auszahlung nicht zum offenbaren Schaden der Gesellschaft gereicht.
- (11) Die Auszahlung des Gewinnanspruchs reduziert die Verbindlichkeit der Gesellschaft gegenüber dem Gesellschafter. Auszahlungen, die durch Gesetz,⁴ Gesellschaftsvertrag oder einen Gesellschafterbeschluss gerechtfertigt, aber durch Gewinngutschriften nicht gedeckt sind, sind als genehmigte Entnahmen (Posten A.I.2) auszuweisen. Davon sind die gesellschaftsvertraglich vereinbarte Herabsetzung der Vermögenseinlage, die zu einer Verminderung der vereinbarten Einlage führt, sowie vertragliche Darlehensgewährungen, die als Forderungen zu erfassen sind, abzugrenzen. Für nicht im Gesetz oder im Gesellschaftsvertrag gestattete Entnahmen besteht ein Rückzahlungsanspruch der Gesellschaft, der analog zur eingeforderten ausstehenden Einlage zu behandeln ist, dh dieser Betrag ist gesondert als Forderung gegenüber dem Komplementär auszuweisen.

⁴ In Bezug auf gesetzlich gerechtfertigte Auszahlungen ist bei Gesellschaften, die vor dem 01.01.2007 errichtet wurden, § 122 Abs 1 HGB zur Mindestverzinsung des Kapitalanteils zu berücksichtigen.

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 ist 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 Komplementär und Kommanditist 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 sowie sonstige Zuzahlungen zu erfassen. Die Widmung kann sich aus dem Gesellschaftsvertrag oder aus einer Beschlussfassung der Gesellschafter ergeben. Wird im Vertrag oder in einem Beschluss eine alineare Zuordnung bestimmt, so ist der Betrag dem einzelnen Gesellschafter entsprechend zuzuordnen. Die alineare Zuordnung ist im Anhang zu erläutern.

3.5. Gewinnrücklagen

- (16) Eine Gewinnrücklage ist dann auszuweisen, wenn von den Gesellschaftern eine Thesaurierung des gesamten oder von Teilen des Gewinns beschlossen wurde oder dies im Gesellschaftsvertrag vorgesehen ist. Wird im Vertrag oder in einem Beschluss eine alineare Zuordnung bestimmt, so ist der Betrag dem einzelnen Gesellschafter entsprechend zuzuordnen. Der Ausweis erfolgt als Gewinnrücklage, und die alineare Zuordnung ist im Anhang zu erläutern. In der Gewinnrücklage sind demnach Beträge zu erfassen, die auf Grund eines Thesaurierungsbeschlusses (ohne Widmung als Einlage) Eigenkapital der Gesellschaft darstellen. Eine Gewinnrücklage ist in der Bilanz als Gesamtsumme auszuweisen, eine Aufgliederung nach Komplementär und Kommanditist ist nicht erforderlich. Zur Behandlung eines Gewinnvortrags siehe Rn 19. Zu den 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 mangels gesellschaftsvertraglicher Regelungen erst mit der Feststellung, ansonsten frühestens mit der Aufstellung des Jahresabschlusses. Da die Gewinnverwendung der Aufstellung des Jahresabschlusses nachgelagert ist, hat der Ausweis eines den Gesellschaftern zuzurechnenden Gewinns/Verlusts des laufenden Geschäftsjahres jedenfalls im Eigenkapital zu erfolgen. Der Berechnung des Gewinn-/Verlustanteils des einzelnen Gesellschafters ist der Gewinn/Verlust der Gesellschaft gemäß dem verbindlich auf- bzw festgestellten Jahresabschluss zugrunde zu legen.
- (18) Gemäß dem Grundsatz der Bilanzklarheit gemäß § 195 UGB bzw entsprechend der Generalklausel des § 222 Abs 2 UGB sind Gewinnanteile der Gesellschafter erst nach Auf- bzw Feststellung des Jahresabschlusses (siehe Rn 17) im nachfolgenden Geschäftsjahr gesondert in den Verbindlichkeiten aus-

zuweisen, soweit sie nicht zur Wiederauffüllung von Verlusten oder von genehmigten Entnahmen zu verwenden sind. Zur Behandlung von Gewinnansprüchen in Folgejahren siehe Rn 21ff.

- (19) Der Ausweis eines Gewinnvortrags bedarf eines konkreten Beschlusses oder einer Regelung im Gesellschaftsvertrag und hat gesondert als „davon-Vermerk“ zu erfolgen.
- (20) Jahresverluste sind in der Bilanz wie Gewinne gesondert zu erfassen und nach Feststellung des Jahresabschlusses im Folgejahr auf Grund der unterschiedlich geregelten Pflichten zur Wiederauffüllung getrennt im Komplementärkapital und Kommanditkapital 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 Gesellschaftsvertrages oder 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 in den Anhang aufzunehmen:

- ob es einen reinen Arbeitsgesellschafter gibt und die damit verbundenen Vereinbarungen hinsichtlich der Teilnahme am Ergebnis sowie Abgeltung.
- gegebenenfalls vom Gesetz abweichende gesellschaftsvertragliche Grundsätze zur Berechnung der den Gesellschaftern zustehenden Gewinnanteile.
- die Haftsumme der Kommanditisten, wobei, wenn nicht ausdrücklich etwas anderes gesagt wird, davon ausgegangen wird, dass die Haftsumme mit der bedungenen Einlage übereinstimmt.
- Angabe des Anteils des Gewinnes, der für Wiederauffüllungsverpflichtungen zu verwenden ist.
- ein im Posten V. der Gliederung ausgewiesener Verlust und dessen Aufteilung auf Komplementäre und Kommanditisten.
- Angabe einer alineaen Zuordnung der Kapital- bzw Gewinnrücklagen.

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

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

5. Erstmalige Anwendung

(26) Die Stellungnahme ist auf Geschäftsjahre verpflichtend anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2012 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig.

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 (zB im Falle von nicht genehmigten Entnahmen). Bei Fehlen eines Rückzahlungsanspruchs (zB bei genehmigten Entnahmen) hat der Ausweis als Abzugsposten zum Eigenkapital zu erfolgen. Dadurch kann es auch zum Ausweis eines negativen Saldos des Komplementärs und auch des Kommanditisten kommen. Wenn die Eigenmittel wirtschaftlich bereits abgeflossen sind, weil zB unterjährig genehmigte (Vorweg-)Entnahmen getätigt werden, die durch die Gewinnanteile (teilweise) wieder aufgefüllt werden sollen, sind diese gesondert für Komplementäre und Kommanditisten als genehmigte Entnahmen als Abzug vom Eigenkapital auszuweisen. Leistungsbezogene Abgeltungen des Gesellschafters (zB Haftungsvergütungen, Geschäftsführervergütungen; nicht jedoch das 4%-Entnahmerecht gemäß § 121 HGB) sind als Aufwand der Periode zu erfassen.

Zu Rn 12:

Hinsichtlich einer möglichen 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.

Infolge des allgemeinen Verweises 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 Gewinns 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 die Haftsumme übersteigenden Pflichteinlage jedoch zulässig (vgl mwN Nowotny, Die GmbH & Co KG auf dem Weg zur Kapitalgesellschaft?, RdW 2009, 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:

Zur Entstehung des Gewinnanspruchs siehe die erläuternden Bemerkungen zu Rn 18.

Nach der Literatur zur Regelung des HGB 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. Auf Grund der Regelung in § 122 Abs 1 UGB ist eine Verbindlichkeit in Höhe der voraussichtlichen Gewinnauszahlung nur dann nicht auszuweisen, wenn mehr Gründe gegen als für die künftige Inanspruchnahme sprechen oder der Gesellschaftsvertrag Abweichendes bestimmt (Sterl, SWK 2001, 1186; aA Fritz-Schmied/Schwarz, Das Eigenkapital von Personengesellschaften nach IAS/IFRS, RWZ 2009, 268, die ungeachtet eines möglichen Ressourcenabflusses den Ausweis als Eigenkapital vertreten; Hirschler/Schiebel/Six sehen den Ausweis des Gewinnauszahlungsanspruchs des Komplementärs solange als Teil des variablen Kapitals im Eigenkapital, bis der Gesellschafter seinen Gewinnauszahlungsanspruch tatsächlich einfordert und damit eine Gläubigerforderung gegenüber der Gesellschaft entsteht, vgl Hirschler/Schiebel/Six, in Hirschler (Hrsg), Bilanzrecht Kommentar (2010), § 198 Rz 16).

Auf Grund der gemäß § 168 Abs 2 UGB fehlenden Verpflichtung des Kommanditisten, zurecht bzw im guten Glauben bezogene Gewinne wegen späterer Verluste zurückzuzahlen,⁵ 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 Kommentar (2010), § 198 Rz 20). Weiters ist der Gewinnanteil des Kommanditisten als Gläubigerforderung im Liquidationsfall anzusetzen (vgl Artmann, in Jabornegg/Artmann (Hrsg), UGB I², § 167 Rz 24).

Eine differenzierte Behandlung von Komplementären und Kommanditisten hinsichtlich bestehender Gewinnauszahlungsansprüche ist jedoch nicht zu rechtfertigen. Die einheitliche Auslegung des abs-

⁵ Auch der Komplementär ist nicht zur Rückzahlung verpflichtet, er trägt nur bei Insolvenz oder Ausscheiden das Risiko des Verlustausgleichs wegen der Haftung.

trakten 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 Auf- bzw Feststellung des Jahresabschlusses der Gewinnauszahlungsanspruch des Komplementärs als Verbindlichkeit zu erfassen und erst auf Grund einer Widmung in die Kapitalrücklagen einzustellen ist.

Die Buchungspraxis ist – anders als im OGH-Erkenntnis 6 Ob 39/10v vom 01.09.2010 – 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 des Jahresabschlusses 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 Rz 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 vom 29.03.1996, II ZR 263/94). Die herrschende Ansicht des Schrifttums schloss sich der Ansicht des BGH an (vgl Artmann, in Jabornegg/Artmann (Hrsg), UGB I², § 167 Rz 7; Schörghofer, in Kalss/Nowotny/Schauer (Hrsg), Österreichisches Gesellschaftsrecht, Abschnitt Kommanditgesellschaft, Rz 2/806f). Der einzelne Gesellschafter darf seine Mitwirkung an der Feststellung des Jahresabschlusses nicht willkürlich verweigern und dadurch das Entnahmerecht vereiteln (vgl Artmann, in Jabornegg/Artmann (Hrsg), UGB I², § 122 Rz 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 – sinngemäße Geltung GmbH-Recht). Diskussionswürdig ist dies insofern, als gemäß § 120 UGB „der Gewinn oder Verlust des Jahres ermittelt und für jeden Gesellschafter sein Anteil daran berechnet“ wird und gemäß § 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 Schlusse 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 Kapitalanteile 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 Gewinns/Verlusts, da § 120 Abs 2 dHGB das System der variablen Konten vorsieht. Gemäß IDW RS HFA 7 Rz 45ff 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 nie in Betracht, da Verluste von den Kapitalanteilen abzuschreiben sind (vgl Ischebeck/Nissen-Schmidt, in Küting/Weber (Hrsg), Handbuch der Rechnungslegung, Einzelabschluss⁵, § 264c Rz 25ff). Dies kann für das österreichische Recht nicht gelten, da die Gewinnverwendung der Zustimmung der Gesellschafter bedarf (so auch BGH vom 10.05.1976, II ZR 180/74).

Gemäß Rn 17 der Stellungnahme entsteht der Gewinnanspruch der beiden Gesellschafterstämme bei fehlender gesellschaftsvertraglicher Regelung erst mit der Feststellung, ansonsten frühestens mit der Aufstellung des Jahresabschlusses. Unabhängig davon, welchen Zeitpunkt der Gesellschaftsvertrag vorsieht, kann der Gewinnanspruch der Gesellschafter frühestens mit der Aufstellung des Jahresabschlusses entstehen. Damit soll die Vergleichbarkeit der Abschlüsse sichergestellt werden. Zahlungen aus dem Titel des Gewinnanspruchs bereits vor Aufstellung des Jahresabschlusses sind als Gewinnvorab zu erfassen (siehe dazu die erläuternden Bemerkungen zu Rn 11).

Zu Rn 20:

Da der Kommanditist gemäß § 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 verpflichtet ist, ist ob des unterschiedlichen Charakters ein nach Komplementären 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. Siehe die Erläuterung zu Rn 11 bzgl des negativen Anteils des Kommanditisten.

Zu Rn 22:

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