

Richtlinie

des Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer zur

Darstellung des Eigenkapitals der GmbH & Co KG nach der RLG

(verabschiedet in der Sitzung des Vorstandes vom September 1990 als Richtlinie RL1/R5 (nunmehr IWP/RL 4), zuletzt geändert am 27.03.2012)

§§ ohne nähere Bezeichnung beziehen sich auf das HGB idF des Art I RLG

1. Die Rechnungslegung der GmbH & Co KG

§ 221 Abs 3 enthält folgende Vorschrift:

"ist persönlich haftender Gesellschafter einer Personengesellschaft des Handelsrechts eine Kapitalgesellschaft und keine natürliche Person persönlich haftender Gesellschafter mit Vertretungsbefugnis, so unterliegt die Personengesellschaft hinsichtlich der in den §§ 222 bis 243 und §§ 268 bis 283 geregelten Tatbeständen den der Rechtsform ihres geschäftsführenden Gesellschafters entsprechenden Rechtsvorschriften."

Durch diese Vorschrift wird die sogenannte verdeckte Kapitalgesellschaft hinsichtlich der Rechnungslegung den Kapitalgesellschaften gleichgestellt. Der häufigste Fall der in § 221 Abs 3 angesprochenen gesellschaftsrechtlichen Konstruktion ist die GmbH & Co KG.

§ 224 Abs 3 enthält folgende Gliederungsvorschrift für die Darstellung des Eigenkapitals:

"A. *Eigenkapital*: 1. *Nennkapital (Grund-, Stammkapital)*;

11. Kapitalrücklagen:

1. *gebundene*;

2. *nicht gebundene*,

Gewinnrücklagen:

1. *gesetzliche Rücklage*;

2. *satzungsmäßige Rücklagen*;

3. *andere Rücklagen (freie Rücklagen)*;

IV Bilanzgewinn (Bilanzverlust).

Diese Gliederung ist nur auf Kapitalgesellschaften abgestellt und nimmt auf die abweichenden Verhältnisse der GmbH & Co KG nicht Rücksicht; auch in den weiteren Gliederungsvorschriften werden die speziellen Verhältnisse der GmbH & Co KG nicht behandelt.

Bei der Darstellung des Eigenkapitals der GmbH & Co KG muß daher auf die Generalklausel des § 222 Abs 2 zurückgegriffen werden, daß nämlich der Jahresabschluß ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln hat. Darüber hinaus können auch einige Anhaltspunkte aus § 229 ("Eigenkapital") abgeleitet werden.

§ 229 Abs 1 enthält folgende Vorschrift:

"Das Nennkapital ist auf der Passivseite mit dem Nennbetrag der übernommenen Einlagen anzusetzen. Die nicht eingeforderten ausstehenden Einlagen sind von diesem Posten offen abzusetzen. Der eingeforderte, aber noch nicht eingezahlte Betrag ist unter den Forderungen gesondert auszuweisen und entsprechend zu bezeichnen."

2. Der Kapitalanteil des persönlich haftenden Gesellschafters (Komplementärs)

Aus der verschiedenen Rechtsstellung der Komplementäre und der Kommanditisten ist abzuleiten, daß die Kapitalanteile der Komplementäre und der Kommanditisten gesondert auszuweisen sind. Dies ergibt sich auch aus § 198 Abs 1, wonach die dort angeführten Hauptgruppen der Aktiv- und der Passivseite der Bilanz, zu denen auch das Eigenkapital gehört, unter Bedachtnahme auf die Grundsätze des § 195 aufzugliedern sind.

Für den Ausweis des Kapitalanteils des Komplementärs enthält der Abschnitt des HGB über die Kommanditgesellschaften keine gesonderte Regelung, sondern es gelten die Vorschriften, die bei der offenen Handelsgesellschaft anzuwenden sind.

Nach § 120 Abs 2 ist für jeden Gesellschafter nur ein Kapitalkonto vorgesehen, dessen Stand sich aus den Einlagen, den Gewinngutschriften, den Verlustbelastungen und den Entnahmen ergibt. Diese Vorschrift berücksichtigt nicht, daß in Höhe der Gewinngutschrift (abzüglich der im Geschäftsjahr vorgenommenen Entnahmen) für den Gesellschafter eine Forderung entsteht, die allerdings bis zur Feststellung des nächsten Jahresabschlusses geltend gemacht werden müßte (§ 122). In Höhe dieser Entnahmerechte ergibt sich theoretisch eine Verbindlichkeit gegenüber

dem Gesellschafter; in der Praxis richten sich die Entnahmen der Gesellschafter, wenn nicht ohnedies gesellschaftsvertragliche Bestimmungen anzuwenden sind, jedoch nach der Liquidität der Gesellschaft bzw dem Entnahmebedarf der Gesellschafter, sodaß entsprechend der Eigenkapitaldefinition in § 120 Abs 2 ein einheitliches Kapitalkonto ausgewiesen werden kann.

Vielfach sehen Gesellschaftsverträge feste Kapitalanteile der Gesellschafter vor, die gesondert ausgewiesen werden, während Entnahmen und Einlagen bzw Gewinn und Verlust über zusätzliche Kapitalkonten gebucht werden (bewegliche Kapitalkonten).

Als Eigenkapital sind dabei Beträge auszuweisen, die gesellschaftsrechtlich gebunden sind und kein unentziehbares Forderungsrecht der Gesellschafter an die Gesellschaft darstellen, sondern über die erst beim Ausscheiden eines Gesellschafters oder im Zuge der Liquidation nach Befriedigung der Gläubiger abgerechnet wird bzw die mit künftigen Verlusten zu verrechnen sind.

Nicht als Eigenkapital auszuweisen sind dagegen Beträge, die nicht in der vorstehend beschriebenen Form gesellschaftsrechtlich gebunden sind (z13 Gewinnentnahmeansprüche). Diese Posten sind ebenso wie Posten, die aus anderen als gesellschaftsrechtlichen Schuldverhältnissen stammen (z13 Miete, Darlehen, Geschäftsführungsverträge) als Forderungen bzw Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern auszuweisen.

Der Grundsatz der Bilanzklarheit gem § 195 bzw die Generalklausel des § 222 Abs 2 erfordern den gesonderten Ausweis dieser Posten als Untergliederung der Forderungen bzw Verbindlichkeiten.

3. Der Kapitalanteil des Kommanditisten

3.1. Vorschriften des HGB über die Kommanditgesellschaft

In diesem Zusammenhang sind folgende Vorschriften des HGB über die Kommanditgesellschaft zu beachten:

a) § 171 Abs 1

"Der **Kommanditist** haftet den **Gläubigern** der Gesellschaft **bis zur Höhe seiner Einlage** unmittelbar, - **die Haftung ist ausgeschlossen, soweit die Einlage geleistet ist.**

b) § 172 Abs 1

im Verhältnisse zu den Gläubigern der Gesellschaft wird nach der Eintragung in das Handelsregister die Einlage eines Kommanditisten durch den in der Eintragung angegebenen Betrag bestimmt. " 1) und

§ 172 Abs 4

"Soweit die Einlage eines Kommanditisten zurückbezahlt wird, gilt sie den Gläubigern gegenüber als nicht geleistet. Das gleiche gilt, soweit ein Kommanditist Gewinnanteile entnimmt, während sein Kapitalanteil durch Verlust unter den Betrag der geleisteten Einlage herabgemindert ist, oder soweit durch die Entnahme der Kapitalanteil unter den bezeichneten Betrag herabgemindert wird."

Da es sich hier um Gläubigerschutzvorschriften handelt, sind diese Bestimmungen zwingender Natur, können also durch den Gesellschaftsvertrag nicht zuungunsten der Gläubiger verändert werden. Im Innenverhältnis können jedoch hinsichtlich der Pflichteinlage andere Vereinbarungen getroffen werden (zB Stundung).

Hafteinlage im Gegensatz zu der im § 167 angeführten bedungenen Einlage oder Pflichteinlage.

c) § 169

"Der § 122 1) findet auf den Kommanditisten keine Anwendung. Dieser hat nur Anspruch auf Auszahlung des ihm zukommenden Gewinns; er kann auch die Auszahlung des Gewinns nicht fordern, solange sein Kapitalanteil durch Verlust unter den auf die bedungene Einlage geleisteten Betrag herabgemindert ist oder durch die Auszahlung unter diesen Betrag herabgemindert werden würde.

Der Kommanditist ist nicht verpflichtet, den bezogenen Gewinn wegen späterem Verlust zurückzuzahlen."

Gemäß den gesetzlichen Vorschriften hat der Kommanditist nur Anspruch auf Entnahme von Gewinnanteilen. Dieser Anspruch besteht unabhängig davon, ob die Pflichteinlage voll geleistet ist, wobei die Gesellschaft allerdings mit einer fälligen Einlage aufrechnen kann.

Die Verpflichtung zur Auffüllung der durch Verlust geminderten Einlage ist begrenzt auf den Betrag der zuvor geleisteten Einlage; der Kommanditist ist jedoch nicht verpflichtet, darüber hinausgehende Gewinnanteile zur Aufbringung einer noch offenen Einlage stehenzulassen.

Die Verpflichtung zur Auffüllung bezieht sich nur auf die Verminderung durch Verluste, nicht jedoch auf vereinbarte, dh befugte Entnahmen. (Bezüglich der Wirkung im Außenverhältnis siehe b.).

Unzulässige Gewinnauszahlungen bzw Entnahmen vermindern nicht den Kapitalanteil, sondern stellen einen Rückzahlungsanspruch der Gesellschaft dar, der mit Gewinnauszahlungsansprüchen des Kommanditisten verrechnet werden kann.

Der Gewinn ist bereits bezogen, wenn er dem Kommanditisten auf seinem Gewinnverrechnungskonto (Privatkonto) gutgeschrieben wurde. Diese Gutschrift begründet eine Forderung gegen die Gesellschaft, die abgetreten, verpfändet oder gepfändet werden kann. Im Konkurs ist sie eine Konkursforderung des Kommanditisten.

d) § 167 Abs 2

"Jedoch wird der einem Kommanditisten zukommende Gewinn seinem Kapitalanteil nur solange zugeschrieben, als dieser den Betrag der bedungenen Einlage nicht erreicht." und

Entnahmerecht des offenen Handelsgesellschafters

§ 167 Abs 3

"An dem Verluste nimmt der Kommanditist nur bis zum Betrage seines Kapitalanteils und seiner noch rückständigen Einlage teil."

Nach herrschender Meinung begrenzt § 167 Abs 3 nur die endgültige Verlusttragung des Kommanditisten, nicht jedoch seinen Anteil am Jahresverlust, sodaß durch die Zuweisung von Jahresverlusten ein negativer Kapitalanteil entstehen kann, der durch spätere Gewinne auszugleichen ist. Beim Ausscheiden des Kommanditisten stellt der negative Kapitalanteil keine Forderung der Gesellschaft dar.

3.2. Zur Darstellung des Eigenkapitals erforderliche Informationen

Die Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens- und Finanzlage erfordert im Hinblick auf den Ausweis des Kommanditkapitals folgende Angaben:

- ob der Kommanditist seine Pflichten gegenüber der Gesellschaft bzw den Gläubigern (mit haftungsbefreiender Wirkung) erfüllt hat und
- ob einem Gläubiger weiteres Haftungspotential aus dem Verhältnis zum Kommanditisten zur Verfügung steht.

Der richtige Ausweis des Kommanditkapitals ist sowohl für die Darstellung des Außenverhältnisses als auch des Innenverhältnisses von Bedeutung.

Dazu ist es erforderlich, bei der Darstellung des Eigenkapitals folgende Informationen zu geben:

- die Hafteinlage des Kommanditisten, wobei, wenn nicht ausdrücklich etwas anderes gesagt wird, davon ausgegangen wird, daß die Hafteinlage mit der bedungenen Einlage übereinstimmt,
- den Betrag von noch nicht erfolgten Einzahlungen und von Rückzahlungen der Einlage,
- die Verminderungen der Einlage durch Belastung mit Verlustanteilen,
- die Entnahmeansprüche des Kommanditisten.

3.3. Schlußfolgerungen für den Ausweis in der Bilanz

3.3.1. Ausweis der bedungenen Einlage (= Hafteinlage)

Der Betrag der bedungenen Einlagen ist in der Bilanz (zumindest in Vorkolonne, siehe 3.3.2.) in voller Höhe auszuweisen.

Wenn die Hafteinlage größer ist als die bedungene Einlage, sollte dies entweder in der Bilanz vermerkt oder im Anhang angegeben werden.

Wenn die Hafteinlage kleiner ist als die bedungene Einlage, ist für den Bilanzausweis die höhere bedungene Einlage maßgebend; der Differenzbetrag gegenüber der Hafteinlage sollte im Anhang angegeben werden.

3.3.2. Ausweis ausstehender Kommanditeinlagen

- a) Nicht eingeforderte ausstehende Einlagen sind analog zu § 229 Abs 1 vom Betrag der bedungenen Einlagen offen abzusetzen.
- b) Eingeforderte ausstehende Einlagen sind analog zu § 229 Abs 1 unter den Forderungen gesondert auszuweisen und entsprechend zu bezeichnen. Als eingeforderte ausstehende Einlagen sind solche zu betrachten, deren Fälligkeit im Gesellschaftsvertrag oder durch sonstige Vereinbarungen bereits festgelegt ist.

3.3.3. Nicht durch Gewinngutschriften gedeckte Entnahmen und Rückzahlungen der Einlage

- a) Hier sind die Entnahmeregelungen des § 169 zu beachten.

Mangels entgegenstehender Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages besteht für nicht gedeckte Entnahmen ein Rückzahlungsanspruch, der analog zu behandeln ist wie eine eingeforderte ausstehende Einlage, dh dieser Betrag ist gesondert als Forderung gegenüber dem Kommanditisten auszuweisen.

- b) Bei Entnahmen, die durch Gesellschaftsvertrag gerechtfertigt, aber durch Gewinngutschriften nicht gedeckt sind, ergibt sich eine Analogie zu den nicht eingeforderten ausstehenden Einlagen; dieser Betrag ist daher offen von den bedungenen Einlagen abzuziehen. Dies gilt auch für Rückzahlungen der Einlage (wenn damit nicht eine Reduktion der bedungenen Einlage verbunden ist).

3.3.4. Belastung mit Verlustanteilen

Verlustanteile stellen Minderungen der Kapitaleinlagen dar, sind daher in Vorkolonne offen abzuziehen. Der offene Ausweis der Verluste soll zum Ausdruck bringen, in welcher Höhe zukünftige Gewinne zur Verlustabdeckung verwendet werden müssen.

Soweit die Verlustanteile die bedungenen Einlagen überschreiten, belasten sie im Falle einer Insolvenz wirtschaftlich den (die) persönlich haftenden Gesellschafter, bzw im Falle des Ausscheidens der betreffenden Kommanditisten alle verbleibenden Gesellschafter; diese übersteigenden Verlustanteile sind daher als eigener Posten innerhalb des Eigenkapitals einzusetzen.

3.3.5. Auf Gewinnverrechnungskonto gutgeschriebene Gewinnanteile

Gemäß § 169 hat der Kommanditist Anspruch auf Auszahlung des ihm zukommenden Gewinnes (unter Beachtung der in § 169 enthaltenen Beschränkungen). Dieser Entnahmeanspruch stellt nach Verrechnung mit eventuellen Vorausentnahmen eine Verbindlichkeit der Gesellschaft gegenüber dem Kommanditisten dar, ist daher als Verbindlichkeit gegenüber Gesellschaftern gesondert auszuweisen, wobei zu beachten ist, daß gem § 169 die einmal bezogenen (= gutgeschriebenen) Gewinne wegen späterer Verlust nicht zurückgezahlt werden brauchen.

Nach herrschender Meinung erlischt in analoger Anwendung des § 122 der Anspruch des Kommanditisten auf Auszahlung eines Gewinnanteils, wenn er nicht bis zur Feststellung des nächsten Jahresabschlusses geltend gemacht wird. Der "stehengebliebene" Gewinn kann aber nur mit einer gegebenenfalls noch ausstehenden Einlage verrechnet werden. Für darüber hinausgehende Beträge geht das Entnahmerecht nicht verloren.

Die Qualifikation dieser gutgeschriebenen Gewinne als Verbindlichkeiten der Gesellschaft geht nicht verloren, wenn die Auszahlung auf Grund des Gesellschaftsvertrages oder eines Gesellschafterbeschlusses aufgeschoben wird.

3.3.6. Gesellschaftsvertragliche Rücklagen

Wenn der Gesellschaftsvertrag die Bildung von (versteuerten) R ü c k l a g e n vorsieht, sind diese innerhalb des Eigenkapitals als Posten "gesellschaftsvertragliche Gewinnrücklagen" auszuweisen, da insoweit keine "bezogenen" Gewinne vorliegen.

Bei der Beurteilung der Haftungssituation der Kommanditisten sind diesen die Rücklagen anteilig zuzurechnen. Dies gilt sinngemäß auch für unversteuerte Rücklagen (§ 224 Abs 3 B).

4. Zusammenfassung

4.1. Gliederung des Eigenkapitals bei der GmbH & Co KG

Unter Beachtung der Ausführungen in den Abschnitten 1-3 stellt sich der Ausweis des Eigenkapitals wie folgt dar:

A Eigenkapital

I. Komplementärkapital

1. Festkapital

2. variables Kapital

II. Kommanditkapital

1. Bedungene Einlagen

2. abz nicht eingeforderte Einlagen und genehmigte Entnahmen

3. abz Verlustanteile

III. Nicht durch bedungene Einlagen gedeckte Verlustanteile

IV. Kapitalrücklagen

V. Gewinnrücklagen

1. lt Gesellschaftsvertrag

2. andere

Eigenkapital =====

4.2. Erläuterungen

zu I. Die vorgesehene Aufgliederung des Komplementärkapitals kann

wahlweise auch im Anhang durchgeführt werden.

zu II.1. siehe Erläuterungen in Abschnitt 3.3.1.

zu II.2. siehe Erläuterungen in den Abschnitten 3.3.2. a) und 3.3.3. b)

Der Posten II.2. sollte im Anhang nach "nicht eingeforderten Einlagen" und "genehmigten (nicht durch Gewinngutschrift gedeckten) Entnahmen" gegliedert werden. Wenn im Anhang keine Aufgliederung des Kommanditkapitals nach einzelnen Kommanditisten enthalten ist, sollte diesen jedoch die Aufgliederung des jeweiligen

Kommanditanteils zwecks Information über ihr jeweiliges Haftungsrisiko mitgeteilt werden. Der unter II.2. ausgewiesene Betrag (zusammen mit einem eventuellen Mehrbetrag der Hafteinlagen über die bedungenen Einlagen) stellt ein zusätzliches Haftungspotential gegenüber den Gläubigern dar (siehe auch Abschn 3.3.6.).

zu II.3. siehe Erläuterungen in den Abschnitten 3.3.4. und 3.1.d)

zu III. siehe Erläuterungen in Abschnitt 3.3.4.

zu IV. Wenn Kommanditisten bei Eintritt in eine bestehende Gesellschaft einen Mehrbetrag über den ihnen eingeräumten Kapitalanteil zu bezahlen haben und keine Aufteilung des Betrages auf die einzelnen Gesellschafter erfolgt, liegt im Sinne der Bilanzgliederungsvorschriften eine Kapitalrücklage vor.

zu V. Auch bei einer Personengesellschaft können zu Lasten des auf Gesellschafterkonten zu verteilenden Ergebnisses Gewinnrücklagen gebildet werden. Der Ausweis des Postens "Bilanzgewinn (Bilanzverlust)" entfällt, da bei Personengesellschaften das Jahresergebnis sofort auf die entsprechenden Gesellschafterkonten verteilt wird. Eine Verminderung der Aussagefähigkeit des Jahresabschlusses tritt dadurch nicht ein, da das Jahresergebnis aus der Gewinn- und Verlustrechnung ersichtlich ist.

4.3. Forderungen/Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern

4.3.1. Forderungen an Gesellschafter

Gem § 229 Abs 1 sind eingeforderte, aber noch nicht eingezahlte ausstehende Einlagen unter den Forderungen gesondert auszuweisen und entsprechend zu bezeichnen.

Dies gilt sinngemäß auch für durch Gewinngutschriften nicht gedeckte, nicht genehmigte Entnahmen (siehe Abschn 3.1.c).

In diesem Zusammenhang ist auch die Vorschrift des § 225 Abs 3 über den Vermerk bzw die Angabe im Anhang von Forderungsbeträgen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr zu beachten.

Soweit sonstige Geschäftsbeziehungen mit Gesellschaftern bestehen, ist zu untersuchen, ob Forderungen/Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen bzw Forderungen/Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht, vorliegen (zB Geschäftsführungskosten des Komplementärs).

4.3.2. Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern

Bezüglich Verbindlichkeiten der Gesellschaft aus Gewinngutschriften an Kommanditisten siehe Abschn 3.1.c und 3.3.5.

Aus dem Grundsatz der Bilanzklarheit wird man in der Regel die Verpflichtung zum gesonderten Ausweis dieser Posten wie auch von Darlehen der Gesellschafter ableiten müssen.

In diesem Zusammenhang ist auch die Vorschrift des § 225 Abs 6 über den Vermerk bzw die Angabe im Anhang von Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr zu beachten.

5. Gliederungsfragen in der Gewinn- und Verlustrechnung

In der Gewinn- und Verlustrechnung entfällt die Post "Gewinnvortrag/Verlustvortrag aus dem Vorjahr", da sie bereits in den entsprechenden Gesellschafterkonten enthalten ist. Die Post "Bilanzgewinn/Bilanzverlust" müßte als "Jahresgewinn" bzw "Jahresverlust" bezeichnet werden; diese Post findet aber in der Bilanz im Gegensatz zur reinen Kapitalgesellschaft keine Entsprechung, da sie ebenfalls den einschlägigen Gesellschafterkonten zugerechnet wird. Die Verteilung des Jahresergebnisses sollte im Anhang erläutert werden.

6. Ausweis des Eigenkapitals bei Personengesellschaften des Handelsrechts, die nicht unter § 221 Abs 3 fallen

Gemäß § 198 Abs 1 sind in der Bilanz das Anlage- und das Umlaufvermögen, das Eigenkapital, die unversteuerten Rücklagen, die Rückstellungen, die Verbindlichkeiten sowie die Rechnungsabgrenzungsposten gesondert auszuweisen und unter Bedachtnahme auf die Grundsätze des § 195 aufzugliedern.

Gemäß § 195 ist die Bilanz klar und übersichtlich aufzustellen und hat dem Kaufmann ein möglichst getreues Bild der Vermögenslage des Unternehmens zu vermitteln.

Die Anwendung dieser allgemeinen Grundsätze führt für die Aufstellung der Jahresabschlüsse dieser Gesellschaften zu den gleichen Anforderungen, wie sie in den Abschnitten 2-4 dargestellt wurden; dies gilt nicht, soweit es sich um den Inhalt des Anhanges und um die Verpflichtung zu Fälligkeitsangaben bei Forderungen und Verbindlichkeiten handelt.

7. Außerkrafttreten

Die Richtlinie wird nach Beschluss des Vorstandes vom 27. März 2012 durch die Stellungnahme des österreichischen Beirates für Rechnungslegung und Abschlussprüfung („Austrian Financial Reporting and Auditing Committee“ (AFRAC)) „Die Darstellung des Eigenkapitals im Jahresabschluß der GmbH & Co KG“ ersetzt. Damit ist die Richtlinie, soweit nicht die AFRAC-Stellungnahme bereits früher angewandt wird, letztmalig für Geschäftsjahre anzuwenden, die am 31. Dezember 2012 oder früher beginnen.