

Münsterische Beiträge zur Rechtswissenschaft

Band 48

Das Eigenkapital der Personengesellschaften

Von

Raimund Pauli



Duncker & Humblot · Berlin

RAIMUND PAULI

Das Eigenkapital der Personengesellschaften

Münsterische Beiträge zur Rechtswissenschaft

**Herausgegeben im Auftrag der Rechtswissenschaftlichen Fakultät
der Westfälischen Wilhelms-Universität in Münster durch die Professoren
Dr. Hans-Uwe Erichsen Dr. Helmut Kollhosser Dr. Jürgen Welp**

Band 48

Das Eigenkapital der Personengesellschaften

Von

Raimund Pauli



Duncker & Humblot · Berlin

CIP-Titelaufnahme der Deutschen Bibliothek

Pauli, Raimund:

Das Eigenkapital der Personengesellschaften / von
Raimund Pauli. – Berlin: Duncker u. Humblot, 1990
(Münsterische Beiträge zur Rechtswissenschaft; Bd. 48)
Zugl.: Münster, Univ., Diss., 1989
ISBN 3-428-06967-6

NE: GT

D 6

Alle Rechte vorbehalten

© 1990 Duncker & Humblot GmbH, Berlin 41

Druck: Werner Hildebrand, Berlin 65

Printed in Germany

ISSN 0935-5383

ISBN 3-428-06967-6

***Meinen Eltern
in Dankbarkeit***

Inhalt

Einleitung	13
I Überblick über die Personengesellschaften	13
II Der wirtschaftliche Hintergrund kleiner Personengesellschaften in der heutigen Praxis	14
III Die Regelung des § 247 Abs. 1 HGB zum Ausweis des Eigenkapitals in der Bilanz 16	
1. Das Kapitalkonto des einzelnen Gesellschafters als Grundlage für die Bestimmung des Eigenkapitals	18
2. Die Entfernung der gesellschaftsvertraglichen Regelungen vom Gesetz	19
A. Eigenkapital und Kapitalanteil des Gesellschafters bei Personengesellschaften	22
I Inhaltliche Bestimmung des Eigenkapitals	23
1. Der Inhalt des Eigenkapitals nach dem Gesetz	23
2. Der Kapitalanteil als Element der Bilanz der Personengesellschaft	25
II Der Kapitalanteil des einzelnen Gesellschafters	27
1. Die gesetzlichen Funktionen des Kapitalanteils	28
2. Fester und veränderlicher Kapitalanteil	29
3. Die Rechtsnatur des Kapitalanteils	32
a) Die Entwicklung der h. M.	32
b) Eigene Stellungnahme	34
aa) Aussagekraft des Wortlauts	34
bb) Historische Auslegung	35
cc) Vergleich mit anderen Gesellschafterrechten	36
dd) Der Kapitalanteil als Gegenstand des Rechtsverkehrs?	39
4. Begründung des Kapitalanteils aufgrund einer Einlage	42
a) Begriff und Arten von Einlagen	42
aa) Einbringung zu Eigentum und "dem Werte nach" (quoad sortem)	45
bb) Die Einräumung von obligatorischen Nutzungsrechten (quoad usum) ..	48
(1) Vermögenswertzufluß bei der Gesellschaft	49
(2) Bilanzierungsfähigkeit	50
(3) Einschränkung des Einlagebegriffs	52
cc) Dienstleistungen als Sacheinlage	55
(1) Vermögenswertzufluß bei der Gesellschaft	56
(2) Die Regelung des § 27 Abs. 2, 2. Halbs. AktG	56
(3) Die Konstruktion einer Bareinlage	57
(4) Das Kriterium der Bilanzierungsfähigkeit	59

- b) Freie Bewertbarkeit der Einlagen? 63
 - aa) Kodifizierung der GoB 63
 - bb) Ableitung und Inhalt der GoB 65
 - cc) Geltung der GoB auch im Jahresabschluß 67
 - dd) Der Grundsatz der "Wahrheit" bei den Einlagen 70
 - (1) Überbewertung von Einlagen 71
 - (2) Unterbewertung von Einlagen 73

B. Der Ausweis des Eigenkapitals in der Bilanz der Personengesellschaften gem. § 247

- Abs. 1 HGB** 75
 - I Der gesonderte Ausweis des Eigenkapitals 76
 - II Die Notwendigkeit der Aufgliederung des Eigenkapitals 79
 - 1. Frühere Ansichten 79
 - 2. Die Bedeutung des § 9 Abs. 3 PublG für die Auslegung 81
 - 3. Die Aufgliederungspflicht nach den Jahresabschlußzwecken 82
 - a) Die Jahresabschlußzwecke und -funktionen 82
 - aa) Die Dokumentation 83
 - bb) Die Rechenschaftslegung 84
 - (1) Selbstinformation 84
 - (2) Information gegenüber Außenstehenden und Gläubigerschutz 86
 - cc) Zahlungsbemessungsfunktion 88
 - dd) Einblick in die Rentabilität 88
 - b) Auswertung für die Aufgliederung des Eigenkapitals 91
 - 4. Der gesonderte Ausweis des negativen Kapitalkontos 93
 - III Die "hinreichende" Aufgliederung 95
 - 1. Bilanz vor und nach Gewinnverwendung 97
 - a) Maßgeblichkeit der GoB 98
 - b) Möglichkeit des Ausweises vor Gewinnverwendung 99
 - aa) Berücksichtigung der Regelungen für Kapitalgesellschaften 100
 - bb) Der Jahresabschluß als Grundlage der Gewinnfeststellung 100
 - 2. Getrennter Ausweis der Rücklagen 102
 - 3. Die Bilanzierung ausstehender, eingeforderter und nicht eingeforderter Einlagen 103
 - a) Die Regelung bei den Kapitalgesellschaften und Genossenschaften 104
 - b) Die Bilanzierung ausstehender Einlagen als Inhalt der GoB 105
 - aa) Der Anspruch auf Geldleistungen 105
 - bb) Der Anspruch auf Nutzungsüberlassung und Erbringung von Dienstleistungen 107
 - 4. Ausweis der noch zu zahlenden Steuern 108
 - a) Der "Sonderposten mit Rücklageanteil" 109
 - b) Steuerschulden der Gesellschafter in Form von Rückstellungen 110
 - aa) Vergleich mit der Bilanzierung bei Kapitalgesellschaften 110
 - bb) Bilanzierung der privaten Verhältnisse der Gesellschafter? 111
 - cc) Besteuerung allein der Mitunternehmer der Personengesellschaft 113

dd) Notwendigkeit einer Erläuterung in einem "Anhang" zur Bilanz	114
5. Das Erfordernis eines "Kapitalspiegels"	116
IV. Der Eigenkapitalausweis bei der Kommanditgesellschaft	118
1. Getrennter Ausweis von Komplementär- und Kommanditkapital	118
2. Die Bilanzierung ausstehender Einlagen	120
3. Der Ausweis des Haftkapitals	120
a) Die gesetzgeberische Entscheidung im E-HGB	121
b) Die Ausweisvorschriften für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften	122
c) Auswertung der Ergebnisse für die KG	122
aa) Die Pflichteinlage ist größer als die Hafteinlage	123
bb) Die Hafteinlage ist größer als die Pflichteinlage	124
4. Negatives Kapitalkonto und getrennter Ausweis von Entnahmen und Verlusten	125
V. Der Ausweis des Eigenkapitals nach dem PubLG	128
1. Aufstellung der Bilanz	128
2. Die offenzulegende Bilanz	128
C. Die Berechnung des Kapitalanteils für die Bilanz	130
I Die grundsätzliche Rechtsnatur der Guthaben auf den Gesellschafterkonten	131
1. Die Führung eines Kapitalkontos	132
a) Das Kapitalkonto des persönlich haftenden Gesellschafters	132
b) Das Kapitalkonto des Kommanditisten	133
2. Die Kontenwahl im System fester Kapitalanteile	134
a) Das "Kapitalkonto II"	134
b) Das "Rücklagen-" oder "Reservekonto"	135
c) Das "Separat-" oder "Sonderkonto"	135
d) Das "Darlehenskonto"	136
e) Das "Privatkonto"	136
aa) Der Wortlaut	137
bb) Entstehungsgeschichte des Privatkontos	137
cc) Systematische Stellung des Privatkontos in der Gesellschaft	138
dd) Vorrang der juristischen Betrachtungsweise	139
ee) Das Privatkonto im Lichte der GoB	140
II Materiellrechtliche Wirkung von Buchungsvorgängen	142
1. Die Rechtswirkungen einer Buchung	142
2. Die Rechtswirkungen der Unterzeichnung der Handelsbilanz	144
III Der Einfluß stehengebliebener Gewinne auf den Kapitalanteil	147
1. Allgemeine Auslegung von Gesellschaftsverträgen	149
2. Allgemeine Abgrenzung der Beteiligung vom Darlehen	150
3. Kritik an der typisierten Einordnung	151

4. Vergleich von gesetzlicher und gesellschaftsvertraglicher Regelung	153
a) Die Führung eines Vorkontos im System veränderlicher Kapitalanteile	153
b) Die gesetzliche Regelung bei Kapitalgesellschaften	154
c) Vergleichende Betrachtung	155
aa) Wortlautgemäße Interpretation	155
bb) Vergleich mit anderen Gestaltungsformen der vertraglichen Vereinbarung	156
cc) Rechtliche Konstruktion	158
dd) Bilanzielle Betrachtung	159
5. Die vertragliche Gestaltung beim Kommanditisten	160
6. Die Einbeziehung von privatrechtlichen Forderungen und Verbindlichkeiten	161
7. Die Dreiteilung der Gesellschafterkonten im System fester Kapitalanteile	162
IV. Sondervergütungen an Gesellschafter für ihre Tätigkeit in der Gesellschaft	164
1. Tätigkeitsvergütungen für persönlich haftende Gesellschafter	166
a) Materieellrechtlicher Charakter der Tätigkeit	167
b) Materieellrechtlicher Charakter der Vergütungen	170
aa) Die Existenz von Austauschverhältnissen auf gesellschaftsrechtlicher Ebene	170
bb) Tätigkeit und Vergütung im Synallagma	172
cc) Das Kriterium der Gewinnabhängigkeit	172
c) Die Buchung frei entnehmbarer Vergütungen	174
aa) Unterscheidung zwischen gewinnabhängigen und gewinnunabhängigen Vergütungen	175
bb) Rechtfertigung der Differenzierung trotz der Ähnlichkeit der Vergütungen	177
d) Verpflichtung zum Stehenlassen der Tätigkeitsvergütungen	179
2. Besondere Tätigkeitsvergütungen für Kommanditisten	180
a) Übertragbarkeit der für die persönlich haftenden Gesellschafter gefundenen Ergebnisse	180
b) Abgrenzungskriterien für die Tätigkeit auf gesellschafts- oder schuldrechtlicher Ebene	182
V. Die Vergütung von Zinsen	186
1. Zinsen für die Überlassung von Wirtschaftsgütern zum Gebrauch oder zur Nutzung	186
2. Verzinsung der Beträge auf den Gesellschafterkonten	187
VI Kapitalersetzende Darlehen	189
Zusammenfassendes Ergebnis	191
Literatur	192

Abkürzungen

Ausf.	Ausführungen
Bearb.	Bearbeiter
BR-Drucks.	Drucksachen des Bundesrates
BT-Drucks.	Drucksachen des Bundestages
DATEV	Datenverarbeitungsorganisation des steuerberatenden Berufes in der Bundesrepublik Deutschland von 1966
Denkschrift zum HGB	Denkschrift zum Entwurf eines Handelsgesetzbuches und eines Einführungsgesetzes, abgedruckt bei Hahn/Mugdan, Materialien zum Handelsgesetzbuch, Berlin 1897
ders	derselbe
dies	dieselbe(n)
E-HGB	Entwurf eines Bilanzrichtlinien-Gesetzes 1982, abgedruckt in BT-Drucks. 10/317
Einl.	Einleitung
Erg.	Ergebnis
FS	Festschrift
Fußn.	Fußnote
gem.	gemäß
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
Großkomm.HGB	Großkommentar zum Handelsgesetzbuch
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
IKR	Industrie-Kontenrahmen
Lit.	Literatur
MK	Münchener Kommentar
Motive Bd. 2	Motive zu dem Entwurf eines Bürgerlichen Gesetzbuches für das Deutsche Reich, Band II: Recht der Schuldverhältnisse, Berlin, Leipzig 1888
RFM	Reichsfinanzministerium
s. o.	siehe oben
st. Rspr.	ständige Rechtsprechung
s. u.	siehe unten
Vorbem.	Vorbemerkung(en)
WP-Hdbuch	Wirtschaftsprüfer-Handbuch
ZfhF	Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung
zit.	zitiert

Im übrigen wird verwiesen auf:

Kirchner, Hildebert, Abkürzungsverzeichnis der Rechtssprache, 3. Aufl., Berlin 1983
 Duden, Rechtschreibung der deutschen Sprache und der Fremdwörter, 19. Aufl., Mannheim, Wien, Zürich 1986

Einleitung

I. Überblick über die Personengesellschaften

Gegenstand der Untersuchung sind die Personengesellschaften. Deren Grundform ist die BGB-Gesellschaft. Zu ihrer Begründung schließen die Gesellschafter einen Gesellschaftsvertrag, in dem sie sich zur Förderung eines gemeinsamen Zweckes verpflichten, § 705 BGB.

Betreiben die Gesellschafter ein (vollkaufmännisches) Handelsgewerbe unter gemeinschaftlicher Firma, so unterfallen sie automatisch dem HGB. Sie bilden dann eine OHG, wenn alle Gesellschafter den Gesellschaftsgläubigern gegenüber persönlich und unbeschränkt haften, §§ 105 Abs. 1, 128 HGB. Ist bei einem oder mehreren Gesellschaftern die Haftung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern auf den Betrag einer bestimmten Vermögenseinlage beschränkt, so bilden sie eine KG, § 161 Abs. 1 HGB. Die daneben in Erscheinung tretende "stille Gesellschaft", §§ 230 -237 HGB, soll im folgenden außer Betracht bleiben, da ihre Behandlung den Umfang der Arbeit sprengen würde.

In Abgrenzung zum Verein, §§ 21 ff. BGB, ist die Personengesellschaft besonders dadurch gekennzeichnet, daß ihre Gesellschafter nicht beliebig austauschbar sind¹ und mindestens ein Gesellschafter der persönlichen und unbeschränkten Haftung für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft unterliegt. Auch ist die Personengesellschaft, anders als die Kapitalgesellschaft, keine juristische Person.² Für sie gilt das Gesamthandsprinzip, §§ 718, 719 BGB. Den Gesellschaftern ist das Gesellschaftsvermögen gesamthänderisch zugeordnet. Das ändert sich wegen des Verweises auf das Recht der BGB-Gesellschaft, §§ 161 Abs. 2, 105 Abs. 2 HGB, auch bei der OHG und der KG nicht. Selbst wenn sie gem. §§ 161 Abs. 2, 124 HGB einer juristischen

¹ Dazu näher: Sudhoff, Familienunternehmen, § 21, S. 75, sowie Gesellschaftsvertrag, I.A.1.a, S. 4; Kübler, § 10 I.c, aa, S. 114

² G. Hueck, § 2 I. 3, S. 9; A. Hueck, § 3 IV, S. 32 f.; Sudhoff, Gesellschaftsvertrag, I.A.1.b, S. 5; Huber, § 4, 5., S. 82, und § 5, 5., S. 115; speziell für die OHG: Fischer in Großkomm. HGB, § 124 Anm. 2; Schlegelberger/Gebler, § 105 Anm. 34; Baumbach/Duden/Hopt, Einl v § 105 Anm. 1 A

Person nahezu gleich behandelt werden, so bleiben Rechtsträger des Gesellschaftsvermögens dennoch die Gesellschafter in ihrer gesamthänderischen Gebundenheit.³

Die Bildung eines Gesellschaftsvermögens ist zwar keine unverzichtbare Voraussetzung für die Gründung einer Personengesellschaft⁴, für die Teilnahme am Rechtsverkehr, insbesondere das Betreiben von Handelsgeschäften, ist jedoch die Bildung eines Gesellschaftsvermögens unerlässlich. Dieses Gesellschaftsvermögen hat bei OHG und KG als Gegenstand der Buchführung und Bilanzierung auch zentrale Bedeutung für Fragen des Eigenkapitalausweises.

Da sich die Arbeit mit Buchführung und Bilanzierung der Personengesellschaften beschäftigt, werden die OHG und die KG im Vordergrund der Betrachtung stehen. Auf die BGB-Gesellschaft wird nur im Rahmen der auf sie verweisenden Vorschriften der §§ 105 Abs. 2, 161 Abs. 2 HGB zurückzukommen sein. Als "Personengesellschaften" sind daher im folgenden Personengesellschaften des Handelsrechts zu verstehen.

II. Der wirtschaftliche Hintergrund kleiner Personengesellschaften in der heutigen Praxis

Die Personengesellschaft ist durch die persönliche und unbeschränkbare Haftung mindestens eines Gesellschafters gekennzeichnet. In der Praxis finden sich zu einer solchen Haftung häufig nur Gesellschafter mit persönlicher Bindung zueinander bereit, die also in einem gegenseitigen Vertrauensverhältnis stehen. Die Gesellschaften sind damit regelmäßig auf eine geringe Gesellschafterzahl begrenzt.⁵

Unter den "kleinen" Personengesellschaften dominieren im praktischen Wirtschaftsleben die sogenannten Familiengesellschaften.⁶ Darunter sind allgemein Personengesellschaften zu verstehen, an denen nahe Angehörige

³ A. A. die Vertreter der Theorie von der kollektiven Einheit, bes.: Schmidt, Lehrbuch, § 8 III, S. 151 ff. m. w. N.; Flume, § 11 II.4, S. 157; MK/Ulmer, § 705 Rn. 109 ff.

⁴ Crezelius in Peter/Crezelius, Rn. 106; Schlegelberger/Geßler, § 105 Anm. 30; a. A.: Fischer in Großkomm.HGB, § 105 Anm. 41

⁵ Horst, § 4 I.1, führt als Nachweise unter 2a auf, daß 80 % aus 2 Gesellschaftern und 12,6 % aus 3 Gesellschaftern bestehen, unter 2b, daß mehr als 75 % aller einfachen KG'en aus einem Komplementär und maximal 3 Kommanditisten bestehen.

⁶ Wiedemann, § 2 II.2.b, S. 119; Klauss/Mittelbach, Rn. 27

im Sinne des § 15 AO 1977 beteiligt sind⁷ und in denen sich folglich die familiären Bande widerspiegeln.

Die Motive für die Gründung solcher Familiengesellschaften können unterschiedlicher Art sein. Zum einen kann der Abschluß eines Gesellschaftsvertrages mit einem Kind bezwecken, die spätere Übernahme des Betriebes vorzubereiten. Das geschieht dann in der Weise, daß das Kind bereits zu Lebzeiten der Eltern Mitunternehmer wird und so langsam in die Stellung des alleinigen Unternehmers hineinwächst.⁸

Zum anderen werden Gesellschaften zwischen Ehegatten gegründet. Dafür kann allein ausschlaggebend sein, den mitarbeitenden Ehegatten am gemeinsam erwirtschafteten Vermögenszuwachs zu beteiligen. Die Bedeutung des Gesellschaftsvertrages liegt dann darin, daß der Ehegatte sich im Fall der Scheidung nicht mit dem schuldrechtlichen Ausgleich des Zugewinns in Geld zufrieden geben muß.⁹ Es erfolgt vielmehr eine Auseinandersetzung der Gesellschaft. Wegen der Gesellschafterrechte des jeweils anderen kann ein Ehegatte allein das Unternehmen nicht ohne weiteres im eigenen Namen fortführen. Bei alleiniger Zugewinnsgemeinschaft wäre dies dagegen nach Erfüllung des schuldrechtlichen Ausgleichsanspruchs möglich.¹⁰

Daneben spielen auch steuerliche Gründe eine Rolle für die Gründung von Familiengesellschaften. Die Einkommensteuer ist im wesentlichen progressiv ausgestaltet. Hohe Einkommen unterliegen einem höheren Prozentsatz der Steuer als niedrigere. Die Gründung einer Personengesellschaft führt nun in Abgrenzung zum Einzelkaufmann zur Aufteilung des Gewinns auf die einzelnen Gesellschafter. Im Wege der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung (§§ 4 Abs. 1 S. 1, 5 Abs. 1, 15 Abs. 1 Ziff. 2 EStG) wird die Progression abgeschwächt und damit die Einkommensteuer vermindert.¹¹ Rechtlich ist kraft der Privatautonomie die Gründung einer Familiengesellschaft nicht zu beanstanden, soweit sie nicht lediglich zum Schein erfolgt.¹²

⁷ Mittelbach, Rn. 343; vgl. zu der unterschiedlichen Auslegung des Begriffes auch: Horst, § 4 II.1.a

⁸ Mittelbach, Rn. 37; Horst, § 12 III.2.b, S. 194; Buchwald/Tiefenbacher/Dernbach, § 32 I, S. 120 ff.; zur kommanditistischen Beteiligung von Kindern: Horst, § 18 III.1.b.(1),(b); Priester, DB 1975, 1878; Sudhoff, Familienunternehmen, § 80, S. 271; Kuhn, S. 223

⁹ Horst, § 12 III.2.b, S. 194

¹⁰ Horst, § 12 III.2.b, S. 194

¹¹ Vgl. dazu ausführlicher: Paulick in FS Laufke, S. 193

¹² St. Rspr. des BFH seit BFH v. 22.8.1951, BStBl. III, 181; der BFH stellt bei der Prüfung auf die Eigenschaft als "Mitunternehmer" ab.