

Einbringung von Wirtschaftsgütern bei Personengesellschaften: Kapitalerhöhung oder bloße Einlage?

Gesellschafterkonten und Fallstricke in der praktischen Umsetzung im Licht des Urteils des BFH vom 29.07.2015, Az. IV R 15/14

Von Ulf Marquardt und Dr. Tilman Steinert

Die Einordnung und Abgrenzung von Gesellschafterkonten bei Personengesellschaften ist vor allem, aber nicht nur zivilrechtlich von großer praktischer Bedeutung. Dies macht das Urteil des BFH vom 29.07.2015 (Az. IV R 15/14) deutlich. Der BFH hat dabei zu der umstrittenen Frage Stellung genommen, unter welchen Voraussetzungen es sich bei der Einbringung eines Wirtschaftsguts in eine GmbH & Co. KG um eine (entgeltliche) Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in Abgrenzung zu einer (unentgeltlichen) Einlageleistung handelt. Nach dem Urteil des BFH ist dafür entscheidend, auf welchen Gesellschafterkonten die Einbringung des Vermögensgegenstands verbucht wird.

Gesellschafterkonten als Abbild der Beziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter

Den Gesellschafterkonten kommt bei Personengesellschaften eine ebenso wichtige wie oftmals vernachlässigte Bedeutung im Hinblick darauf zu, wie die gesellschaftsrechtlichen, haftungsmäßigen und leistungswirtschaftlichen Verhältnisse und Geschehnisse zwischen Gesellschafter und Gesellschaft geregelt und im Einzelfall erfasst werden. Die (dispositiven) ge- ▶

Gesellschafterkonten: Die richtige Abgrenzung und Einordnung ist von großer praktischer Bedeutung.



setzlichen Regelungen des HGB sind für die Anforderungen der Praxis jedoch weitgehend ungeeignet. So wird gemäß § 120 Abs. 2 HGB für den OHG-Gesellschafter und für den Komplementär einer KG ein einheitliches variables Kapitalkonto geführt, dessen jeweiliger Saldo den aktuellen Stand des Kapitalanteils wiedergibt. Die Kapitalanteile sind damit veränderlich (vgl. §§ 161 Abs. 2, 120 Abs. 2 HGB), für Kommanditisten zumindest bis zur Höhe der bedungenen Einlage (§§ 167 Abs. 2, 161 Abs. 2, 120 Abs. 2 HGB). Die variablen Kapitalanteile haben aber den entscheidenden Nachteil, dass sich die gesetzlich oder gesellschaftsvertraglich an den Kapitalanteil anknüpfenden Rechte und Pflichten der Gesellschafter, wie etwa die Stimmrechts- und Gewinnbezugsrechtsverhältnisse, jährlich verändern können.

In der gesellschaftsvertraglichen Praxis haben sich daher die Zwei-, Drei- und Vierkontenmodelle durchgesetzt. Dabei wird in aller Regel für jeden Gesellschafter ein Kapitalkonto I geführt, auf dem die festen Kapitalanteile gebucht werden. Diese festen Kapitalanteile sind vergleichbar mit den Geschäftsanteilen an einer GmbH und geben die Beteiligungsquote der Gesellschafter am Gesellschaftsvermögen wieder. Die festen Kapitalanteile der Kommanditisten werden als Kommanditbeteiligung in das Handelsregister eingetragen und sind maßgeblich für die Gewinn- und Verlustverteilung, die Stimmrechte in der Gesellschafterversammlung, die Beteiligung am Auseinandersetzungsguthaben sowie für alle sonstigen Rechte und Pflichten der Gesellschafter. Darüber hinaus werden je nach Kontenmodell weitere Konten geführt, wie etwa zusätzliche Kapitalkonten, Privatkonten oder Darlehenskonten. Die genaue Bezeichnung der Konten ist dabei unerheblich und in der Praxis unein-

heitlich und allzu oft auch irreführend. Entscheidend ist die inhaltliche Abgrenzung der einzelnen Konten nach den Regelungen des jeweiligen Gesellschaftsvertrags. Ebenso wichtig ist es dann aber auch, dass das einmal im Gesellschaftsvertrag verankerte Regime der Gesellschafterkonten bei der Buchung von Geschäftsvorfällen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter beachtet wird. Eine Selbstverständlichkeit? Weit gefehlt! Welche Folgen es haben kann, wenn bei der Buchung nicht auf das richtige Gesellschaftergegenkonto geachtet wird, illustriert der BFH anschaulich in einer aktuellen Entscheidung.

Die Entscheidung des BFH

In dem vom BFH entschiedenen Fall hatte ein Landwirt als Kommanditist ein in seinem Eigentum stehendes Grundstück zum Abbau eines Kiesvorkommens in eine zu diesem Zweck gegründete GmbH & Co. KG eingebracht. Er schloss mit der GmbH & Co. KG einen als „Grundstückseinbringungsvertrag“ bezeichneten Vertrag, nach welchem er das Grundstück „gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten“ in die GmbH & Co. KG einbrachte. Eine weitere Gegenleistung erfolgte nicht.

Gemäß dem Gesellschaftsvertrag der GmbH & Co. KG wurden für jeden Kommanditisten ein Kapitalkonto I, ein Kapitalkonto II sowie ein Privatkonto geführt. Auf dem Kapitalkonto I wurde der feste Kapitalanteil des Gesellschafters gebucht. Auf dem Kapitalkonto II wurden die nicht entnahmefähigen Gewinne, Verluste und die nicht entnahmefähigen Rücklagen und auf dem Privatkonto die entnahmefähigen Gewinnanteile, Einlagen, Entnahmen, Zinsen sowie der sonstige Zahlungsverkehr zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter gebucht. Weiterhin regelte der Gesellschaftsvertrag, dass

die festen Kapitalanteile zusammen das Festkapital der Gesellschaft bilden und die Beteiligung des Gesellschafters am Vermögen der Gesellschaft sowie die als Haftsumme in das Handelsregister einzutragende Pflichteinlage bestimmen.

Die GmbH & Co. KG änderte im Zuge der Einbringung des Grundstücks den Gesellschaftsvertrag nicht, auch nicht hinsichtlich der Kommanditeinlage des Gesellschafters. Die GmbH & Co. KG bilanzierte das Grundstück und das Kiesvorkommen als Anlagevermögen und schrieb den Gegenwert des Grundstücks in vollem Umfang dem Kapitalkonto II (!) des Gesellschafters gut. Mit

„Wichtig ist, dass das im Gesellschaftsvertrag verankerte Regime der Gesellschafterkonten bei der Buchung von Geschäftsvorfällen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter beachtet wird.“

anderen Worten: Ausweislich der Buchung wurden dem das Grundstück einbringenden Gesellschafter im Gegenzug keine weiteren Gesellschafterrechte eingeräumt. Es gab schlicht keine Gegenleistung für die Grundstückseinbringung.

Entsprechend stellte die Einbringung des Grundstücks in die GmbH & Co. KG nach Auffassung des BFH keinen entgeltlichen Erwerb dar. Ob im Rahmen einer Einbringung Gesellschaftsrechte gewährt werden, ►

richtet sich nach den konkreten Regelungen des Gesellschaftsvertrags der erwerbenden Gesellschaft. Diese sehen regelmäßig, wie auch hier, vor, dass sich die maßgebenden Gesellschaftsrechte, insbesondere das Gewinnbezugsrecht, nicht nach dem gesamten Kapitalanteil des einzelnen Gesellschafters, sondern (nur) nach dem festen Kapitalanteil richten. Dieser entspricht regelmäßig der bedungenen Einlage und wird auf dem Kapitalkonto I ausgewiesen. Nur wenn die Gegenbuchung für den Erwerb des Wirtschaftsguts zumindest teilweise

„Das Urteil des BFH gibt Anlass für Gesellschafter und Berater, intensiv zu betrachten, wie sich eigentlich Gesellschaftsvertrag, Buchführung und tatsächlicher Parteiwille bei wichtigen Geschäften zwischen Gesellschaftern und der Gesellschaft zueinander verhalten.“

auf diesem Konto erfolgt, wird von einem Erwerb gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ausgegangen. Es liegt dann ein entgeltliches Veräußerungsgeschäft vor, was eine lediglich unentgeltliche Einlage ausschließt. Im entschiedenen Fall hatte die ausschließliche Verbuchung der Grundstückseinbringung auf dem Kapitalkonto II zur Folge, dass Substanzverringerungen des Grundstücks durch die Auskiesung nicht als steuerlicher Aufwand anerkannt wurden.

Nur der Vollständigkeit halber sei hier ergänzt, dass die erwünschte steuerliche Absetzbarkeit der Substanzverringerung des Grundstücks (möglicherweise) auch dann erreicht worden wäre, wenn der Weg eines Verkaufs des Grundstücks bei gleichzeitiger Kaufpreisstundung mit Verbuchung als Gesellschafterdarlehen auf einem Kapitalkonto III gewählt worden wäre. Denn auch so wäre die Entgeltlichkeit des Erwerbsvorgangs dokumentiert worden. „Möglicherweise“ – denn der BFH musste sich in der vorliegenden Konstellation mit anderen steuerlich umstrittenen Fragen gar nicht erst auseinandersetzen und hat diese daher bewusst offengelassen.

Gestaltungshinweise für die Praxis

Das Urteil des BFH zeigt zum einen auf, dass im Umgang mit Gesellschafterkonten auch dann Sorgfalt geübt werden muss, wenn – wie hier – letztlich nur eine Person wirtschaftlich hinter der Konstruktion der GmbH & Co. KG steht, also die Abgrenzung zu den Rechten von Mitgesellschaftern vernachlässigt werden kann. Richtig ärgerlich kann es aber in Mehrpersonengesellschaften werden, wenn nach Jahrzehnten friedvollen Miteinanders plötzlich Änderungen der Gesellschafterstruktur anstehen, sei es aufgrund von Erbgängen, Anteilsveräußerungen oder der Auflösung der Gesellschaft. Dann steht oftmals eine ausschließlich an das Verhältnis der Salden auf den Kapitalkonten I anknüpfende Zuweisungsregelung einer Vielfalt von „irgendwann mal eben so“ auf verschiedenen Gesellschafterkonten verbuchten Geschäftsvorfällen und nicht mehr nachvollziehbaren steuerlichen Ergänzungsbilanzen gegenüber. In diesen Fällen sind der Streit vorprogrammiert und der Ausgang ungewiss.

Insofern gibt das Urteil des BFH – weit über seinen eigentlichen Anwendungsbereich hinaus – Anlass für Gesellschafter und Berater, intensiv zu betrachten, wie sich eigentlich Gesellschaftsvertrag, Buchführung und tatsächlicher Parteiwille bei wichtigen Geschäften zwischen Gesellschaftern und der Gesellschaft zueinander verhalten. Da anfängliche Klarheit oftmals nicht schadet, sollte generell darüber nachgedacht werden, in den zugrundeliegenden Verträgen die Buchungsanweisung gleich mitzuliefern. Denn alleine eine Bezeichnung als Einbringung „gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten“ im Einbringungsvertrag hat jedenfalls in dem vom BFH entschiedenen Fall nicht ausgereicht. ◀



Ulf Marquardt,
Rechtsanwalt, Partner, Austmann & Partner,
Düsseldorf

Ulf.marquardt@austmannpartner.com
www.austmannpartner.com



Dr. Tilman Steinert,
Rechtsanwalt, Associate, Austmann & Partner,
Düsseldorf

Tilman.steiner@austmannpartner.com
www.austmannpartner.com