

Richard Hempe WP/StB, Prälat-Wolker-Str. 5, 85221 Dachau

**Nur per E-Mail: [stellungnahmen@idw.de](mailto:stellungnahmen@idw.de)**

IDW - Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.

Geschäftsstelle

Postfach 32 05 80

40420 Düsseldorf

30. September 2024

He/800

### **IDW ERS FAB 7 - Stellungnahme**

Sehr geehrte Damen und Herren,

zu dem mit Datum 17. Juni 2024 veröffentlichten Entwurf einer Neufassung der „IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Handelsrechtliche Rechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften (IDW ERS FAB 7)“ darf Ihnen nachfolgend meine Anmerkungen und Ergänzungsvorschläge übermitteln.

#### Zu Abschnitt 3.3 Zum Inhalt des Anhangs / Tz. 36

Durch das MoPeG wurde in § 172 Abs. 4 S. 2 HGB das Kriterium für ein Wiederaufleben der Haftung von „unter den Betrag der geleisteten Einlage herabgemindert“ geändert in „unter den Betrag der Haftsumme herabgemindert“. Ausweislich der Gesetzesbegründung sollte das lediglich eine Klarstellung sein, „dass es sich bei der ‚Einlage‘ im Sinne dieser Vorschrift um die Haftsumme handelt“<sup>1</sup>. Nachdem allerdings die Haftsumme nicht zwingend der geleisteten Einlage entspricht, ist offenkundig, dass hier eine materielle Änderung erfolgt ist. Regelungsziel des § 172 Abs. 4 HGB ist – gem. S. 1 - die Erfassung von Sachverhalten, bei denen dem Kommanditisten (bereits geleistete) Einlagen zurückgewährt werden. Insbesondere in Fällen, in denen die gesellschaftsvertraglich festgelegte „vereinbarte Einlage“ niedriger als die Haftsumme ist, kann es durch die Neufassung zu Konstellationen kommen, wo dem Kommanditisten – z.B. bei einer nach §§ 122, 169 Abs. 1 HGB zulässigen Gewinnentnahme - eine haftungserhöhende Einlagenrückgewähr angelastet wird, obwohl seine geleistete Einlage unverändert geblieben ist<sup>2</sup>. Dass bei einer vereinbarten Einlage, die niedriger als die Haftsumme festgelegt ist, eine zusätzliche Außenhaftung des Kommanditisten gemäß § 171 Abs. 1 HGB besteht, ist dabei unstrittig. Der Umfang einer – ggf. noch bestehenden - Außenhaftung und das Wiederaufleben einer bereits durch geleistete Einlagen erloschenen Kommanditistenhaftung sind jedoch zwei völlig unterschiedliche Sachverhalte,

---

<sup>1</sup> BT-Drs. 19/27635, S. 257 (zu § 172 Abs. 4)

<sup>2</sup> Hempe, DStR 33/2023, S. 1848, Abschn. 5

die allerdings auch in der neueren Kommentierung zu § 172 Abs. 4 HGB nF<sup>3</sup> teilweise nicht klar differenziert werden.

Die Aussage in Tz. 36, dass eine haftungsbegründende Einlagenrückgewähr (...) auch in einer Gewinnentnahme [bestehen kann], „sofern der Kapitalanteil des Kommanditisten zum Entnahmezeitpunkt durch Verluste unter den Betrag der Haftsumme herabgemindert war oder durch die Entnahme eine Minderung des Kapitalanteils unter den Betrag der Haftsumme eintritt“, ist meines Erachtens unzutreffend, weil die Haftsumme zwar das Kriterium für die Außenhaftung, aber nicht für die Einlagenrückgewähr ist.

### Zu Abschnitt 3.3 Zum Inhalt des Anhangs / Tz. 37

Bei den Erwägungen zum Haftungsumfang des Kommanditisten und eventuell ausstehender Teile der Haftsumme wird nach meinem Eindruck die durch das MoPeG vorgenommene Änderung in § 171 Abs. 1 HGB nicht berücksichtigt, der nunmehr lautet „die Haftung ist ausgeschlossen, soweit die vereinbarte Einlage geleistet ist“. Der Gesetzgeber sieht das angabegemäß als reine Klarstellung an, weil nach seiner Auffassung die „Einlage“ in § 171 Abs. 1 Hs. 2 HGB – unter Bezugnahme auf K. Schmidt - schon immer als „Pflichteinlage“<sup>4</sup> zu verstehen gewesen wäre. Die in der Gesetzesbegründung zum MoPeG zitierte Fundstelle von K. Schmidt<sup>5</sup> gibt zwar nicht zwingend den vom Gesetzgeber gezogenen Schluss wieder, ändert aber nichts daran, dass § 171 Abs. 1 HGB nunmehr klar – und beabsichtigt - aussagt, dass für die Haftungsbefreiung des Kommanditisten (vermutlich ausschließlich) darauf abzustellen ist, inwieweit die vereinbarte Einlage geleistet ist.<sup>6</sup> Aufgrund der sehr klaren Gesetzesformulierung ist bereits in Frage gestellt, ob – aufgrund des neu gefassten § 120 Abs. 2 HGB mögliche - weitere, nicht zur vereinbarten Einlage gehörende Teile des Kapitalanteils sich noch haftungsbefreiend auswirken<sup>7</sup>.

Ob Einlageleistungen des Kommanditisten außerhalb des Kapitalanteils, also insbesondere Rücklagen oder die in Tz. 37 angesprochenen Gesellschafterprivatkonten unter diesem Aspekt noch haftungsbefreiende Wirkung entfalten, erscheint höchst zweifelhaft. Das in Tz. 37 als Argument genannte Urteil des BGH vom 9.5.1963 – II ZR 124/61 (BGHZ 39, 319 ff.) sieht zwar in der Umwidmung eines Auseinandersetzungsguthabens in ein Darlehen keine Rückgewähr der Einlage, begründet dies allerdings durch Bezugnahme auf „§§ 172 Abs. 4 S. 1, 171 Abs. 1 HGB“ (Ziff. IV., Nr. 1 lit. a) - wobei wie vorher ausgeführt § 171 Abs. 1 HGB nunmehr durch MoPeG eine geänderte Fassung erhalten hat; auch in der neuesten Kommentierung wird diese Auffassung deutlich in Frage gestellt<sup>8</sup>. Auch aus der BFH-Rechtsprechung zur „negativen Tilgungsbestimmung“<sup>9</sup> ergibt sich – im Einklang mit § 171 Abs. 1 HGB nF -, dass zumindest Rücklagen nicht zwingend haftungsbefreiende Wirkung haben. Im Umkehrschluss führt insbesondere die neue Formulierung des § 171 Abs. 1 Hs. 2 HGB zur Bestätigung der bereits 2009 von Hüttemann/Meyer<sup>10</sup> vertretenen Auffassung, dass die unter § 171 Abs. 1 Hs. 2 HGB fallenden Einlagen

<sup>3</sup> K. Schmidt/Grüneberg in MüKoHGB, 5. Aufl. 2022, § 172, Rn. 82 ff.

<sup>4</sup> BT-Drs. 19/27635, S. 256 (zu § 171 Abs. 1)

<sup>5</sup> K. Schmidt in MüKoHGB, 4. Aufl. 2019, §§ 171, 172, Rn. 6

<sup>6</sup> Hempe, DStR 35/2024, S. 2020, Abschn. III.6

<sup>7</sup> vom BGH bejaht, BGH v. 9.7.2007 – II ZR 95/06, Rn. 8

<sup>8</sup> K. Schmidt/Grüneberg in MüKoHGB, 5. Aufl. 2022, § 172, Rn. 69

<sup>9</sup> BFH v. 11.10.2007 – IV R 38/05, BStBl. II 2009, 135, DStR 2008, 38, unter II.1.f) und g); v. 16.10.2008 – IV R 98/06, BStBl. II 2009, 272, DStR 2009, 212, unter II.1.

<sup>10</sup> Hüttemann/Meyer, DB 31/2009, S. 1616, Kap. IV.1.b

(nunmehr vereinbarte Einlage und - vermutlich - Kapitalanteil insgesamt) zwingend haftungsbefreienden Charakter haben.

Die in Tz. 37 getroffene Aussage, dass es an einer haftungsbegründenden Gewinnentnahme fehlt, „wenn Gewinnanteile auf gesetzlicher Grundlage (§ 169 Abs. 1 HGB) oder gemäß einer gesellschaftsrechtlichen Vereinbarung (...) in eine Rücklage eingestellt (vgl. Tz. 46) oder (...) unmittelbar auf die Gesellschafterprivatkonten umgebucht werden“ ist meines Erachtens mit der Neufassung des § 171 Abs. 1 HGB nicht mehr in Einklang zu bringen.

#### Zu Abschnitt 3.3 Zum Inhalt des Anhangs / Tz. 39

Bzgl. des Wiederauflebens der Haftung vergleiche meine Anmerkungen zu Tz. 36.

#### Zu Abschnitt 4.2.1.1. Ausweis der Kapitalanteile / Tz. 42

Die in Tz. 42 getroffene Aussage, „dem Kapitalanteil eines Kommanditisten wird der Gewinn jedoch nur so lange gutgeschrieben, bis der Kapitalanteil den Betrag der vereinbarten Einlage erreicht (§ 169 Abs. 1 i.V.m. § 161 Abs. 2 i.V.m. § 120 Abs. 2 Hs. 1 HGB)“ gibt die Rechtslage vor MoPeG (§ 167 Abs. 2 HGB aF) wieder. § 169 Abs. 1 HGB nF räumt dem Kommanditisten einen Vollausschüttungsanspruch auf seinen Gewinnanteil ein, soweit durch die Gewinnauszahlung sein Kapitalanteil nicht „unter den auf die vereinbarte Einlage geleisteten Betrag herabgemindert“ (§ 169 Abs. 1 HGB nF) wird. Wenn der Kommanditist also – vereinbarungsgemäß – seine vereinbarte Einlage nicht in voller Höhe zu erbringen hat, dann hat er nach dem neuen Regelstatut einen Vollausschüttungsanspruch, der nur durch seine bereits erbrachte Einlage begrenzt wird (und damit ein Wiederaufleben der Haftung vermeidet, vgl. Anm. zu Tz. 36). Ohne zusätzliche gesellschaftsrechtliche Vereinbarung gibt es für die Gesellschaft keine Grundlage, vom Kommanditisten Gewinne bis zum Erreichen des Betrags der vereinbarten Einlage einzubehalten; § 167 Abs. 2 HGB aF ist insoweit ersatzlos weggefallen und hat zu einer Änderung des Regelstatuts geführt.

#### Zu Abschnitt 4.2.1.1. Ausweis der Kapitalanteile / Tz. 44

Die in Tz. 44 enthaltene Aussage, dass eine Saldierung negativer Kapitalkonten einzelner Gesellschafter, auch in der gleichen Gesellschaftergruppe, nicht „sachgerecht“ sei, ist aus dem Kontext nicht nachvollziehbar und auch dem Gesetz nicht zu entnehmen. § 264c Abs. 2 S. 2 Hs. 2 HGB enthält vielmehr die Aussage „sie [die Kapitalanteile] dürfen auch zusammengefasst ausgewiesen werden“, ohne jegliche Differenzierung zwischen positiven und negativen Kapitalkonten. Die Diskussion dieses Aspekts hat ihren Ausgangspunkt darin, dass der Gesetzgeber sich bei der Regelung zum Ausweis der Kapitalanteile in § 264c Abs. 2 S. 2–5 HGB eng an die Formulierung zum Ausweis der Kapitalanteile bei der KGaA in § 286 Abs. 2 S. 1–3 AktG angelehnt hat. Die beiden Gesetzesformulierungen unterscheiden sich aber insbes. darin, dass – abweichend von der KGaA – in § 264c Abs. 2 S.2 HGB explizit<sup>11</sup> zur Beibehaltung der seinerzeit schon durch die HFA-Stellungnahme 2/1993<sup>12</sup> zugelassenen Saldierung der Nachsatz „sie dürfen auch zusammengefasst ausgewiesen werden“ angefügt wurde. Die aus der KGaA-Komentierung entlehnte Auffassung, dass eine Saldierung positiver und negativer Kapitalanteile unzulässig sei, war dementsprechend seitens des Gesetzgebers bzgl. der GmbH & Co. KG weder gewollt noch beabsichtigt<sup>13</sup>.

<sup>11</sup> BT-Drs. 14/1806, 20; BT-Drs. 14/2353, 28

<sup>12</sup> IDW, HFA-Stellungnahme 2/1993, Teil B.I.2. Buchst. b.

<sup>13</sup> Hempe, DSStR 35/2024, S. 2015/2016, Abschn. II

Hinzu kommt, dass durch MoPeG formell der Systemwechsel vom „gemeinschaftlichen Vermögen der Gesellschafter“ (Gesamthandsvermögen, §§ 718, 719 BGB aF) zum Gesellschaftsvermögen (§ 713 BGB nF), an dem die Gesellschafter nur noch abstrakt beteiligt sind, vollzogen wurde. Dementsprechend stellt die Bilanz einer KG eine Gesellschaftsbilanz dar, die das Vermögen und Kapital der Gesellschaft (und nicht mehr wie früher der Gesellschafter) ausweist. Es gibt somit keine Veranlassung, Bilanzpositionen gesellschafterbezogen darzustellen.

#### Zu Abschnitt 4.2.1.3. Ausweis von Rücklagen/ Tz. 46

Unter dieser Textziffer könnte ggf. noch auf die Einbeziehung der Rücklagen in die Haftungsbe-freiung nach § 171 Abs. 1 HGB (vgl. meine Anmerkungen zu Tz. 37) bzw. deren Ausklammerung durch eine „negative Tilgungsbestimmung“<sup>14</sup> sowie die Möglichkeit der – quotalen oder auch dis-quotalen – Zurechnung an die Gesellschafter ergänzend eingegangen werden<sup>15</sup>.

#### Zu Abschnitt 4.2.1.4. Ausweis des Jahresergebnisses / vor Tz. 47

§ 120 Abs. 1 HGB hat durch MoPeG eine Konkretisierung hinsichtlich des Anteils jedes Gesell-schafters am Gewinn und Verlust erfahren, indem eine Verweisung auf § 709 Abs. 3 BGB nF aufgenommen wurde. Das ist allerdings nur bedingt hilfreich, weil § 709 Abs. 3 BGB nF vorrangig die „vereinbarten Beteiligungsverhältnisse“ als Maßstab für Stimmkraft und Ergebnisbeteiligung definiert. Eine konkrete Festlegung, nach welchem Kriterium bei einer Personenhandelsgesell-schaft die vereinbarten Beteiligungsverhältnisse zu bestimmen sind, enthält das Gesetz auch in der Neufassung nicht. Ergänzend sollte deshalb in die Ausführungen ein Hinweis auf diese The-matik aufgenommen werden; ein zweckmäßiger Maßstab könnte – mit entsprechender gesell-schaftsvertraglicher Festlegung – der „vereinbarte Beitrag“ (§ 122 HGB nF, beim pHG) bzw. die „vereinbarte Einlage“ (§ 167 HGB nF, beim Kommanditisten) sein.

#### Zu Abschnitt 4.2.1.4.1. Gewinnanteile / Tz. 47

Der durch MoPeG verursachte Widerspruch zwischen § 120 Abs. 2 HGB nF, der den Gewinnanteil dem Kapitalanteil, also dem Eigenkapital zuordnet, und § 122 HGB nF, der einen Vollausschüt-tungsanspruch statuiert, sollte eventuell noch deutlicher als in Tz. 47 ohnehin bereits geschehen dahingehend herausgearbeitet werden, dass ein Vollausschüttungsanspruch zwingend eine Ver-bindlichkeit darstellt. Ergänzend sollte noch – weil dies insbesondere für Kommanditisten eine Neuregelung darstellt – darauf hingewiesen werden, dass eine bloße Einschränkung des Vollausschüttungsanspruchs (z.B. durch § 169 Abs. 1 HGB nF, aber auch durch Gesellschaftsvertrag oder Gesellschafterbeschluss) dazu führt, dass auch beim Kommanditisten sich der Kapitalanteil (ggf. über die vereinbarte Einlage hinaus) erhöhen kann; für diesen Fall sollte zweckmäßigerweise eine Auswirkung des erhöhten Kapitalanteils auf die Beteiligungsverhältnisse ausgeschlossen werden.

Zur Aussage im zweiten Absatz von Tz. 47, wonach der Gewinnanteil eines Kommanditisten dem Kapitalanteil zuzuschreiben ist, soweit sein Kapitalanteil den Betrag der vereinbarten Einlage nicht erreicht, vgl. meine Anmerkungen zu Tz. 42.

---

<sup>14</sup> BFH v. 11.10.2007 – IV R 38/05, BStBl. II 2009, 135, DStR 2008, 38, unter II.1.f) und g); v. 16.10.2008 – IV R 98/06, BStBl. II 2009, 272, DStR 2009, 212, unter II.1.

<sup>15</sup> Hempe, DStR 35/2024, S.2019/2020, Abschn.III.5 und III.6

Zu Abschnitt 4.2.1.4.2. Verlustanteile / Tz. 51

Der in Tz. 51 beschriebenen Sonderregelung zur Vorweg-Verrechnung von Verlusten mit Rücklagen bedarf es nicht, sie stellt zudem eine Abweichung von der gesetzlichen Vorgabe dar, dass Verluste vom Kapitalanteil abzuschreiben sind. Stattdessen ist es ohne Probleme möglich, den Verlustanteil – gemäß der gesetzlichen Vorgabe – vom Kapitalanteil abzuschreiben (i.d.R. durch Buchung auf einem Verlustvortragskonto) und daran anschließend das Verlustvortragskonto ganz oder teilweise durch Umbuchung aus der Rücklage auszugleichen.

Zu Abschnitt 4.2.1.5. Ausweis von Entnahmen / Tz. 53

Es wäre hilfreich, wenn Tz. 53 bzgl. der dort genannten „zulässigen Entnahmen“ um einen Hinweis ergänzt werden könnte, wie zulässige Entnahmen von unzulässigen abzugrenzen sind.<sup>16</sup>

Zu Abschnitt 5. Bilanzierung bei Abfindung ausscheidender Gesellschafter / Tz. 58b

Bezüglich der Zulässigkeit einer Gewinnentnahme erst bei Erreichen der vereinbarten Einlage (letzter Satz) vgl. meine Anmerkungen zu Tz. 42.

Die in Tz. 58b als vorzugsweise beschriebene Verrechnungslösung, die das Ausscheiden eines Gesellschafters als Kapitalvorgang darstellt, entspricht der Handhabung beim Erwerb eigener Anteile durch eine Kapitalgesellschaft. Diese Handhabung berücksichtigt allerdings nicht die gerade in diesem Punkt durch MoPeG noch verdeutlichten wesentlichen Unterschiede zur Personengesellschaft. So regelt § 711 BGB nF explizit, dass die Personengesellschaft „eigene Anteile nicht erwerben“ kann. § 712 BGB nF definiert das Ausscheiden bzw. den Eintritt eines neuen Gesellschafters als An- bzw. Abwachsung, die sich auf das Gesellschaftsvermögen (§ 713 BGB nF) bezieht. Ein Erwerbsvorgang oder ein sonstiger, die vereinbarten Einlagen oder weitere ggf. im Kapitalanteil enthaltene Beträge tangierender Vorgang ist hier nicht ersichtlich.

Hinzu kommt, dass Kommanditgesellschaften, überwiegend auftretend in der Form einer GmbH & Co. KG, weit überwiegend bei kleinen mittelständischen Unternehmen verbreitet sind. Die rechnungslegungstechnische und steuerliche Handhabung ist ohnehin schon für kleine Unternehmen und deren Berater relativ anspruchsvoll, durch die Umsetzung der Verrechnungslösung wird die Komplexität allerdings noch deutlich erhöht, weil es dann zu einer Abweichung der handelsrechtlichen Wertansätze von der Steuerbilanz kommt, was insbesondere für Kleinunternehmen zusätzliche Kosten bei gleichzeitig erhöhter Intransparenz zur Folge hat.

Aus den genannten Erwägungen stellt nach meinem Dafürhalten die Verrechnungslösung für eine Personengesellschaft keine sachgerechte Handhabung für die Abfindung ausscheidender Gesellschafter dar.

Für ergänzende Anmerkungen oder eine Diskussion der aufgezeigten Punkte stehe ich gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

  
Richard Hempe

Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

---

<sup>16</sup> z.B. entsprechend BFH 16.10.2008 – IV R 98/06, Begründung lit. d)