

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
z. H. Felix Weiser
Roßstraße 74
40476 Düsseldorf

PARISER PLATZ 7
D-70173 STUTTGART

TELEFON +49 711 22 96 56 0
TELEFAX +49 711 22 96 56 138

WWW.GRAFKANITZ.COM

Vorab per E-Mail: Felix.Weiser@idw.de

1. Oktober 2024

MAS\Schriftverkehr\2024\24-08-26_IDW

Handelsrechtliche Rechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften, ERS FAB 7

Lieber Herr Weiser,
sehr geehrte Damen und Herren,

im jüngst veröffentlichten Entwurf der IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung FAB 7 bitte ich um Korrektur der Rn. 47:

1. Zutreffend wird in Rn. 13f. des Entwurfs ausgeführt, dass für die Eigenkapitalqualifikation das Verlustdeckungspotential entscheidend ist und es auf die Dauerhaftigkeit der Kapitalüberlassung nicht ankommt. Bei Personengesellschaften sind Entnahmen zulasten des Eigenkapitals jederzeit möglich.
2. Ebenfalls zutreffend wird in Rn. 42 des Entwurfs festgehalten, dass nach der gesetzlichen Regelung (§ 120 Abs. 2 HGB idF des MoPeG) jeder Gesellschafter einen variablen Kapitalanteil hat, dessen Höhe sich durch Einlagen und Entnahmen sowie durch Gewinn- und Verlustanteile ändert. Das diesen Kapitalanteil buchhalterisch reflektierende variable Kapitalkonto ist bilanziell als Eigenkapital auszuweisen, nachdem dort auch Verlustanteile gebucht werden.
3. Unzutreffend ist vor diesem Hintergrund die in Rn. 47 des Entwurfs vertretene Ansicht, ohne abweichende gesellschaftsvertragliche Vereinbarung sei der Gewinnanteil eines persönlich haftenden Gesellschafters bereits zum Abschlussstichtag als Verbindlichkeit (zu ergänzen: und damit als Fremdkapital) auszuweisen. Zwar entspricht dies einer in der Literatur verbreiteten Auffassung. Diese ist jedoch mit dem Gesetz, den Gesetzesmaterialien und anerkannten Grundsätzen ordnungsgemäßer

Bilanzierung (= Rn. 13f. und 42 ERS FAB 7) nicht in Einklang zu bringen. Diese Auffassung sollte daher vom IDW keinesfalls vertreten werden:

- a) Im Ausgangspunkt ist zutreffend, dass nach dem Gesetz vom Prinzip der Vollausschüttung auszugehen ist. Unzutreffend ist jedoch die teilweise zu findende Annahme, es entstehe „automatisch“ ein Gewinnauszahlungsanspruch, der keines weiteren Willensaktes bedürfe. Nach der Gesetzgebung des MoPeG geht der Gesetzgeber vom glatten Gegenteil aus, nämlich davon, dass ein Auszahlungsanspruch geltend gemacht werden muss (BT-Drs. 19/27635, 240). Diese Auffassung des Gesetzgebers hat auch im Gesetz ihren Niederschlag gefunden, denn in § 122 Abs. 1 Satz 2 HGB idF des MoPeG ist ausdrücklich von der „Geltendmachung des Anspruchs“ die Rede. Nachdem es eine klare und mit dem Wortlaut des Gesetzes nicht nur zu vereinbarende, sondern von ihm nahegelegte Auffassung des historischen Gesetzgebers gibt, bleibt für eine hiervon abweichende Gesetzesauslegung kein seriöser Spielraum. Nicht anders als vor MoPeG bedarf es zur Durchsetzbarkeit und Erfüllbarkeit (!) des Gewinnauszahlungsanspruches eines hierauf gerichteten Entnahmeverlangens des Gesellschafters.
- b) Unzutreffend ist sodann die hiermit im Zusammenhang stehende These, der Gewinnanteil sei als „Verbindlichkeit“ auszuweisen. Der Gesetzgeber hat in § 120 Abs. 2 HGB die unmissverständliche Entscheidung getroffen, dass im gesetzlichen Normalstatut die Gewinnanteile dem variablen Kapitalanteil gutzuschreiben sind (und zwar „automatisch“, siehe BT-Drs. 19/27635, 239). Daran ändert sich durch das „Vollausschüttungsgebot“ schlicht nichts, für eine „Korrektur“ ergibt sich aus dem Gesetz (und den Gesetzesmaterialien) weder Anhaltspunkt noch Notwendigkeit.

Der Behauptung, es sei ein Ausweis als Verbindlichkeit erforderlich, liegt offensichtlich unausgesprochen die fehlerhafte Annahme zugrunde, dass Forderungen (=Entnahmeansprüche) eines Gesellschafters gegen die Gesellschaft stets im Fremdkapital auszuweisen seien und nicht auf ein Kapitalkonto gebucht werden könnten. Dies ist jedoch unzutreffend, da auf einem gemischten variablen Kapitalkonto sehr wohl jederzeit entnehmbare Beträge gebucht werden können, ohne dass dieses seine Eigenkapitalqualifikation verliert. § 120 Abs. 2 und § 122 Abs. 1 Satz 1 HGB sind konsistent mit Wortlaut und Regelungsabsicht des Gesetzgebers (nur) so zu verstehen, dass die Gewinnanteile auf dem Kapitalkonto zu verbuchen sind und nach Feststellung des Jahresabschlusses jederzeit entnommen werden

können, wenn nichts Anderes vereinbart worden ist. Bis zur Geltendmachung eines Entnahmeanspruchs erhöhen die gutgeschriebenen Gewinne im gesetzlichen Normalstatut (nur ein variables Kapitalkonto) aber selbstverständlich das Kapitalkonto und damit das Eigenkapital der Gesellschaft.

Für etwaige Rückfragen stehe ich gerne zur Verfügung und bitte um Berücksichtigung meiner Anmerkungen vor der finalen Verabschiedung der Stellungnahme.

Mit freundlichen kollegialen Grüßen

cc: Friedrich Graf von Kanitz (f.kanitz@gmx.net)

Peer Hendrik J. Deckers (Peer.Deckers@idw.de)