

Aktivische Gesellschafterkonten bei Mitunternehmerschaften - Steuerrechtliche Einordnung und  
Konsequenzen

1. Auflage 2015. Buch. 26 S.

ISBN 978 3 415 05496 7

Format (B x L): 21 x 29,7 cm

[Recht > Handelsrecht, Wirtschaftsrecht > Unternehmensrecht > Unternehmen und  
Steuern, Investitionszulage](#)

Zu [Inhaltsverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

  
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](#) ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

# Aktivische Gesellschafterkonten bei Mitunternehmenschaften – Steuerrechtliche Einordnung und Konsequenzen

---

## A. Verluste oder Entnahmen als Ursache des Aktivausweises

### I. Aktivisches Kapitalkonto durch Verluste

Entsteht ein negatives Kapitalkonto durch die Buchung von **Verlusten**, bedeutet dies zunächst, dass die entstandenen Verluste nicht durch die fortgeschriebenen Einlagen gedeckt sind, welche durch das Kapitalkonto des Gesellschafters abzubilden sind.

Das negative Kapitalkonto stellt in diesem Fall zivilrechtlich **keine Forderung** dar: Dies liegt bei einem Einzelunternehmen auf der Hand, da der Unternehmer keine Forderung gegen sich selbst haben kann, und im Übrigen seinen Gläubigern gegenüber mit seinem gesamten Vermögen haftet. Aber auch das **negative Kapitalkonto des Gesellschafters einer Personengesellschaft** stellt während des Bestehens der Gesellschaft keine fällige oder betagte Forderung der Gesellschaft gegen den Gesellschafter dar. Einerseits ist der Gesellschafter während des Bestehens der Gesellschaft zu Nachschüssen nicht verpflichtet.<sup>1</sup> Andererseits kann der negative Kapitalanteil durch künftige Gewinne wieder neutralisiert werden, weshalb es sich nicht um eine betagte Forderung handelt.

Gesellschaftsrechtlich kommt dem negativen Kapitalkonto für einen **unbeschränkt haftenden Gesellschafter** im Fall der **Liquidation** der Gesellschaft materielle Bedeutung zu. Der negative Kapitalanteil in der Liquidationsschlussbilanz begründet für den unbeschränkt haftenden Personengesellschafter gem. § 735 BGB eine Nachschusspflicht, die den **Kommanditisten** gem. § 167 Abs. 3 HGB **nicht trifft**, sondern von dem oder den Komplementär(en) zu übernehmen ist.<sup>2</sup> In gleicher Weise kommt dem negativen Kapitalkonto materielle Bedeutung zu, wenn ein unbeschränkt haftender Gesellschafter infolge **Kündigung** aus der Personengesellschaft ausscheidet und die Abschichtungsbilanz ein negatives Kapitalkonto des Ausscheidenden ausweist.<sup>3</sup> Der Kommanditist ist wiederum durch § 167 Abs. 3 HGB geschützt, wonach er nur bis zur Höhe seiner Pflichteinlage am Verlust der Gesellschaft teilnimmt.

---

<sup>1</sup> Vgl. § 707 BGB

<sup>2</sup> Vgl. *Roth*, in: Hopt, HGB, 36. Aufl., 2014, § 167 Rz. 4 f.

<sup>3</sup> Vgl. § 739 BGB

## Aktivische Gesellschafterkonten bei Mitunternehmerschaften – Steuerrechtliche Einordnung und Konsequenzen

---

Für den **Kommanditisten** signalisiert ein (bei einem in mehreren Unterkonten saldiertes) negatives Kapitalkonto, dass die **Gewinnentnahmesperre** des § 169 Abs. 1 S. 2 Halbsatz 2 Fall 1 HGB eingreift, soweit die Pflichteinlage durch Verlust angegriffen oder aufgezehrt ist.<sup>4</sup> Ein Verstoß gegen die Gewinnentnahmesperre bewirkt ein **Wiederaufleben der Kommanditistenhaftung** gem. § 172 Abs. 4 S. 2 HGB.<sup>5</sup> Ein insgesamt negatives Kapitalkonto ist vollumfänglich durch künftige Gewinne auszugleichen, d.h. es sind nicht nur Gewinne in Höhe der Pflichteinlage stehen zu lassen, sondern auch der die Pflichteinlage übersteigende Teil des negativen Kapitalkontos ist auszugleichen.<sup>6</sup>

### Hinweis

Hingegen ist ein Kommanditist mit einem negativen Kapitalkonto nicht daran gehindert, ein aus Gewinnen aus früheren Jahren gespeistes Guthaben auf einem als Fremdkapital zu qualifizierenden Gesellschafterkonto (typischerweise **Gesellschafterverrechnungskonto oder Gesellschafterdarlehenskonto**) zu entnehmen. Es kommt hierdurch insbesondere zu keinem Wiederaufleben der Kommanditistenhaftung gem. § 172 Abs. 4 S. 2 HGB. Entnahmefähige Gewinne, die dem Kommanditisten auf ein derartiges **(Fremdkapital-)Konto** gutgebracht werden, sind von ihm „bezogen“ und begründen eine Forderung des Kommanditisten gegen die Gesellschaft, für die die Entnahmesperre des § 169 Abs. 1 S. 2 Halbsatz 2 Fall 1 HGB nicht eingreift.<sup>7</sup>

---

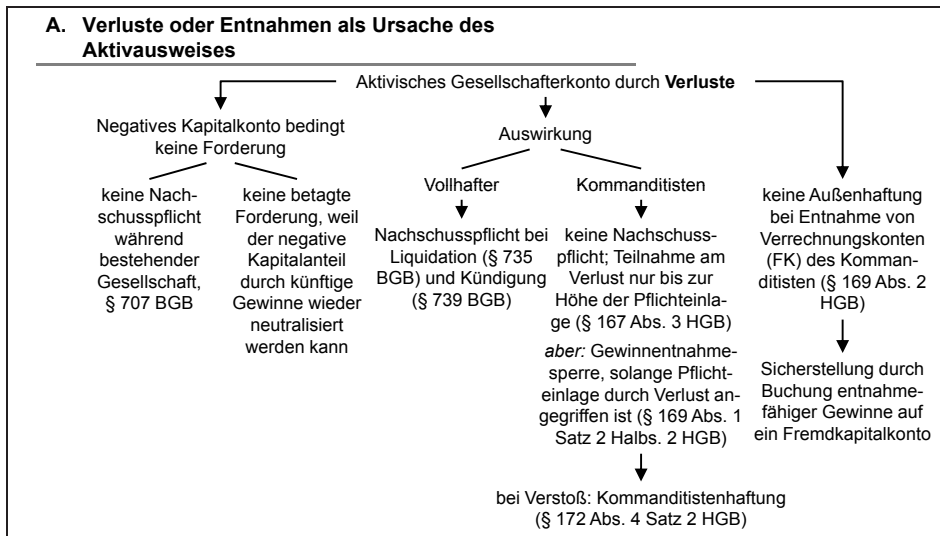
<sup>4</sup> Die gesetzliche Norm lautet: Der Kommanditist „*hat nur Anspruch auf Auszahlung des ihm zukommenden Gewinns; er kann auch die Auszahlung des Gewinns nicht fordern, solange sein Kapitalanteil durch Verlust unter den auf die bedungene Einlage geleisteten Betrag herabgemindert ist oder durch die Auszahlung unter diesen Betrag herabgemindert werden würde.*“

<sup>5</sup> Wortlaut des § 172 Abs. 4 S. 1, 2 HGB: „<sup>1</sup>Soweit die Einlage eines Kommanditisten zurückbezahlt wird, gilt sie den Gläubigern gegenüber als nicht geleistet. <sup>2</sup>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.“

<sup>6</sup> Vgl. Roth, in: Hopt, HGB, 36. Aufl., 2014, § 169 Rz. 4

<sup>7</sup> Vgl. auch § 169 Abs. 2 HGB

# Aktivische Gesellschafterkonten bei Mitunternehmensschaften – Steuerrechtliche Einordnung und Konsequenzen



## II. Aktivisches Kapitalkonto durch Entnahmen

Bei einem durch **Entnahmen** entstandenen aktivischen Gesellschafterkonto ist sowohl steuerrechtlich als auch gesellschaftsrechtlich relevant, ob es sich insoweit um eine Forderung der Gesellschaft gegen den Gesellschafter oder – wie bei einem durch die Buchung von laufenden Verlusten entstandenen negativen Kapitalkonto – um die schlichte Fortschreibung der um die Entnahmen geminderten Einlage handelt, die keine fällige oder betagte Forderung der Gesellschaft gegen den Gesellschafter abbildet.

- (a) Gesellschaftsrechtlich besteht Einigkeit darüber, dass ein aktivisches Gesellschafterkonto (gleichgültig ob mit Eigenkapital- oder Fremdkapitalcharakter), das durch **unzulässige Entnahmen** entsteht, eine fällige Forderung der Gesellschaft gegen den Gesellschafter abbildet.<sup>8</sup>
- (b) Hingegen ist bei der Beurteilung einer gesellschaftsrechtlich **zulässigen Entnahme** nicht abschließend geklärt, ob es sich hierbei um einen (zunächst) als Entnahme zu qualifizierenden Vorschuss auf künftige Gewinne handelt, der erst dann zu einer Forderung der Gesellschaft gegen den Gesellschafter erstarkt, wenn bei Ausscheiden des Gesellschafters oder bei Auflösung der Gesellschaft der Vorschuss nicht durch seither angefallene Gewinne abgedeckt

<sup>8</sup> Vgl. z.B. v. *Falkenhaus/Schneider*, in: Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Bd. 2, 4. Aufl., 2014, KG § 22 Rz. 75; *Wagner*, DStR 2008, 567