

Doppelte Kontoführung hält besser!

Steuertipp: Neue Rechtsprechung hinsichtlich der Kapitalkonten in der Berufsausübungsgemeinschaft (BAG) macht Ergänzung der Gesellschaftsverträge erforderlich

Schließen sich mehrere Ärzte zu einer Gemeinschaft zusammen, geschieht dies in der Regel in der Form der Berufsausübungsgemeinschaft (BAG) als GbR oder Partnerschaftsgesellschaft. In jeder BAG unterscheidet man zwischen dem Gesellschafts-, dem Vermögens- und dem Kapitalanteil eines Gesellschafters. Der Gesellschaftsanteil spiegelt die Gesamtheit von Rechten und Pflichten des Gesellschafters im Verhältnis zu seiner Gesellschaft wieder und umfasst daher auch die Vermögenswerte. Der Vermögensanteil gibt den Wert der Beteiligung eines Gesellschafters am Gesamthandsvermögen der Gesellschaft wieder. Als Kapitalanteil bezeichnet man die buchhalterische Größe, durch die das participationsverhältnis für den jeweiligen Gesellschafter im Jahresabschluss ausgewiesen wird.

Während Personenhandelsgesellschaften, welche eine Bilanz aufstellen müssen, schon immer gesetzlich verpflichtet waren, bestimmte Kapitalkonten zu führen, ergibt sich für die Personengesellschaften, die kein Handelsgewerbe betreiben und damit auch nicht bilanzieren müssen, sondern ihren Gewinn durch Einnahmeüberschussrechnung ermitteln, keine solche Verpflichtung aus dem Gesetz. Dennoch hat jeder Gesellschafter mindestens ein buchhalterisches Kapitalkonto. Üblicherweise wurden bis Ende 2016 nur sogenannte variable Kapitalkonten geführt. Auf diesen Konten verbuchte man die Gewinn- und Verlustanteile, Entnahmen und Einlagen der Gesellschafter. Das Kapital eines Gesellschafters einer BAG besteht im Anlagevermögen, ggf. Warenbeständen (Kapital, das nicht ohne Verwertung zum Beispiel durch Verkauf sofort zur Verfügung steht) und im Bankguthaben bzw. Barmittel (Kassenbestand). Letztere können kurzfristig ausgekehrt werden. Ein vorhandenes Darlehen der Gesellschaft würde das Kapitalkonto mindern - solange wie dieses nicht getilgt ist. Sind Sie beispielsweise zu 50 Prozent an einer BAG beteiligt, gibt das Kapitalkonto grundsätzlich wieder, dass Ihnen die Hälfte der Anlagegüter, des Warenbestandes, des Bankguthabens und der Barmittel an der Gesellschaft zustehen. Entnimmt ein Gesellschafter mehr als den ihm zustehenden Gewinnanteil und die geleisteten Einlagen, liegen sogenannte Überentnahmen vor, die an die Gesellschaft zurückgezahlt werden müssen. Je nach Vertragsgestaltung können dadurch auch Zinsen fällig werden, denn schließlich bekommt der Gesellschafter so eine Art Darle-

hen von seiner Gesellschaft. Sind am Ende eines Geschäftsjahres die Kapitalkonten bei gleichen participationsverhältnissen der Gesellschafter unterschiedlich hoch, empfiehlt es sich, diese entsprechend zeitnah auszugleichen. Erhöhen sich die Differenzen über die Jahre, müssen diese spätestens im Zeitpunkt des Ausstiegs eines Gesellschafters ausgeglichen werden.

Mit Urteil vom 4. Februar 2016 hat der Bundesfinanzhof (BFH) entschieden, dass im Falle der Umstrukturierung einer Gesellschaft, zum Beispiel durch Neuaufnahme eines weiteren Gesellschafters, die stillen Reserven der Altgesellschafter nur dann nicht versteuert werden müssen und die Buchwerte der alten Gesellschaft fortgeführt werden können, wenn eine Buchung auf das sog. Festkapitalkonto (sog. Kapitalkonto I) erfolgt (Az. IV R 46/12). Daraus folgt: Will man kein Risiko eingehen, wenn eine Umstrukturierung ab 2017 anliegt, empfiehlt es sich, neben dem variablen Kapitalkonto ein weiteres Festkapitalkonto für jeden Gesellschafter der BAG zu führen. Dieses Konto muss die festen nicht entnahmefähigen Kapitalanteile der jeweiligen Gesellschafter widerspiegeln und damit die participationsverhältnisse am Vermögen der Gesellschaft darstellen. Für Übertragungen und Einbringungen bis 2016 gewährt die Finanzverwaltung die Buchwertfortführung auf gemeinsamen Antrag des Übertragenden oder des Einbringenden und der übernehmenden Personengesellschaft trotz Führung nur eines variablen Kapitalkontos.

Fazit:

Für Umstrukturierungsmaßnahmen bis einschließlich 2016 ist zwingend der gemeinsame Antrag zu stellen. Um auf der sicheren Seite zu sein, empfiehlt es sich ab 2017, in jeder BAG jeweils ein festes und ein variables Kapitalkonto für jeden Gesellschafter zu führen. Insoweit besteht Handlungsbedarf hinsichtlich der ggf. erforderlichen Änderung bzw. Ergänzung der vorhandenen Gesellschaftsverträge.

Dr. Jörg Schade, Dipl.-Kfm.,
Steuerberater und Wirtschaftsprüfer und
Laura Stüwe, Steuerberaterin, Diplom-Juristin,
beide BUST-Steuerberatungsgesellschaft mbH, Hannover