

5 Jahresabschluss der Personengesellschaften

5.1 Abschluss der Offenen Handelsgesellschaft (OHG)

Bei der Offenen Handelsgesellschaft (OHG) handelt es sich um eine **Personenhandels-gesellschaft**, deren Zweck der Betrieb eines Handelsgewerbes ist (§ 105 HGB). Die **Gesellschafterinnen und Gesellschafter** der OHG **haften in unbeschränkter Höhe** für die Verbindlichkeiten der OHG, also nicht nur mit ihren Einlagen, sondern auch mit ihrem Privatvermögen.

Unbeschränkte Haftung

Der Gesellschaftsvertrag der OHG regelt, in welcher Höhe die einzelnen Gesellschafterinnen und Gesellschafter **Einlagen** (Beiträge) an die OHG leisten müssen. Als Beiträge können Geld-einlagen oder Sacheinlagen sowie Dienstleistungen oder Nutzungsüberlassungen vereinbart werden (§ 105 [3] HGB i.V.m. § 709 [1] BGB).

Einlagen/Beiträge

Für jede Gesellschafterin und jeden Gesellschafter muss bei der OHG **ein Kapitalkonto** geführt werden (Ein-Konten-Modell; § 120 [2] HGB). Dieses enthält als Ausgangsgröße die **vertraglich vereinbarte Einlage**. Ist diese Einlage noch nicht (vollständig) eingezahlt, wird der nicht eingeforderte ausstehende Betrag auf der Passivseite offen von den Kapitalanteilen abgesetzt. Eingeforderte Beträge sind auf der Aktivseite unter den Forderungen auszuweisen. Das **Kapitalkonto ist variabel**, weil es sich durch Privateinlagen und -entnahmen sowie die Buchung der Gewinn- oder Verlustanteile zum Jahresabschluss verändert (§ 120 [2] HGB).

Kapitalkonto

In der Praxis wird aufgrund entsprechender gesellschaftsvertraglicher Regelungen häufig von dem gesetzlich vorgesehenen Ein-Konten-Modell abgewichen. Derartige **Mehr-Konten-Modelle** führen ein festes Kapitalkonto I, das die gesellschaftsvertragliche Einlage ausweist. Im sog. **Zwei-Konten-Modell** wird außerdem ein variables Kapitalkonto II (Privatkonto/Verrechnungskonto) eingerichtet, das die Privateinlagen und -entnahmen sowie Gewinn- und Verlustanteile erfasst. Bei dem sog. **Drei-Konten-Modell** erfüllt das Kapitalkonto II die Funktion eines Rücklagenkontos, das nicht entnahmefähige Gewinnanteile, Verluste und sonstige Einlagen aufnimmt. Auf dem dritten Konto, dem Privat-/Verrechnungskonto, werden nur entnahmefähige Gewinnanteile, Privatentnahmen und Geschäftsfälle zwischen Gesellschaft und Gesellschafter/-in (z. B. Vergütungen) erfasst. Ein sog. **Vier-Konten-Modell** sieht ein weiteres Konto vor, auf dem nur Verlustanteile gebucht werden. Die Mehr-Konten-Modelle haben gegenüber der gesetzlichen Ein-Konten-Regelung den Vorteil, dass die Pflichteinlage, die ggf. als Grundlage der Gewinnverteilung dient, klar erkennbar ist, und dass die Abgrenzung zwischen Eigenkapital und Fremdkapital (z. B. entnahmefähige Gewinnanteile, Vergütungen) leichter möglich ist.

Die geschäftsführenden Gesellschafterinnen und Gesellschafter sind zur **Aufstellung des Jahresabschlusses** verpflichtet. Dabei haben sie für jede Gesellschafterin und jeden Gesellschafter den jeweiligen **Anteil am Gewinn oder Verlust** der Gesellschaft zu ermitteln (§ 120 [1] HGB). Die gesetzliche Regelung sieht vorrangig eine Verteilung des Jahresergebnisses nach der Höhe der vereinbarten Beteiligung an der Gesellschaft oder nach dem vereinbarten Wert der Beiträge (Einlagen) vor (§ 120 [1] HGB i. V. m. § 709 [3] BGB).

Jahresabschluss

In der Praxis enthält der **Gesellschaftsvertrag** der OHG üblicherweise verbindliche **Regelungen zur Ergebnisbeteiligung** der Gesellschafterinnen und Gesellschafter. Diese gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen dürfen von den o. g. gesetzlichen Regelungen abweichen. Beispielsweise könnten der Umfang der Tätigkeit für die Gesellschaft oder die Dauer der Zugehörigkeit zum Gesellschafterkreis gesondert honoriert werden. Sollte keine Regelung zur Verteilung des Jahresergebnisses getroffen worden sein, erfolgt eine gleichmäßige Aufteilung entsprechend den gesetzlichen Vorschriften.

Gewinn-/ Verlustbeteiligung

Gewinnanteile erhöhen den jeweiligen Kapitalanteil der Gesellschafterinnen und Gesellschafter, **Verlustanteile** vermindern den Kapitalanteil entsprechend (§ 120 [2] HGB).

§ 120 HGB ERMITTLUNG VON GEWINN- UND VERLUSTANTEILEN

[1] Die geschäftsführungsbefugten Gesellschafter sind gegenüber der Gesellschaft zur Aufstellung des Jahresabschlusses (§ 242 Absatz 3) verpflichtet. Sie haben dabei für jeden Gesellschafter nach Maßgabe von § 709 Absatz 3 des Bürgerlichen Gesetzbuchs den Anteil am Gewinn oder Verlust zu ermitteln.

[2] Der einem Gesellschafter zukommende Gewinn wird dem Kapitalanteil des Gesellschafters zugeschrieben; der auf einen Gesellschafter entfallende Verlust wird davon abgeschrieben.

Auszahlung des Gewinnanteils

Die Feststellung des Jahresabschlusses der OHG erfolgt durch einen Gesellschafterbeschluss (§ 121 HGB). Die Gesellschafterinnen und Gesellschafter haben nach der Feststellung des Jahresabschlusses einen **Anspruch auf Auszahlung des Gewinnanteils** (§ 122 HGB), sofern der Gesellschaftsvertrag keine Beschränkungen enthält (§ 108 HGB). Der Auszahlungsanspruch ist gesetzlich ausgeschlossen, wenn die Auszahlung der Gesellschaft schaden würde (z. B. bei Liquiditätsengpass) oder wenn ein fälliger, vertraglich vereinbarter Beitrag nicht geleistet wurde.

§ 122 HGB GEWINNAUSZAHLUNG

Jeder Gesellschafter hat aufgrund des festgestellten Jahresabschlusses Anspruch auf Auszahlung seines ermittelten Gewinnanteils. Der Anspruch kann nicht geltend gemacht werden, soweit die Auszahlung zum offenbaren Schaden der Gesellschaft gereicht oder der Gesellschafter seinen vereinbarten Beitrag trotz Fälligkeit nicht geleistet hat.

Buchungen

Im Ein-Konten-Modell werden die Gewinnanteile der Gesellschafterinnen und Gesellschafter aufgrund einer **Gewinnverteilungstabelle** (Beleg) dem jeweiligen Kapitalkonto gutgeschrieben. Bei einem Verlust sind die Kapitalkonten entsprechend zu belasten. Falls die Gesellschaft aus Gründen der Übersichtlichkeit zusätzlich Privatkonten für unterjährige Privatentnahmen und -einlagen der Gesellschafterinnen und Gesellschafter als Unterkonten der Kapitalkonten führt, werden diese über die zugehörigen Kapitalkonten abgeschlossen.

BEISPIEL

In einer OHG betragen am 01. Januar 01 die Kapitalanteile von Gesellschafter Apel 240.000,00 € und von Gesellschafterin Baum 360.000,00 €. Zum Abschlussstichtag 31. Dezember 01 weist das Privatkonto Apel Entnahmen von 68.000,00 €, das Privatkonto Baum Entnahmen von 70.000,00 € aus. Der Gesellschaftsvertrag sieht vor, dass die geschäftsführende Gesellschafterin Baum einen Gewinnanteil in Höhe von 72.000,00 € für ihre Tätigkeit erhält. Der restliche Gewinn soll im Verhältnis der Kapitaleinlagen am 01. Januar 01 aufgeteilt werden.

Der Gesamtgewinn von 200.000,00 € wird wie folgt verteilt:

Gesellschafter/-in	Kapital 1. Jan.	Arbeitsvergütung	Restgewinn	Gesamtgewinn	Privatentnahme	Kapital 31. Dez.
Apel	240.000,00	0,00	51.200,00	51.200,00	68.000,00	223.200,00
Baum	360.000,00	72.000,00	76.800,00	148.800,00	70.000,00	438.800,00
	600.000,00	72.000,00	128.000,00	200.000,00	138.000,00	662.000,00

Die Gesellschaft arbeitet nach dem gesetzlich vorgesehenen Ein-Konten-Modell. Unterjährig werden Privatkonten als Unterkonten der Kapitalkonten geführt.

Buchungen:

❶ 8020 GuV-Konto	an 3000 Kapital Apfel	51.200,00
8020 GuV-Konto	an 3010 Kapital Baum	148.800,00
❷ 3000 Kapital Apfel	an 3001 Privat Apfel	68.000,00
❸ 3010 Kapital Baum	an 3011 Privat Baum	70.000,00

S				8020 Gewinn- und Verlustkonto				H			
Aufwand		560.000,00		Erträge		760.000,00					
Gewinnanteil Apfel		51.200,00									
Gewinnanteil Baum		148.800,00									

S		3001 Privat Apfel		H		S		3000 Kapital Apfel		H	
Entnahme	68.000,00	Kap. Apfel	68.000,00	Privat	68.000,00	AB	240.000,00	Gewinn	51.200,00		
				SB	223.200,00						

S		3011 Privat Baum		H		S		3010 Kapital Baum		H	
Entnahme	70.000,00	Kap. Baum	70.000,00	Privat	70.000,00	AB	360.000,00	Gewinn	148.800,00		
				SB	438.800,00						

- Die OHG führt im gesetzlich vorgesehenen Ein-Konten-Modell für jede Gesellschafterin und jeden Gesellschafter ein variables Kapitalkonto, auf dem die Gewinn- und Verlustanteile unmittelbar gebucht werden (§ 120 [2] HGB).
- Im Gesellschaftsvertrag der OHG können Regelungen zur Führung von weiteren Kapitalkonten enthalten sein (Mehr-Konten-Modelle). Diese sehen ein festes Kapitalkonto in Höhe der gesellschaftsvertraglich zu leistenden Einlage sowie variable Kapitalkonten für die Erfassung von Gewinn- und Verlustanteilen und Privateinlagen und -entnahmen vor.
- Die Gewinnverteilung richtet sich nach den entsprechenden Vereinbarungen des Gesellschaftsvertrags oder nach der gesetzlichen Regelung (§ 120 [1] HGB i. V. m. § 709 [3] BGB).

MERKE

