

Rechtsanwalt Dr. Mark K. Binz und Wirtschaftsprüfer Dr. Martin H. Sorg, Stuttgart

Bilanzierungskompetenzen bei der Personengesellschaft

– Zugleich Besprechung des BGH-Urteils II ZR 264/94 vom 29. 3. 1996¹⁾ –

1. Sachverhalt der BGH-Entscheidung

Im BGH-Fall ging es um den Jahresabschluß einer KG mit einer natürlichen Person als Komplementär und zwei mehrheitlich beteiligten Kommanditisten, die als „Beirat“ fungierten. Obwohl der Gesellschaftsvertrag in § 12 das ausdrückliche Gebot enthielt, bei Aufstellung der Bilanz „besonders darauf zu achten, daß zur Sicherung der Vermögensverhältnisse der Gesellschaft in weitgehendem Maß Reserven gebildet werden“, wurden seit 1957 sog. Einheitsbilanzen aufgestellt, d. h. zwischen Handels- und Steuerbilanz nicht unterschieden. Erstmals für 1991 stellte der – nunmehr von uns beratene – Komplementär den Jahresabschluß nicht nach den steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften auf, indem er das Gebot weitgehender Reservenbildung befolgte, insbesondere sog. Ermessensabschreibungen gem. § 253 Abs. 4 HGB vornahm.

Dadurch wurde aus einem steuerlichen Gewinn in Höhe von rd. 17 Mio. DM ein handelsrechtlicher Verlust von 1,2 Mio. DM. Die Kommanditisten argwöhnten, sie sollten „ausgehungert“ werden, und verklagten den Komplementär: Zum einen sei das gesellschaftsvertragliche Thesaurierungsgebot infolge der mehr als 30 Jahre lang praktizierten Aufstellung von Einheitsbilanzen stillschweigend abbedungen worden. Mit dieser Begründung fanden die Kommanditisten aber – in allen Instanzen – kein Gehör. Zum anderen habe der von ihnen gebildete „Beirat“ nach dem Gesellschaftsvertrag den Jahresabschluß zu „genehmigen“; das beinhalte das Recht, den Jahresabschluß der Gesellschaft abweichend von dem Jahresabschluß verbindlich festzustellen, den der Komplementär aufgestellt habe. Auch damit konnten sich die Kläger beim BGH nicht durchsetzen. Allerdings ist der BGH dem OLG Stuttgart²⁾ als Vorinstanz insoweit nicht gefolgt, als er – auf die Widerklage des Komplementärs – ein materielles Mitwirkungsrecht der Kommanditisten bei der Bilanzfeststellung in toto verneint hatte.

2. Bilanzaufstellung versus Bilanzfeststellung

Aufstellung und Feststellung des Jahresabschlusses sind seit jeher zwei grundverschiedene Vorgänge³⁾. *Aufstellung* bedeutet Vorbereitung des Jahresabschlusses bis zur Beschlußreife⁴⁾, *Feststellung* die Verbindlicherklärung des Jahresabschlusses im Verhältnis der Gesellschafter untereinander sowie im Verhältnis der Gesellschaft zu Dritten. Nicht abschließend geklärt war bisher, wer für die Feststellung des Jahresabschlusses bei der Personengesellschaft *zuständig* ist⁵⁾ und inwieweit bei der Feststellung von dem vom Komplementär aufgestellten Jahresabschluß *abgewichen* werden darf.

Im Recht der *Kapitalgesellschaft* sind diese Fragen eindeutig geregelt. Bei der *GmbH* beschließt die Gesellschafterversammlung über die Feststellung des Jahresabschlusses und die Verwendung des Ergebnisses (§ 46 Nr. 1 GmbHG). Sie ist bei der Feststellung nicht an den von der Geschäftsführung aufgestellten Jahresabschluß gebunden, sondern kann diesen – im Rahmen des Bilanzrechts und etwaiger ergänzender Satzungsbestimmungen – beliebig verändern⁶⁾. Ähnlich ist die Rechtslage bei der *AG*⁷⁾. Allerdings ist dort die Hauptversammlung nur dann für die Feststellung des Jahresabschlusses zuständig, wenn der Aufsichtsrat den Jahresabschluß nicht gebilligt hat oder Vorstand und Aufsichtsrat beschlossen haben, die Feststellung des Jahresabschlusses der Hauptversammlung zu überlassen (§ 173 Abs. 1 AktG). Der Aufsichtsrat wiederum kann – anders als die Hauptversammlung – den vom Vorstand aufgestellten

Jahresabschluß nur billigen oder nicht billigen; er kann ihn aber nicht selbst ändern⁸⁾.

Die für Kapitalgesellschaften geltenden Grundsätze lassen sich nicht ohne weiteres auf die Personengesellschaften übertragen⁹⁾, da bei der Personengesellschaft die Gesellschafter – anders als bei der GmbH – gegenüber der Geschäftsführung nicht weisungsbefugt sind und – anders als bei der AG – ein Aufsichtsrat nicht gesetzlich vorgeschrieben ist¹⁰⁾. Der BGH hat deshalb, ohne allerdings in seiner Entscheidung auf die Rechtslage bei der Kapitalgesellschaft einzugehen, die Feststellung des Jahresabschlusses bei der Personengesellschaft zum *Grundlagengeschäft* erklärt, das vorbehaltlich einer anderweitigen Regelung im Gesellschaftsvertrag der Zustimmung *aller Gesellschafter* bedarf. Der festgestellte Jahresabschluß sei nämlich die Grundlage für die Berechnung der Gewinnansprüche der Gesellschafter, so daß mit der Feststellung des Jahresabschlusses auch über *unentziehbare*, wenn auch verzichtbare Gewinnrechte der Gesellschafter entschieden werde.

Für den BGH-Fall folgt daraus, daß der vom Komplementär aufgestellte Jahresabschluß nicht einseitig vom „Beirat“, dem der Komplementär angehörte, ohne jedoch stimmberrechtigt zu sein, im Rahmen der Bilanzfeststellung geändert werden konnte. Können sich aber die Gesellschafter über den Inhalt des Jahresabschlusses *nicht einigen*, muß – so der BGH – eine *Entscheidung auf dem Gerichtswege* herbeigeführt werden.

3. Abgrenzung der Bilanzierungskompetenzen

Die formelle Zuständigkeit *aller* Gesellschafter für die Feststellung des Jahresabschlusses besagt indessen noch nichts über die *materielle Bilanzierungskompetenz*. Vielmehr kommt es hier darauf an, wie weit die Geschäftsführungsbefugnis des Komplementärs reicht. Der BGH differenziert bei der materiellen Bilanzierungskompetenz wie folgt:

- Soweit der Jahresabschluß der *Darstellung des Vermögens* des Unternehmens i. S. des § 238 Abs. 1 Satz 2 HGB dient, werden die erforderlichen Entscheidungen durch den Komplementär getroffen. Er hat den ihm gewährten Beurteilungsrahmen auszuschöpfen und die zur Verfügung stehenden Bilanzierungswahlrechte sachgemäß auszuüben. Die Gesellschafter sind insoweit auf die Prüfung beschränkt, ob diese Grenzen eingehalten sind.
- Soweit Bilanzierungsentscheidungen der Sache nach *Ergebnisverwendung* sind, sind Wahlrechte von den *Gesellschaftern* auszuüben.

¹⁾ DB 1996 S. 926

²⁾ Urteil vom 26. 10. 1994, DB 1995 S. 33.

³⁾ Vgl. *Hopt*, HGB, 29. Aufl., § 163 Rdn. 3 m. w. N.

⁴⁾ Der BGH spricht an anderer Stelle von „Entwurf“ (DB 1979 S. 2480 = BB 1980 S. 121, 122).

⁵⁾ Die h. M. sieht in der Feststellung ein Grundlagengeschäft, dem alle Gesellschafter zustimmen müssen, vgl. *Hopt*, a.a.O., § 164 Rdn. 3; *Karsten Schmidt*, Gesellschaftsrecht, 2. Aufl., § 53 III 2c; *Staub/Schilling*, HGB, 4. Aufl., § 167 Rdn. 3, jeweils m. w. N.; a. A. z. B. *Heymann-Horn*, HGB, 2. Aufl., § 167 Rdn. 2.

⁶⁾ Vgl. *Karsten Schmidt*, in: Scholz, GmbHG, 8. Aufl., § 46 Rdn. 14.

⁷⁾ Vgl. *Hüffer*, AktG, 2. Aufl., § 173 Rdn. 4.

⁸⁾ Vgl. *Kropff*, in: Geßler/Hefermehl u. a., AktG, § 172 Rdn. 16.

⁹⁾ Vgl. *Ulmer*, 2. Festschrift für Hefermehl, 1976, S. 207, 218 f.; *Hopt*, Festschrift für Odersky, 1996, S. 799/806 f.

¹⁰⁾ Anders nur bei einer Kapitalgesellschaft & Co. mit mehr als 2000 Arbeitnehmern, die unter den Voraussetzungen des § 4 MitbestG der paritätischen Mitbestimmung unterliegt.

Allerdings seien die Gesellschafter bei ihren *Bilanzierungsentscheidungen* auch innerhalb ihres Kompetenzbereichs nicht frei; sie unterlägen vielmehr *wechselseitig der Treuepflicht*, weshalb es geboten sein könne, bei der Ausübung von Bilanzierungswahlrechten die besondere Interessenslage einzelner Gesellschafter zu berücksichtigen. Zur Ergebnisverwendung betont der BGH, daß ein allgemeiner Vorrang der Thesaurierungsinteressen der Gesellschaft vor den Ausschüttungs- und Entnahmeanforderungen der Gesellschafter nicht bestehe. Das Gesetz gehe generell von einem *Vollausschüttungsanspruch* (gemeint ist: Entnahmeanspruch) der Gesellschafter aus (vgl. § 122 Abs. 1 HGB), weshalb die Gesellschafter grundsätzlich nicht verpflichtet seien, der Bildung stiller Reserven oder gar offener Rücklagen zuzustimmen¹¹⁾. Bei der Entscheidung über die Ergebnisverwendung seien vielmehr die Ausschüttungsinteressen der einzelnen Gesellschafter gegenüber den Bedürfnissen der Selbstfinanzierung und Zukunftssicherung der Gesellschaft abzuwägen. Eine Grenze für die Ablehnung einer Thesaurierung bestehe dort, wo sich die Bildung von Rücklagen als erforderlich erweise, um das Unternehmen für die Zukunft lebens- und widerstandsfähig zu erhalten.

Der BGH folgt mit dieser Differenzierung in der Sache wie in der Formulierung einem von *Schulze-Osterloh* erstellten Rechtsgutachten, das die Kläger in der Revisionsinstanz vorgelegt hatten. Daß der BGH dieses Gutachten dennoch an keiner Stelle zitiert hat, dürfte sich daraus erklären, daß *Schulze-Osterloh* sein Parteigutachten noch während des Revisionsverfahrens veröffentlicht hat¹²⁾ und die Kläger kritische Anmerkungen zu dem ihnen ungünstigen Berufungsurteil des OLG Stuttgart lancierten¹³⁾. Es spricht für die Souveränität des Gesellschaftsrechtssenats des BGH, daß er sich trotzdem der Argumentation von *Schulze-Osterloh* nahezu uneingeschränkt angeschlossen hat.

4. Abgrenzung der Bilanzierung von der Ergebnisverwendung

Die vom BGH vorgenommene Unterscheidung zwischen „normalen“ Bilanzierungsentscheidungen und solchen, die der Sache nach Ergebnisverwendung sind, ist vom Ansatz her zu begrüßen¹⁴⁾. Denn das *Gewinnrecht* der Gesellschafter gehört zu den *unentziehbaren Gesellschafterrechten*. Von daher muß zwischen *Bilanzierung und Ergebnisverwendung unterschieden* werden, und zwar auch dann, wenn die Ergebnisverwendung – indirekt – bereits bei Aufstellung des Jahresabschlusses erfolgt.

Die Unterscheidung wird jedoch dadurch erschwert, daß nahezu *jede Bilanzierungsentscheidung eine Ergebnisauswirkung* hat. Diesen Zusammenhang hat der BGH augenscheinlich nicht erkannt, jedenfalls aber nicht problematisiert. Er beschränkt sich vielmehr auf die Aufzählung einzelner Bilanzierungsentscheidungen, die er der einen oder anderen Kategorie zuordnet. Folgende Bilanzierungsentscheidungen hält der BGH der Sache nach für *Ergebnisverwendung*:

- Bildung offener Rücklagen,
- Ermessensabschreibungen („Willkürabschreibungen“) gem. § 253 Abs. 4 HGB,
- Aufwandsrückstellungen gem. § 249 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 HGB,
- steuerliche Abschreibungen, die (wie steuerliche Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen) über die handelsrechtlichen hinausgehen.

Zu den „normalen“ Bilanzierungsentscheidungen, die der Darstellung der Lage des Vermögens dienen, zählt der BGH:

- Bemessung der Herstellungskosten (§ 255 Abs. 2 Sätze 3-5 HGB), insbesondere Außerachtlassung von Gemeinkosten,
- Ausübung des Wahlrechts nach Art. 28 Abs. 1 EGHGB für Alt-Pensionsverpflichtungen,
- Bemessung des Rechnungszinsfußes für Pensionsrückstellungen¹⁵⁾.

Aus den Entscheidungsgründen ist nicht ersichtlich, ob die Aufzählung der Bilanzierungsentscheidungen, die der BGH der einen oder anderen Kategorie zuordnet, abschließend sein soll oder nicht. Sicher ist aber, daß es noch eine Reihe *weiterer Bilanzierungswahlrechte* mit Ergebnisauswirkung gibt, wobei zwischen Ansatz- und Bewertungswahlrechten unterschieden werden kann:

Bilanzansatzwahlrechte ermöglichen es, einen bilanzierbaren aktivischen oder passivischen Vermögensgegenstand oder sonstigen Posten, der nicht die formellen Voraussetzungen eines Vermögensgegenstands oder einer Verpflichtung erfüllt, in die Bilanz aufzunehmen. Beispiele:

- positiver Unterschiedsbetrag zwischen Rückzahlungs- und Ausgabebetrag einer Verbindlichkeit, sog. *Dammum* (§ 250 Abs. 3 HGB),
- derivativer Geschäftswert (§ 255 Abs. 4 HGB),
- Aufwendungen für die Inangasetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs (§ 269 HGB)¹⁶⁾,
- Rückstellungen für unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung (§ 249 Abs. 1 Satz 3 HGB).

Bewertungswahlrechte eröffnen die Möglichkeit, zwischen mindestens zwei zulässigen Wertansätzen zu wählen. Beispiele:

- außerplanmäßige Abschreibungen auf Anlagegegenstände bei nur vorübergehender Wertminderung (§ 253 Abs. 2 Satz 3 HGB),
- Beibehaltung von Wertansätzen nach außerplanmäßigen Abschreibungen (§ 253 Abs. 5, 254 Satz 2 HGB), wenn der Grund hierfür nicht mehr besteht,
- pauschale oder periodengerechte Abschreibung eines aktivierten Geschäftswerts (§ 255 Abs. 4 HGB).

Zu den Bewertungswahlrechten im weiteren Sinne gehören auch die Fälle, bei denen zwar ein bestimmter Wert oder eine bestimmte Wertart vorgeschrieben ist, jedoch nicht die jeweilige Methode oder die jeweiligen Bewertungsfaktoren. Derartige *Ermessensspielräume* treten insbesondere auf, wenn bei der Art der Wertermittlung verschiedene Verfahren für zulässig erachtet werden, z. B.

- lineare oder degressive Abschreibungsmethode bei abnutzbaren Gegenständen des Sachanlagevermögens,
- Sofortabschreibung geringwertiger Anlagegüter (GWG)¹⁷⁾,
- Parameterermittlung für einzelne Verfahren, z. B. Pauschalwertberichtigungen zu Forderungen oder pauschalierte Garantierückstellungen,
- Schätzung der Nutzungsdauer von Anlagegütern,
- Ermittlung der Höhe von Einzelwertberichtigungen zu Forderungen,
- Bewertungsvereinfachungsverfahren (Lifo etc., § 256 HGB).

¹¹⁾ Vgl. bereits BGH DB 1974 S. 716 = BB 1974 S. 854.

¹²⁾ Veröffentlicht in BB 1995 S. 2519 ff. Demgegenüber war der Beklagte zurückhaltender: Das Gegengutachten von *Hopt* erscheint erst in Kürze, in der Festschrift für *Odersky*.

¹³⁾ Vgl. *Autenrieth*, NWB 2/1995 S. 563; *Buck*, DB 1995 S. 34.

¹⁴⁾ *Felix*, ZIP 1995 S. 130, hat demgegenüber vorgeschlagen, zwischen einfachem und qualifiziertem Bilanzierungsermessen zu unterscheiden, ohne die Unterscheidungskriterien allerdings näher zu definieren.

¹⁵⁾ Die mögliche Bandbreite liegt derzeit zwischen 3% und 6% (vgl. *Kütting/Weber*, Handbuch der Rechnungslegung, 4. Aufl. 1996, § 249 Rdn. 369).

¹⁶⁾ Obwohl diese Bilanzierungshilfe nach der Gesetzesbegründung auf Kapitalgesellschaften beschränkt sein sollte, läßt die h. M. das Wahlrecht auch bei Personengesellschaften zu; vgl. *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 5. Aufl., § 269 Rdn. 7; einschränkend *Kütting/Weber*, a.a.O., § 269 Rdn. 8; nur dann, wenn die Personengesellschaft insgesamt nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften bilanziert.

¹⁷⁾ Hierin ist keine steuerliche Abschreibung i. S. von § 254 HGB (vgl. § 6 Abs. 2 Satz 1 EStG) zu sehen, sondern eine vereinfachte planmäßige handelsrechtliche Abschreibungsmethode (vgl. WP-Handbuch, 11. Aufl. 1996, Abschn. F Rdn. 465).

¹⁸⁾ Vgl. *Kütting/Weber*, a.a.O., § 279 Rdn. 6.

Diese, wie auch die vom BGH dem Bereich der Vermögensdarstellung zugerechneten Wahlrechte eröffnen die Möglichkeit, in erheblichem Umfang stille Reserven zu bilden und damit das Jahresergebnis *gezielt zu beeinflussen*¹⁸⁾. Die tägliche Praxis bestätigt dies. Bestes Beispiel sind die Publikumsaktiengesellschaften, denen es – obwohl die Wahlrechte bei Kapitalgesellschaften wesentlich eingeschränkt sind – regelmäßig gelingt, einen zur Höhe der vorgesehenen Dividende passenden Gewinn auszuweisen (Stichwort: Dividendenkontinuität), obwohl doch eigentlich der umgekehrte Weg, nämlich die Orientierung der Dividende am tatsächlichen Jahresergebnis, naheläge.

Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, was sich der BGH bei seiner Abgrenzung zwischen „normalen“ Bilanzierungsentscheidungen und solchen, die der Sache nach Ergebnisverwendung sind, gedacht hat. In den Entscheidungsgründen findet sich hierzu der bemerkenswerte Satz, daß die *Bildung stiller Reserven* ein bilanzrechtliches Grundlagengeschäft darstelle und deshalb – mangels abweichender Regelung im Gesellschaftsvertrag – der *Zustimmung aller Gesellschafter* bedürfe. Diese Aussage widerspricht jedoch dem Beurteilungsspielraum, den der BGH dem Komplementär bei den „normalen“ Bilanzierungsentscheidungen beläßt, soweit diese – wie dargestellt – ebenfalls geeignet sind, stille Reserven zu legen. Da der BGH wohl kaum die deutsche Bilanzierungspraxis so grundlegend verkannt haben kann, muß seine Aussage zu den stillen Reserven im Zusammenhang mit dem in der Urteilsbegründung unmittelbar vorausgehenden Satz gesehen werden, in dem der BGH den Begriff der stillen Reserven neu zu definieren scheint, und zwar als Ermessensabschreibungen nach § 253 Abs. 4 HGB. Ob diese, von allen herkömmlichen Definitionen der stillen Reserven abweichende Begriffsbestimmung glücklich ist, muß bezweifelt werden, zumal dies wegen § 279 Abs. 1 Satz 1 HGB zwangsläufig zur Folge hätte, daß in den Jahresabschlüssen deutscher Kapitalgesellschaften überhaupt keine stillen Reserven gebildet werden dürften.

Die Antwort könnte darin liegen, daß nach dem Urteilstenor den Gesellschaftern in ihrer Gesamtheit nur solche Bilanzierungsentscheidungen vorbehalten sind, „die der Sache nach Ergebnisverwendung sind“, also nicht bereits solche, die die Ergebnisverwendung lediglich betreffen (können). Damit ließe sich die Zustimmungspflicht aller Gesellschafter für die Bildung offener Rücklagen und die Bildung von Ermessensabschreibungen nach § 243 Abs. 4 HGB, teilweise u. U. auch die Bildung von Aufwandsrückstellungen nach § 249 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 HGB begründen¹⁹⁾. Steuerliche Mehrabschreibungen haben in der Regel aber nichts mit der Ergebnisverwendung zu tun, jedenfalls aber deutlich weniger als z. B. die Entscheidung darüber, ob ein derivativer Geschäftswert aktiviert, und über welchen Zeitraum dieser abgeschrieben wird (§ 255 Abs. 4 HGB).

5. Einheitsbilanz

Viele Unternehmen stellen – sei es aus Kostengründen, aus Bequemlichkeit oder oft auch aus schlichter Unkenntnis – ihren Jahresabschluß unter Berücksichtigung *steuerlicher Gewinnermittlungsvorschriften* – sog. Einheitsbilanz – auf. Der BGH bestätigt hierzu die h. M.²⁰⁾, daß die Handelsbilanz der Steuerbilanz nur insoweit angepaßt werden kann, als dem keine zwingenden handelsrechtlichen Vorschriften entgegenstehen. Die gesellschaftsvertragliche Regelung, nach der eine Einheitsbilanz aufzustellen ist, muß also einen *Vorbehalt zugunsten des zwingenden Handelsrechts* enthalten.

Was aber, wenn – wie häufig – ein derartiger Vorbehalt fehlt? In diesem Fall ist, was der BGH nunmehr bestätigt, nach allgemeinen zivilrechtlichen Grundsätzen nicht die gesamte Klausel, sondern nur der Teil nach § 134 BGB nichtig, der gegen zwingendes Handelsrecht verstößt.

Beim *Übergang von der Einheitsbilanz zur getrennten Handels- und Steuerbilanz* hält der BGH aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Treuepflicht eine angemessene *Übergangsfrist* für erforderlich²¹⁾. Hierfür komme je nach Auswirkung auf das Jahresergebnis ein Zeitraum von drei (z. B. bei der Bemessung der Herstellungskosten mit Einzel- statt Vollkosten) bis sechs Jahren (z. B. bei Ausübung des Wahlrechts gemäß Art. 28 Abs. 1 EGHGB) in Betracht. Die Herabsetzung des Rechnungszinsfußes für Pensionsrückstellungen bedürfe keiner Übergangsfrist. Eine Begründung für letzteres gibt der BGH nicht, wohl aber das Parteigutachten von *Schulze-Osterloh*, dem der BGH auch in diesem Punkt gefolgt ist; hiernach sei der Rechnungszinsfuß aus den Verzinsungserwartungen des unternehmerischen Kapitals abzuleiten, weshalb insoweit kein Wahlrecht bestehe und folglich auch eine Übergangsfrist ausscheide.

6. Abweichende Regelung im Gesellschaftsvertrag

Der BGH betont in seiner Entscheidung mehrfach, daß sowohl die formelle als auch die materielle Bilanzierungskompetenz im Gesellschaftsvertrag abweichend geregelt, insbesondere einer Mehrheitsentscheidung überlassen werden kann. Bei der Frage, welche inhaltlichen Anforderungen an eine derartige Regelung zu stellen sind, vermeidet der BGH erneut eine grundsätzliche Auseinandersetzung mit dem in der Literatur umstrittenen *Bestimmtheitsgrundsatz*²²⁾. Da das *Gewinnrecht zum Kernbereich* der Gesellschafterrechte gehöre, sei nämlich auch bei Aufgabe des Bestimmtheitsgrundsatzes die Angabe der *Art des Beschlußgegenstandes* erforderlich, wobei dieser so formuliert sein müsse, daß sich *Ausmaß und Umfang des Eingriffs in das Gewinnrecht* erkennen ließen.

An die Bildung *notwendiger offener Rücklagen* knüpft der BGH indessen weniger strenge Voraussetzungen²³⁾. Notwendig sind Rücklagen, soweit sie erforderlich erscheinen, um das Unternehmen für die Zukunft lebens- und widerstandsfähig zu machen. Hier reicht ein Gesellschafterbeschuß mit vertragsändernder Mehrheit auch dann aus, wenn der Gesellschaftsvertrag nur allgemein festlegt, daß Vertragsänderungen mehrheitlich beschlossen werden können. Dieses Privileg dürfte auch für die Bildung *notwendiger stiller Reserven* gelten.

7. Steuerentnahmerecht

Überraschenderweise äußert sich der BGH in seiner Entscheidung auch zum Steuerentnahmerecht, obwohl der Sachverhalt hierzu keinen Anlaß gab, da dieses Recht im Gesellschaftsvertrag abschließend geregelt war. Die Problematik des Steuerentnahmerechts ergibt sich daraus, daß die *Personengesellschaft selbst nicht einkommen- und vermögensteuerpflichtig* ist, die genannten Steuern vielmehr bei ihren Gesellschaftern erhoben werden. Demgemäß räumt die bisher h. M.²⁴⁾ den Gesellschaftern

¹⁹⁾ Derartige Ermessensabschreibungen und Aufwandsrückstellungen sind bei Kapitalgesellschaften nicht zulässig (§ 279 HGB). Bei der Umsetzung des BiRiLiG wurde den Personengesellschaften diese Wahlrechte zur bewußten Bildung stiller Reserven aber trotz größter bilanzrechtlicher Bedenken belassen, um diese gegenüber dem bisherigen Recht nicht schlechter zu stellen (vgl. BT-Drucks. 10/4268 S. 100).

²⁰⁾ Vgl. BayObLG DB 1988 S. 171 = NJW 1988 S. 916, 917 für die GmbH; OLG Hamm BB 1993 S. 1332; *Schulze-Osterloh*, StuW 1991 S. 284, 286 ff.

²¹⁾ Der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB) wird vom BGH nicht erwähnt, was wohl auf die – zutreffende – Feststellung im Parteigutachten von *Schulze-Osterloh* zurückzuführen ist, daß „bereits Anlässe geringer Bedeutung, wie Änderung der Kostenrechnung“, eine Abweichung vom Stetigkeitsgrundsatz rechtfertigen.

²²⁾ Zuletzt BGH DB 1995 S. 90 = ZIP 1994 S. 1942, 1943 f. Vgl. auch *Binz*, Die GmbH & Co., 8. Aufl., § 15 Rdn. 53 ff.

²³⁾ BGH DB 1976 S. 1324 = BB 1976 S. 948, 949.

²⁴⁾ Vgl. OLG München DB 1994 S. 1465, 1466; *Binz*, a.a.O., § 7 Rdn. 68, jeweils m. w. N.

tern das Recht ein, Entnahmen zumindest in Höhe der von ihnen zu zahlenden Ertragsteuern geltend zu machen, wobei dieses Recht aus der gesellschaftsrechtlichen *Treuepflicht* hergeleitet wird.

Dem widerspricht der BGH unter Hinweis darauf, daß das Gesetz neben dem Anspruch aus § 122 HGB kein Steuerentnahmerecht kenne²⁵). Ob dem Gesellschafter auch ohne eine ausdrückliche Regelung im Gesellschaftsvertrag ein Entnahmeanspruch in Höhe der aus thesaurierten Gewinnen anfallenden Steuern zuerkannt werden könne, müsse daher der Entscheidung des Einzelfalls durch den Tatrichter vorbehalten bleiben. Ohne weiteres nachvollziehbar ist die Begründung des BGH nicht, zumal er in derselben Entscheidung aus dem Gesetz einen Anspruch der Gesellschafter auf Entnahme *aller Gewinne* („Vollausschüttungsanspruch“) abgeleitet hat und § 122 HGB eine Entnahme des Gewinns nur ausschließt, soweit diese „zum offenbaren Schaden der Gesellschaft“ gereicht. Offensichtlich hat der BGH nur diejenigen Fälle im Auge, in denen keine Einheitsbilanz aufgestellt, und zwar in der Steuerbilanz, nicht aber – durch die Bildung stiller Reserven – in der Handelsbilanz ein Gewinn ausgewiesen wird. Da der BGH aber die Bildung stiller Reserven von der Zustimmung aller Gesellschafter abhängig macht, steht es jedem Gesellschafter frei, sein Veto einzulegen, wenn der auf ihn entfallende handelsrechtliche Gewinnanteil nicht wenigstens die entsprechende Steuer-schuld deckt.

Wie aber, wenn die Bilanzfeststellung durch *Mehrheitsentscheid* erfolgt? In diesem Falle muß ein überstimmter Gesellschafter auf der Grundlage des BGH-Urteils damit rechnen, seine Steuern aus dem übrigen Vermögen entrichten zu müssen – was faktisch eine Nachschußpflicht zur Folge hat²⁶). Ein Mehrheitsgesellschafter kann damit leicht durch geeignete Bilanzierungspolitik finanzschwache Minderheitsgesellschafter herausdrängen. Ob der BGH diese Gefahr nicht gesehen hat?

8. Folgerungen für die Praxis

Wegen des ausdrücklichen Thesaurierungsgebots in § 12 des Gesellschaftsvertrags, das im Urteil als „Richtlinie zum materiellen Inhalt“ bezeichnet wird, hätte sich der BGH die vorliegende Entscheidung einfach machen und sich – unabhängig von der formellen und materiellen Bilanzierungskompetenz – auf die Darstellung der – möglicherweise – durch die gesellschaftsrechtliche Treuepflicht gezogenen Grenzen beschränken können. Denn ein gesellschaftsvertraglich verankertes Thesaurierungsgebot bindet alle Gesellschafter, so daß es auf die Bilanzierungskompetenzen allenfalls noch in verfahrensrechtlicher Hinsicht ankommt. Stattdessen hat der BGH die Gelegenheit zu einer Grundsatzentscheidung zur Bilanzierungskompetenz bei Personengesellschaften genutzt, die von nicht zu unterschätzender Bedeutung ist.

Die Frage, wer in der Personengesellschaft Bilanzierungswahlrechte ausüben darf, wurde nämlich in der Praxis, aber auch in der Wissenschaft, äußerst stiefmütterlich behandelt. Dafür gibt es im wesentlichen zwei Gründe. Zum einen wurde das Bilanzrecht wegen seiner Nähe zur Betriebswirtschaft von den Juristen eindeutig vernachlässigt. Zum anderen ist in der Rechtspraxis mittelständischer Unternehmen, die meist in der Rechtsform der Personengesellschaft (insbesondere GmbH & Co.) organisiert sind, weitgehend unbekannt, welche Bilanzierungsspielräume sich eröffnen, wenn man erst einmal von der überkommenen Einheitsbilanz Abschied genommen hat. Insofern kommt dem BGH-Urteil das große Verdienst zu, die Diskussion über die Bilanzierungskompetenzen bei Personengesellschaften eröffnet zu haben.

Einstweilen bedeutet die vom BGH festgelegte formelle und materielle Bilanzierungskompetenz, daß bei allen Personengesell-

schaften (einschließlich GmbH & Co.), die nicht zufällig über eine „BGH-konforme“ Mehrheitsklausel verfügen, über Bilanzierungsentscheidungen, die der Sache nach Ergebnisverwendung sind, und über die Ergebnisverwendung als solche künftig nur noch *einstimmig* beschlossen werden kann. Lediglich zur Bildung „notwendiger“ Rücklagen genügt eine allgemeine Mehrheitsklausel für Vertragsänderungen. Wie aber sind die drei Kategorien: „normale“ Bilanzierungsentscheidungen (für die der Komplementär allein zuständig ist), „notwendige“ Rücklagen (die aufgrund einer allgemeinen Mehrheitsklausel für Vertragsänderungen beschlossen werden können) und sonstige Ergebnisverwendung (die der Zustimmung aller Gesellschafter bedarf), abzugrenzen?

Hier eröffnet sich für „lästige“ Gesellschafter und solche, die es werden wollen, ein breites Betätigungsfeld. Namentlich durch das vom BGH postulierte Einstimmigkeitserfordernis wird es zu einer Flut von Rechtsstreitigkeiten kommen, die dem BGH über kurz oder lang erneut Gelegenheit geben dürften, seinen Standpunkt weiter zu differenzieren und möglicherweise durch die Herausbildung von Fallgruppen der Praxis konkretere Entscheidungshilfen zu geben.

Um diesen Unwägbarkeiten vorzubeugen, empfiehlt sich eine *eindeutige gesellschaftsvertragliche Regelung* der materiellen Bilanzierungskompetenz, insbesondere eine „wasserdichte“ Mehrheitsklausel für die Feststellung des Jahresabschlusses und die Ergebnisverwendung. Für deren konkrete Formulierung sind jedoch insbesondere folgende Fragen noch klärungsbedürftig:

- Wie müssen Mehrheitsklauseln für die Bilanzfeststellung und die Ergebnisverwendung formuliert sein, um den Anforderungen des Bestimmtheitsgrundsatzes bzw. der Kernbereichslehre für die Zulässigkeit von Mehrheitsklauseln zur Änderung von Gesellschaftsverträgen zu genügen (hier wäre es bereits hilfreich, wenn der BGH sich für oder gegen die Fortgeltung des Bestimmtheitsgrundsatzes entscheiden könnte)?
- In welchem Verhältnis steht eine abschließende Regelung der Bilanzierungskompetenzen im Gesellschaftsvertrag zum Abwägungsgebot des BGH und der Pflicht zur Rücksichtnahme auf die „besondere Interessenlage“ einzelner Gesellschafter? Sind m. a. W. die vom BGH entwickelten Bilanzierungsgrundsätze gegenstandslos, wenn das – verzichtbare – Gewinnrecht bzw. die Ergebnisverwendung einer (eindeutig geregelten) Mehrheitsentscheidung unterliegt?
- Ist das bisherige Verständnis des Steuerentnahmerechts angesichts der vom BGH entschiedenen Kompetenzverteilung noch zeitgemäß, nachdem die Entnahme von Steuern ohne verteilungsfähigen Gewinn in der Handelsbilanz zum Wiederaufleben der Kommanditistenhaftung führt? Wäre nicht eine gesellschaftsvertragliche Regelung dahingehend sachgerechter, daß in der Handelsbilanz ein – entnahmefähiger – Gewinn mindestens in Höhe von z. B. 58% des Steuerbilanzgewinns ausgewiesen werden muß, damit die Gesellschafter – ohne Haftungsrisiko – wenigstens ihre persönlichen Steuern bezahlen können?

²⁵) So bereits in DB 1990 S. 2314 = ZIP 1990 S. 1327, 1328.

²⁶) Wegen §§ 171, 172 Abs. 4 HGB; vgl. hierzu BGHZ 109 S. 334, 339.

EG-Urheberrechtsschutz für Datenbanken

Die Richtlinie 96/9 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 11. 3. 1996 über den rechtlichen Schutz von Datenbanken ist im ABIEG 1996 Nr. L 77 S. 20 veröffentlicht. Sie ist von den Mitgliedsstaaten umzusetzen vor dem 1. 1. 1998