



Michael Knott

**Die Mehrheitsentscheidung
über die Gewinnthesaurierung im
Personenhandelsgesellschaftskonzern**

Zum Minderheitenschutz
bei Grundlagenentscheidungen

Einleitung

Im sog. Otto-Urteil vom Januar 2007 (BGHZ 170, 283) behandelt der Bundesgerichtshof wichtige Fragen der Kompetenzverteilung in der Personengesellschaft. Im Allgemeinen geht es dort um die Grenzen für die Gestaltung von Mehrheitsklauseln, im Besonderen um die Einordnung der Bilanzierung und Gewinnverwendung in diese Grenzen. Nach einem Urteil aus dem Jahre 1996 (BGHZ 132, 263) ist weitestgehend Klarheit eingetreten, dass die Aufstellung des Jahresabschlusses einschließlich der Ausübung (gewisser) bilanzieller Wahlrechte durch die Geschäftsführer, dessen Feststellung sowie die Entscheidung über Gewinnvorträge, Rücklagen oder sonstige, materiell der Ergebnisverwendung zuzurechnende Maßnahmen durch alle Gesellschafter vorzunehmen ist. Allerdings hat das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz vom 2009 eine erhebliche Einschränkung der Bilanzierungsspielräume mit sich gebracht (Wegfall der Aufwandsrückstellungen sowie stiller Willkürreserven, Einführung der Ansatzstetigkeit). Heute konzentriert sich die Frage also stärker auf das Kräfteverhältnis in der Gesellschafterversammlung, es geht um den klassischen Mehrheits-/Minderheitskonflikt. An dieser Stelle mag die Otto-Konzernholding, eine Familiengesellschaft, als Hinweis dafür dienen, dass Mehrheitsentscheide kein Spezifikum großer, anonymer Publikums-Personengesellschaften sind.

Das Otto-Urteil schafft Klarheit im Hinblick darauf, welche Maßstäbe bei der Überprüfung der formellen und materiellen Voraussetzungen für Mehrheitsentscheide anzusetzen sind. Die an dieser Stelle bestätigte Rechtslage kann mittlerweile als gefestigt gelten, da das Gericht damit nach einer eigenen Zweifelsphase und deutlicher Kritik aus der Literatur gezwungenermaßen klar Stellung bezog. Aufgrund der Besonderheit des gegebenen Sachverhalts blieben dabei die Fragen zur Einordnung der Gewinnverwendung unbeantwortet. Auch schwieg das Gericht dazu, wie die Kräfteverhältnisse aussehen, wenn die Entscheidung über die Gewinnverwendung in einer Tochtergesellschaft getroffen wird.

Über das Urteil hinausgreifend ergibt sich also die praktische Fragestellung, unter welchen Voraussetzungen die Mehrheit über die Ergebnisverwendung entscheiden kann. Da der Schwerpunkt der Fragestellung im Gesellschaftsrecht liegen soll, und das Bilanzrecht bezüglich der Entscheidungsspielräume im Rahmen des Gewinnkonflikts „ausgedünnt“ wurde, wird primär die Bildung von (Gewinn-)Rücklagen betrachtet (s. dazu einführend Teil 1).

Die vertragliche Grundlage des Gesellschafterbeschlusses bedarf dabei einer genaueren Untersuchung (Teil 2). Es kristallisiert sich heraus, dass zwar keine „handfesten“ Instrumente (Veto-Rechte) zur Stelle sind, um die Mehrheitsherrschaft einfach zu begrenzen (Teil 3). Andererseits bestehen für den initiativwilligen Gesellschafter doch Möglichkeiten, eine „richtige“ Entscheidung

durchzusetzen. Es lassen sich auch bei Anerkennung einer weitestgehenden Gestaltungsfreiheit der Gesellschafter, die im Regelfall zu einer sehr dynamischen Fehlerfolgenregelung führt, deutliche Grenzen für die Ausübung der Mehrheitsmacht finden (Teil 4).

Neben der Otto-Entscheidung ist systematisch auch die sog. Holzmüller-Gelatine-Rechtsprechung (BGHZ 83, 122 [Holzmüller]; BGHZ, 159, 30 [Gelatine]) relevant, allerdings unter dem geänderten Vorzeichen einer „offenen“ Verbandsverfassung von OHG und KG. Um die Frage nach der Konzernperspektive „von oben“, also der Verbandsverfassung der Konzernmutter, beleuchten zu können, bedarf es eines umfassenden Blickes auf die Rückwirkungen von Gruppenbildung und Gruppenleitung auf die Muttergesellschaft (Teil 5). Dabei greift die Diskussion naturgemäß weniger auf die Gesetzesauslegung zurück, vielmehr geht es um die Schaffung von Grundregeln für die Auslegung der flexiblen Verbandsverfassung der Personenhandelsgesellschaften. Um diese Neubetrachtung des innergesellschaftlichen Kräfteverhältnisses in der Unternehmensgruppe ausreichend zu differenzieren, wird ein weiterer, mit der Rücklagenbildung verwandter Problemkreis beleuchtet: Die phasenverschobene Gewinnaktivierung im Konzern durch Veränderung der Bilanzierungsvorgänge (Teil 6).

Auch die wohl breiteste Diskussion des Gesellschaftsrechts der letzten Jahre, die Frage nach den Grenzen der Haftungsbeschränkung (in der Unternehmensgruppe), wird zum Teil aufgegriffen, soweit es um den Schutz der Tochtergesellschaft geht. Dabei lässt sich auch für den Ansatz, verbotene Verhaltensweisen mittels rechtsgeschäftlicher Treuepflichten zu kontrollieren, vieles aus der Diskussion gewinnen, die in der Entwicklung vom reinen Konzernrecht heute (vorübergehend) im Deliktsrecht angelangt ist. Denn im Kern geht es immer noch um dasselbe Phänomen (nachteiliger) anderweitiger Interessenbindung, auch wenn hier – abseits der GmbH & Co. KG – kein gesonderter Gläubigerschutz in Sicht ist. Der abschließende Blick auf die Konzernthesaurierung „von unten“ ist insofern wichtig, als sich nicht nur bildlich damit der Kreis schließt. Im Rahmen der Verbandsverfassung der Konzernmutter wird teilweise mit dem Schutz der abhängigen Gesellschaft argumentiert. Auch wenn sich weitergehende Auswirkungen an dieser Stelle mit den vorhandenen Rechtsgrundlagen nicht begründen lassen, so muss doch die primäre Wertung des Konzernrechts, der Schutz der Außenstehenden, mindestens „unten“ verwirklich werden (Teil 7).

Die Arbeit wird dabei vielfach auch auf Grundlagen des Kapitalgesellschaftsrechts zurück. Nicht nur die gesellschaftlichen Treuepflichten – unter Beachtung gewisser grundsätzlich-konstruktiver Unterschiede (Ring- vs. Sternvertrag) – dienen hier als Beispiel dafür, dass Verbände, vor allem unternehmerische, auch wenn sie durch verschiedene gesetzliche Grundlagen bestimmt werden, gleichen Grundprinzipien unterworfen sind. So bietet sogar das Aktienrecht

teilweise Klarstellungen allgemeiner Prinzipien (vgl. z.B. § 83 Abs. 2 AktG: Ausführungspflicht ggü. Hauptversammlungsbeschlüssen, § 93 Abs. 2 Satz 2 AktG: Vorstandshaftung, § 243 Abs. 2 AktG: Anfechtbarkeit als Trennlinie zwischen Satzungsverletzungen und Satzungsdurchbrechungen). Andererseits finden manche Diskussionen hauptsächlich im Kapitalgesellschaftsrecht statt. Diese Beiträge sollten mit einbezogen werden und unter Beachtung rechtsformspezifischer Unterschiede können sie es auch.

Teil 1: Die Gewinnrücklage im Personenhandelsgesellschaftsrecht

I. Einführung

Im Gegensatz zum Kapitalgesellschaftsrecht und dessen Bilanzierungsvorschriften (vgl. §§ 150, 254 AktG, §§ 266, 272¹) kennt das Personenhandelsgesellschaftsrecht keine ausdrückliche Regelung zu Voraussetzung und Funktion der Rücklage.² Die §§ 120 ff., 247 Abs. 1 beziehen sich lediglich allgemein auf das Eigenkapital,³ wobei allerdings kein Zweifel daran bestehen kann, dass Rücklagen – zumindest unter gewissen Voraussetzungen – zum Eigenkapital zählen.⁴ Andere Definitionen, die auch entnahmebeschränkte Fremdkapitalposten dazurechnen,⁵ werden hier nicht aufgegriffen, was sich aus Folgendem ergibt:

Die Frage nach den Auswirkungen der Einschränkung von Entnahmerechten überschneidet sich mit der Frage der – hier näher betrachteten – Risikoerhöhung durch „echte“ Rücklagenbildung nur teilweise. Wird ein Betrag auf einem Fremdkapitalkonto gebucht, so kann der Gesellschafter grundsätzlich Auszahlung in entsprechender Höhe verlangen. Eine Entnahmebeschränkung ist in dieser Situation lediglich eine Forderungsstundung. Handelt es sich aber um eine Zuweisung zum Eigenkapital, so wird durch den Ausschluss des Entnahmerechts auch die Entstehung einer Forderung aktuell verhindert. Einlagenbuchungen sind rechtlich lediglich Bilanzziffern, die erst im Rahmen der Auseinandersetzungsbilanz in der Liquidation die Grundlage für eine Forderung bilden können. Angesichts der Unwägbarkeiten der Entwicklung der indirekten, also schuldrechtlich zugewiesenen Vermögensrechte an die Mitgliedschaft als Stammrecht ist der Anspruch auf den Liquidationserlös aber von der Einlagenbuchung zu trennen.⁶ Interne Buchungsvorgänge, die eine Zuweisung zum Eigenkapital bewirken, führen also – wenn sie gleichzeitig den Ausschluss des Entnahmerechts beinhalten – zur Begründung des typischen Verlustrisikos, welches sich im Rahmen der Einlagenleistung ergibt. Wurden Beträge auf Fremdkapitalkonten gebucht, liegt zumindest für den Kom-

-
- 1 Paragraphen ohne Gesetzesbezeichnung sind solche des HGB.
 - 2 *U. Huber*, FS Knobbe-Keuk, S. 203, 203; *Schön*, FS Beisse, S. 471, 482; *H. Westermann*, FS v. Caemmerer, S. 657, 658.
 - 3 Zur Bilanzierung des Eigenkapitals der Personenhandelsgesellschaft vgl. *Sieker*, ZIP 2007, 849 ff.
 - 4 *U. Huber*, FS Knobbe-Keuk, S. 203, 209; *Schön*, FS Beisse, S. 471, 482.
 - 5 *Weipert*, in: Münch. Hb. GesR II, § 14 Rn. 77; *H. Westermann*, FS v. Caemmerer, S. 657, 667 f.
 - 6 Zur Beschreibung der rechtlichen Funktion des Kapitalanteils vgl. *U. Huber*, S. 219 ff.; *Haar*, S. 241 f.; *Sieker*, ZIP 2007, 849, 850.

manditisten keine Risikoerhöhung im reinen Ausschluss des Entnahmerechts⁷, da von diesen Konten spätestens in der Liquidation wegen § 169 Abs. 2 bevorrechtigt entnommen werden kann.⁸ Die Bildung der Rücklage bewirkt aber in jedem Fall die Zuweisung der Beträge zum Eigenkapital *und* (logischerweise) den Ausschluss des Entnahmerechts. Zwar ist die Fremdkapitalgewährung als mitgliedschaftlicher Beitrag zum Gesellschaftsvermögen gleichsam vom Belastungsverbot des § 707 BGB erfasst.⁹ Angesichts der weit reichenden Gestaltungsfreiheit im Personengesellschaftsrecht ist es jedoch erforderlich, klare Orientierungspunkte für die Suche nach den diese Gestaltungsfreiheit begrenzenden zwingenden Regeln (hier z.B.: Kembereichsschutz) zu setzen.

Im Kapitalgesellschaftsrecht funktioniert die Rücklage nun vereinfacht gesprochen dergestalt, dass die über das gezeichnete Kapital hinausgehende Summe dauerhaft gebunden wird. Nach der Aufbringung durch Gewinnverwendungsbeschluss oder sonstige Einlagenleistung ist also, unabhängig davon, wie weit das Reinkapital der Gesellschaft schwankt, über den Schutz des Nominalkapitals hinaus ein Vermögensteil in Höhe der Rücklage zweckgebunden.¹⁰ Die rechtliche Strenge der Bindung ist von der konkreten gesetzlichen Ausgestaltung abhängig (vgl. § 57 AktG, § 30 GmbHG,). Sofern der zwingende gesetzliche Kapitalschutz nicht eingreift wirkt die Bindung nur verbandsintern, d.h. sie kann durch Beschluss, ggf. im Wege der Vertragsdurchbrechung, aufgehoben werden. Rücklagen werden grundsätzlich im Kapitalgesellschaftsrecht dabei grds. nur durch Beschluss zur Verrechnung mit Verlusten verwendet. Nun könnte man im Personenhandelsgesellschaftsrecht eine Rücklage auch vergleichbar als dauerhafte Ziffer konstruieren. Buchungstechnisch würde man dies erreichen, indem man die Rücklage *nicht* zur automatischen Verrechnung mit Verlusten bestimmen würde. Letztere müssten also auf einem weiteren Konto, das etwa Entnahmen und Verlustvorträge enthielt, gebucht. Erst in der Schlussabrechnung würden die Kapitalkonten – zumindest eines davon müsste negativ werden können – saldiert. Das Rücklagenkonto würde also wie ein festes Kapitalkonto geführt. Als Variante des Systems fester und variabler Kapitalanteile¹¹ ließe sich ein Saldo aller Kapitalkonten bilden und damit feststellen, ob die für die Entnahmen oder etwaige vertrag-

7 Etwas anderes kann sich dann ergeben, wenn die Entnahmeverhinderung ausdrücklich auch die Entnahme im Rahmen der vorrangigen Gläubigerbefriedigung (§ 149) erfasst. In diesem Fall ergäbe sich die Risikolage als „faktisches Eigenkapital“ (vgl. II. 4. b. aa)).

8 Dies gilt nach heute h.M. auch für die Außenhaftung des Kommanditisten: *U. Huber*, ZGR 1988, 1, 9, 35 ff.

9 Vgl. nur *Ulmer/Schäfer*, in: MüKo, BGB, § 707 Rn. 1.

10 Zur Zweckbindung vgl. *H. Westermann*, FS v. Caemmerer, S. 657, 667 f.

11 Vgl. dazu *U. Huber*, FS Knobbe-Keuk, S. 203, 204.

liche Nachschusspflichten maßgebliche Schwelle überschritten ist. Andererseits ist im Personenhandelsgesellschaftsrecht aber auch denkbar, eine nur vorübergehende Rücklage einzurichten. Das Rücklagenkonto würde hier unmittelbar zur Verlustverrechnung herangezogen.¹² Ein gesonderter Beschluss (vgl. § 150 Abs. 3, 4 AktG) wäre dafür nicht erforderlich.

In jedem Fall führt die Rücklagenbildung also zur Erhöhung der Einlage im Zeitpunkt ihrer Bildung. Ob sie darüber hinaus zu einer dauerhaften Erhöhung der Entnahmeschwelle führt, ist eine Frage der Ausgestaltung. Dabei kann die Lösbarkeit der Rücklage durch Verluste bereits bei der Buchung festgelegt sein, andererseits kann sie auch durch *actus contrarius*¹³ später umgesetzt werden. Im Personengesellschaftsrecht ist damit die konkrete Vereinbarung maßgeblich, objektiv-rechtliche Schranken sind mangels gesetzlichen Gläubigerschutzes in diesem Regelungsbereich nicht in Sicht.¹⁴ Lediglich einzelne Stimmen befürworten eine Anwendung des Rechts der Gesellschafterdarlehen.¹⁵ Die *ratio* dieses Rechtsprinzips (jetzt § 135 InsO) reicht aber sicherlich nicht so weit, den Gesellschaftern, die einmalig einen Beitrag nachschießen wollen ohne damit eine dauerhafte Erhöhung von Entnahmeschwellen zu verbinden, Schranken aufzuerlegen.

Abgesehen von der Frage der Dauerhaftigkeit der Kapitalbindung ist die Bildung einer solchen Rücklage in jedem Fall bilanziell erfolgsneutral.¹⁶ Abzugrenzen ist dieses Vorgehen deshalb vom insoweit relevanten Erlassvertrag nach § 397 BGB,¹⁷ bei dem im Gegensatz zur Rücklagenbildung, die die Entstehung einer Forderung *a priori* ausschließt, überhaupt ein Verfügungsobjekt bestehen muss.

12 Vgl. dazu *U. Huber*, FS Knobbe-Keuk, S. 203, 210.

13 Vgl. dazu *U. Huber*, FS Knobbe-Keuk, S. 203, 212.

14 *Priester*, FS Quack, S. 373, 389; *H. Westermann*, FS v. Caemmerer, S. 657, 669. Vor allem *K. Schmidt* hat allerdings die Effizienz des Gläubigerschutzes durch persönliche Haftung immer wieder in Zweifel gezogen (vgl. z.B. ZHR 153 [1989], 270, 284]). Sein Hauptaugenmerk liegt aber auf einer Insolvenzantragspflicht *de lege ferenda*.

15 Vgl. z.B. *Drygala*, FS Th. Raiser, S. 63, 70 ff.

16 Vgl. *Schulze-Osterloh*, FS K. Schmidt, S. 1447, 1450; *H. Westermann*, FS v. Caemmerer, S. 657, 658. Würde man sie erfolgswirksam erfassen, könnte sich Folgendes ergeben: Wenn ein Gesellschafter ausschließlich einer durch die Rücklage hervorgerufenen Mindestentnahmeschwelle unterliegt (ansonsten besteht *qua* Gesetz keine *kapitalbezogene* Schranke), die beim aktuellen Stand seines Kapitalkontos überschritten ist, könnte der Betrag im nächsten Jahr zusätzlich abfließen. Obwohl man die Gewinnrücklage begrifflich streng genommen auch *nicht* als Einlage sehen könnte, da sie nicht aus dem Privatbereich des Gesellschafters stammt (vgl. § 4 Abs. 1 Satz 7 EStG, der von der „Zuführung“ spricht [zur Anwendung der Norm i.R.d. § 120 *Schulze-Osterloh*, FS K. Schmidt, S. 1447, 1450]), muss sie also bei der bilanziellen Gewinnermittlung ausgenommen werden.

17 S. dazu *Sieker*, S. 72.

II. Rücklage und Innenverhältnis

1. Stimm- und Vermögensverhältnisse

Bei kapitalistischer Ausgestaltung des gesellschaftlichen Innenverhältnisses, wenn also Stimm- und Vermögensrechte nach den Kapitalverhältnissen bestimmt werden, ist es theoretisch denkbar, dass eine Veränderung der Machtverhältnisse durch eine (ungleiche) Rücklagenbildung eintritt. Als schwerwiegender Eingriff in die mitgliedschaftliche Stellung wäre dieser Vorgang dem Kernbereichsschutz unterworfen.¹⁸ Dieser Fall kann jedoch praktisch außer Acht gelassen werden. Ausgehend davon, dass die Rücklage im Kapitalgesellschaftsrecht grundsätzlich nicht zur Bestimmung der Stimmverhältnisse dient (§ 134 Abs. 1 AktG, § 47 Abs. 2 GmbHG) – es ergäben sich Probleme im Hinblick auf die Bestimmung der (innenrechtlich relevanten) Rücklagenanteile bei ungleicher Einbringung –, wird man auch in der OHG/KG von einer solchen Konstruktion absehen. Die gebräuchliche Kontenform, unterteilt in fester Kapitalanteil (Einlage) und variabler Kapitalanteil (Verluste, Gewinne und Entnahmen) dient vielmehr gerade dazu, Klarheit zu schaffen. Man wird also Rechte der Gesellschafter im absoluten Reelfall nur an das feste Kapitalkonto knüpfen.¹⁹

2. Differenzhaftung

Von Bedeutung für die Konturierung der Rücklagenbildung ist zunächst eine mögliche Haftung aus dem Einbringungsverhältnis. Grundsätzlich gilt dabei im Rahmen der Einlagenleistung in der Personenhandelsgesellschaft Folgendes: Obwohl im Innenverhältnis Vertragsfreiheit besteht,²⁰ ist nach strittiger Auffassung eine verschuldensunabhängige Differenzhaftung für mangelhafte Sacheinlagen anzunehmen, wenn die Gesellschaft kapitalistisch ausgestaltet ist.²¹ Damit wird

18 Vgl. nur BGHZ 20, 363; *Enzinger*, in: MüKo, HGB, § 119 Rn. 72.

19 Dazu *Haar*, S. 241 f.; *U. Huber*, FS Knobbe-Keuk, S. 203, 217; *Priester*, in: MüKo, HGB, § 120 Rn. 101, 103.

20 Einerseits bedeutsam ist hier die bilanzrechtliche Seite, die zumindest für den Saldo aller aktivierten Kapitalleistungen – also unter Einschluss der Möglichkeit der Leistung des einen Gesellschafters für den anderen (vgl. *U. Huber*, S. 201, 210) – eine Einhaltung der Bewertungsvorschriften des HGB verlangt. Andererseits können die Gesellschafter die „Gegenleistung“ für die Einlage, die interne Rechtsmacht, in den Grenzen des § 138 HGB (weiter) frei bestimmen; vgl. dazu *Priester*, in: MüKo, HGB, § 121 Rn. 32 ff.; *Schäfer*, in: *Staub*, HGB, § 120 Rn. 26 ff.

21 Dafür *K. Schmidt*, GesR, § 20 III 3 d; *Wiedemann*, GesR II, S. 98; zurückhaltend *Hüttemann*, S. 159 ff., der auf den Grundgedanken des § 275 BGB und auf § 707 BGB verweist, was allerdings für die Aufrechnung bei Bareinlagen nicht einschlägig ist. Selbst wenn man die Differenzhaftung ablehnt, stellt sich die Frage nach typisch mitgliedschaft-

nicht die Aufbringung eines bestimmten Reinkapitals gesichert, sondern die Herstellung des vereinbarten Einlagenverhältnisses zwischen den Gesellschaftern.

Die schuldbefreiende Leistung durch Aufrechnung gem. §§ 387 ff. BGB schließt eine Mängelhaftung wegen fehlender Bonität gerade aus, wie auch der Gegenschluss aus § 365 BGB („gegen einen Dritten“) verdeutlicht. Im Innenverhältnis der Gesellschaft würde durch eine (ungleiche) Aufrechnung jedoch das Einlagenverhältnis der Gesellschafter zueinander verzerrt. Deshalb ist – in Anlehnung an die mittlerweile h.M. zur Außenhaftung des aufrechnenden Kommanditisten²² – eine Differenzhaftung des einbringenden Gesellschafters angebracht. Diese greift dann ein, wenn er zu einem Zeitpunkt geringer Bonität der Gesellschaft aufrechnet. Bei der Gewinnrücklagenbildung ist im Gegensatz dazu eine Differenzhaftung bei Einbringung zwischenzeitlich nicht mehr gedeckter Beträge wegen der zwingend gleichen Verteilung von Bonitätsmängeln ausgeschlossen. Insofern ist die Innenfinanzierung im Hinblick auf Haftungsrisiken aus dem Einbringungsverhältnis für den einzelnen Gesellschafter vorteilhaft.

3. Gewinnentnahmen

Die Bildung einer Gewinnrücklage kann nun über den Einzelfall hinaus Auswirkungen auf die Entnahmerechte der Gesellschafter haben.

Grundsätzlich hat der Gesellschafter einen Anspruch auf Entnahme der Gewinne in voller Höhe (§§ 122 Abs. 1 Alt. 2, 169 Abs. 1 Satz 2). Nur beim Kommanditisten ist dies nach gesetzlicher Konzeption von der *Vollständigkeit* des Kapitalanteils abhängig. Weist das Kapitalkonto eine Unterbilanz auf, so werden die Gewinne nach § 167 Abs. 2 dort gebucht. Im Falle rückständiger Einlagen kann die Gesellschaft grundsätzlich aufrechnen.²³ Wegen des Wortlauts des § 169 Abs. 1 Satz 2 Alt. 2, der nur die *Minderung* des Kapitalanteils durch *Verluste* als begrenzendes Element für die Gewinnentnahme anführt, ist die Zulässigkeit der Gewinnentnahme bei durch die Gesellschafter gestatteter²⁴ (§ 122 Abs. 2) individueller Unterbilanz strittig. Die strenge Wortlautinterpretation ist jedoch mit

lichen Sanktionen wie einer Hinauskündigung, außerdem wird die Beteiligung gemindert (K. Schmidt, in: MüKo, HGB, § 105 Rdnr. 187).

22 BGH, NJW 1985, 2947, 2949; K. Schmidt, GesR, § 54 II 3 c; ders., in: MüKo, HGB, §§ 171, 172 Rdnr. 55; Wiedemann, FS Bärmann, S. 1037, 1044.

23 Allg.A., vgl. nur Schilling, in: Staub, HGB, § 169 Rdnr. 5.

24 Liegt keine Vereinbarung der Gesellschafter vor – ein eigenständiges Kapitalentnahmerecht hat der Kommanditist nicht –, so wird das Kapitalkonto nicht belastet. Es ist per Forderungen an Gesellschafterprivatkonto zu buchen (allg.A., vgl. nur Hopt, in: Baum-bach/Hopt, HGB, § 122 Rdnr. 6; Schilling, in: Staub, HGB, § 169 Rdnr. 2; U. Huber, S. 253; Wiedemann, Übertragung, S. 294 Fn. 4). Mit der Rückzahlungsforderung kann die Gesellschaft gegen die (ansonsten entnehmbare) Gewinnforderung aufrechnen.

Hinweis auf die Austauschbarkeit von Entnahme und Verlust als Minderung der Kapitalbasis grundsätzlich abzulehnen.²⁵ In Ausnahmefällen mag man aus der der Entnahme zugrunde liegenden Vereinbarung ersehen, dass auch spätere Gewinne *aus dem Eigenkapital* entnahmefähig sind; nur damit ist wiederum die Zustimmung aller Gesellschafter zur weiteren (Gewinn-)Entnahme gesichert. Damit werden alle Abflüsse vom Kapitalkonto als Verletzung der Einlagenvereinbarung gleich behandelt. In einer solchen Doppelzustimmung liegt dann eine Herabsetzung der Pflichtsumme, die für die Entnahmeschwelle des §169 Abs. 1 maßgeblich ist. Deshalb können die dort gebuchten Beträge für den Kommanditisten nicht als Gewinne im strengen Sinne gelten, sie dienen dann zum Auffüllen des Kapitalkontos. Es gibt demnach keine gesetzliche Gewinnentnahme vom Kapitalkonto des Kommanditisten. Für den Komplementär sind ähnliche Gestaltungen denkbar.

Wird nun eine dauerhafte Rücklage gebildet, so führt dies zur Erhöhung der Entnahmeschwelle (Pflichtsumme), die demnach für den Kommanditisten effektiv umfassende Wirkung hat. Besteht für den Komplementär nur das kapitalunabhängige Gewinnentnahmerecht des § 122 Abs. 1 Alt. 2, so muss man (erstmals bzw. zumindest) in Höhe der Rücklage eine Beschränkung annehmen.²⁶

Wird die Rücklage lediglich vorübergehend ausgestaltet, so kann der eingesetzte Betrag nach Auflösung durch Verlustverrechnung sofort wieder an den Gesellschafter zurückfließen. Die Rücklage ist bereits im Beschluss zur Verwendung zum Verlustausgleich bestimmt. Eine Erhöhung der Entnahmeschwelle findet nicht statt.

4. Risikoerhöhung

Kompliziert – und für die Diskussion um die Frage nach der Betroffenheit des mitgliedschaftlichen Kernbereichs relevant – ist die durch die Bildung der Rücklage bewirkte Risikoerhöhung für den Gesellschafter im Vergleich zu der ihm ansonsten zufallenden vermögensrechtlichen²⁷ Position im Hinblick auf den festgestellten Gewinn. Dabei ist hier allein das Risiko der zukünftigen negativen Entwicklung des Gesellschaftsunternehmens – also die Verlustteilnahme – relevant. Dieses Risiko stellt die typische Gefahr dar, vor der der Gesellschafter durch das „Belastungsverbot“ gem. § 707 BGB geschützt wird.

-
- 25 So Grunewald, in: MüKo, HGB, 169 Rdnr. 4; U. Huber, S. 255; a.A. v. Gerkan, in: Röhricht/Graf von Westphalen, HGB, § 169 Rdnr. 6; Schilling, in: Staub, HGB, § 169 Rdnr. 6.
 - 26 Zumeist wird aber auch die Gewinnentnahme des Komplementärs/OHG-Gesellschafters an die Vollständigkeit des Kapitalanteils gekoppelt sein. Dann gilt schlicht eine Erhöhung der Schwelle.
 - 27 So die Wahl des *terminus* bei Hillers, S. 3.

Die darzulegenden Vermögensbeziehungen zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter beziehen sich dabei auf die Regelabwicklung gem. §§ 145 ff. HGB, deren Verteilungsprinzipien auch für das Ausscheiden eines Gesellschafters gelten (vgl. § 738 Abs. 1 Satz 2 BGB).²⁸ Zwar ist die Ausgestaltung des Verteilungsmodus des Gesellschaftsvermögens dispositiv,²⁹ doch wird mit der Orientierung am gesetzlichen Verfahren eine ausreichende Bandbreite möglicher Konstellationen erreicht. Vereinbaren die Gesellschafter dagegen eine vorrangige Befriedigung auch der Sozialansprüche in der Liquidation, womit sie das Regelverfahren quasi auf den Kopf stellen, so findet keine Risikoerhöhung bei der Rücklagenbildung statt.

In der Insolvenz der Personenhandelsgesellschaft gilt demgegenüber zwingend der in den §§ 149, 155 HGB³⁰ dispositiv gestaltete Gläubigervorrang (§ 1 InsO). Insbesondere für den Gesellschafter mit ausgeschlossener Verlustteilnahme, der als Referenzpunkt für die Frage nach den denkbaren Risikoklassifizierungen der mitgliedschaftlichen Verflechtungen dient, ergibt sich damit, von den praktischen Konsequenzen des § 93 InsO abgesehen, kein Unterschied.

Sowohl die Frage, inwieweit Drittgläubigerrechte der Gesellschafter (über die Treuepflicht) weiterhin an das Schicksal des Unternehmens gebunden sein können,³¹ als auch die Frage, ob nicht im Einzelfall Nachschusspflichten³² bestehen können, können unbeachtet bleiben. Dass dem Gesellschafter in Sondersituationen eine Residualbindung auferlegt wird, entkräftet nicht die Grundregel des Belastungsverbots.

a. Der Kommanditist

Für den Kommanditisten ergibt sich ohne Zweifel eine Erhöhung der risikobehafteten Einlage durch die Rücklagenbildung. Er ist über seine Einlage *und* zukünftige Gewinne hinaus – letzteres ist eine unbegrenzte Verlustteilnahme³³ – am Endverlust nicht beteiligt (§ 167 Abs. 3). Die Frage kann nur sein, ob die Rücklage in

28 Für letzteres vgl. *Schäfer*, in: Staub, HGB, § 131 Rn. 143; *K. Schmidt*, in: MüKo, HGB, § 131 Rn. 112 f.; *Sieker*, ZIP 2007, 849, 851.

29 So *Habersack*, in: Staub, HGB, § 145 Rn. 4; a.A. *K. Schmidt*, ZHR 153 (1989), S. 270, 284.

30 In §§ 149, 155 Abs. 1 wird den Gläubigern im Bezug auf die Verteilung des verbliebenen Gesellschaftsvermögens ein Vorrang eingeräumt.

31 Vgl. dazu *Drygala*, FS Th. Raiser, S. 63, 70 ff. (Gesellschafterdarlehen); *M. Winter*, S. 127.

32 Vgl. dazu *Armbrüster*, ZGR 2009, 1, 20 ff.

33 Zukünftige Gewinne muss der Kommanditist auch auf dem negativen Kapitalkonto stehen lassen: *Hopt*, in: Baumbach/Hopt, HGB, § 167 Rdnr. 5; *U. Huber*, ZGR 1988, 1, 15, 61; *ders.*, S. 277 ff.; *Grunewald*, in: MüKo, HGB, § 169 Rdnr. 3; *Schilling*, in: Staub, HGB, § 167 Rdnr. 8.

der Zukunft ohne gesonderten Auflösungsbeschluss zurückfließen kann. Natürlich gibt es auch hier Ausnahmesituationen, in denen der Kommanditist zumindest im Innenverhältnis weiter haften muss, z.B. weil er einen zu starken Einfluss in der Gesellschaft ausübt.³⁴

b. Der OHG-Gesellschafter/Komplementär

Durch die Buchung der Rücklage als Posten des Eigenkapitals wird eine komplizierte Haftungsumwälzung bewirkt. Problematisch ist dabei nicht, dass die Rücklage nach erfolgter Buchung – wie beim Kommanditisten – Eigenkapital darstellt. Von der Beantwortung strittiger Rechtsfragen abhängig ist die rechtliche Einordnung der festgestellten Gewinne *vor* der Umbuchung. Nur daran kann man die *unmittelbare* Risikoerhöhung bemessen.

Das systemische Zusatzrisiko, dass sich aus der im Außenverhältnis unbeschränkbaren Möglichkeit der Inanspruchnahme gem. § 128 ergibt, ist logischerweise in allen Fällen hinzuzudenken. Auch auf den im Innenverhältnis von jeglichem Risiko freizustellenden Gesellschafter kann über den Ausschluss des Regresses faktisch ein Verlustrisiko übertragen werden. Insofern ist auch der Gesellschafter, der laut Vertrag von der Verlustteilnahme freizustellen ist, nicht umfassend vor der Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft und seiner Mitgesellschafter geschützt. Allerdings kann der Gesellschafter diese Haftung durch sein Ausscheiden teilweise ausschließen (vgl. § 160), außerdem können auch hier individuelle Vereinbarungen das Risiko minimieren.

Die Buchung des Gewinns auf einem variablen Einlagenkonto – wie es das Gesetz vorsieht (§ 120) – hat nun zur Folge, dass dieser in das Eigenkapital übergeht. Versäumt der Gesellschafter die Geltendmachung des „Aktualisierungsrechts“, so verbleibt dieser Zustand. In dieser Lage bewirkt die Rücklagenbildung also keine Erhöhung des haftenden Kapitals. Werden die Gewinne nun auf einem nicht am Verlust teilnehmenden Konto gebucht, was entweder (bei entsprechender Vereinbarung) automatisch, oder durch Geltendmachen des Entnahmerechts geschieht, ist die Beantwortung der Frage nach der Risikoklasse aus zwei Gründen schwierig.

aa) Möglichkeit 1: „Faktisches“ Eigenkapital

Erstens findet im Recht der Personengesellschaften auch ein Ausgleich der Gesellschafter untereinander³⁵ statt. Es genügt also nicht, danach zu fragen, ob eine Einlage den Gläubigern haftet oder nicht. Vielmehr muss auch danach gefragt werden, ob sie, obwohl sie den Drittgläubigern i.R.d. § 155 Abs. 1 zur vorran-

34 Vgl. z.B. zur Beherrschung der KG durch den Kommanditisten als Rechtsgrund für einen Freistellungsanspruch der Komplementäre *Bitter*, S. 74 ff.

35 Die dogmatische Konstruktion ist umstritten; vgl. *K. Schmidt*, ZHR 153 (1989), 270, 294 ff.