uniDO.FACTS

University of Dortmund
Financial Accounting & Taxation Studies

Band 2

Frank Althoff

Rechtsgeschäfte zwischen Gesellschaften und ihren Gesellschaftern in der externen Rechnungslegung nach HGB und IFRS unter besonderer Berücksichtigung gesellschaftsrechtlicher Kapitalerhaltung

PETER LANG
Internationaler Verlag der Wissenschaften

Rechtsgeschäfte zwischen Kapital- sowie Personenhandelsgesellschaften und ihren Gesellschaftern beschreiben Vorgänge des alltäglichen Wirtschaftslebens, die den Beteiligten die Möglichkeit bieten, die wirtschaftlichen Unternehmenslagen der Vertragspartner zu beeinflussen. Der Verfasser entwickelt ausgehend von den jeweiligen Rechnungslegungszwecken nach HGB und IFRS systemkonforme Regelungen zur Offenlegung von Rechtsgeschäften zwischen Gesellschaften und ihren Gesellschaftern in deren Jahresabschlüssen. Aufgrund der Interdependenzen zwischen externer Rechnungslegung und gesellschaftsrechtlicher Kapitalerhaltung werden ferner Anknüpfungspunkte für die aktuelle Diskussion der bilanziellen Kapitalerhaltung in Deutschland am Beispiel der untersuchten Problemstellung aufgezeigt und diskutiert.

Frank Althoff, geboren 1972 in Sendenhorst; 1991–1994 Studium an der Fachhochschule für Finanzen in Nordkirchen (Diplom-Finanzwirt (FH)); 1994–1999 Studium an der Universität Münster (Diplom-Kaufmann); 2002 Steuerberater; 2004 Wirtschaftsprüfer; 2009 Promotion.

www.peterlang.de

Rechtsgeschäfte zwischen Gesellschaften und ihren Gesellschaftern in der externen Rechnungslegung nach HGB und IFRS unter besonderer Berücksichtigung gesellschaftsrechtlicher Kapitalerhaltung

uniDO.FACTS

University of Dortmund
Financial Accounting & Taxation Studies
Herausgegeben von Matthias Wolz

Band 2

PETER LANG
Frankfurt am Main · Berlin · Bern · Bruxelles · New York · Oxford · Wien

Frank Althoff

Rechtsgeschäfte zwischen Gesellschaften und ihren Gesellschaftern in der externen Rechnungslegung nach HGB und IFRS unter besonderer Berücksichtigung gesellschaftsrechtlicher Kapitalerhaltung

PETER LANG
Internationaler Verlag der Wissenschaften

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über http://dnb.d-nb.de abrufbar.

Zugl.: Dortmund, Techn. Univ., Diss., 2009

Gedruckt auf alterungsbeständigem, säurefreiem Papier.

D 290
ISSN 1863-0073
ISBN 978-3-653-00373-4

© Peter Lang GmbH
Internationaler Verlag der Wissenschaften
Frankfurt am Main 2009
Alle Rechte vorbehalten.

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

www.peterlang.de

Meinen Eltern

Geleitwort

Herr Althoff greift mit Rechtsgeschäften zwischen Kapital- und Personenhandelsgesellschaften einerseits und ihren Gesellschaftern andererseits Vorgänge des alltäglichen Wirtschaftslebens auf, die den Beteiligten die Möglichkeit bieten, z.B. durch unausgewogen ausgestaltete Preisvereinbarungen, die wirtschaftliche Unternehmenslagen der Vertragspartner zu beeinflussen. Die als schuldrechtliche Austauschgeschäfte abgegrenzten Rechtsgeschäfte stellen sich damit ihrer Abbildung in der externen Rechnungslegung beider Vertragspartner. Zudem ist zu berücksichtigen, dass das Gesellschaftsrecht im Sinne des Gläubigerschutzes durch rechtsformspezifisch ausgestaltete Kapitalsicherungsmaßnahmen den Erhalt des einmal aufgebrachten Kapitals der Gesellschaft zu gewährleisten sucht. Damit hat das Gesellschaftsrecht ebenso wie das Steuerrecht eine mittelbare Auswirkung auf die externe Rechnungslegung, in der die Konsequenzen beider Rechtsgebiete zu berücksichtigen sind.

Die primäre Zielsetzung der vorliegenden Ausarbeitung besteht folglich darin, ausgehend von den jeweiligen Rechnungslegungszwecken nach HGB und IFRS systemkonforme Regelungen zur Abbildung von Rechtsgeschäften zwischen Gesellschaften und ihren Gesellschaftern zu entwickeln. Aufgrund der wechselseitigen Verbindungen zwischen externer Rechnungslegung und gesellschaftsrechtlicher Kapitalerhaltung werden weiterhin Anknüpfungspunkte für die aktuelle Diskussion der bilanziellen Kapitalerhaltung in Deutschland am Beispiel der untersuchten Problemstellung aufgezeigt und erörtert.

Die Themenstellung weist eine hohe praktische Relevanz auf, da sie im Zuge der immer weiter fortschreitenden Internationalisierung deutscher Unternehmen und der damit steigenden Bedeutung einer Rechnungslegung nach IFRS auch für mittelständische Unternehmen ein weithin noch kaum geregeltes Problem aufgreift. Zur Entwicklung eines Lösungsvorschlages sind daher eingehende Analysen der Rechnungslegungszwecke sowie der Einfluss nehmenden Rechtsgebiete erforderlich, so dass an dieser Stelle wissenschaftliche Akribie wie auch Kreativität gefragt sind.

Als Ausgangspunkt wird der Kapitalerhaltungsgrundsatz mit den Zielsetzungen und Rahmengrundsätzen des HGB, des deutschen Steuerrechts und der IFRS in Beziehung gesetzt, um operationale Abbildungskriterien zu erhalten. Diese Kriterien finden im Verlauf der Untersuchung konsistent und konsequent Anwendung. Dabei werden Kapital- vs. Personenhandelsgesellschaften, üblich vs. unüblich ausgestaltete Geschäfte, Gesellschafts- vs. Gesellschafterperspektive sowie zahlreiche ausgewählte Formen von Rechtsgeschäften unterschieden. Auf

diese Weise bewältigt Herr Althoff einen umfangreichen Katalog von möglichen Beziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, die er aus unterschiedlichen Perspektiven analysiert; er liefert somit umfassende Abbildungsempfehlungen, die so in der aktuellen Literatur noch nicht zu finden sind.

Die Arbeit ist als fundierter Beitrag auf dem Gebiet der zielgerichteten Umsetzung der einschlägigen Rechnungslegungsgrundsätze und -ziele in den in Deutschland relevanten Rechnungslegungssystemen anzusehen.

Dortmund, im Juli 2009

Matthias Wolz

Vorwort

Die vorliegende Arbeit behandelt die Abbildung von Rechtsgeschäften zwischen Gesellschaften und deren Gesellschaftern in nach dem deutschen Handelsrecht und nach den International Financial Reporting Standards aufgestellten Jahresabschlüssen. Durch die Berücksichtigung der Interdependenzen zwischen Bilanzierungs- und deutschen Kapitalerhaltungsregeln behandelt sie ein Thema auf der Schnittstelle zwischen Rechnungslegung und Gesellschaftsrecht.

Die Wirtschafts- und Sozialwissenschaftliche Fakultät der Technischen Universität Dortmund hat diese Arbeit im März 2009 als Dissertation angenommen. Für die Veröffentlichung wurde sie um Gesetzgebung, Rechtsprechung und Literatur bis Juni 2009 aktualisiert.

Mein besonderer Dank gilt meinem Doktorvater Herrn Prof. Dr. Matthias Wolz für die wohlwollende und kritische Begleitung meines Dissertationsvorhabens. Herrn Prof. Dr. Wolfgang B. Schünemann danke ich für die Übernahme des Zweitgutachtens.

In freundschaftlicher Verbundenheit möchte ich besonders die aufmunternde Begleitung durch Dr. Roman Schmiedeknecht hervorheben, der mich ebenso wie Stephan Grüner mit wertvollen Anregungen und kritischen Diskussionen unterstützt hat, die für die Fertigstellung meiner Arbeit von großer Bedeutung gewesen sind. Gisa Schmiedeknecht bin ich ganz besonders dankbar für die vielfältige und unermüdliche Unterstützung, ohne die die Bewältigung der Höhen und Tiefen meiner Promotion nicht denkbar gewesen wäre.

Die entscheidende Weichenstellung in meiner Ausbildung habe ich Erika Fritsch zu verdanken. Über allem jedoch fühle ich mich meinen Eltern zu Dank verpflichtet; meiner Mutter, die den von mir eingeschlagenen Berufsweg stets mitgetragen hat, und meinem Vater, der diese Arbeit mit der für ihn so typisch zurückhaltend gezeigten Freude sicherlich sehr gerne entgegen genommen hätte. Ihnen widme ich das Ergebnis meiner Bemühungen.

Bad Nauheim, im Juni 2009 Frank Althoff

Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis XXIV

Abkürzungsverzeichnis XXV

1 Einführung 1

1.1 Problemstellung 1

1.2 Zielsetzung, Abgrenzung und Aufbau der Untersuchung 6

2 Rechtliche Grundlagen 13

2.1 Handels- und Gesellschaftsrecht 13

2.1.1 Gesellschaftsrechtliche Merkmale der Gesellschaftsformen 13

2.1.1.1 Charakteristika der Kapitalgesellschaften 13

2.1.1.2 Charakteristika der Personenhandelsgesellschaften 15

2.1.2 Gesellschaftsrechtliche Konzepte der Kapitalerhaltung 17

2.1.2.1 Einordnung, Zweck und Gegenstand der Kapitalerhaltung 17

2.1.2.2 Kapitalerhaltungskonzept bei Kapitalgesellschaften 20

2.1.2.2.1 Kapitalerhaltung bei der Aktiengesellschaft 20

2.1.2.2.1.1 Der Regelungsbereich des § 57 AktG 21

2.1.2.2.1.1.1 Verbot der Einlagenrückgewähr 21

2.1.2.2.1.1.2 Ausnahmen vom Grundsatz des § 57 AktG 22

2.1.2.2.1.1.3 Verstoß gegen § 57 AktG 24

2.1.2.2.1.2 Der Regelungsbereich des § 311 AktG 26

2.1.2.2.1.2.1 Schranken des Einflusses im faktischen Konzern 26

2.1.2.2.1.2.2 Verstoß gegen § 311 AktG 28

2.1.2.2.1.3 Der Regelungsbereich des § 117 AktG 29

2.1.2.2.1.4 Weitere Kapitalerhaltungsinstrumente bei der AG 30

2.1.2.2.2 Kapitalerhaltung bei der Gesellschaft mit beschränkter Haftung 31

2.1.2.2.2.1 Der Regelungsbereich des § 30 GmbHG ... 31
2.1.2.2.2.1.1 Erhaltung des Stammkapitals ... 31
2.1.2.2.2.1.2 Ausnahmen zur Erhaltung des Stammkapitals ... 33
2.1.2.2.2.1.3 Verstoß gegen § 30 GmbHG ... 35
2.1.2.2.2.2 Erwerb eigener Anteile ... 37
2.1.2.2.2.3 Weitere Kapitalerhaltungsinstrumente bei der GmbH ... 38
2.1.2.3 Kapitalerhaltung i.w.S. bei Personenhandelsgesellschaften ... 41
2.1.2.3.1 Kapitalerhaltung i.w.S. bei der offenen Handelsgesellschaft ... 42
2.1.2.3.2 Kapitalerhaltung i.w.S. bei der Kommanditgesellschaft ... 43
2.1.2.4 Besonderheiten gesellschaftsrechtlicher Mischformen ... 46
2.1.2.4.1 Besonderheiten bei der GmbH & Co. KG ... 46
2.1.2.4.2 Besonderheiten bei der KGaA ... 47
2.1.2.5 Anknüpfungsmomente der Rechnungslegung ... 49
2.2 Steuerrecht ... 50
2.2.1 Kapitalgesellschaften ... 50
2.2.1.1 Steuerrechtliche Merkmale der Kapitalgesellschaften ... 50
2.2.1.2 Einkommensermittlung bei Kapitalgesellschaften ... 51
2.2.1.2.1 Besteuerung auf der Ebene der Gesellschaft ... 51
2.2.1.2.1.1 Grundsätze ... 51
2.2.1.2.1.2 Verdeckte Gewinnausschüttung ... 52
2.2.1.2.1.3 Verdeckte Einlage ... 54
2.2.1.2.2 Besteuerung der Gesellschafter ... 55
2.2.2 Personenhandelsgesellschaften ... 56
2.2.2.1 Steuerrechtliche Merkmale der Personenhandelsgesellschaften ... 56
2.2.2.2 Gewinnermittlung bei Personenhandelsgesellschaften ... 58
2.2.2.2.1 Konzeption der steuerlichen Gewinnermittlung ... 58
2.2.2.2.2 Gewinnermittlung auf der Ebene der Gesellschaft ... 59

2.2.2.2.3 Gewinnermittlung auf der Ebene der Gesellschafter 61
2.2.2.2.4 Zusammenführung der Gewinnermittlungsstufen 62
2.2.3 Gesellschaftsrechtliche Mischformen 62
2.2.4 Ansatzpunkte für die Bestimmung von Steuerlatenzen 63
2.3 Gegenstand und Zweck der Rechnungslegung 65
2.3.1 Rechnungslegung nach HGB 65
2.3.1.1 Zweck der Rechnungslegung nach HGB 65
2.3.1.2 Das GoB-System nach BAETGE 69
2.3.1.3 Die Elemente der Rechnungslegung nach HGB 74
2.3.2 Rechnungslegung nach IFRS 77
2.3.2.1 Zweck der Rechnungslegung nach IFRS 77
2.3.2.2 Allgemeine Rechnungslegungsgrundsätze nach IFRS 78
2.3.2.3 Die Elemente der Rechnungslegung nach IFRS 82
2.3.3 Wesentliche Unterschiede zwischen HGB und IFRS 86
2.4 Zwischenfazit zu den rechtlichen Grundlagen 87

3 Abbildung nach dem deutschen Handelsrecht 89
3.1 Rechtsgeschäfte mit Kapitalgesellschaften 89
3.1.1 Abgrenzung zur Abbildung von Gesellschaftsverhältnissen nach HGB 89
3.1.1.1 Das Eigenkapital der Kapitalgesellschaft 89
3.1.1.2 Die Anteile auf Ebene des Gesellschafters 96
3.1.2 Rechtsgeschäfte zu üblichen Bedingungen 100
3.1.2.1 Abbildung bei der Kapitalgesellschaft 100
3.1.2.1.1 Erfassung dem Grunde und der Höhe nach 100
3.1.2.1.2 Ausweis und Erläuterungen 101
3.1.2.1.2.1 Bilanz und GuV 101
3.1.2.1.2.2 Anhangangaben 103
3.1.2.1.2.3 Weitere Rechnungslegungsinstrumente ... 107
3.1.2.2 Abbildung beim Gesellschafter 109
3.1.2.2.1 Erfassung dem Grunde und der Höhe nach 109
3.1.2.2.2 Ausweis und Erläuterungen 110

3.1.2.2.2.1 Bilanz und GuV ... 110
3.1.2.2.2.2 Anhangangaben ... 112
3.1.2.2.2.3 Weitere Rechnungslegungsinstrumente ... 116
3.1.3 Unüblich ausgestaltete Rechtsgeschäfte ... 116
3.1.3.1 Begünstigung der Kapitalgesellschaft ... 116
3.1.3.1.1 Abbildung bei der Kapitalgesellschaft ... 117
3.1.3.1.1.1 Erfassung dem Grunde und der Höhe nach ... 117
3.1.3.1.1.1.1 Beurteilung des Sachverhalts ... 118
3.1.3.1.1.1.2 Auswirkungen auf das Jahresergebnis ... 123
3.1.3.1.1.1.3 Gesetzliche Restriktionen ... 126
3.1.3.1.1.2 Ausweis und Erläuterungen ... 128
3.1.3.1.1.2.1 Bilanz und GuV ... 128
3.1.3.1.1.2.2 Anhangangaben ... 129
3.1.3.1.1.2.3 Weitere Rechnungslegungsinstrumente ... 130
3.1.3.1.2 Abbildung beim Gesellschafter ... 131
3.1.3.1.2.1 Erfassung dem Grunde und der Höhe nach ... 131
3.1.3.1.2.1.1 Beurteilung des Sachverhalts ... 131
3.1.3.1.2.1.2 Auswirkungen auf das Jahresergebnis ... 136
3.1.3.1.2.2 Ausweis und Erläuterungen ... 141
3.1.3.1.2.2.1 Bilanz und GuV ... 141
3.1.3.1.2.2.2 Anhangangaben ... 143
3.1.3.1.2.2.3 Weitere Rechnungslegungsinstrumente ... 144
3.1.3.2 Begünstigung der Gesellschafter der Kapitalgesellschaft ... 146
3.1.3.2.1 Abbildung bei der Kapitalgesellschaft ... 147
3.1.3.2.1.1 Erfassung dem Grunde und der Höhe nach ... 147
3.1.3.2.1.1.1 Beurteilung des Sachverhalts ... 147
3.1.3.2.1.1.2 Auswirkungen auf das Jahresergebnis ... 152
3.1.3.2.1.1.3 Gesellschaftsrechtliche Implikationen ... 154

3.1.3.2.1.2 Ausweis und Erläuterungen 157
3.1.3.2.1.2.1 Bilanz und GuV 157
3.1.3.2.1.2.2 Anhangangaben 159
3.1.3.2.1.2.3 Weitere Rechnungslegungsinstrumente ... 159
3.1.3.2.2 Abbildung beim Gesellschafter 161
3.1.3.2.2.1 Erfassung dem Grunde und der Höhe nach 161
3.1.3.2.2.1.1 Beurteilung des Sachverhalts 161
3.1.3.2.2.1.2 Auswirkungen auf das Jahresergebnis 166
3.1.3.2.2.1.3 Gesellschaftsrechtliche Implikationen 169
3.1.3.2.2.2 Ausweis und Erläuterungen 170
3.1.3.2.2.2.1 Bilanz und GuV 170
3.1.3.2.2.2.2 Anhangangaben 171
3.1.3.2.2.2.3 Weitere Rechnungslegungsinstrumente ... 172
3.1.4 Die Abbildung ausgewählter Rechtsgeschäfte 174
3.1.4.1 Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens 174
3.1.4.2 Darlehen 177
3.1.4.3 Forderungsverzicht 178
3.1.4.4 Erwerb eigener Anteile durch die Kapitalgesellschaft 179
3.1.4.5 Pensionsverpflichtungen zu nicht marktüblichen Bedingungen 181
3.1.5 Berücksichtigung von Steuereffekten 184
3.1.5.1 Handelsrechtliches Konzept zur Erfassung des Steueraufwands 184
3.1.5.2 Auswirkungen üblich ausgestalteter Rechtsgeschäfte 187
3.1.5.3 Effekte aus Vermögensverlagerungen 188
3.1.6 Zusammenfassung zu Kapitalgesellschaften nach Handelsrecht 190
3.2 Besonderheiten bei Personenhandelsgesellschaften 192
3.2.1 Abgrenzung zur Abbildung von Gesellschaftsverhältnissen nach HGB 192
3.2.1.1 Das Eigenkapital der Personenhandelsgesellschaft 192

3.2.1.2 Die Anteile auf Ebene des Gesellschafters 195
3.2.2 Rechtsgeschäfte zu üblichen Bedingungen 198
3.2.2.1 Abbildung bei der Personenhandelsgesellschaft 198
3.2.2.1.1 Erfassung dem Grunde und der Höhe nach 198
3.2.2.1.2 Ausweis und Erläuterungen 199
3.2.2.1.2.1 Bilanz und GuV 199
3.2.2.1.2.2 Weitere Rechnungslegungsinstrumente ... 200
3.2.2.2 Abbildung beim Gesellschafter 200
3.2.2.2.1 Erfassung dem Grunde und der Höhe nach 200
3.2.2.2.2 Ausweis und Erläuterungen 201
3.2.2.2.2.1 Bilanz und GuV 201
3.2.2.2.2.2 Weitere Rechnungslegungsinstrumente ... 201
3.2.3 Unüblich ausgestaltete Rechtsgeschäfte 201
3.2.3.1 Begünstigung der Personenhandelsgesellschaft 202
3.2.3.1.1 Abbildung bei der Personenhandelsgesellschaft 202
3.2.3.1.1.1 Erfassung dem Grunde und der Höhe nach 202
3.2.3.1.1.2 Ausweis und Erläuterungen 203
3.2.3.1.1.2.1 Bilanz und GuV 203
3.2.3.1.1.2.2 Weitere Rechnungslegungsinstrumente ... 205
3.2.3.1.2 Abbildung beim Gesellschafter 205
3.2.3.1.2.1 Erfassung dem Grunde und der Höhe nach 205
3.2.3.1.2.2 Ausweis und Erläuterungen 206
3.2.3.1.2.2.1 Bilanz und GuV 206
3.2.3.1.2.2.2 Weitere Rechnungslegungsinstrumente ... 207
3.2.3.2 Begünstigung der Gesellschafter der Personenhandelsgesellschaft 207
3.2.3.2.1 Abbildung bei der Personenhandelsgesellschaft 207
3.2.3.2.1.1 Erfassung dem Grunde und der Höhe nach 207
3.2.3.2.1.2 Ausweis und Erläuterungen 211

3.2.3.2.1.2.1 Bilanz und GuV ... 211
3.2.3.2.1.2.2 Weitere Rechnungslegungsinstrumente ... 212
3.2.3.2.2 Abbildung beim Gesellschafter ... 212
3.2.3.2.2.1 Erfassung dem Grunde und der Höhe nach ... 212
3.2.3.2.2.2 Ausweis und Erläuterungen ... 214
3.2.3.2.2.2.1 Bilanz und GuV ... 214
3.2.3.2.2.2.2 Weitere Rechnungslegungsinstrumente ... 215
3.2.4 Die Abbildung ausgewählter Rechtsgeschäfte ... 215
3.2.4.1 Darlehen ... 215
3.2.4.2 Pensionsverpflichtungen ... 216
3.2.5 Berücksichtigung von Steuereffekten ... 217
3.2.5.1 Grundsätze zur Erfassung des Steueraufwands ... 217
3.2.5.2 Auswirkungen üblich ausgestalteter Rechtsgeschäfte ... 218
3.2.5.3 Effekte aus Vermögensverlagerungen ... 219
3.2.6 Zusammenfassung zu Personenhandelsgesellschaften nach HGB ... 220
3.3 Exkurs I: Rechtsgeschäfte mit den Gesellschaftern nahe stehenden Personen ... 222
3.3.1 Betrachteter Kreis nahe stehender Personen ... 222
3.3.2 Gesellschaftsrechtliche Implikationen ... 224
3.3.3 Rechtsgeschäfte zu üblichen Bedingungen ... 227
3.3.4 Rechtsgeschäfte zu unüblichen Bedingungen ... 229
3.3.4.1 Begünstigung der Gesellschaft ... 229
3.3.4.2 Begünstigung der dem Gesellschafter nahe stehenden Person ... 232
3.3.5 Steuerabgrenzungen ... 235
3.3.6 Fazit zum Exkurs I ... 237

4 Abbildung nach den International Financial Reporting Standards ... 238
4.1 Kapitalgesellschaften ... 238
4.1.1 Abgrenzung zur Abbildung von Gesellschaftsverhältnissen nach IFRS ... 238

4.1.1.1 Das Eigenkapital der Kapitalgesellschaft 238
4.1.1.2 Die Anteile auf Ebene des Gesellschafters 247
4.1.2 Rechtsgeschäfte zu üblichen Bedingungen 251
4.1.2.1 Abbildung bei der Kapitalgesellschaft 251
4.1.2.1.1 Erfassung dem Grunde und der Höhe nach 251
4.1.2.1.2 Ausweis und Erläuterungen 252
4.1.2.1.2.1 Bilanz und GuV 253
4.1.2.1.2.2 Anhangangaben 253
4.1.2.1.2.3 Weitere Rechnungslegungsinstrumente ... 256
4.1.2.2 Abbildung beim Gesellschafter 257
4.1.2.2.1 Erfassung dem Grunde und der Höhe nach 257
4.1.2.2.2 Ausweis und Erläuterungen 258
4.1.2.2.2.1 Bilanz und GuV 259
4.1.2.2.2.2 Anhangangaben 259
4.1.2.2.2.3 Weitere Rechnungslegungsinstrumente ... 262
4.1.3 Unüblich ausgestaltete Rechtsgeschäfte 262
4.1.3.1 Vorbemerkungen zum Untersuchungsgang 263
4.1.3.2 Begünstigung der Kapitalgesellschaft 265
4.1.3.2.1 Abbildung bei der Kapitalgesellschaft 266
4.1.3.2.1.1 Erfassung dem Grunde und der Höhe nach 266
4.1.3.2.1.1.1 Beurteilung des Sachverhalts 266
4.1.3.2.1.1.2 Auswirkungen auf das Jahresergebnis 276
4.1.3.2.1.1.3 Vorrang einschlägiger Regelungen der Standards 278
4.1.3.2.1.1.3.1 Fragen der analogen Bilanzierung 278
4.1.3.2.1.1.3.2 Lösungsansätze aus anderen Standards 281
4.1.3.2.1.1.3.3 Auswirkungen der Eigenkapitalabgrenzung nach IFRS 283

4.1.3.2.1.1.3.4 Ergebnis zur Erfassung verdeckter Einlagen 283
4.1.3.2.1.2 Ausweis und Erläuterungen..... 283
4.1.3.2.1.2.1 Bilanz und GuV 283
4.1.3.2.1.2.2 Anhangangaben 285
4.1.3.2.1.2.3 Weitere Rechnungslegungsinstrumente ... 286
4.1.3.2.2 Abbildung beim Gesellschafter 287
4.1.3.2.2.1 Erfassung dem Grunde und der Höhe nach 287
4.1.3.2.2.1.1 Beurteilung des Sachverhalts 287
4.1.3.2.2.1.2 Auswirkungen auf das Jahresergebnis 295
4.1.3.2.2.1.3 Vorrang einschlägiger Regelungen der Standards 300
4.1.3.2.2.1.3.1 Fragen der analogen Bilanzierung 300
4.1.3.2.2.1.3.2 Lösungsansätze aus anderen Standards 301
4.1.3.2.2.1.3.3 Auswirkungen der Eigenkapitalabgrenzung nach IFRS..... 302
4.1.3.2.2.1.3.4 Ergebnis zur Erfassung verdeckter Einlagen 302
4.1.3.2.2.2 Ausweis und Erläuterungen..... 303
4.1.3.2.2.2.1 Bilanz und GuV 303
4.1.3.2.2.2.2 Anhangangaben 303
4.1.3.2.2.2.3 Weitere Rechnungslegungsinstrumente ... 304
4.1.3.3 Begünstigung der Gesellschafter der Kapitalgesellschaft..... 306
4.1.3.3.1 Abbildung bei der Kapitalgesellschaft 306
4.1.3.3.1.1 Erfassung dem Grunde und der Höhe nach 306
4.1.3.3.1.1.1 Beurteilung des Sachverhalts 306
4.1.3.3.1.1.2 Auswirkungen auf das Jahresergebnis 315
4.1.3.3.1.1.3 Vorrang einschlägiger Regelungen der Standards 317

4.1.3.3.1.1.3.1 Fragen der analogen Bilanzierung 317
4.1.3.3.1.1.3.2 Lösungsansätze aus anderen Standards 319
4.1.3.3.1.1.3.3 Auswirkungen der Eigenkapitalabgrenzung nach IFRS 320
4.1.3.3.1.1.3.4 Zwischenergebnis zur Erfassung verdeckter Ausschüttungen 320
4.1.3.3.1.1.4 Gesellschaftsrechtliche Implikationen 321
4.1.3.3.1.2 Ausweis und Erläuterungen 323
4.1.3.3.1.2.1 Bilanz und GuV 323
4.1.3.3.1.2.2 Anhangangaben 325
4.1.3.3.1.2.3 Weitere Rechnungslegungsinstrumente ... 326
4.1.3.3.2 Abbildung beim Gesellschafter 328
4.1.3.3.2.1 Erfassung dem Grunde und der Höhe nach 328
4.1.3.3.2.1.1 Beurteilung des Sachverhalts 328
4.1.3.3.2.1.2 Auswirkungen auf das Jahresergebnis 337
4.1.3.3.2.1.3 Vorrang einschlägiger Regelungen der Standards 340
4.1.3.3.2.1.3.1 Fragen der analogen Bilanzierung 340
4.1.3.3.2.1.3.2 Lösungsansätze aus anderen Standards 342
4.1.3.3.2.1.3.3 Auswirkungen der Eigenkapitalabgrenzung nach IFRS 343
4.1.3.3.2.1.3.4 Zwischenergebnis zur Erfassung verdeckter Ausschüttungen 343
4.1.3.3.2.1.4 Gesellschaftsrechtliche Implikationen 344
4.1.3.3.2.2 Ausweis und Erläuterungen 346
4.1.3.3.2.2.1 Bilanz und GuV 346
4.1.3.3.2.2.2 Anhangangaben 347

4.1.3.3.2.2.3 Weitere Rechnungslegungsinstrumente ... 347
4.1.4 Die Abbildung ausgewählter Rechtsgeschäfte ... 350
4.1.4.1 Immaterielle Vermögenswerte nach IAS 38 ... 350
4.1.4.2 Darlehen ... 352
4.1.4.3 Forderungsverzicht ... 353
4.1.4.4 Erwerb eigener Anteile durch die Kapitalgesellschaft ... 355
4.1.4.5 Pensionsverpflichtungen zu nicht marktüblichen Bedingungen ... 357
4.1.5 Berücksichtigung von Steuereffekten ... 360
4.1.5.1 Konzept nach IFRS zur Erfassung des Steueraufwands ... 361
4.1.5.2 Auswirkungen üblich ausgestalteter Rechtsgeschäfte ... 363
4.1.5.3 Effekte aus Vermögensverlagerungen ... 364
4.1.6 Zusammenfassung zu Kapitalgesellschaften nach IFRS ... 368
4.2 Personenhandelsgesellschaften ... 370
4.2.1 Abgrenzung zur Abbildung von Gesellschaftsverhältnissen nach IFRS ... 370
4.2.1.1 Das Eigenkapital der Personenhandelsgesellschaft ... 370
4.2.1.2 Die Anteile auf Ebene des Gesellschafters ... 377
4.2.2 Rechtsgeschäfte zu üblichen Bedingungen ... 378
4.2.2.1 Abbildung bei der Personenhandelsgesellschaft ... 378
4.2.2.1.1 Erfassung dem Grunde und der Höhe nach ... 378
4.2.2.1.2 Ausweis und Erläuterungen ... 379
4.2.2.1.2.1 Bilanz und GuV ... 379
4.2.2.1.2.2 Weitere Rechnungslegungsinstrumente ... 379
4.2.2.2 Abbildung beim Gesellschafter ... 380
4.2.2.2.1 Erfassung dem Grunde und der Höhe nach ... 380
4.2.2.2.2 Ausweis und Erläuterungen ... 380
4.2.2.2.2.1 Bilanz und GuV ... 380
4.2.2.2.2.2 Weitere Rechnungslegungsinstrumente ... 380
4.2.3 Unüblich ausgestaltete Rechtsgeschäfte ... 381
4.2.3.1 Begünstigung der Personenhandelsgesellschaft ... 381

4.2.3.1.1 Abbildung bei der Personenhandelsgesellschaft 381
4.2.3.1.1.1 Erfassung dem Grunde und der Höhe nach 381
4.2.3.1.1.2 Ausweis und Erläuterungen..... 382
4.2.3.1.1.2.1 Bilanz und GuV 382
4.2.3.1.1.2.2 Weitere Rechnungslegungsinstrumente ... 384
4.2.3.1.2 Abbildung beim Gesellschafter 384
4.2.3.1.2.1 Erfassung dem Grunde und der Höhe nach 384
4.2.3.1.2.2 Ausweis und Erläuterungen..... 385
4.2.3.1.2.2.1 Bilanz und GuV 385
4.2.3.1.2.2.2 Weitere Rechnungslegungsinstrumente ... 386
4.2.3.2 Begünstigung der Gesellschafter der Personenhandelsgesellschaft 386
4.2.3.2.1 Abbildung bei der Personenhandelsgesellschaft 386
4.2.3.2.1.1 Erfassung dem Grunde und der Höhe nach 386
4.2.3.2.1.2 Ausweis und Erläuterungen..... 389
4.2.3.2.1.2.1 Bilanz und GuV 389
4.2.3.2.1.2.2 Weitere Rechnungslegungsinstrumente ... 389
4.2.3.2.2 Abbildung beim Gesellschafter 390
4.2.3.2.2.1 Erfassung dem Grunde und der Höhe nach 390
4.2.3.2.2.2 Ausweis und Erläuterungen..... 392
4.2.3.2.2.2.1 Bilanz und GuV 392
4.2.3.2.2.2.2 Weitere Rechnungslegungsinstrumente ... 393
4.2.4 Die Abbildung ausgewählter Rechtsgeschäfte 393
4.2.5 Berücksichtigung von Steuereffekten..... 394
4.2.5.1 Grundsätze zur Erfassung des Steueraufwands..... 394
4.2.5.2 Auswirkungen üblich ausgestalteter Rechtsgeschäfte..... 394
4.2.5.3 Effekte aus Vermögensverlagerungen..... 396
4.2.6 Zusammenfassung zu Personenhandelsgesellschaften nach IFRS.... 396

4.3 Exkurs II: Rechtsgeschäfte mit den Gesellschaftern nahe stehenden Personen ... 398
4.3.1 Betrachteter Kreis nahe stehender Personen ... 398
4.3.2 Gesellschaftsrechtliche Implikationen ... 400
4.3.3 Rechtsgeschäfte zu üblichen Bedingungen ... 400
4.3.4 Rechtsgeschäfte zu unüblichen Bedingungen ... 402
4.3.4.1 Begünstigung der Gesellschaft ... 402
4.3.4.2 Begünstigung der dem Gesellschafter nahe stehenden Person ... 404
4.3.5 Steuerabgrenzungen ... 407
4.3.6 Fazit zum Exkurs II ... 408

5 Zusammenfassung, abschließende Beurteilung und Ausblick ... 410
5.1 Zusammenfassung der Rechnungslegungsregeln ... 410
5.1.1 Rechnungslegung nach dem deutschen Handelsrecht ... 410
5.1.2 Rechnungslegung nach IFRS ... 414
5.2 Würdigung aus betriebswirtschaftlicher Sicht ... 419
5.2.1 Berücksichtigung der Rechnungslegungszwecke ... 419
5.2.1.1 Beurteilung der handelsrechtlichen Abbildungsregeln ... 420
5.2.1.2 Beurteilung der Abbildungsregeln nach IFRS ... 425
5.2.1.3 Ergebnisse zur Berücksichtigung der Rechnungslegungszwecke ... 429
5.2.2 Bilanzanalytische Aspekte ... 430
5.3 Würdigung gesellschaftsrechtlicher Implikationen ... 436
5.3.1 Berücksichtigung der Rechtsnatur der Gesellschaften ... 436
5.3.2 Überlegungen zu Kapitalerhaltungskonzepten ... 437
5.4 Ausblick ... 447

Literaturverzeichnis ... 453

Quellenverzeichnis ... 497

Rechtsprechungsverzeichnis ... 507

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Reinvermögen und Unterbilanz i.S.d. § 30 GmbHG 32

Abbildung 2: Das GoB-System nach BAETGE..... 70

Abbildung 3: Das Grundsatzsystem des IASB..... 79

Abbildung 4: Fallgestaltungen verdeckter Einlagen 117

Abbildung 5: Offenlegung verdeckter Einlagen..... 119

Abbildung 6: Fallgestaltungen verdeckter Ausschüttungen..... 146

Abbildung 7: Offenlegung verdeckter Ausschüttungen 148

Abbildung 8: Rechtsfolgen der Kapitalerhaltung für Kapitalgesellschaften..... 155

Abbildung 9: Wesentliche Ergebnisse zu Rechtsgeschäften mit Kapitalgesellschaften nach HGB..... 191

Abbildung 10: Rechtsfolgen der Kapitalerhaltung i.w.S. für Personenhandelsgesellschaften 209

Abbildung 11: Wesentliche Ergebnisse Rechtsgeschäfte mit Personenhandelsgesellschaften HGB 221

Abbildung 12: Wesentliche Ergebnisse zu Rechtsgeschäften mit Kapitalgesellschaften nach IFRS..... 369

Abbildung 13: Wesentliche Ergebnisse Rechtsgeschäfte mit Personenhandelsgesellschaften IFRS 397

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	anderer Ansicht
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
Abt.	Abteilung
ADS	Adler/Düring/Schmaltz, 6. Auflage
AG	Aktiengesellschaft; Application Guidance; Die Aktiengesellschaft (Zeitschrift)
AktG	Aktiengesetz
Anm.	Anmerkung(en)
Art.	Artikel
AV	Anlagevermögen
Az.	Aktenzeichen
BewG	Bewertungsgesetz
BFA	Bankenfachausschuss
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBl.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Zivilsachen
BilMoG	Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz)
BilReG	Gesetz zur Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards und zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung (Bilanzrechtsreformgesetz
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BR	Bundesrat
BStBl.	Bundessteuerblatt

BT	Deutscher Bundestag
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
B. v.	Beschluss vom
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
Co.	Compagnie
c.p.	ceteris paribus
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
d.h.	das heißt
DRS	Deutscher Rechnungslegungs Standard
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee
DSR	Deutscher Standardisierungsrat
ED	Exposure Draft
EStG	Einkommensteuergesetz
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EGHGB	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch
E-HGB	Entwurf (eines Änderungsgesetzes) zum Handelsgesetzbuch
EU	Europäische Union
FAZ	Frankfurter Allgemeine Zeitung
(f)f.	(fort)folgende
Fn.	Fußnote
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
gem.	gemäß
ggf.	gegebenenfalls
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GewStR	Gewerbesteuer-Richtlinien

GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbHRundschau (Zeitschrift)
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
HdJ	Handbuch des Jahresabschlusses in Einzeldarstellungen
HFA	Hauptfachausschuss
HGB	Handelsgesetzbuch
h.M.	herrschende(r) Meinung
IAS	International Accounting Standard(s)
IASB	International Accounting Standards Board
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standard(s)
IN	Introduction
i.V.m.	in Verbindung mit
i.d.F.	in der Fassung
i.d.R.	in der Regel
i.d.S.	in diesem Sinne
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
i.R.d.	im Rahmen der
ISA	International Standards on Auditing
i.S.	im Sinne
i.S.d.	im Sinne der/des/dieser
i.w.S.	im weiteren Sinne
Kap.	Kapitel
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien

KPMG	Klyndveld Peak Marvick Goerdeler (Wirtschaftsprüfungsgesellschaft)
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien
KWG	Kreditwesengesetz
LG	Landesgericht
lt.	laut
m.a.W.	mit anderen Worten
MoMiG	Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
n/a	nicht anwendbar
n.F.	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
NJW-RR	NJW-Rechtsprechungs-Report (Zeitschrift)
Nr.	Nummer(n)
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht (Zeitschrift)
OCI	other comprehensive income
oHG	offene Handelsgesellschaft
OLG	Oberlandesgericht
PAAinE	Pro-Active Accounting Activities in Europe
p.a.	per annum
PS	Prüfungsstandard
PublG	Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen (Publizitätsgesetz)
R.	Rahmenkonzept für die Aufstellung und Darstellung von Abschlüssen
RGH	Reichsgerichtshof
RGZ	Entscheidungen des Reichsgerichts

RIC	Rechnungslegungs Interpretations Committee
Rn.	Randnummer(n)
RS	Stellungnahme zur Rechnungslegung
Rz.	Randziffer(n)
S.	Seite
SABI	Sonderausschuss Bilanzrichtlinien-Gesetz des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
SIC	Standing Interpretations Committee Interpretation
Sp.	Spalte(n)
Tz.	Textziffer(n)
u.	und
u.a.	und andere; unter anderem
UV	Anlagevermögen
U. v.	Urteil vom
v.a.	vor allem
vgl.	vergleiche
WM	Wertpapier-Mitteilungen (Zeitschrift)
z.B.	zum Beispiel
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
zzgl.	zuzüglich

1 Einführung

1.1 Problemstellung

Das Thema dieser Untersuchung – die umfassende Auseinandersetzung mit der Abbildung von Rechtsgeschäften im Jahresabschluss – scheint auf den ersten Blick bereits hinlänglich erörtert worden zu sein. Zu dieser unzutreffenden Annahme können insbesondere die diesbezüglich komplexen steuerrechtlichen Vorschriften verleiten, wie etwa zur verdeckten Gewinnausschüttung, die das Bestehen vertiefter Rechnungslegungsregelungen außerhalb des Steuerrechts vermuten lassen. Die rechnungslegungstechnische Erfassung von Rechtsgeschäften zwischen einer Gesellschaft und ihren Gesellschaftern lässt sich jedoch derzeit nicht auf explizite Normen nach HGB oder IFRS zurückführen. Sie bedarf überdies der Berücksichtigung gesellschaftsrechtlicher Berührungspunkte und Auswirkungen sowie der aktuellen Entwicklungen in der Rechnungslegung selbst. Dies gilt insbesondere im Hinblick auf die dieser Arbeit zugrunde liegenden schuldrechtlichen Austauschgeschäfte. Diese füllen damit zwar nicht den formaljuristischen Begriff des Rechtsgeschäfts[1] vollends aus, nehmen jedoch einen gleichsam umfassenden wie geschlossenen Problembereich aus Sicht der externen Rechnungslegung ein.

Als Ausgangspunkt dieser Überlegungen dient die Erkenntnis, dass die rechtliche Verselbständigung der Gesellschaften gegenüber ihren Gesellschaftern[2] nicht so weit reicht, dass den Gesellschaftern jegliche Einflussmöglichkeiten auf die Gesellschaften genommen werden. Vielmehr werden Gesellschaftern insbesondere durch Mitgliedschafts- und Kontrollrechte Möglichkeiten unterschiedlichen Umfangs eingeräumt, auf Entscheidungen und die Entwicklung der Gesellschaft einzuwirken.[3] Aber auch außerhalb dieser Mitgliedschaftsrechte ist davon auszugehen, dass ein Gesellschafter das wirtschaftliche Verhältnis zu seiner Gesellschaft anders gestalten kann, als es einem fremden Dritten möglich wäre. Dies geschieht in der Praxis nicht zwingend in offener Form, sondern vielfach

---

1 Vgl. zum Begriff des Rechtsgeschäfts im juristischen Sinne z.B. Kallwass (2007), S. 43-44; Schünemann (2006), S. 74-75.

2 Vgl. Schmidt (2002), S. 181-182; Zimmermann u.a. (2009), S. 40-42; für die AG: Eisenhardt (2007), S. 272; Klunzinger (2009), S. 159-160; für die GmbH: Eisenhardt (2007), S. 366; Klunzinger (2009), S. 238-239; für Personenhandelsgesellschaften: Schmidt (2002), S. 199 und 201; Döllerer (1978), S. 52; Eisenhardt (2007), S. 128-129; Hüffer (2007), § 18, Rn. 1-2; Klunzinger (2009), S. 61-62 und 111; Kübler/Assmann (2006), S. 80-81, 156 und 261.

3 Vgl. Klunzinger (2009), S. 389-390; Schmidt (2002), S. 211; für die AG: Klunzinger (2009), S. 160; Eisenhardt (2007), S. 272, 274 und 291; Kallwass (2007), S. 404-405; für die GmbH: Kallwass (2007), S. 393; Hüffer (2007), § 34, Rn. 3 und 36; für die Personenhandelsgesellschaften: Kallwass (2007), S. 392; Kübler/Assmann (2006), S. 104; Zimmermann u.a. (2009), S. 53-58.

auch im Rahmen von Rechtsgeschäften, die ein Gesellschafter mit der Gesellschaft ohne Kenntnis Außenstehender abschließt, wodurch gewollt oder ungewollt eine der beiden Parteien benachteiligt werden kann.[4]

Ob solche Einflüsse der Gesellschafter von anderen Teilnehmern des Wirtschaftsverkehrs, die mit der Gesellschaft in rechtliche und wirtschaftliche Beziehungen treten, in Einzelfällen gewünscht werden oder nicht, mag dahinstehen. Jedoch muss insbesondere Geschäftspartnern bzw. Gläubigern daran gelegen sein, nicht nur ausreichende Informationen über sämtliche Verhältnisse einer am wirtschaftlichen Verkehr teilnehmenden Gesellschaft zu erhalten, sondern auf diese auch vertrauen und aus ihnen Entscheidungen ableiten zu können. Nicht vollständig erkennbare oder unerwartete Entwicklungen aufgrund besonderer Kompetenzen und Einflussnahmen der Gesellschafter können diesem Bedürfnis abträglich sein. Somit ist es aus betriebswirtschaftlicher Sicht erstrebenswert, über die Auswirkungen von Einflussnahmen auf Gesellschaften durch deren Gesellschafter zu informieren bzw. sie zu neutralisieren oder gar zu sanktionieren.

Rechtsgeschäfte zwischen Gesellschaften und deren Gesellschaftern sind daher Gegenstand vielfältiger gesetzlicher Regelungen und juristischer Abhandlungen. Weithin bekannt ist in diesem Zusammenhang die Bedeutung verdeckter Gewinnausschüttungen und verdeckter Einlagen im Körperschaftsteuerrecht (§ 8 Abs. 3 Satz 2-6 KStG). Hier sollen unter dem Postulat der Besteuerung des Ergebnisses der erwerbswirtschaftlichen Tätigkeit die Auswirkungen von aus dem Gesellschaftsverhältnis motivierten, unangemessen ausgestalteten Leistungsbeziehungen bei der Gesellschaft ergebnisneutral erfasst werden.[5]

Auch das Gesellschaftsrecht nimmt die Besonderheiten des Gesellschaftsverhältnisses zum Anlass komplexer Regelungen im Rahmen des Kapitalschutzes. Diese betreffen z.B. Regelungen zur Kapitalaufbringung durch die Gesellschafter bei Gründung der Gesellschaft oder im Rahmen von Kapitalerhöhungen.[6] Aber auch die Sicherung des einmal aufgebrachten Eigenkapitals gegen Rückflüsse an die Gesellschafter stellt ein wichtiges Moment im Rahmen des gesetzlichen Schutzes von Gläubigern und mit weniger Einflussmöglichkeiten ausge-

---

4 Vgl. IDW PS 255, Tz. 10; DRS 11.1; Wiedemann (1992), S. 8-9; Schön (1998), S. 290.

5 Vgl. Brönner (2007), S. 1018.

6 Hier sind insbesondere Regelungen zur sog. ‚verdeckten Sacheinlage' bedeutsam. Mit verdeckten Sacheinlagen werden in der Praxis ggf. strenge Anforderungen an Sacheinlagen durch die Rückzahlung von Bareinlagen im Rahmen anschließender Rechtsgeschäfte umgangen. Diese Umgehung wird gesellschaftsrechtlich sanktioniert, indem eine haftungsbefreiende Kapitalaufbringung durch den Gesellschafter insoweit nicht anerkannt wird (vgl. z.B. Singhof (2008), Abt. III/2, Rn. 33-35).

statteten Gesellschaftern dar.[7] In diesem Kontext stehen die in Gesetz und Rechtsprechung herausgebildeten Kapitalsicherungsmaßnahmen des Gesellschaftsrechts.

Die allein mit dem Gesellschaftsverhältnis begründbaren Rechtsgeschäfte bzw. deren Ausgestaltung haben damit einerseits mittelbaren Einfluss auf die externe Rechnungslegung. So sind die Auswirkungen steuerlicher Vorschriften auf die Bemessung des im Geschäftsjahr zu berücksichtigenden Steueraufwands bzw. im Rahmen der Ermittlung von Steuerlatenzen zu erfassen. Auch gesellschaftsrechtliche Sanktionen können auf die wirtschaftliche Lage sowohl der Gesellschaft als auch eines rechnungslegenden Gesellschafters, z.B. in Form etwaiger Erstattungs- oder Schadensersatzansprüche, wirken. Andererseits stellt sich aus Sicht der Rechnungslegung auch die grundsätzliche Frage, ob bzw. wie Rechtsgeschäfte zwischen einer Gesellschaft und ihren Gesellschaftern auf beiden Seiten zu erfassen und darzustellen sind. An einem umfassenden oder gar einheitlichen Meinungsstand zu dieser Frage in der Literatur mangelt es jedoch sowohl in Bezug auf die Rechnungslegung nach HGB, im Besonderen jedoch im Rahmen einer Betrachtung nach IFRS.

In der handelsrechtlichen Rechnungslegung ist die Diskussion zur Abbildung solcher Geschäfte tendenziell steuerlich motiviert. Auch im Gesellschaftsrecht, hier insbesondere bei Personengesellschaften, hat die Diskussion über verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen im Ertragsteuerrecht die Notwendigkeit der gesellschaftsrechtlichen Beurteilung unangemessen ausgestalteter Rechtsgeschäfte zwischen Gesellschaft und Gesellschafter erkennen lassen.[8] Da sich jedoch die steuerlichen Vorschriften im Wesentlichen auf Kapitalgesellschaften konzentrieren, fokussiert auch der gesellschaftsrechtliche Meinungsstand[9] und damit auch die handelsrechtliche Rechnungslegung diese Rechtsform, ohne etwaige Besonderheiten von Personengesellschaften eingehend zu berücksichtigen.[10] Konkrete Vorschriften in der nationalen Rechnungslegung enthält derzeit alleinig DRS 11[11], der Angabepflichten hinsichtlich Beziehungen zu nahe stehenden Personen vorsieht, unter die dem Grunde nach auch Beziehungen zwischen einer Gesellschaft und ihren Gesellschaftern fallen können. Diese Angaben werden für Jahresabschlüsse kapitalmarktorientierter sowie für

---

7 Vgl. Singhof (2008), Abt. III/2, Rn. 36

8 Vgl. Bitter (2004), S. 307 und 321.

9 Vgl. Bitter (2004), S. 307 und 321.

10 Vgl. Groh (1990), S. 379.

11 Die Deutschen Rechnungslegungs Standards (DRS) werden vom Deutschen Standardisierungsrat (DSR) entwickelt. Wenn die Standards vom Bundesministerium der Justiz nach § 342 Abs. 2 HGB bekannt gemacht worden sind, haben sie die Vermutung für sich, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung der Konzernrechnungslegung zu sein.

Konzernabschlüsse nicht kapitalmarktorientierter Unternehmen gem. DRS 11.4 lediglich unverbindlich empfohlen. Im deutschen Rechtsraum greift jedoch mittlerweile eine ausschließlich auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss beschränkte Betrachtung zu kurz.

Zum einen ist am 5. September 2006 mit der EU-Richtlinie 2006/46/EG[12] eine Änderung der Jahresabschlussrichtlinie (78/660/EWG)[13] in Kraft getreten.[14] Hierdurch wurde Art. 43 Abs. 1 der Jahresabschlussrichtlinie um eine Nr. 7b ergänzt. Diese geänderte EU-Vorgabe hat der deutsche Gesetzgeber mit der Einführung des § 285 Nr. 21 HGB n.F. im Rahmen des Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG)[15] umgesetzt. Hiernach wird der Anhang zukünftig für bestimmte Gesellschaften zumindest weitere Angaben zu Geschäften der Gesellschaft mit nahe stehenden Unternehmen und Personen enthalten, soweit diese Geschäfte wesentlich sind und sofern sie unter nicht marktüblichen Bedingungen zustande gekommen sind. Die geforderten Angaben umfassen die Art der Beziehung, den Wert der Geschäfte sowie weitere für die Beurteilung der Finanzlage der Gesellschaft erforderliche Informationen. Diese Regelung ist zwar mit rechtsform- und größenabhängigen Anwendungsbeschränkungen unterlegt. Jedoch zeigt diese im Rahmen des BilMoG[16] eingeführte Regelung, dass die Information über unangemessen ausgestaltete Rechtsgeschäfte zwischen Gesellschaft und Gesellschafter in der Rechnungslegung verstärkt Bedeutung erlangt.

Zum anderen wurde bereits am 11. September 2002 von der EU die IAS-Verordnung (1606/2002)[17] veröffentlicht.[18] Nach Art. 4 dieser Verordnung sind Konzernabschlüsse von Unternehmen, deren Wertpapiere an einem geregelten

---

12 Richtlinie 2006/46/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Juni 2006 zur Änderung der Richtlinien des Rates 78/660/EWG über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen, 83/349/EWG über den konsolidierten Abschluss, 86/635/EWG über den Jahresabschluss und den konsolidierten Abschluss von Banken und anderen Finanzinstituten und 91/674/EWG über den Jahresabschluss und den konsolidierten Abschluss von Versicherungsunternehmen.

13 Vierte Richtlinie 78/660/EWG des Rates vom 25. Juli 1978 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen

14 Die hierdurch vorgenommenen Änderungen sind gem. Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie bis zum 5. September 2008 in das jeweilige nationale Recht der Mitgliedstaaten umzusetzen.

15 Vgl. BilMoG, BGBl. I 2009, S. 1102-1137.

16 Vgl. BilMoG, BGBl. I 2009, S. 1102-1137.

17 Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards

18 Eine EU-Verordnung bedarf im Gegensatz zu einer EU-Richtlinie nicht der Übertragung in das jeweilige nationale Recht der Mitgliedstaaten. Sie ist für das nationale Recht unmittelbar bindend.

Markt i.S.d. Wertpapierdienstleistungsrichtlinie notiert sind, für nach dem 1. Januar 2005 beginnende Geschäftsjahre grundsätzlich nach den IFRS aufzustellen. Das in Art. 5 der Verordnung enthaltene Wahlrecht der Mitgliedstaaten, den verpflichtenden Anwendungsbereich der IFRS auch auf Konzernabschlüsse nicht kapitalmarktorientierter Unternehmen sowie Jahresabschlüsse auszudehnen, hat der deutsche Gesetzgeber mit dem Bilanzrechtsreformgesetz vom 4. Dezember 2004[19] ausgeübt. Seither kann ein nicht kapitalmarktorientiertes Mutterunternehmen seinen Konzernabschluss gem. § 315a Abs. 3 HGB freiwillig und befreiend nach IFRS aufstellen. Darüber hinaus können Unternehmen unter den Voraussetzungen des § 325 Abs. 2a und 2b HGB statt des handelsrechtlichen Jahresabschlusses einen IFRS-Einzelabschluss offen legen, wodurch allerdings keine Befreiung von der Pflicht zur Aufstellung eines handelsrechtlichen Jahresabschlusses erreicht werden kann.[20]

Hierdurch hat der in der Terminologie des HGB als Einzelabschluss bezeichnete Jahresabschluss nach IFRS auch Eingang in die deutsche Rechnungslegung gefunden. Die fortlaufenden Diskussionen über die verpflichtende Einführung eines IFRS-Jahresabschlusses, auch für mittelständische Unternehmen,[21] sowie die noch im Referentenentwurf des BilMoG ursprünglich vorgesehene wahlweise Aufstellung eines IFRS-Jahresabschlusses nach § 264e HGB-E[22] lassen darauf schließen, dass die Entwicklung der IFRS über ihre Bedeutung für die nationale Konzernrechnungslegung hinaus nicht abgeschlossen ist.

Die IFRS selbst enthalten keine gesonderten und expliziten Vorschriften zur Erfassung von Rechtsgeschäften zwischen Gesellschaft und Gesellschafter in Bilanz bzw. Gewinn- und Verlustrechnung. Besondere Regelungen zur Erfassung solcher Rechtsgeschäfte lassen sich allenfalls mittelbar aus allgemeinen Regelungen des IFRS-Rahmenkonzepts bzw. aus einzelnen Standards ableiten. Demgegenüber sind spezielle Angabepflichten über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen dem Standard IAS 24 vorbehalten. Dessen Regelungen sind grundsätzlich auch bei der Darstellung von Rechtsgeschäften zwischen einer Gesellschaft und ihren Gesellschaftern zu beachten.[23]

---

19 Vgl. BGBl. I 2004, S. 3166-3182.

20 Vgl. Baetge/Zülch (2006), Abt. I/2, Rn. 168.

21 Vgl. Pellens/Fülbier/Gassen/Sellhorn (2008), S. 964-980; Möhlenkamp (2007), S. 168; Pellens/Schmidt (2007), S. 169; Hillmer (2007), S. 170; Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft (2002), S. 2376-2378.

22 Vgl. Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG) vom 8. November 2007. Diese neue Vorschrift wurde jedoch nicht in den Regierungsentwurf zum BilMoG übernommen.

23 Vgl. IAS 24.2 i.V.m. 24.9 (a) (i) und IAS 24.12.

Die rechnungslegungsbezogene Betrachtung solcher Rechtsgeschäfte kann jedoch Interdependenzen zu anderen Rechtsgebieten nicht völlig außer Betracht lassen. So hat der deutsche Gesetzgeber im Zuge des Bilanzrechtsreformgesetzes (BilReG) die Beibehaltung der Aufstellungspflicht für den Jahresabschluss nach HGB in Ausübung des entsprechenden Umsetzungswahlrechts der IAS-Verordnung mit vorerst noch nicht gelösten Problemen aufgrund der Bedeutung des HGB-Jahresabschlusses für Gesellschafts- und Steuerrecht begründet.[24] Während die Gesetzesbegründung bezüglich des Steuerrechts auf die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen für die steuerliche Gewinnermittlung verweist, wird die gesellschaftsrechtliche Bedeutung des HGB-Abschlusses für die Ausschüttungsbemessung hervorgehoben. In Weiterführung dieses Gedankens liegen Überlegungen zu entsprechenden Zusammenhängen in Bezug auf die gesellschaftsrechtlichen Kapitalerhaltungsvorschriften nahe. Als Gegenstand solcher Untersuchungen bietet sich exemplarisch die rechnungslegungstechnische Abbildung von (unangemessen ausgestalteten) Rechtsgeschäften zwischen Gesellschaft und Gesellschafter an, die in der Praxis besondere Relevanz für die Kapitalerhaltung wie auch für die Rechnungslegung selbst[25] entfalten kann. Gleichwohl harrt die Erörterung der Auswirkungen der Rechtsgeschäfte sowie deren gesellschaftsrechtlicher Konsequenzen auf die Rechnungslegung nicht zuletzt mit Blick auf eine aus Sicht des Rechnungslegenden ggf. unerwünschte Offenlegung gegenüber dem Fiskus einer abschließenden und umfassenden Untersuchung.

Hieraus folgt, dass die Rechnungslegung nicht nur vor der Herausforderung steht, schuldrechtlich ausgeprägte Rechtsgeschäfte zwischen Gesellschaften und Gesellschaftern im handelsrechtlichen Abschluss angemessen und zweckgerecht abzubilden. Die aktuellen Entwicklungen in der Rechnungslegung erfordern außerdem eine entsprechende Auseinandersetzung mit den internationalen Rechnungslegungsnormen nach IFRS, die weiterhin für den Jahresabschluss deutscher Unternehmen an Bedeutung gewinnen. Hierbei sind gesellschaftsrechtliche Implikationen, insbesondere hinsichtlich der Kapitalerhaltung, zu berücksichtigen und gegenseitige Wechselwirkungen mit diesem Rechtsbereich zu hinterfragen.

1.2 Zielsetzung, Abgrenzung und Aufbau der Untersuchung

Die primäre Zielsetzung der vorliegenden Arbeit besteht folglich darin, ausgehend von den jeweiligen Rechnungslegungszwecken Regelungen zur Abbildung

---

[24] Vgl. Deutscher Bundestag (2004); Begründung: Abschnitt A.II. Nr.: 3b), S. 23.

[25] So kann z.B. bei der fehlenden Aktivierung eines Schadensersatzanspruchs nach § 317 AktG ggf. die Nichtigkeit des Jahresabschlusses vorliegen, vgl. Hüffer (2008), § 317 AktG, Rn. 9; BGH vom 15.11.1993, NJW 1994, S. 520.

von Rechtsgeschäften zwischen Gesellschaften und ihren Gesellschaftern in Jahresabschlüssen von nach HGB und IFRS rechnungslegenden Vertragsparteien zu entwickeln. Hierbei soll der mangels expliziter Rechnungslegungsnormen[26] in weiten Teilen uneinheitliche bzw. besonders im Hinblick auf die Rechnungslegung nach IFRS derzeit allenfalls rudimentär vorhandene Meinungsstand in der Literatur umfassend diskutiert werden. Ferner sollen gesellschaftsrechtliche Auswirkungen und Restriktionen solcher Rechtsgeschäfte angemessen berücksichtigt werden. Diese sind insbesondere vor dem Hintergrund verdeckter Vermögenszuwendungen an Gesellschafter aus den Sanktionen der Kapitalerhaltungsvorschriften nach AktG, GmbHG und HGB herzuleiten.

Mit der Untersuchung zur Ableitung von Regeln zur Abbildung von Rechtsgeschäften zwischen einer Gesellschaft und ihren Gesellschaftern unter Berücksichtigung gesellschaftsrechtlicher Kapitalerhaltungsvorschriften geht die Aufdeckung von Interdependenzen zwischen den Bereichen Rechnungslegung und Gesellschaftsrecht einher. Daher sollen als zweites Ziel dieser Ausarbeitung Anknüpfungspunkte für die aktuelle, von Vertretern beider Disziplinen geführte Diskussion über die bilanzielle Kapitalerhaltung in Deutschland[27] aufgezeigt werden. Hierbei steht die wechselseitige Verknüpfung bzw. Vereinbarkeit von Gesellschaftsrecht einerseits und Rechnungslegung nach HGB sowie nach IFRS andererseits am Beispiel der Rechtsgeschäfte zwischen Gesellschaft und Gesellschafter im Vordergrund.

Im Sinne dieser Zielsetzungen ist es zweckmäßig, die Untersuchung auf Handelsgesellschaften einzugrenzen, da diese zum einen auf eine intensive, rechtsgeschäftlich basierte Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr ausgerichtet sind sowie zum anderen auch Kaufleute i.S.d. HGB[28] und damit buchführungspflichtig sind.[29] Als die bedeutendsten Vertreter der Handelsgesellschaften gelten in der deutschen Unternehmenspraxis auf Seiten der Kapitalgesellschaften die AG,

---

[26] Vgl. für das HGB: Niehus (2005), Abt. V/6, Rn. 23.

[27] Vgl. z.B.: Pellens/Fülbier/Gassen/Sellhorn (2008), S. 976-977; Ekkenga (2006), S. 389-390; Mülbert (2004), S. 151-152; Schön (2004), S. 168-170; Möhlenkamp (2007), S. 168; Pellens/Schmidt (2007), S. 169; Hillmer (2007), S. 168; Hennrichs (2005), S. 261-265; Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft (2002), S. 2375-2376.

[28] Vgl. Kallwass (2007), S. 395

[29] Mangels Bilanzierungspflicht entzieht sich die Gesellschaftsform der GbR grundsätzlich einer rechnungslegungsbezogenen Betrachtung im Sinne der Themenstellung. Stille Gesellschaften i.S.d. § 230 HGB können aufgrund ihrer fehlenden Rechtsfähigkeit im Außenverhältnis keine schuldrechtlich geprägten Rechtsgeschäfte mit ihren Gesellschaftern eingehen und sind bereits aus diesem Grunde nicht einer themenbezogenen Untersuchung zugänglich.

die GmbH[30] und die KGaA sowie die beiden Personenhandelsgesellschaften in Gestalt der oHG und der KG.[31]

Das Thema der Arbeit weist zahlreiche Anknüpfungspunkte zu anderen Bereichen des Wirtschaftslebens und zu verwandten Rechtsgebieten auf. Eine umfassende und gleichwohl zielorientierte Ausrichtung des Untersuchungsgangs bedingt daher weitere inhaltliche Abgrenzungen, die jedoch die Aussagekraft der Zielsetzungen nicht einschränken:

- Aus dem Zweck der Konzernrechnungslegung folgt, dass Geschäfte zwischen in den Konzern einbezogenen Gesellschaften konsolidiert bzw. eliminiert werden.[32] Daher liegt der Schwerpunkt einer rechnungslegungsbezogenen Aufarbeitung von Rechtsgeschäften zwischen Gesellschaft und Gesellschafter naturgemäß auf der Darstellung im Jahres- bzw. Einzelabschluss. Allerdings sind die entsprechenden Abbildungsregeln im Konzernabschluss in solchen Fällen, in denen eine der beteiligten Parteien nicht vom Konsolidierungskreis nach HGB bzw. IFRS erfasst wird, anzuwenden.

- Leistungsbeziehungen zwischen einer Gesellschaft und den Gesellschaftern nahe stehenden Personen außerhalb des Gesellschafterkreises, wie z.B. Schwestergesellschaften, werden im Zuge der Herleitung von Bilanzierungsregeln nach HGB und IFRS nicht gesondert betrachtet. Die in dieser Au-

---

30 Die Unternehmergesellschaft nach § 5a GmbHG stellt keine eigene Rechtsform, sondern lediglich eine Variante der GmbH dar – vgl. Deutscher Bundestag (2008a), S. 31; Pfitzer/Oser/Orth (2008), S. 273. Für die Unternehmergesellschaft gelten alle die GmbH betreffenden Vorschriften des deutschen Rechts mit Ausnahme der Sonderregeln des § 5a GmbHG – vgl. Deutscher Bundestag (2008a), S. 31. Einer weitergehenden Differenzierung der GmbH hinsichtlich der Unternehmergesellschaft bedarf es daher für Zwecke dieser Arbeit lediglich in Bezug auf die Sonderregeln nach § 5a GmbHG, auf die jeweils an geeigneter Stelle eingegangen wird.

31 Die Bedeutung der oHG gilt insbesondere für kleinere und mittlere Unternehmen (vgl. Eisenhardt (2007), S. 130; Klunzinger (2009), S. 63), während die KG für Familienunternehmen (vgl. Eisenhardt (2007), S. 211; Klunzinger (2009), S. 113) und kapitalistisch orientierte Personengesellschaften (vgl. Klunzinger (2009), S. 113) attraktiv ist. Die AG wird gemeinhin als Prototyp der Kapitalgesellschaft bezeichnet (vgl. Kallwass (2007), S. 393; Klunzinger (2009), S. 160) und für große Unternehmen als geeignet befunden (vgl. Eisenhardt (2007), S. 264; Klunzinger (2009), S. 161), während die GmbH bereits aufgrund ihrer Anzahl eine erhebliche Bedeutung im deutschen Wirtschaftraum zugesprochen wird (vgl. Eisenhardt (2007), S. 367). Nach den Auswertungen des Statistischen Bundesamtes Deutschland (2007) wurden von den im Unternehmensregister zum 31. Dezember 2007 rd. 3,5 Mio. erfassten Unternehmen rd. 0,6 Mio. in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft (AG, GmbH) geführt und rd. 0,4 Mio. in der Rechtsform von Personengesellschaften (z.B. oHG, KG). Neben den Einzelunternehmern entfielen lediglich rd. 0,2 Mio. auf sonstige Rechtsformen.

32 Vgl. IDW (2006a), M 6 und 9; Küting/Weber (2008), S. 75; Förschle/Lust (2006), § 297 HGB, Anm. 190; Kropff (1993), S. 58; Niehus (2005), Abt. V/6, Rn. 14.

sarbeitung entwickelten Ergebnisse können jedoch für solche Geschäfte gleichwohl Bedeutung erlangen. Dem tragen exemplarisch zwei Exkurse zur Anwendung der gefundenen Bilanzierungsgrundsätze nach HGB und IFRS Rechnung.

- Im Steuerrecht haben sich für die betrachteten Rechtsgeschäfte relevante Regelungen herausgebildet, die im Verhältnis zur handelsrechtlichen Rechnungslegung weitgehend autonom bestehen, weshalb in der Literatur eine diesbezügliche Maßgeblichkeit des Handelsrechts vereinzelt verneint wird.[33] Eine umfassende Erörterung dieser komplexen Vorschriften ist einer auf HGB und IFRS ausgerichteten rechnungslegungsbezogenen Bearbeitung des Themas und dem Verständnis der in dieser Arbeit entwickelten Ergebnisse nicht sachdienlich. Daher wird auf die Grundsätze der steuerrechtlichen Regelungen und deren prinzipiellen Effekte auf die Abbildung der betrachteten Rechtsgeschäfte lediglich pointiert insoweit eingegangen, als es für die Bestimmung von Steuerabgrenzungen im Abschluss nach HGB bzw. IFRS erforderlich ist. Da im Privatvermögen gehaltene Anteile an Gesellschaften weder nach HGB noch nach IFRS bilanziell erfasst werden, ist die im Zusammenhang mit solchen Anteilen bestehende, originär steuerliche Problematik für diese Arbeit nicht relevant.

- Wenngleich eine rechnungslegungsbezogene Betrachtung von Rechtsgeschäften die Beurteilung der Angemessenheit ihrer Ausgestaltung voraussetzt, soll die hieraus resultierende Verrechnungspreisproblematik im Zuge dieser Ausarbeitung nicht fokussiert werden. Gleichwohl werden in der Literatur diskutierte Parameter zur Angemessenheitsbeurteilung im gebotenen Umfang angeführt.

- Ferner konzentrieren sich die Ausführungen auf bereits gegründete, am Wirtschaftsleben teilnehmende und somit werbende Gesellschaften.[34] Hieraus folgt, dass gesellschaftsrechtliche Regelungen zur Kapitalaufbringung allgemein sowie in ihren speziellen Ausgestaltungen, z.B. hinsichtlich verdeckter Sacheinlagen oder Finanzplankredite,[35] unberücksichtigt bleiben. Die Beach-

---

[33] Vgl. für Kapitalgesellschaften: Kußmaul/Klein (2001a), S. 191 und 194; Groh (1990), S. 379; für Personenhandelsgesellschaften: Schön (1998), S. 271.

[34] Ebenso sollen juristische Problembereiche im Rahmen der Gründung bzw. Entstehung von Handelsgesellschaften, wie z.B. die Fragen zur Scheinhandelsgesellschaft, zur fehlerhaften Gesellschaft oder zum Zeitpunkt der Entstehung von Handelsgesellschaften, den Fokus dieser Arbeit nicht beeinträchtigen. Zu diesen exemplarisch genannten Problemen vgl. z.B. Kallwass (2007), S. 112-113, 115-117, 333 bzw. 413-418.

[35] Vgl. hierzu z.B. Singhof (2008), Abt. III/2, Rn. 33; Schmidt (2002), S. 528-530 und 886-890.

tung der gesellschaftsrechtlichen Konzepte zur Kapitalerhaltung ist hingegen im Sinne der genannten Zielsetzung dieser Arbeit unabdingbar.

Vor dem Hintergrund dieser inhaltlichen Abgrenzungen erscheint die folgende Vorgehensweise zur Erreichung der Untersuchungsziele sachgerecht:

- Zunächst sind die gesellschaftsrechtlichen Implikationen für den Untersuchungsgang näher zu bestimmen. Dies ist v.a. deshalb notwendig, weil das zu bearbeitende Themengebiet zwei Disziplinen – die Rechnungslegung und das Gesellschaftsrecht – berührt.

- Nach den vorangestellten Ausführungen wurde das Themengebiet gegenüber den steuerlichen Regelungen zur Berücksichtigung von Rechtsgeschäften einer Gesellschaft mit ihren Gesellschaftern abgegrenzt. Gleichwohl erfordert die Darstellung mittelbarer steuerlicher Wirkungen auf den Jahresabschluss im Rahmen von Steuerrückstellungen bzw. latenten Steuern die akzentuierte Auseinandersetzung mit den diesbezüglichen Grundlagen des Steuerrechts.

- Ferner erfordert die Zielsetzung der Arbeit die Darlegung der Zwecke und allgemeinen Rechnungslegungsgrundsätze, die derzeit den beiden Rechnungslegungssystemen nach HGB und IFRS zugesprochen werden. Diese bilden die Grundlage sowohl für eine angemessene Würdigung bestehender Regelungen als auch für die Entwicklung neuer Lösungsmöglichkeiten.

- Im Anschluss an diese Vorarbeiten sollen zunächst für die Rechnungslegung nach deutschem Handelsrecht Abbildungsmöglichkeiten entwickelt und der diesbezügliche aktuelle Meinungsstand in der Literatur diskutiert werden. Die Besonderheiten, die Personenhandels- gegenüber den betrachteten Kapitalgesellschaften aufweisen, erfordern eine diesbezüglich getrennte Darstellungsweise.

- Hieran anschließend erfolgt die Erörterung des Themas im Rahmen der internationalen Rechnungslegung nach IFRS. Die getrennte Darstellung von Regelungen für Kapital- und Personenhandelsgesellschaften ist auch hier aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Besonderheiten der einzelnen Rechtsformen unabdingbar.

- Die abschließenden Überlegungen beinhalten eine vergleichende Würdigung der Abbildungsregelungen nach HGB und IFRS unter Berücksichtigung der jeweiligen Rechtsformspezifika. Die Analyse berücksichtigt zum einen die Beurteilung der gefundenen Ergebnisse aus betriebswirtschaftlicher Sicht im Hinblick auf die Erfüllung der jeweiligen Rechnungslegungszwecke sowie auf eine sachgerechte, einen kundigen Bilanzleser informierende Darstellung in der Rechnungslegung. Zum anderen soll aus gesellschaftsrechtlicher Sicht

jeweils die Berücksichtigung der nach nationalem Gesellschaftsrecht herausgearbeiteten Rechtsnatur der betrachteten Gesellschaftsformen in der Rechnungslegung untersucht werden. Ferner sollen Anhaltspunkte zur aktuellen Diskussion aufgezeigt werden, ob nach der derzeitigen Rechtslage die beiden betrachteten Rechnungslegungssysteme insoweit mit dem deutschen Gesellschaftsrecht kompatibel sind oder ob weitere, in der Literatur teilweise bereits fortgeschrittene Überlegungen[36] zur Kapitalerhaltung erforderlich sind.

Entsprechend ihrer oben dargelegten Zielsetzung gliedert sich die Arbeit in vier Teile:

- Der Grundlagenteil umfasst im Anschluss an die vorliegende Einleitung im zweiten Kapitel die für den Untersuchungsgang erforderlichen rechtlichen Grundlagen. Diese beziehen sich zunächst auf das Grundverständnis der Handelsgesellschaften sowie auf die Beschreibung der gesellschaftsrechtlichen Kapitalerhaltungskonzepte. Der Grundlagenteil schließt nach der pointierten Darstellung themenrelevanter steuerlicher Regelungen mit der Erörterung der rechnungslegungsbezogenen Grundsätze nach HGB und IFRS ab, die jeweils den Zweck, die Rechnungslegungsgrundsätze sowie den Gegenstand der Rechnungslegung behandeln.

- Im zweiten Teil der Arbeit wird zunächst die Abbildung von Rechtsgeschäften zwischen Gesellschaft und Gesellschafter in der Rechnungslegung nach HGB aus der Sicht beider Parteien aufgearbeitet (Kapitel 3). Unter Bezugnahme auf die handelsrechtlichen Rechnungslegungszwecke und unter Verwendung des GoB-Systems nach BAETGE werden Aussagen zur Erfassung der betrachteten Geschäftsvorfälle im Jahresabschluss abgeleitet. Hiermit einhergehend werden diese mit dem gegenwärtig in weiten Bereichen uneinheitlichen Meinungsstand in der Literatur verglichen und entsprechend gewürdigt.

- Der dritte Teil der Arbeit enthält entsprechend der Vorgehensweise im zweiten Teil eine Untersuchung, wie sich der Themenbereich auf die Rechnungslegung nach IFRS auswirkt. Dazu werden in Kapitel 4 aus den rechnungslegungsbezogenen Grundsätzen, dem IFRS-Rahmenkonzept und den Standards des IASB Darstellungsmöglichkeiten abgeleitet, die vor dem Hintergrund des derzeit noch kaum entwickelten Meinungsstands in der Literatur gewürdigt werden.

---

[36] Vgl. Pellens/Fülbier/Gassen/Sellhorn (2008), S. 976-977; Ekkenga (2006), S. 389-390; Mülbert (2004), S. 151-152; Schön (2004), S. 168-170; Möhlenkamp (2007), S. 168; Pellens/Schmidt (2007), S. 169; Hillmer (2007), S. 168; Hennrichs (2005), S. 261-265; Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft (2002), S. 2375-2376.

- Nach der Darstellung der verschiedenen Bilanzierungsregeln sollen diese im fünften Kapitel einer abschließenden Beurteilung zugeführt werden. Hierzu werden die nach HGB und IFRS abgeleiteten Erfassungsmöglichkeiten zunächst auf ihre Vereinbarkeit mit den jeweiligen Rechnungslegungszwecken sowie auf ihre Eignung für den externen Jahresabschlussadressaten hin untersucht. Ferner wird die Vereinbarkeit der so gefundenen Ergebnisse mit den Vorgaben des deutschen Gesellschaftsrechts zur Rechtsnatur der betrachteten Gesellschaftsformen und zur Kapitalerhaltung eingehend betrachtet, um Anknüpfungspunkte für weitere Diskussionen zur Kapitalerhaltung im deutschen Gesellschaftsrecht aufzuzeigen.

2 Rechtliche Grundlagen

Die Rahmenbedingungen, innerhalb derer die Erfassung von Rechtsgeschäften zwischen Gesellschaften und ihren Gesellschaftern nach HGB und IFRS zu bestimmen ist, werden maßgeblich durch das Gesellschaftsrecht, das Steuerrecht und durch die Zielrichtung sowie Systematik der jeweiligen Rechnungslegungsgrundsätze geformt. Die rechnungslegungsbezogenen Ausführungen setzen daher ein gesellschaftsrechtliches Grundverständnis der Handelsgesellschaften sowie die Darstellung der gesellschaftsrechtlichen Kapitalerhaltungskonzepte bzw. der mit ihnen verbundenen Konsequenzen voraus. Letztere sollen sachverhaltsbegründende Aspekte für den Untersuchungsgang in den Kapiteln 3 und 4 bereitstellen, während die Konzepte an sich hinsichtlich ihrer Verflechtungen mit der Rechnungslegung in Kapitel 5.3.2 untersucht werden sollen. Die Ausführungen zu steuerlichen Regelungen dienen hingegen der Vorbereitung grundlegender Überlegungen zu Steuerabgrenzungen im Jahresabschluss, soweit diese durch den vorgegebenen Themenbereich der Arbeit verursacht werden können. Von besonderer Bedeutung für die Arbeit sind jedoch der Zweck, die Rechnungslegungsgrundsätze sowie die Instrumente der jeweiligen Rechnungslegungssysteme nach HGB und IFRS.

2.1 Handels- und Gesellschaftsrecht

2.1.1 Gesellschaftsrechtliche Merkmale der Gesellschaftsformen

2.1.1.1 Charakteristika der Kapitalgesellschaften

Die im Rahmen der vorliegenden Arbeit betrachteten Grundformen der Kapitalgesellschaften, die AG und die GmbH[1], weisen zahlreiche Unterschiede auf, wie etwa hinsichtlich ihrer Gründung und der Übertragung von Gesellschaftsanteilen.[2] Gleichwohl ermöglichen ihre Gemeinsamkeiten eine zusammengefasste Betrachtung. So sind beide Gesellschaftsformen zunächst auf Dauer angelegte private Organisationen, die zur Erreichung eines individuell bestimmten Zwecks gegründet werden.[3] Gemäß ihrer gesetzlich festgelegten Rechtsnatur sind darüber hinaus sowohl die AG (§ 1 Abs. 1 Satz 1 AktG) als auch die GmbH (§ 13 Abs. 1 GmbHG) Gesellschaften mit eigener Rechtspersönlichkeit, d.h. sie sind selbst Träger von Rechten und Pflichten.[4] Beide Gesellschaftsformen sind somit

---

1 Die Unternehmergesellschaft nach § 5a GmbHG stellt keine eigene Rechtsform, sondern lediglich eine Variante der GmbH dar – vgl. Deutscher Bundestag (2008a), S. 31; Pfitzer/Oser/Orth (2008), S. 273. Für die Unternehmergesellschaft gelten alle die GmbH betreffenden Vorschriften des deutschen Rechts mit Ausnahme der Sonderregeln des § 5a GmbHG – vgl. Deutscher Bundestag (2008a), S. 31.

2 Vgl. Klunzinger (2009), S. 239.

3 Vgl. Eisenhardt (2007), S. 272, 366.

4 Vgl. Brönner (2007), S. 778.

juristische Personen, die unabhängig von der Rechtspersönlichkeit ihrer Eigentümer als Träger von Rechten und Pflichten am Rechtsverkehr teilnehmen. Sie können insbesondere unter ihrem eigenen Namen Rechte erwerben und Verbindlichkeiten eingehen sowie vor Gericht klagen und verklagt werden.[5]

Das Vermögen der Gesellschaft ist folglich nicht unmittelbar den Eigentümern der Gesellschaftsanteile zuzuordnen, sondern es steht in Alleineigentum der mit Rechtsfähigkeit ausgestatteten Kapitalgesellschaft.[6] Die Vermögenssphären der Kapitalgesellschaft auf der einen und der einzelnen Eigentümer der Gesellschaftsanteile auf der anderen Seite sind aus zivilrechtlicher Sicht strikt getrennt (Trennungsprinzip).[7] Einen unmittelbaren Durchgriff des Aktionärs bzw. Gesellschafters auf das Vermögen der Kapitalgesellschaft sieht das Gesetz daher grundsätzlich nicht vor.[8] Dies steht jedoch Beziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter außerhalb des Gesellschaftsrechts, z.B. in Form von Rechtsgeschäften, nicht entgegen.[9]

Dementsprechend gilt für beide Gesellschaftsformen, dass grundsätzlich nur das Gesellschaftsvermögen, nicht jedoch die Aktionäre bzw. Gesellschafter für Verbindlichkeiten der Gesellschaft haften (§ 1 Abs. 1 Satz 2 AktG und § 13 Abs. 2 GmbHG). Die Kapitalgesellschaft haftet im Rahmen der Organhaftung zusätzlich für Verpflichtungen bzw. Schäden, die die Organe der Gesellschaft in Ausübung ihrer Tätigkeit für die Gesellschaft verursacht haben (§ 31 BGB).[10]

Eine weitere Gemeinsamkeit von AG und GmbH besteht darin, dass beide Gesellschaftsformen als Handelsgesellschaften zu klassifizieren sind (§ 3 Abs. 1 AktG und § 13 Abs. 3 GmbHG). Sie unterliegen damit als Kaufleute kraft Rechtsform (§ 6 HGB) unabhängig vom Betrieb eines Handelsgewerbes stets den handelsrechtlichen Vorschriften.[11]

Entsprechendes gilt für die ebenfalls im Rahmen dieser Arbeit untersuchte Gesellschaftsform der KGaA, die sich von GmbH und AG insbesondere dadurch

---

5 Vgl. Klunzinger (2009), S. 160, 238.
6 Vgl. Kallwass (2007), S. 396; Zimmermann u.a. (2009), S. 48.
7 Vgl. Eisenhardt (2007), S. 421.
8 Vgl. Eisenhardt (2007), S. 421.
9 Vgl. für die AG: Hüffer (2008), § 57 AktG, Rn. 8; Lutter (1988), § 57 AktG Rn. 15; Bayer (2008), § 57 AktG, Rn. 31; OLG Koblenz vom 10.2.1977, AG 1977, S. 231; für die GmbH: Altmeppen (2005), § 30 GmbHG, Rn. 77; Hueck/Fastrich (2006), § 30 GmbHG, Rn. 22; BGH vom 1.12.1986, NJW 1987, S. 1194; BGH vom 13.11.1995, NJW 1996, S. 589.
10 Vgl. Klunzinger (2009), S. 160.
11 Vgl. Klunzinger (2009), S. 160, 239.

unterscheidet, dass sie von zwei Gesellschafterarten getragen wird.[12] Neben den Kommanditaktionären, die lediglich am Grundkapital beteiligt sind und die für die Gesellschaftsverbindlichkeiten nicht persönlich haften, ist mindestens ein persönlich haftender Komplementär erforderlich.[13] Hinsichtlich ihrer Eigenschaften als Kapitalgesellschaft[14], juristische Person[15] und Formkaufmann[16] entspricht die KGaA jedoch der AG mit den sich insbesondere aus dem zivilrechtlichen Trennungsprinzip ergebenden dargelegten Konsequenzen.

2.1.1.2 Charakteristika der Personenhandelsgesellschaften

Die Grundform der Personenhandelsgesellschaften ist die oHG,[17] deren Zweck gem. § 105 Abs. 1 HGB auf den Betrieb eines Handelsgewerbes unter gemeinschaftlicher Firma gerichtet ist und bei der bei keinem der Gesellschafter die Haftung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern beschränkt ist. Die KG unterscheidet sich von der oHG im Wesentlichen durch die unterschiedlichen Haftungsverhältnisse der Gesellschafter.[18] So ist in der Legaldefinition der KG nach § 161 Abs. 1 HGB vorgesehen, dass die Haftung der Kommanditisten auf den Betrag ihrer Vermögenseinlage beschränkt ist, während die Haftung der Komplementäre für Verpflichtungen der Gesellschaft, vergleichbar zu den Haftungsregelungen für Gesellschafter der oHG, unbeschränkt ist. Die KG stellt somit eine Sonderform der oHG dar,[19] was auch durch den gesetzestechnischen Verweis in § 161 Abs. 2 HGB auf die grundsätzlichen Regelungen für die oHG, die für die KG subsidiär zu den Sondervorschriften in den §§ 161 bis 177a HGB gelten, deutlich wird. Eine GmbH & Co. KG folgt letztlich den Vorschriften einer KG, mit der hervorzuhebenden Besonderheit, dass zumindest einer ihrer Kom-

---

12 Vgl. Hüffer (2008), § 278 AktG, Rn. 4; Eisenhardt (2007), S. 362; Assmann/Sethe (2001), Vor § 278 AktG, Rn. 63.

13 Vgl. Hüffer (2008), § 278 AktG, Rn. 4; Eisenhardt (2007), S. 362; Klunzinger (2009), S. 218; Mahlow (2003), S. 1540; Gail (1966), S. 425.

14 Vgl. Hüffer (2008), § 278 AktG, Rn. 4; Schmidt (2002), S. 972; Assmann/Sethe (2001), § 278 AktG, Rn. 11; Westphal (1997), S. 297.

15 Vgl. Klunzinger (2009), S. 219; Hüffer (2008), § 278 AktG, Rn. 4; Eisenhardt (2007), S. 362; Schmidt (2002), S. 972; Mahlow (2003), S. 1540; Semler/Perlitt (2000), § 278 AktG, Rn. 2; Mertens/Cahn (2004), Vorb § 278 AktG, Rn. 1, und § 278 AktG, Rn. 7; Assmann/Sethe (2001), § 278 AktG, Rn. 10; Ammenwerth (1997), S. 18; Gail (1966), S. 425; siehe ergänzend den Wortlaut nach § 278 Abs. 1 AktG; Herfs (2005), S. 589.

16 Vgl. Klunzinger (2009), S. 219; Hüffer (2008), § 278 AktG, Rn. 4; Semler/Perlitt (2000), § 278 AktG, Rn. 4; Schaumburg (1998), S. 533; Mertens/Cahn (2004), Vorb § 278, Rn. 8; Assmann/Sethe (2001), § 278 AktG, Rn. 12; Westphal (1997), S. 297.

17 Vgl. Schmidt (2002), S. 1361.

18 Vgl. Zimmermann u.a. (2009), S. 40; Klunzinger (2009), S. 111; Kübler/Assmann (2006), S. 100.

19 Vgl. Klunzinger (2009), S. 111; Schmidt (2002), S. 1529; Eisenhardt (2007), S. 210; Kübler/Assmann (2006), S. 100; Zimmermann u.a. (2009), S. 50.

plementäre eine GmbH ist.[20] Für die nachfolgenden Ausführungen ergeben sich keine Besonderheiten für diese Sonderform der KG.

Die Rechtsfähigkeit der Personenhandelsgesellschaften war in der Vergangenheit eine umstrittene Frage der Jurisprudenz.[21] Mittlerweile ist jedoch die Rechtsfähigkeit von Personenhandelsgesellschaften weithin anerkannt,[22] so dass sie aus zivilrechtlicher Sicht als selbständiges Rechtssubjekt zu begreifen sind.[23] Sie stellen nach der h.M. gleichwohl keine juristischen Personen dar[24], womit insbesondere die persönliche Haftung der Gesellschafter, die in § 128 HGB kodifiziert ist, einhergeht[25].

Dieser Sichtweise entsprechend können Personenhandelsgesellschaften nach § 124 Abs. 1 HGB unter ihrer Firma Rechte erwerben und Verbindlichkeiten eingehen, Eigentum und andere dingliche Rechte an Grundstücken erwerben sowie vor Gericht klagen und verklagt werden. Ferner unterliegen die von der Personenhandelsgesellschaft eingegangenen Rechte und Pflichten gemäß § 105 Abs. 3 HGB i.V.m. § 719 Abs. 1 BGB einer gesamthänderischen Bindung.[26] Das bedeutet, dass kein Gesellschafter aufgrund seines Anteils über Einzelgegenstände verfügen kann, sondern nur alle Gesellschafter gemeinsam.[27] Insoweit ist die Gesamthand von der Bruchteilsgemeinschaft i.S.d. §§ 741 f. BGB abzugrenzen, bei der ein Recht mehreren gemeinschaftlich zusteht und jeder Beteiligte über seinen ideellen Bruchteil frei verfügen kann.[28] Dieser Unterschied impliziert, dass die Personenhandelsgesellschaft über eigenes Gesellschaftsvermögen und eigene Gesellschaftsverpflichtungen verfügt, die von den rechtlich eigenständigen Verbindlichkeiten aus der persönlichen Haftung der Gesellschafter nach § 128 HGB zu trennen sind.[29]

Die zivilrechtliche Rechtsfähigkeit der Gesamthandsgemeinschaft führt damit im Ergebnis auch zu einer Trennung des Vermögens der Gesamthands- und der Gesellschaftersphäre. Das Vermögen der Gesellschaft ist strikt vom sonstigen Vermögen der Gesellschafter zu trennen. Ein unmittelbarer Zugriff des Gesellschafters auf das gesamthänderisch gebundene Vermögen der Personenhan-

---

20 Vgl. Zimmermann u.a. (2009), S. 42; Klunzinger (2009), S. 113.
21 Vgl. Klunzinger (2009), S. 62-63; Schmidt (2002), S. 1362-1364 m.w.N.; Hüffer (2007), § 15, Rn. 2.
22 So bereits Schünemann (1975).
23 Vgl. Schmidt (2002), S. 201-202; Schünemann (2006), S. 33.
24 Vgl. Schmidt (2002), S. 1363; Kallwass (2007), S. 396; Brönner (2007), S. 86; Eisenhardt (2007), S. 129.
25 Vgl. Klunzinger (2009), S. 63; Schünemann (2006), S. 33-34; Eisenhardt (2007), S. 129.
26 Vgl. Schmidt (2002), S. 1364.
27 Vgl. Kallwass (2007), S. 396; Zimmermann u.a. (2009), S. 46-47.
28 Vgl. Zimmermann u.a. (2009), S. 46-47; Kallwass (2007), S. 397.
29 Vgl. Schmidt (2002), S. 1364.

delsgesellschaft ist damit nicht möglich. Jedoch sind auch außerhalb des Gesellschaftsrechts rechtliche Beziehungen zwischen der Personenhandelsgesellschaft und ihren Gesellschaftern, z.B. in Form von Rechtsgeschäften, möglich.[30]

Die Gesellschafter der OHG haften gem. § 128 HGB, die Komplementäre der KG gem. § 161 Abs. 2 i.V.m. § 128 HGB neben der Gesellschaft für deren Verbindlichkeiten. Lediglich die Haftung der Kommanditisten einer KG für deren Verbindlichkeiten ist gem. § 171 Abs. 1 HGB vor Einzahlung der jeweiligen (Haft-)Einlage auf deren Höhe beschränkt.[31] Umgekehrt haftet die Personenhandelsgesellschaft für Verpflichtungen und Schäden, die die Geschäftsführer bzw. Vertreter der Gesellschaft in Ausübung ihrer Tätigkeit für die Gesellschaft verursacht haben (§ 31 BGB analog).[32]

Den beiden Gesellschaftsformen ist ferner gemein, dass sie Handelsgesellschaften sind, da sie per Legaldefinition notwendigerweise ein Handelsgewerbe betreiben. Sie sind daher selbst Kaufleute i.S.d. HGB kraft Rechtsform (§ 6 HGB).[33]

2.1.2 Gesellschaftsrechtliche Konzepte der Kapitalerhaltung

2.1.2.1 Einordnung, Zweck und Gegenstand der Kapitalerhaltung

Die in der Rechnungslegung dokumentierte Vermögens-, Finanz- und Ertragslage von Unternehmen gibt den anderen Teilnehmern des Wirtschaftsverkehrs Anhaltspunkte über die Lage bzw. die Solvenz des Unternehmens. Hinsichtlich der diesbezüglichen Beurteilung fokussiert das deutsche Gesellschaftsrecht die Interessen der Gläubiger der Gesellschaft und die für diese Gruppe besondere Bedeutung der Deckung des in der Satzung bzw. im Gesellschaftsvertrag festgelegten Eigenkapitals durch Aktivvermögen[34].

Die Zusammensetzung und Höhe dieses Vermögens bzw. des Gesellschaftskapitals werden wie bei allen Unternehmen durch Rechtsgeschäfte einer Gesellschaft beeinflusst. Anders als das Verhältnis zwischen fremden Dritten ermöglicht das Gesellschaftsverhältnis jedoch die Begründung sowie die Ausgestaltung von Rechtsgeschäften zwischen Gesellschaft und Gesellschafter dergestalt, dass Vermögen zulasten der Gesellschaft zum Anteilseigner verlagert wird. An diesem Punkt setzt das Gesellschaftsrecht für bestimmte Gesellschaftsformen mit besonderen Vorschriften zum Kapitalschutz an. Über bloße Informationsange-

---

30 Vgl. Müller (2002), S. 303; Wiedemann (1992), S. 8; Döllerer (1978), S. 44.
31 Vgl. Kallwass (2007), S. 409.
32 Vgl. Kallwass (2007), S. 408; Kübler/Assmann (2006), S. 81.
33 Vgl. Kallwass (2007), S. 395; Eisenhardt (2007), S. 210.
34 Vgl. Schmidt (2002), S. 518.

bote hinaus, wie dies z.B. durch einen Jahresabschluss möglich ist, bestehen auch sanktionsbewehrte Vorschriften. Diese Sanktionen können, indem sie auf den Schutz des Eigenkapitals von Gesellschaften abzielen und solche Vermögensverlagerungen zu begrenzen suchen, sowohl für die wirtschaftliche Lage der Gesellschaft als auch deren Gesellschafter von Bedeutung sein. Damit stellen sie eigenständige bzw. Teile von rechnungslegungsrelevanten Geschäftsvorfällen für die Rechnungslegung beider Vertragsparteien dar. Nicht nur das originäre Rechtsgeschäft, sondern auch dessen mittelbare gesellschaftsrechtlichen Folgen können sich damit dem Grunde nach auf die Jahresabschlüsse der am Rechtsgeschäft beteiligten Parteien auswirken.

Der damit im Wesentlichen den Gesellschaftsgläubigern der AG und der GmbH dienende Kapitalschutz legitimiert das Fehlen der persönlichen Haftung der Gesellschafter für Verpflichtungen der Gesellschaft.[35] Er kann in Abhängigkeit von der Gesellschaftsform auch dem Schutz von Minderheitengesellschaftern dienen, die vor dem Hintergrund mangelnden Einflusses auf die Gesellschaft an deren Erhalt und somit am Schutz des in Satzung bzw. Vertrag festgelegten Eigenkapitals interessiert sind.[36]

Der Sinn und Zweck der Kapitalschutzregeln besteht hierbei jedoch nicht – zumindest nicht vordergründig – in der Erhöhung von Haftungsmasse und -möglichkeiten im Falle der Insolvenz, sondern vornehmlich in der Insolvenzprophylaxe.[37] Dies wird besonders dann deutlich, wenn man von einem „wechselseitigen Legitimationsverhältnis“[38] des Kapitalschutzes und der persönlichen Haftung der Gesellschafter ausgeht. Eine solche Interdependenz unterstellt, sind dem Kapitalschutz auch die der persönlichen Gesellschafterhaftung zugeordneten Funktionen beizumessen, die neben zusätzlichen Vollstreckungsmöglichkeiten der Gläubiger und einer Sicherheitenfunktion der Gesellschafter insbesondere auch eine Verhaltenskontrolle umfassen. Letztere hält die Gesellschafter zur ordentlichen Unternehmensführung und damit zur Vermeidung bestandsgefährdender Entwicklungen an.[39]

---

35 Vgl. Schmidt (2002), S. 540.
36 Dies gilt insbesondere im Falle der AG: vgl. Bitter (2004), S. 310-311.
37 Vgl. Mülbert (2004), S. 154.
38 Schmidt (2002), S. 541.
39 Vgl. Wiedemann (1980), S. 536-538; Wiedemann/Bär/Dabin (1968), S. 12; Schmidt (2002), S. 541.

Vor diesem Hintergrund betreffen die Kapitalschutzmaßnahmen des deutschen Gesellschaftsrechts im Wesentlichen Vorschriften[40]

- zur statutarischen Ausstattung der Gesellschaft mit einem Mindestnominalkapital,
- zu umgehungsresistenten Regelungen zur Aufbringung des gesetzlich bzw. gesellschaftsvertraglich festgelegten Eigenkapitals sowie
- zu umgehungsresistenten Kapitalerhaltungsregelungen.

Daneben bestehen insolvenzrechtlich motivierte Regelungen und Haftungsfälle der Gesellschafter.[41]

Ein gesetzlich oder statutarisch minimiertes Nominalkapital dient dem Kapitalschutz, indem es der Gesellschaft als Risikomasse zur Deckung zukünftiger Verluste zur Verfügung steht.[42] Regelungen der Kapitalaufbringung sollen demgegenüber gewährleisten, dass der Gesellschaft im Rahmen der Gesellschaftsgründung oder bei Kapitalerhöhungen nach dem Gebot der realen Kapitalaufbringung auch verwertbare Mittel seitens der Gesellschafter zufließen.[43] Aufgabe der Kapitalerhaltungsvorschriften ist es hingegen, die Rückzahlung des vorgesehenen und erbrachten Eigenkapitals an den oder die Gesellschafter zu reglementieren.[44] Ferner bestehen für einzelne Gesellschaftsformen zahlreiche Regelungen zum sonstigen Vermögensschutz, die insbesondere Ausgleichs- und Schadensersatzregelungen und hiermit in Zusammenhang stehende Verzichts- und Vergleichsverbote oder Informationspflichten zum Gegenstand haben.[45]

Es ist evident, dass in Bezug auf die rechnungslegungsbezogene Beurteilung von Rechtsgeschäften zwischen einer werbenden Gesellschaft und ihren Gesellschaftern besonders die gesellschaftsrechtlichen Vorschriften der Kapitalerhaltung relevant sein können. Hinsichtlich der Rechtsfolgen von Verstößen gegen diese Vorschriften sind hieraus ggf. resultierende Ausgleichs- und Schadensersatzregelungen in der Rechnungslegung der Gesellschaft und beteiligter Gesellschafter nachzuvollziehen. Für die dies voraussetzende Identifizierung der rechnungslegungsrelevanten Sanktionen sind jedoch die Kenntnis der im Folgenden dargestellten Vorschriften sowie der im Falle ihrer Verletzung vorgesehenen Rechtsfolgen unabdingbar. Hierbei gilt es mit Blick auf die Analyse der Zusammenhänge zwischen gesellschaftsrechtlicher Kapitalerhaltung und Rech-

---

40 Vgl. Mülbert (2004), S. 154.
41 Vgl. Schmidt (2002), S. 540.
42 Vgl. Mülbert (2004), S. 154.
43 Vgl. Schmidt (2002), S. 540; Mülbert (2004), S. 158; Barta (2005), S. 661.
44 Vgl. Schmidt (2002), S. 540; Mülbert (2004), S. 159.
45 Vgl. z.B. für die AG: Schmidt (2002), S. 895.

nungslegung auch herauszuarbeiten, inwieweit das Gesellschaftsrecht diesbezüglich auf bilanzielle Werte bzw. Verhältnisse zurückgreift. Die entsprechenden Regelungen für Kapital- und Personenhandelsgesellschaften sind indes - nicht zuletzt aufgrund der unterschiedlich ausgestalteten Haftung der Gesellschafter - verschieden und weisen bei den einzelnen Gesellschaftsformen Besonderheiten auf.

2.1.2.2 Kapitalerhaltungskonzept bei Kapitalgesellschaften

Kapitalerhaltungsgrundsätze bei Kapitalgesellschaften können allgemein aus Vorschriften zu den folgenden Bereichen entnommen werden, die ihren Niederschlag in Gesetz und Rechtsprechung gefunden haben:[46]

- Verbote der Einlagenrückgewähr (§§ 57, 62 AktG; §§ 30, 31 GmbHG),
- Vorschriften über den Erwerb eigener Anteile als Sonderfall der Einlagenrückgewähr (§§ 71 ff. AktG; § 33 Abs. 2 GmbHG),
- Vorschriften über die Verantwortlichkeit der Organe (§§ 93 Abs. 2 und 3, 116 AktG; § 43 Abs. 2 und 3 GmbHG),
- Vorschriften über die Passivierung des gezeichneten Kapitals (§ 266 Abs. 3 A. I. HGB) und über die Wertansätze in der Bilanz (§§ 252 ff., 279 ff. HGB).

Von diesen stellen die Regelungen zur Einlagenrückgewähr die zentralen Schutzvorschriften dar[47] und haben gemeinsam mit den Vorschriften zum Erwerb eigener Anteile aus gesellschaftsrechtlicher Sicht eine besondere Bedeutung für Rechtsgeschäfte zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern. Die Verantwortlichkeit der Organe hat Einfluss auf etwaige Schadens- und Ersatzpflichten aufgrund solcher Rechtsgeschäfte, während die Bilanzierungsgrundsätze die Kapitalerhaltung unterstützen sollen.

2.1.2.2.1 Kapitalerhaltung bei der Aktiengesellschaft

Die zentrale Kapitalerhaltungsnorm für Aktiengesellschaften ist in § 57 AktG enthalten.[48] Darüber hinaus sind für Rechtsgeschäfte zwischen Gesellschaft und Aktionär insbesondere die Vorschriften gem. § 71 AktG bei Erwerb eigener Aktien sowie gem. §§ 311 ff. AktG bei Beherrschungsverhältnissen relevant.

---

[46] Vgl. Bordt (1999), Abt. III/1, Rn. 97.
[47] Vgl. Bordt (1999), Abt. III/1, Rn. 98.
[48] Vgl. Henze (2000), § 57 AktG, Rn. 4; Bayer (2008), § 57 AktG, Rn. 1; Schmidt (1993), S. 105.

2.1.2.2.1.1 Der Regelungsbereich des § 57 AktG

2.1.2.2.1.1.1 Verbot der Einlagenrückgewähr

In § 57 Abs. 1 Satz 1 AktG wird der Grundsatz festgelegt, dass die Einlagen den Aktionären nicht zurückgewährt werden dürfen, und es dürfen den Aktionären Zinsen weder zugesagt noch ausgezahlt werden (§ 57 Abs. 2 AktG). Das Zinsverbot betrifft ausschließlich Zinsen auf Einlagen, wie z.B. Dividendengarantien. Es stellt insoweit lediglich eine Konkretisierung des Grundsatzes aus § 57 Abs. 1 Satz 1 AktG dar.[49]

Somit darf nur der Bilanzgewinn der AG ausgeschüttet werden (§§ 57 Abs. 3, 58 Abs. 4 AktG), über dessen Verwendung gem. § 174 AktG die Hauptversammlung gesondert zu beschließen hat. Jede andere Ausschüttung der Gesellschaft an ihre Aktionäre ist von Gesetzes wegen untersagt.[50] Dieses Verbot gilt unbedingt und ist nicht etwa an die wirtschaftliche Lage der AG oder wie im Rahmen der entsprechenden Regelung für die GmbH an das Vorliegen bzw. Entstehen einer Unterbilanz gebunden.[51]

Dieser Grundsatz der Kapitalerhaltung gilt ferner unabhängig davon, ob die vorgenommene Ausschüttung von der AG als solche bezeichnet und als Barauszahlung vorgenommen wurde (offene Ausschüttung) oder ob sie in ein Rechtsgeschäft zwischen der Gesellschaft und dem Aktionär eingekleidet ist (verdeckte Ausschüttung).[52] In Anlehnung an die entsprechenden steuerrechtlichen Regelungen kann eine solche verdeckte Ausschüttung im gesellschaftsrechtlichen Sinne dann angenommen werden, wenn[53]

- ein Rechtsgeschäft vorliegt, das der Vorstand unter sonst gleichen Umständen mit einem gesellschaftsfremden Dritten nicht abgeschlossen hätte und
- es sich um eine Zuwendung an einen Gesellschafter bzw. Aktionär oder einen ihm nahe stehenden Dritten handelt.

Demzufolge sind Rechtsgeschäfte zwischen der AG und ihren Aktionären aus gesellschaftsrechtlicher Sicht so lange nicht zu beanstanden, wie Leistung und Gegenleistung objektiv in einem ausgewogenen Verhältnis zueinander stehen

---

49 Vgl. Hüffer (2008), § 57 AktG, Rn. 21; Henze (2000), § 57 AktG, Rn. 162 und 165; Lutter (1988), § 57 AktG Rn. 48; Bayer (2008), § 57 AktG, Rn. 113.

50 Vgl. Schmidt (2002), S. 890.

51 Vgl. Schmidt (2002), S. 890; Lutter (1988), § 57 AktG Rn. 6; Bayer (2008), § 57 AktG, Rn. 7.

52 Vgl. Schmidt (2002), S. 890; Henze (2000), § 57 AktG, Rn. 11; Lutter (1988), § 57 AktG Rn. 8; Bayer (2008), § 57 AktG, Rn. 30.

53 Vgl. Schmidt (2002), S. 890.

bzw. die AG nicht mehr leistet als die Gegenleistung des Aktionärs objektiv wert ist.[54] Erhält z.B. ein Aktionär für Lieferungen an die Gesellschaft einen angemessenen Kaufpreis, für Dienstleistungen eine angemessene Provision oder nimmt er zu einem angemessenen Preis Lieferungen der AG in Anspruch, so liegt hierin kein Verstoß gegen § 57 AktG. Auch die Folgen eines dem Drittvergleich standhaltenden Leistungsaustauschs, wie z.B. dessen Rückabwicklung bzw. Schadensersatzleistungen der AG hieraus, fallen von vorneherein nicht unter den Anwendungsbereich des § 57 AktG.[55] Ein Verstoß kann jedoch dann vorliegen, wenn der Aktionär z.B. für eine Lieferung an die Gesellschaft einen objektiv unangemessen hohen Kaufpreis erhält oder im Falle des Bezugs einer Lieferung von der AG zur Zahlung eines unangemessen niedrigen Kaufpreises verpflichtet wird.[56] Maßgeblich für die Beurteilung der Angemessenheit des Verhältnisses sind hierbei grundsätzlich die Verkehrs- bzw. Marktwerte.[57]

2.1.2.2.1.1.2 Ausnahmen vom Grundsatz des § 57 AktG

Zum grundsätzlichen Verbot der Einlagenrückgewähr nach § 57 AktG bestehen verschiedene für unüblich ausgestaltete Rechtsgeschäfte einschlägige gesetzliche Ausnahmen. So bleiben die aktienrechtlichen Möglichkeiten von Vorzugsdividenden (§§ 139 ff. AktG), Abschlagszahlungen auf den Bilanzgewinn (§ 59 AktG) und Vorabdividenden (§ 60 Abs. 2 AktG) von dieser Regelung unberührt. Außerdem sind Vergütungen für satzungsmäßige Nebenleistungen der Aktionäre nach § 55 Abs. 1 Satz 2 AktG, sofern diese gem. § 61 AktG nicht den Wert der Nebenleistung übersteigen, ausgenommen.

Ferner ist per Gesetz (§ 57 Abs. 1 Satz 2 AktG) der zulässige Erwerb eigener Aktien nicht als Einlagenrückgewähr i.S.d. § 57 AktG zu werten. Die Zulässigkeit des Erwerbs ist jedoch an enge Voraussetzungen gem. den §§ 71 ff. AktG geknüpft, da der Erwerb eigener Aktien bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise lediglich die Rückführung der Einlagen des Aktionärs darstellt.[58] Damit stellen die aktienrechtlichen Vorschriften zum Erwerb eigener Aktien besondere Regelungen zum Kapitalerhalt der AG dar, die gem. § 71 Abs. 1 AktG einen zulässigen Erwerb grundsätzlich nur unter bestimmten, abschließend gesetzlich an-

---

54 Vgl. Henze (2000), § 57 AktG, Rn. 35; Bayer (2008), § 57 AktG, Rn. 37 und 45; Bayer (2000), S. 1017; BGH vom 13.11.2007, AG 2008, S. 120; OLG Koblenz vom 10.2.1977, AG 1977, S. 231.

55 Vgl. Henze (2000), § 57 AktG, Rn. 37; Lutter (1988), § 57 AktG Rn. 22; Bayer (2008), § 57 AktG, Rn. 43.

56 Vgl. Schmidt (2002), S. 890.

57 Vgl. Henze (2000), § 57 AktG, Rn. 41; Hüffer (2008), § 57 AktG, Rn. 9; Lutter (1988), § 57 AktG Rn. 17-18; Bayer (2008), § 57 AktG, Rn. 38-39.

58 Vgl. Schmidt (2002), S. 894; Schmidbauer (2002), S. 187.

geführten Bedingungen vorsehen[59]. So ist der Aktienerwerb gem. § 71 Abs. 2 Satz 2 AktG, von expliziten Ausnahmen abgesehen, grundsätzlich nur zulässig, wenn die nach § 272 Abs. 4 HGB vorgeschriebene Rücklage für eigene Anteile gebildet werden kann.[60] Auch nach den Änderungen des AktG durch das BilMoG muss nach § 71 Abs. 2 Satz 2 AktG n.F. im Zeitpunkt des Erwerbs eine Rücklage in Höhe der Aufwendungen für den Erwerb gebildet werden können, ohne das Grundkapital oder eine nach Gesetz oder Satzung nicht an die Aktionäre auskehrbare Rücklage zu mindern. Wechselseitige Beteiligungen, insbesondere nach § 71d Satz 2 AktG, sind in die Ausnahmeregelung zu § 57 AktG einbezogen.[61] Darüber hinaus sieht das AktG in §§ 71 ff. weitere Beschränkungen des Erwerbs eigener Aktien vor, die auch Umgehungsgeschäfte erfassen sollen. Die Ausnahme des Erwerbs eigener Aktien vom grundsätzlichen Regelungsbereich des § 57 AktG bezieht sich jedoch ausschließlich auf den Erwerbsanlass, nicht auf die Preisgestaltung. Der Erwerb eigener Aktien zu unangemessen hohen Kursen kann daher trotz der gesetzlichen Ausnahme nach § 57 Abs. 1 Satz 2 AktG hinsichtlich des den Aktienwert übersteigenden Betrages als verdeckte Ausschüttung dem Verbot nach § 57 Abs. 1 Satz 1 AktG unterliegen.[62]

Eine weitere Ausnahme zum Verbot der Einlagenrückgewähr ergibt sich aus der in 2008 durch das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) vom 26.06.2008[63] eingeführten Regelung des § 57 Abs. 1 Satz 3 AktG. Diese sieht vor, dass § 57 Abs. 1 Satz 1 AktG nicht anwendbar ist, sofern die Leistungen der AG durch einen vollwertigen Gegenleistungs- und Rückgewähranspruch gegen den Aktionär gedeckt sind. Allerdings ist auch bei dieser Ausnahme davon auszugehen, dass sie sich auf den Anlass der Darlehensgewährung bezieht und nicht auf die Preisgestaltung, so dass die Vereinbarung eines unangemessen niedrigen Zinses weiterhin zu einer unzulässigen verdeckten Ausschüttung i.S.d. § 57 AktG führen kann[64].[65]

Durch die darüber hinaus mit dem MoMiG eingeführte Regelung des § 57 Abs. 1 Satz 4 AktG wird die Frage der Behandlung von Rückzahlungen auf sog.

---

59 Vgl. Schmidbauer (2002), S. 187-188.

60 Die betrachtete Vorschrift ist explizit nicht erforderlich, wenn der Erwerb zu den in § 71 Abs. 1 Nr. 4-6 AktG genannten Zwecken erfolgt (unentgeltlicher Erwerb, Einkaufskommission eines Kreditinstituts, Gesamtrechtsnachfolge, Kapitalherabsetzung durch Einziehung von Aktien).

61 Vgl. Henze (2000), § 57 AktG, Rn. 184.

62 Vgl. Hüffer (2008), § 57 AktG, Rn. 20; Henze (2000), § 57 AktG, Rn. 183; Lutter (1988), § 57 AktG Rn. 35; Bayer (2008), § 57 AktG, Rn. 134.

63 Vgl. Deutscher Bundestag (2008b); verkündet im BGBl. 2008 I, S. 2026-2047.

64 Nach Möller (2008), S. 5, ist eine angemessene Verzinsung bereits bei der Beurteilung der Vollwertigkeit des Rückzahlungsanspruchs zu berücksichtigen.

65 A.A: Wand/Tillmann/Heckenthaler (2009), S. 152.