

GmbHRundschau

Heft 1

1. Januar 2013

S. 1–56

PVSt 6012

Gesellschafts-
und Steuerrecht
der GmbH
und GmbH & Co.

Herausgegeben von der Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt **in Verbindung mit** Prof. Dr. Walter Bayer, Vors. RiBFH Prof. Dr. Dietmar Gosch, WP/StB Prof. Dr. Norbert Neu, RegDir. Ralf Neumann, RA Prof. Dr. Jochem Reichert.

Aufsätze

Prof. Dr. Volker Beuthien – Wer sind die Handelnden? Warum und wie lange müssen sie haften? Zu Sinn, Inhalt, Reichweite und Dauer der Handelndenhaftung 1

Dr. Philipp Böcker / Dr. Christoph Poertzgen – Der insolvenzrechtliche Überschuldungsbegriff ab 2014. Perpetuierung einer Übergangsregelung statt Neuanfang 17

Dr. Norbert Schneider / Ulrike Sommer – Organschaftsreform „light“. Ein Überblick insbesondere zur neuen Fiktion der tatsächlichen Durchführung 22

GmbHReport

Dr. Götz Tobias Wiese – Wichtige Themen des Unternehmenssteuerrechts 2013 – ein Ausblick R 1

Rechtsprechung

Haftung des Geschäftsführers: Zahlung an einen Gesellschafter nach bereits eingetretener Zahlungsunfähigkeit (BGH v. 9.10.2012 mit Komm. *Mathias Wenzler*) 31

Aufsichtsrat: Kein Weisungsrecht einer Gemeinde gegenüber ihren Vertretern in den Organen kommunaler Unternehmen (OVG Sachsen v. 3.7.2012 mit Komm. *Dr. Michael Bormann*) 35

Gewinnverwendung: Verfassungswidrigkeit der rückwirkenden Inkraftsetzung der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungsregelung für Streubesitzdividenden (BVerfG v. 10.10.2012) 41

Gewinnermittlung: Keine ernstlichen Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 GewStG 2002 n.F. (BFH v. 16.10.2012) 49

Fels in der Brandung.

Wer im Kartellrecht genau Bescheid wissen will, arbeitet seit jeher mit dem Frankfurter Kommentar. Seit über 50 Jahren kommentiert und erläutert dieses Standardwerk die praktischen Auswirkungen der kartellrechtlichen Vorschriften bis ins Detail und auf höchstem Niveau.

In sechs Ordnern finden Sie alles, was Sie für die exakte Beantwortung kartellrechtlicher Fragen brauchen: Erstklassige Kommentierungen des europäischen und deutschen Kartellrechts, stets aktuelle Texte sämtlicher Rechtsvorschriften sowie der wichtigsten Bekanntmachungen und Merkblätter der Kartellbehörden plus eine Darstellung der bedeutendsten ausländischen Kartellrechtsordnungen. Eine kleine Leseprobe gefällig?

www.otto-schmidt.de



Frankfurter Kommentar zum Kartellrecht Loseblatt, z.Zt. rd. 9.500 Seiten in 6 Ordnern. **Nur 379,- €** bei einem Abonnement für mindestens zwei Jahre. Ergänzungslieferungen dreimal im Jahr. ISBN 978-3-504-41182-4 Ohne Abonnement 549,- €. ISBN 978-3-504-41183-1

Neu in der November-Lieferung:

- **Grundlagenkapitel zur internationalen Kooperation im Kartellrecht:** Detaillierte Erläuterung der bilateralen Kooperation, vor allem mit den USA, und der multilateralen Zusammenarbeit in WTO, OECD, UNCTAD und ICN
- **Bußgeldrechtliche Folgen des Art. 101 AEUV:** Umfassende Aktualisierung mit gründlicher Analyse der neueren Entscheidungspraxis von Kommission, EuGH und EuG
- **Art. 23 VO 1/2003:** Weitgehende Neukommentierung der zentralen Sanktionsnorm des EU-Kartellrechts
- **Profunde Kommentierung der Art. 103–105 AEUV**

----- **Bestellschein** ausfüllen und faxen **(02 21) 9 37 38-9 43** ----- ✂

Ja, ich bestelle mit 14-tägigem Rückgaberecht **Frankfurter Kommentar zum Kartellrecht** Loseblatt in 6 Ordnern (Zutreffendes bitte ankreuzen)

- ☐ **nur 379,- €** plus Versandkosten bei einem Abonnement für mindestens zwei Jahre. Ergänzungslieferungen bis auf Widerruf dreimal im Jahr. ISBN 978-3-504-41182-4
- ☐ **ohne Abonnement 549,- €** plus Versandkosten. ISBN 978-3-504-41183-1

Name

Straße

PLZ/Ort

Datum/Unterschrift

Datum

Unterschrift/Widerrufsrecht

10/12

Mein Recht: Diese Abonnementbestellung kann ich innerhalb von 14 Tagen (Datum des Poststempels) schriftlich beim Verlag oder meiner Buchhandlung widerrufen.

Bestellen Sie bei Ihrer Buchhandlung oder beim Verlag Dr. Otto Schmidt · Postfach 51 10 26 · 50946 Köln

Dr. Götz Tobias Wiese,
Rechtsanwalt und Steuerberater, Hamburg*

Wichtige Themen des Unternehmenssteuerrechts 2013 – ein Ausblick

Der Vermittlungsausschuss hat getagt. Bei Erscheinen dieser Ausgabe der GmbH-Rundschau sollten wir eigentlich wissen, wie es um die Themen Streubesitzdividende, Steuerabkommen Schweiz, Cash-GmbH und kleine Organschaftsreform (dazu *Schneider/Sommer*, GmbHHR 2013, 22 ff. – in dieser Ausgabe) steht. Über das *Jahressteuergesetz 2013* sollte dann ebenso entschieden worden sein wie über das *Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts*. Zunächst hatte es aber zum *Show down* kommen müssen, nachdem der Bundesrat am 23.11.2012 beschlossen hatte, den zustimmungsbedürftigen Gesetzen eine Abfuhr zu erteilen. Das Vermittlungsverfahren in Vorwahlkampfzeiten war unversöhnlich und auch chaotisch, so dass bereits Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des Gesetzgebungsverfahrens geäußert werden. Das Steuerabkommen mit der Schweiz ist vorerst ganz vom Tisch. Einzelne Änderungen haben das Gesetzgebungsverfahren jedoch überstanden – nur sind sie leider noch nicht in Kraft.

Zeitliche Verzögerung bei allen im Gesetzgebungsverfahren befindlichen Steuergesetzen

Die Gründe für diese sehr unerfreulichen Verzögerungen liegen dem Vernehmen nach in Folgendem: Die Diskussionen im Vermittlungsausschuss über die steuerliche Gleichstellung eingetragener Lebenspartnerschaften mit der Ehe – ein Regelungsvorschlag, der in den Gesetzentwürfen noch nicht enthalten gewesen war – führten dazu, dass die Beratungen über das *Jahressteuergesetz 2013* am 12.12.2012 nicht bis 24 Uhr abgeschlossen werden konnten. Die Geschäftsordnung des Bundestages sieht vor, dass die Gesetzesformulierungen spätestens um Mitternacht in den Fächern der Abgeordneten liegen müssen. Da diese Frist nicht eingehalten wurde, hat der Bundestag am Freitag 14.12.2012 nicht über das *Jahressteuergesetz 2013* entschieden, so dass hierüber erst im neuen Jahr abgestimmt werden kann. Auch bei den anderen Steuergesetzen, die dem Vermittlungsausschuss vorlagen, wurde von der Möglichkeit einer Fristverkürzung kein Gebrauch gemacht, so dass die entsprechenden Beschlussfassungen ebenfalls nicht mehr auf der Tagesordnung der Sitzung des Bundestages am 14.12.2012 standen und eine Beratung im Bundestag auch hierzu also erst im neuen Jahr erfolgen wird.

Unerledigte und neue Themen des Steuergesetzgebers

Insgesamt ist – trotz des 12-Punkte-Plans zur Modernisierung des Unternehmenssteuerrechts – ohnehin wenig geschehen, was sich als durchgreifender Erfolg festhalten ließe. Die Skepsis war berechtigt (s. *Wiese*, GmbHHR 2012, R17 f. u. R241 f.): Die Themen Europäisierung und Internationalisierung des Steuerrechts, Konsistenz des Unternehmens- und Konzernsteuerrechts, Rechtsformneutralität, Steuervereinfachung, Verlustnutzung, modernes Gruppenbesteuerungssystem und Gemeindefinanzreform bleiben auf der Liste der unerledigten Aufgaben.

Neue Themen kommen hinzu. Wir gehen in das Wahljahr 2013, in dem die **Erbschaftsteuer** und eine – wie auch immer geartete – **Vermögensabgabe oder Vermögensteuer** eine große politische Rolle spielen werden.

Erbschaftsteuerrecht nach wie vor verfassungswidrig

Neben der politischen Dimension spricht auch der Vorlagebeschluss des BFH vom 27.9.2012 – IIR 9/11, GmbHHR 2012, 1195 dafür, dass das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz reformbedürftig ist. **Der BFH hält das ErbStG für verfassungswidrig:** Die Verschonungsregeln für Betriebsvermögen seien nicht durch ausreichende Sach- und Gemeinwohlgründe gerechtfertigt und verstießen somit gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG). Es komme zu einer „durchgehenden, das gesamte Gesetz erfassenden verfassungswidrigen Fehlbesteuerung (...)“, „Steuerpflichtige, die die Vergünstigungen nicht beanspruchen können, (würden) in ihrem Recht auf eine gleichmäßige, der Leistungsfähigkeit entsprechende und folgerichtige Besteuerung verletzt (...)“. Der BFH trifft damit in den Kern der vom BVerfG in seinem Beschluss vom 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, GmbHHR 2007, 320 herausgearbeiteten Verschonungsdogmatik, die dem *Erbschaftsteuerreformgesetz* vom 24.12.2008 zugrunde liegt (dazu *Wiese/Lukas*, Erbschaftsteuerreform 2009 und Unternehmensnachfolge, GmbHHR 2009, 57 ff.): Während sämtliche Gegenstände des Vermögensanfalls mit einer am Verkehrswert (dem sog. gemeinen Wert) ausgerichteten Bewertung anzusetzen sind, kann der Gesetzgeber zielgenaue Verschonungsregeln (Steuerbefreiungen) zur Verfolgung außerfiskalischer Förderungs- und Lenkungsziele vorsehen. Bekanntlich wurde dies mit den Verschonungsregeln für Betriebsvermögen (§§ 13a, 13b ErbStG) umgesetzt. Danach sind bei Betrieben und Mitunternehmeranteilen, qualifizierten Beteiligungen an Kapitalge-

* LATHAM & WATKINS LLP. Der Autor ist Mitglied des Herausgeber-Beirats der GmbH-Rundschau und Lehrbeauftragter an der Bucerius Law School.

sellschaften sowie bei Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens in der Regel 85 % des Vermögensanfalls steuerbefreit; es besteht auch die Option zur Vollverschonung. In der Praxis hat sich gezeigt: Ist das Vermögen nur groß genug, lässt sich eine weitgehend steuerfreie vorweggenommene Erbfolge gestalten. Das Regel/Ausnahme-Verhältnis von Steuerpflicht und Steuerbefreiung wird umgekehrt. Dies geht dem BFH zu weit. Die Verschonungsregeln weisen einen gleichheits- und somit verfassungswidrigen Begünstigungsüberhang auf.

Der Kritik ist zuzustimmen. So richtig und nachvollziehbar der Ansatz der Großen Koalition 2008 war, Betriebsvermögen bei der Erbschaftsteuer zu entlasten, so zweifelhaft ist die Ausgestaltung im Hinblick auf den allgemeinen Gleichheitssatz. Es ist zu erwarten, dass das BVerfG – wie schon 1995 (BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, GmbHR 1995, 679) und 2006 (BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, GmbHR 2007, 320) – die Verfassungswidrigkeit des Gesetzes feststellt, bis zu einer fristgebundenen Neufassung das Gesetz aber zur Anwendung zulässt. Mit gleichlautenden Erlassen haben die obersten Finanzbehörden der Länder am 14.11.2012 verfügt (z.B. FinMin. NRW v. 14.11.2012 – S 0338 - 26 - V A 2, FR 2012, 1135), dass **Erbschaft- und Schenkungsteuerbescheide im Hinblick auf den Vorlagebeschluss des BFH nur vorläufig** ergehen, so dass Einsprüche insoweit nicht erforderlich sind.

Bis zu einem förmlichen Gesetzgebungsverfahren zur Neufassung des ErbStG kann das geltende Recht also angewandt werden. Es ist nicht erkennbar, dass die regierende Koalition eine Verschärfung vor der Bundestagswahl mitträgt. Bei den Finanzämtern türmen sich die Anträge auf verbindliche Auskünfte zum geltenden Recht (in denen auch die ertragsteuerliche Neutralität der Vermögensübertragung abgefragt wird). Aber was kommt dann? Eine enger definierte, der Höhe nach begrenzte, die Gesamtleistungsfähigkeit der an dem Vermögensübergang beteiligten Personen berücksichtigende Vermögensanfallsteuer? Eine Verlagerung auf die Stundungsregeln des § 28 ErbStG?

Vermögensteuer oder einmalige Vermögensabgabe

Die Tendenz geht zudem auch hin zu einer Vermögensteuer oder einer einmaligen Vermögensabgabe. Die regierende Koalition lehnt die Vermögensteuer ab. Wie aus dem BMF zu hören ist, zahlten in Deutschland ein Prozent aller Steuerpflichtigen knapp ein Viertel des gesamten Einkommensteueraufkommens, das obere Zehntel der Steuerpflichtigen trage bereits mehr als die Hälfte des Steueraufkommens. Mehr sei weder politisch gewollt noch ökonomisch sinnvoll.

Aber andernorts wird an Gesetzentwürfen bereits gearbeitet. Die Bundestagsfraktion der Grünen hat am 25.9.2012 einen auf Art. 106 GG gestützten Gesetzentwurf zur **Einführung einer einmaligen Vermögensabgabe** mit dem Ziel des Abbaus der durch die Finanz- und Wirtschaftskrise bedingten Erhöhung der Staatsverschuldung eingebracht (BT-Drucks. 17/10770). Das über 1 Mio. € hinausgehende Gesamtvermögen natürlicher Personen soll grundsätzlich mit einer Vermögensabgabe von 15 % belegt werden. Qualifiziertes Betriebs-

vermögen soll (nur) bis zu 5 Mio. € verschont werden. Erzielt werden soll ein Aufkommen von 100 Mrd. €. Rund 330.000 Personen würden betroffen sein. Die Zahlung soll in 10 Jahresbeträgen erfolgen können. Die Bundestagsfraktion der Linken hat am selben Tag einen Entschließungsantrag zur Wiedereinführung der Vermögensteuer von 5 % auf Vermögen über 1 Mio. € und zur Erhebung einer Vermögensabgabe eingebracht (BT-Drucks. 17/10778).

Die SPD spricht sich ebenfalls für eine Wiedereinführung der Vermögensteuer aus und will mit dieser rd. 10 Mrd. € p.a. erzielen. Die A-Länder lassen denn auch den **Entwurf eines Vermögensteuergesetzes 2014** erstellen: Die Steuerpflicht soll natürliche und juristische Personen treffen. Das Vermögen soll mit dem Verkehrswert angesetzt und mit 1 % besteuert werden. Freibeträge von höchstens 2 Mio. € für natürliche Personen und eine Freigrenze von nur 200.000 € für juristische Personen sind knapp bemessen. Bei Kapitalgesellschaften soll ein „Halbvermögensverfahren“ die Doppelbesteuerung reduzieren; ob eine Organschaft eingeführt werden soll, ist noch umstritten. Die Vermögensteuer wäre als Personensteuer nicht abziehbar.

Das Thema Vermögensteuer und -abgabe bleibt also auf der Agenda und wird nicht nur in der Politik, sondern auch in der Steuerwissenschaft, in der Wirtschaft und in fachübergreifenden Gruppen diskutiert. Dass eine maßvolle Vermögensteuer als solche möglich ist, scheint unter Verfassungsrechtlern kaum mehr umstritten zu sein. In der rechtlichen Diskussion wird aber – auch unter Hinweis auf die 1980er Jahre, als in der Bonner Republik hohe Einkommensteuersätze, Vermögensteuer und Erbschaftsteuer nebeneinander existierten – zu klären sein, welchen Spielraum niedrigere Einkommensteuersätze im Rahmen des allgemeinen Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes für die Revitalisierung von Substanzsteuern lassen. Zwar ist der einstmalige „Halbteilungsgrundsatz“ vom Tisch; Grenzen zur Übermaßbesteuerung sind indes zu beachten. Vieles bleibt hier rechtlich, vor allem aber ökonomisch umstritten.

Viel Unerledigtes im Unternehmenssteuerrecht

Auch über den Spitzensteuersatz wird gestritten, über die Erhöhung der Abgeltungsteuer (oder die Wiedereinbeziehung der Kapitaleinkünfte in die synthetische Einkommensteuer) oder über die Einführung einer Finanzmarkttransaktionssteuer. Vieles würde hier direkt oder indirekt gerade die Unternehmer und Unternehmen treffen.

Bis zur Bundestagswahl im Herbst 2013 dürfte es noch bei steuerlichem Säbelrasseln bleiben. Danach entscheiden sich die hier aufgeführten Steuerthemen. Ob das auch für die eingangs genannte „Liste der unerledigten Aufgaben“ im unternehmenssteuerlichen Bereich gilt? Auf der Agenda stehen z.B. Europäisierung, Konzernsteuerrecht, Gemeindefinanzreform – um nur einige Themen zu nennen. Themen also, die sich nicht mit Schlagworten wie „Millionärssteuer“ politisieren und emotionalisieren lassen. Neben der verfassungskonformen Ausgestaltung des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts muss sich eine neue Bundesregierung dieser Themen grundlegend annehmen.

Herausgeber

Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt
in Verbindung mit
Prof. Dr. Walter Bayer
Vors. RiBFH Prof. Dr. Dietmar Gosch
WP/StB Prof. Dr. Norbert Neu
RegDir. Ralf Neumann
RA Prof. Dr. Jochem Reichert

Gesellschafts- und Steuerrecht der GmbH und GmbH & Co.

Inhalt

104. Jahrgang
Heft 1/2013

Herausgeber-Beirat

Prof. Dr. Georg Crezelius
Prof. Dr. Detlef Kleindiek
Notar Dr. Thomas Wachter
RA/StB Dr. Götz Tobias Wiese

Aufsätze und Beiträge

Prof. Dr. Volker Beuthien

Wer sind die Handelnden? Warum und wie lange
müssen sie haften? Zu Sinn, Inhalt, Reichweite und
Dauer der Handelndenhaftung

1

Dr. Philipp Böcker / Dr. Christoph Poertzgen

Der insolvenzrechtliche Überschuldungsbegriff ab
2014. Perpetuierung einer Übergangsregelung statt
Neuanfang

17

Dr. Norbert Schneider / Ulrike Sommer

Organschaftsreform „light“. Ein Überblick insbeson-
dere zur neuen Fiktion der tatsächlichen Durchfüh-
rung

22

Rechtsprechung Gesellschaftsrecht

Haftung des Geschäftsführers: Zahlung an einen
Gesellschafter nach bereits eingetretener Zahlungs-
unfähigkeit (BGH v. 9.10.2012 – II ZR 298/11)

31

Der GmbHR-Kommentar von Mathias Wenzler

33

Aufsichtsrat: Kein Weisungsrecht einer Gemeinde
gegenüber ihren Vertretern in den Organen kommu-
naler Unternehmen (OVG Sachsen v. 3.7.2012 – 4 B
211/12)

35

Der GmbHR-Kommentar von Dr. Michael Bormann

35

Liquidation: Tiefgreifendes und offensichtlich unheil-
bares Zerwürfnis zwischen den Gesellschaftern als
Voraussetzung für eine Auflösungsklage (OLG Naum-
burg v. 20.4.2012 – 10 U 24/10.Hs)

37

Amtslöschung: Ermittlungen des Registergerichts
vor Löschung einer Gesellschaft wegen Vermögens-
losigkeit (OLG München v. 22.11.2012 – 31 Wx 421/12)

39

Rechtsprechung Steuerrecht

Gewinnverwendung: Verfassungswidrigkeit der
rückwirkenden Inkraftsetzung der gewerbesteuerli-
chen Hinzurechnungsregelung für Streubesitzdivi-
denden (BVerfG v. 10.10.2012 – 1 BvL 6/07)

41

Gewinnermittlung: Keine ernstlichen Zweifel an der
Verfassungsmäßigkeit der Hinzurechnungen nach
§ 8 Nr. 1 GewStG 2002 n.F. (BFH v. 16.10.2012 – I B
128/12)

49

Verlustabzug: Sog. Mindestbesteuerung nicht
verfassungswidrig (BFH v. 22.8.2012 – I R 9/11)

52

Die Institution im GmbH-Recht.



Jetzt Probe lesen und bestellen bei
www.otto-schmidt.de/002

Inhalt

IM BLICKPUNKT

Dr. Götz Tobias Wiese, Hamburg

Wichtige Themen des Unternehmenssteuerrechts 2013 – ein Ausblick

R 1

Unternehmensrecht

Sonderprüfung in der GmbH

R 5

Aktienrechtsnovelle 2012 – Änderungen auch im UmwG?

R 5

Unabhängiger Berater für Bescheinigung nach § 270b Abs. 1 InsO

R 5

Steuer- & Bilanzrecht

Gewerbliche Inzifizierung einer Freiberufler-GmbH & Co. KG

R 6

Grundsatzentscheidungen zur gewerbesteuerlichen Mindestbesteuerung

R 6

Arbeits- & Sozialrecht

Anspruch auf Arbeitszeitverringerung bei Arbeitszeitvorgaben des Verleihers

R 7

Kein Betriebsübergang bei Erwerb einer verwalteten Immobilie

R 8

Europa-Praxis

Steuerpolitische Maßnahmen im Jahreswachstumsbericht 2013 der EU-Kommission

R 8

EU-Kommission: Vorschläge zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuervermeidung

R 9

Internationales Prozessrecht: Rat verabschiedet Brüssel I-VO

R 10

Wirtschafts-Praxis

Untersuchung zu Führungskräften in Deutschland

R 12

Zeitschriftenspiegel

R 13

Buchbesprechung

Lutter/Hommelhoff. GmbH-Gesetz. Kommentar (Dr. Sven H. Schneider)

R 14

Tagungshinweis

Hamburger Forum für Unternehmensteuerrecht 2013

R 15

Impressum

R 16

Dieser Ausgabe liegen folgende Prospekte bei: „Baumbach/Hueck, GmbHG“, Verlag C.H. Beck und „Steuerfahndung und Betriebsprüfung“ sowie „GmbH-Vertragsgestaltung – Aktuelle Entwicklung in Gesetz und Rechtsprechung sachgerecht umsetzen“, Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt.

Wir bitten unsere Leser um freundliche Beachtung.

Gesellschaftsrechtler gehen online aufs Ganze.



Premiummodul Gesellschaftsrecht: uneingeschränkter Zugang zur kompletten Online-Bibliothek für Gesellschaftsrechtler aus dem Verlag Dr. Otto Schmidt. Komfortabel ver-

linkt mit der Rechtsprechungs- und Gesetzesdokumentation von juris. Überzeugen Sie sich selbst beim **4-Wochen-Gratis-Test.**

Anrufen 02 21 9 37 38-999 oder an-

klicken www.otto-schmidt.de/online-gesellschaftsrecht

juris®

juris GmbH · Gutenbergstraße 23 · 66117 Saarbrücken

Unternehmensrecht

Dr. Stephan Ulrich, Rechtsanwalt,
Simmons & Simmons, Düsseldorf

Sonderprüfung in der GmbH

Eine Sonderprüfung ermöglicht die Kontrolle der Unternehmensleitung. Maßnahmen der Geschäftsführung können so überwacht werden. Während der Begriff der Sonderprüfung im Aktienrecht in §§ 142 ff. AktG normiert und zudem durch die Rechtsprechung hinreichend geprägt ist, fehlen entsprechende Anknüpfungspunkte im GmbH-Recht. Das LG Frankenthal hat mit Urteil vom 9.8.2012 – 2 HK O 23/12 die Rechte der Sonderprüfer einer GmbH gestärkt.

Das Recht zur Bestellung eines Sonderprüfers kann von der Gesellschafterversammlung an einen besonderen Vertreter delegiert werden und muss nicht vom Geschäftsführer vorgenommen werden. Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund, dass Vorgänge im Verantwortungsbereich der Geschäftsführung gerade Gegenstand der Prüfung sind. Bei der Beschlussfassung über Prüfungsmaßnahmen besteht für den GmbH-Geschäftsführer kein Mitspracherecht; ist er zugleich Gesellschafter, ist sein Stimmrecht ausgeschlossen.

Bleibt der Gesellschafterbeschluss unangefochten, kann der so bestimmte besondere Vertreter die Gesellschaft im Außenverhältnis innerhalb seines Aufgabenkreises wirksam verpflichten. Zu den Aufgaben gehört dabei zunächst der Abschluss eines Prüfungsvertrags im Sinne eines auf Werkleistung gerichteten Geschäftsbesorgungsvertrags. Daneben kann insbesondere auch die Honorarverhandlung mit der externen Prüfungsgesellschaft durch den Vertreter erfolgen. Demnach müssen entsprechende Honorarfragen zu Beginn der Sonderprüfung geklärt und nach Abschluss des Verfahrens kontrolliert werden. Wird eine Rechnung der Prüfungsgesellschaft nach durchgeführter Prüfung durch den besonderen Vertreter gebilligt, liegt darin ein deklaratorisches Schuldanerkenntnis nach § 781 BGB.

Bei der Bestimmung der konkreten Höhe der Stundensätze ist der Vertreter grundsätzlich frei (vorliegend wurde ein Stundensatz von 180 € pro Stunde als angemessen angesehen), allerdings darf er nicht jeden noch so hohen Stundensatz ohne weitergehende Prüfung absegnen.

Aktienrechtsnovelle 2012 – Änderungen auch im UmwG?

Die „Aktienrechtsnovelle 2012“ ist ins Stocken geraten. Ein erster Regierungsentwurf (BT-Drucks. 17/8989) war zwar schon Anfang 2012 Gegenstand einer Lesung im Bundesrat. Nunmehr werden allerdings neben Novellierungen im AktG auch Änderungen in weiteren Gesetzen – insbesondere dem UmwG – vorgeschlagen, so dass eine Umsetzung des Entwurfs wohl erst im Jahr 2013 erfolgen wird. Folgende Änderungen werden zurzeit im Rechtsausschuss diskutiert:

Bei Verschmelzungen wird das Problem adressiert, dass der Nachteilsausgleich nach § 15 UmwG ausschließlich in bar erfolgen muss. Um Liquiditätsengpässe in Bezug auf das Eigenkapital zu vermeiden, soll § 15 UmwG in der Form angepasst werden, dass ein Nachteilsausgleich auch durch Gewährung zusätzlicher Aktien möglich ist. Der ausgleichsverpflichteten Gesellschaft wird dabei eine Ersetzungsbefugnis eingeräumt, die sie ganz oder aber nur teilweise ausüben kann. Der übernehmenden Gesellschaft wird zudem gestattet, eigene bestehende Aktien für den Ausgleich zu verwenden oder aber neue Aktien zu schaffen. In diesem Kontext wird eine Sachkapitalerhöhung vorgeschlagen, wobei Sacheinlagegegenstand der Anspruch der berechtigten Aktionäre auf Ausgleichsleistung in bar sein soll. Hinsichtlich der konkreten Anzahl der zu gewährenden Aktien wird zwischen nichtbörsennotierten und börsennotierten Gesellschaften unterschieden. In letztgenannter Konstellation ist der Börsenkurs der relevante Maßstab, anderenfalls wird die Ermittlung anhand des im Spruchverfahren korrigierten Umtauschverhältnisses vorgenommen.

Zudem wird die Neueinführung eines § 144a UmwG-E erwogen, der die Einführung einer sog. „Konzernausgliederung“ thematisiert. Demnach ist kein Ausgliederungsbeschluss notwendig, wenn eine AG bzw. eine KGaA mit mindestens 90 % an einer anderen Kapitalgesellschaft beteiligt ist und Aktivvermögen von nicht mehr als 5 % der Bilanzsumme ihrer Schlussbilanz auf die andere Kapitalgesellschaft überträgt. Im Rahmen dieser „Bagatell-Ausgliederung“ ist der Buchwert des übertragenden Aktivvermögens aus einer vorherigen Ausgliederung (die ebenfalls ohne Ausgliederungsbeschluss erfolgte) zu berücksichtigen, falls diese innerhalb der letzten 12 Monate erfolgte.

Zur Beschleunigung des Spruchverfahrens soll das OLG erstinstanzlich für alle Verfahren zuständig sein. Diese bereits im Zusammenhang mit der Reform des *Spruchverfahrensgesetzes* im Jahre 2003 diskutierte Änderung soll nunmehr ebenfalls durchgesetzt werden.

Unabhängiger Berater für Bescheinigung nach § 270b Abs. 1 InsO

Mit Inkrafttreten des *Gesetzes zur weiteren Erleichterung der Sanierung von Unternehmen („ESUG“)* zum 1.3.2012 wurde die Eigenverwaltung im Insolvenzverfahren gestärkt. Der Schuldner kann ermächtigt werden, unter der Aufsicht eines Sachwalters die Insolvenzmasse zu verwalten und über sie zu verfügen, wenn hieraus keine nachteiligen Folgen für die Gläubiger entstehen.

Das sog. „Schutzschirmverfahren“ des § 270b InsO (dazu *Valender*, GmbHR 2012, 450 ff.) ermöglicht im Falle von Überschuldung oder drohender Zahlungsunfähigkeit – auf Antrag des Schuldners – die Erarbeitung eines Sanierungsplans, wobei Vollstreckungsschutz für einen Zeitraum von bis zu drei Monaten gewährt wird. Dabei hat der Schuldner mit dem Antrag eine mit Gründen versehene Bescheinigung eines in Insolvenzsachen erfahrenen Steuerberaters, Wirtschaftsprü-

fers oder Rechtsanwalts oder einer Person mit vergleichbarer Qualifikation vorzulegen, aus der sich ergibt, dass eine drohende Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung, aber keine Zahlungsunfähigkeit vorliegt und die angestrebte Sanierung nicht offensichtlich aussichtslos ist (vgl. § 270b Abs. 1 S.3).

Ein Steuerberater, der über einen langen Zeitraum für ein Unternehmen tätig war, soll mangels Unabhängigkeit nicht geeignet sein, eine solche Bescheinigung auszustellen. Dies hat das AmtsG München mit Beschluss vom 14.6.2012 – 1506 IN 1851/12 entschieden. Um Gläubigerinteressen hinreichend zu entsprechen, müsse eine Bescheinigung durch eine unabhängige und neutrale Person erfolgen. Es darf keine „persönliche Nähe“ zum Schuldner vorliegen. Zu berücksichtigen ist aber, dass weder der Gesetzeswortlaut, noch die Gesetzesbegründung, eine entsprechende Unabhängigkeit des Beraters fordern. Der Gesetzgeber wollte den Zugang zum Schutzschirmverfahren möglichst einfach ausgestalten (vgl. BT-Drucks. 17/5712, S.40).

Das Gericht stellte zudem klar, dass bei der Bestellung eines vorläufigen Sachwalters (§ 270a Abs. 1 S.2 InsO) der vorläufige Gläubigerausschuss nicht anzuhören ist, wenn dies mit negativen Folgen für die Vermögenslage des Schuldners verbunden ist. Ist auf der einen Seite mit erheblichen Zahlungseingängen innerhalb der nächsten Tage und Wochen zu rechnen, nimmt jedoch auf der anderen Seite die Konstituierung des Gläubigerausschusses längere Zeit in Anspruch, ist eine umgehende Bestellung eines Sachwalters als „Kontrollinstanz“ geboten. Dies gilt umso mehr aufgrund der Tatsache, dass bei Bekanntwerden des Insolvenzantrags eine umfassende positive Öffentlichkeitsarbeit erforderlich wäre, um bestehende Aufträge nicht zu verlieren. Auch wenn keine Anhörung stattfindet, verliert der vorläufige Gläubigerausschuss nicht seine Rechte: Er kann diese im Nachhinein durch Neuwahl des vorläufigen Sachwalters in der ersten Sitzung wahrnehmen.

Steuer- & Bilanzrecht

Redaktion GmbH-Rundschau, Köln

Gewerbliche Infizierung einer Freiberufler-GmbH & Co. KG

Der BFH hat mit Urteil vom 10.10.2012 – VIII R 42/10 eine für die Praxis der freiberuflichen GmbH & Co. KG zentrale Entscheidung getroffen. Nach dem Sachverhalt ging es um die Frage, ob eine KG, die Leistungen im Bereich der Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung erbrachte und deren alleinige Komplementärin eine nicht am Vermögen beteiligte GmbH war, freiberufliche oder gewerbliche Einkünfte erzielte. Streitgegenstand des Verfahrens war der gegenüber der KG ergangene Gewerbesteuerermessbescheid. Der BFH übertrug seine bisherige Rechtsprechung, dass eine Personengesellschaft nur dann freiberufliche Einkünfte erzielen kann, wenn jeder der Gesellschafter Berufsträger ist, auch auf die Freibe-

rufler-GmbH & Co. KG. Sämtliche Gesellschafter müssten die Merkmale eines freien Berufs erfüllen, denn die tatbestandlichen Voraussetzungen der Freiberuflichkeit könnten nicht von der Personengesellschaft selbst, sondern nur von natürlichen Personen erfüllt werden. Das Handeln der Gesellschafter in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit und damit das Handeln der Gesellschaft dürfe kein Element einer nicht freiberuflichen Tätigkeit enthalten. Jeder der Gesellschafter müsse über die persönliche Berufsqualifikation verfügen und eine freiberufliche Tätigkeit, zu deren Ausübung er persönlich qualifiziert sei, tatsächlich auch entfalten. Erfülle auch nur einer der Gesellschafter diese Voraussetzungen nicht, so erzielten alle Gesellschafter Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 1 Nr.2 EStG. Der Beteiligung eines Berufsfremden gleichgestellt sei die Mitunternehmerische Beteiligung einer Kapitalgesellschaft, und zwar unabhängig von der Qualifikation der anderen Gesellschafter und ohne Rücksicht auf die Voraussetzungen der gewerblichen Prägung gemäß § 15 Abs.3 Nr.2 EStG. Der BFH prüfte anhand dieses Maßstabs, ob die Komplementär-GmbH im Streitfall nach den Kriterien der ständigen Rechtsprechung als Mitunternehmerin der KG anzusehen war, da ihr –wie in der Praxis üblich– lediglich eine Geschäftsführungsvergütung und Haftungsvergütung zustand. Nach der Rechtsprechung des BFH reicht eine solche Stellung der Komplementär-GmbH regelmäßig aus, um als Mitunternehmerin der KG angesehen zu werden. Dementsprechend hatte die Komplementär-GmbH den Status als „berufsfremder“ Mitunternehmer. Dies führte zur gewerblichen Infizierung aller Einkünfte der Personengesellschaft unabhängig von der Frage der gewerblichen Prägung gemäß § 15 Abs.3 Nr.2 EStG.

Grundsatzentscheidungen zur gewerbesteuerlichen Mindestbesteuerung

Der BFH hat in zwei Urteilen vom 20.9.2012 – IV R 36/10 und IV R 29/10 wichtige Praxisfragen zur Anwendung der gewerbesteuerlichen Mindestbesteuerung entschieden.

1. In der Sache IV R 36/10 ging es um die Frage, ob die Beschränkung der Verrechnung von vortragsfähigen Gewerbeverlusten durch die eingeführte jährliche Höchstgrenze ab dem Jahr 2004 mit den Vorgaben des Grundgesetzes vereinbar war. Der Streitfall betraf eine KG, die als Ein-Objekt-Gesellschaft ein Flugzeug erwarb, das sie vermietete. Die Klägerin beabsichtigte, das Flugzeug im Anschluss an die Vermietung zu veräußern. Die Veräußerung wurde im Jahr 2000 tatsächlich durchgeführt. Die Klägerin ermittelte sogar selber 2003 einen vortragsfähigen Gewerbeverlust, den sie im Jahr 2004 mit dem erzielten Veräußerungsgewinn verrechnen wollte. Dies war aufgrund der Bestimmungen zur Mindestbesteuerung nicht möglich. Hiergegen wandte sich die Klägerin mit dem Vorbringen, die Mindestbesteuerung sei im Streitfall aus verfassungsrechtlichen Gründen unzulässig, denn durch die beschränkte Berücksichtigung des vortragsfähigen Gewerbeverlusts werde ihr der Verlustausgleich endgültig versagt, weil sie mit der Veräußerung des Flugzeugs die Geschäftstätigkeit eingestellt habe.

Der BFH wies die Revision der Klägerin als unbegründet ab und setzte das Verfahren nicht aus, um dem BVerfG die Regelung in § 10a GewStG im Rahmen der Normenkontrolle nach Art. 100 GG vorzulegen. Der BFH stellte zunächst klar, dass der Veräußerungsgewinn für das Flugzeug als Gegenstand des Anlagevermögens zum laufenden Gewinn aus Gewerbebetrieb gehöre, wenn die Veräußerung Bestandteil eines einheitlichen Geschäftskonzepts der unternehmerischen Tätigkeit sei. Dies sei im Streitfall gegeben, da die Veräußerung im Anschluss an die Vermietung konzeptionell vorgesehen gewesen sei. In verfassungsrechtlicher Hinsicht prüfte der BFH einen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz im Art. 3 GG. Als Maßstab für den Gleichheitsverstoß zieht der BFH das objektive Nettoprinzip heran. Der BFH sieht trotz des definitiv untergehenden Verlusts der Klägerin und des Fehlens eines gewerbsteuerlichen Verlustrücktrags aufgrund der Regelungen zur Mindestbesteuerung keinen Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip. Denn nach der Ansicht des BFH ist die Mindestbesteuerung nach ihrem grundsätzlichen Konzept nur auf die zeitliche Streckung der Verlustverrechnung angelegt. Der endgültige Untergang nicht verrechneter Verluste ergebe sich nicht aus den Regelungen der Mindestbesteuerung, sondern daraus, dass der Steuerpflichtige den Gewerbebetrieb beende, so dass allenfalls eine mittelbare Verletzung des objektiven Nettoprinzips vorliege. Diese sei durch die Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers gerechtfertigt. Der Gesetzgeber habe dem absehbaren endgültigen Untergang von Verlusten dadurch Rechnung getragen, dass er einen Sockelbetrag von 1 Mio. € verzehnfacht und den Prozentsatz für den abziehbaren Restbetrag auf 60 % angehoben habe. Der BFH verneint ferner einen Eingriff in Art. 14 GG und auch ein Verfassungsverstoß aufgrund des Fehlens einer Übergangsregelung, obwohl die Mindestbesteuerung unmittelbar ab dem Erhebungszeitraum 2004 auch bereits festgestellte Verluste anwendbar ist.

2. In der weiteren Entscheidung IV R 29/10 befasst sich der BFH mit der Möglichkeit des Abzugs endgültig entfallender gewerbsteuerlicher Verluste im Rahmen einer Billigkeitsmaßnahme nach §§ 163, 227 AO. Hierzu stellt der BFH klar, dass ein Steuerpflichtiger unmittelbar eine Billigkeitsmaßnahme beantragen könne, wenn er durch eine steuerrechtliche Vorschrift betroffen sei, die ihn benachteilige, aber die er für verfassungsmäßig halte, ohne vorher die Steuerfestsetzung anfechten zu müssen.

Im Streitfall war für die Klägerin, eine GmbH & Co. KG, im Jahr 2004 ein Gewinn und positiver Gewerbeertrag auf der Grundlage von Sanierungsmaßnahmen der Gesellschafter entstanden. Diese hatten auf Forderungen gegenüber der GmbH verzichtet. Der zum 31.12.2003 festgestellte vortragsfähige Gewerbeverlust konnte aufgrund der Begrenzungen durch die Mindestbesteuerung nicht in voller Höhe mit dem Sanierungsgewinn verrechnet werden, wodurch ein positiver Gewerbeertrag verblieb. Streitgegenstand war der Ablehnungsbescheid des Finanzamts, gemäß § 163 AO den endgültig untergehenden Gewerbeverlust in voller Höhe mit dem Gewerbeertrag des Jahres 2004 zu verrechnen. Der BFH gab im Ergebnis dem Finanzamt Recht und lehnte die Möglichkeit, den vollen gewerbsteuerlichen Verlustvortrag

im Rahmen einer Billigkeitsmaßnahme zu berücksichtigen, ab.

Anknüpfend an die bereits oben erwähnte Entscheidung IV R 36/10 führt der BFH aus, dass der endgültige Untergang eines gewerbsteuerlichen Verlustvortrags aufgrund der Regelungen zur Mindestbesteuerung von der Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers gedeckt sei. Nach Ansicht des BFH könne es zwar Fälle geben, in denen der endgültige Untergang eines gewerbsteuerlichen Verlustvortrags durch die allgemeine Typisierungsbefugnis nicht mehr gedeckt und unverhältnismäßig sein könne. Im Streitfall liege ein solcher Grenzfall jedenfalls nicht vor. Der streitige Gewerbeertrag, der im Ergebnis für den Erhebungszeitraum 2004 zu einer Besteuerung geführt habe, habe ausschließlich darauf beruht, dass Gläubiger der Klägerin auf ihre Forderungen gegenüber der Klägerin verzichtet hätten. Der Verzicht sei auf Betreiben der Klägerin erklärt worden, obwohl die Forderungen der verpflichtenden Gesellschafter angesichts der Mittellosigkeit der Klägerin ohnehin schon wertlos gewesen seien. Wäre der Verzicht nicht erklärt worden, hätte die Klägerin keinen Gewinn im Erhebungszeitraum 2004 erzielt. Weder für den streitigen Erhebungszeitraum noch für spätere Erhebungszeiträume wären dann Gewerbebesteuermessbeträge festzusetzen gewesen.

Arbeits- & Sozialrecht

*Claudia Kothe-Heggemann, Fachanwältin für Arbeitsrecht,
Ulrich Weber & Partner GbR, Köln*

Anspruch auf Arbeitszeitverringerung bei Arbeitszeitvorgaben des Verleihers

Mit einem Anspruch auf Verringerung der Arbeitszeit in einem Arbeitnehmerüberlassungsverhältnis hatte sich das BAG im Urteil vom 13.11.2012 – 9 AZR 259/11 auseinanderzusetzen. Nach § 8 Abs. 1 TzBfG kann ein Arbeitnehmer in einem Betrieb, in dem in der Regel mehr als 15 Arbeitnehmer beschäftigt werden, wenn er schon länger als sechs Monate tätig ist, von dem Arbeitgeber verlangen, dass seine vertraglich vereinbarte Arbeitszeit verringert wird. Diesem Wunsch hat der Arbeitgeber grundsätzlich nachzukommen, soweit nicht betriebliche Gründe entgegenstehen (§ 8 Abs. 4 S. 1 TzBfG). Letzteres hat der Arbeitgeber darzulegen und ggf. nachzuweisen.

Der Kläger des vorliegenden Verfahrens war seit 1995 mit einer durchschnittlichen Arbeitszeit von 18 Wochenstunden beschäftigt. Die Arbeitgeberin war berechtigt, dem Arbeitnehmer sämtliche Tätigkeiten in einem bestimmten Bereich zuzuweisen. Zu diesem Bereich gehörten auch der Betreuungsdienst, dem der Kläger zugeordnet war, sowie eine Vielzahl weiterer Tätigkeiten. 2008 übertrug die Beklagte diesen Betreuungsdienst auf einen Dienstleistungsanbieter und überließ diesem u.a. den Kläger auf der Grundlage eines Arbeitnehmerüberlassungsvertrags. Durch einen späteren Ver-

trag zwischen ihr und dem Entleiher wurde vereinbart, dass ausschließlich Arbeitnehmer mit einer wöchentlichen Arbeitszeit von mindestens 18 Stunden überlassen würden. Der Kläger ist nunmehr der Auffassung, dass er das Recht habe, seine regelmäßige Wochenarbeitszeit auf 10 Stunden zu reduzieren. Dies macht er gegenüber der Beklagten geltend. Die Beklagte wandte ein, betriebliche Gründe sowie die Arbeitszeitregelungen des Überlassungsvertrags zwischen ihr und dem Entleiher stünden dem Verringerungsbegehren entgegen.

Mit seiner Klage hatte der Kläger vor dem BAG Erfolg. Der gesetzliche Anspruch auf Verringerung der Arbeitszeit steht auch Arbeitnehmern zu, die bereits in Teilzeit arbeiten. Entscheidend ist allein, ob dem Teilzeitverlangen bei allen vertraglich möglichen Einsätzen betriebliche Gründe entgegenstehen. Die Arbeitszeitbestimmungen des Überlassungsvertrags berechtigten die Arbeitgeberin im Einzelnen nicht, den Verringerungswunsch des Klägers abzulehnen. Letztendlich wäre eine Ablehnung gegebenenfalls im Ergebnis sogar möglich gewesen. Zu der Möglichkeit, den Kläger – ggf. im Rahmen eines Tauschs – auf einem anderen Arbeitsplatz in ihrem Unternehmen einzusetzen, hatte die darlegungsbelastete Beklagte aber nichts vorgetragen. Das alleinige Konzept des einen Entleihers, dem der Kläger zugeordnet war, rechtfertigte die Verweigerung der Reduzierung jedoch nicht.

Kein Betriebsübergang bei Erwerb einer verwalteten Immobilie

Erwirbt ein Dritter eine verwaltete Immobilie, so liegt kein Betriebsübergang vor. Das Arbeitsverhältnis des Hausverwalters geht deshalb nicht auf den Erwerber der Immobilie über. Dies hat das BAG mit Urteil vom 15.11.2012 – 8 AZR 683/11 entschieden. Das von einer Hausverwaltung betreute Grundstück ist nämlich kein Betriebsmittel, sondern das Objekt der Verwaltungstätigkeit. Die Arbeitsverhältnisse der mit der Grundstücksverwaltung betrauten Arbeitnehmer der Hausverwaltungsgesellschaft gehen deshalb nicht auf den Erwerber der verwalteten Immobilie über.

Der Entscheidung lag folgender Fall zugrunde. Der Kläger war bei der Gesellschaft A als technisch kaufmännischer Sachbearbeiter beschäftigt. Einziges Betätigungsfeld dieser Gesellschaft war die Verwaltung eines ihr gehörenden Büro- und Geschäftshauses. Die Beklagte war die Hauptmieterin des Gebäudes und erwarb im Jahr 2010 diese Immobilie, welche den einzigen Grundbesitz der A darstellte. Nach dieser Grundstücksveräußerung wurde die A liquidiert. Der Arbeitnehmer meint nun, sein Arbeitsverhältnis sei im Wege eines Betriebsübergangs auf die Erwerberin übergegangen. Das ArbG hatte der Klage stattgegeben, das LAG die Berufung hiergegen zurückgewiesen.

Jedoch hatte die Revision der Beklagten vor dem BAG Erfolg. Betriebszweck der A sei einzig die Verwaltung der in ihrem Eigentum stehenden Immobilie gewesen. Sie war damit ein Dienstleistungsbetrieb. Diesen Dienstleistungsbetrieb aber habe die Beklagte nicht übernommen, sondern lediglich das

verwaltete Grundstück erworben. Dies reiche für einen Betriebsübergang nicht aus.

Europa-Praxis

*Jochen Clausnitzer, Rechtsanwalt,
Bundesverband Direktvertrieb Deutschland (BDD), Berlin*

Steuerpolitische Maßnahmen im Jahreswachstumsbericht 2013 der EU-Kommission

Mit der Veröffentlichung ihres Jahreswachstumsbericht 2013 am 28.11.2012 facht die EU-Kommission die Diskussion über die richtige Art und Weise der Besteuerung erneut an. Im Jahreswachstumsbericht vermittelt die Kommission ihre Sicht der wirtschaftspolitischen und sozialen Prioritäten für das kommende Jahr. Der Bericht gibt den Mitgliedstaaten Anhaltspunkte, wie sie Wachstum und Beschäftigung im Einklang mit der langfristigen Wachstumsstrategie Europa 2020 fördern können. Er läutet das Europäische Semester ein, d.h. den Zyklus der haushalts- und wirtschaftspolitischen Koordinierung, in dem die nationalen politischen Konzepte gemeinsam überprüft und auf EU-Ebene bestätigt werden sollen, um sicherzugehen, dass alle Mitgliedstaaten „am gleichen Strang“ ziehen. Der Jahreswachstumsbericht gilt für die gesamte EU und wird im weiteren Verlauf des Europäischen Semesters in länderspezifische Empfehlungen einfließen. Dies ist der dritte Jahreswachstumsbericht seit Einführung des Europäischen Semesters im Jahr 2010.

In einem Anhang zum Jahreswachstumsbericht 2013 hat die EU-Kommission auch steuerpolitische Vorschläge und Empfehlungen an die Mitgliedstaaten aufgenommen bzw. bekräftigt. Zwar hat die EU-Kommission nur schwach ausgeprägte Gesetzgebungskompetenzen, in die nationale Steuerpolitik einzugreifen. Allerdings hat sie bereits in der Vergangenheit einen Richtlinienvorschlag zur Einführung einer Finanztransaktionssteuer vorgelegt sowie von ihrer Binnenmarktskompetenz Gebrauch gemacht, um eine einheitliche Unternehmensbesteuerung in Europa zu schaffen (gemeinsame und konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage).

In dem Jahreswachstumsbericht stellt die Kommission fest, dass die Sparpolitik die wirtschaftliche Entwicklung der Mitgliedstaaten geschwächt habe. Die fiskalische Konsolidierung habe kurzfristig einen negativen Effekt auf das Wachstum. Dieser Effekt verstärkte sich durch die Finanzkrise weiter. Um das Wachstum – bei gleichzeitiger Haushaltskonsolidierung – nicht weiter zu beschädigen, schlägt die Kommission folgende steuerlichen Maßnahmen vor:

- Verbreiterung der Steuerbemessungsgrundlage;
- Erhöhung von Umweltsteuern;
- Einführung bzw. Erhöhung von wachstumsfreundlichen Steuerarten;
- Bekämpfung der Steuervermeidung.

Prof. Dr. Volker Beuthien*

Wer sind die Handelnden? Warum und wie lange müssen sie haften? – Zu Sinn, Inhalt, Reichweite und Dauer der Handelndenhaftung –

Die Handelndenhaftung wirft vielfältige Probleme auf, die seit alters her umstritten sind und immer noch uneinheitlich gelöst werden. Untersucht werden daher der Zurechnungsgrund, der Zweck, der Gegenstand und die Dauer der Handelndenhaftung, ihr Verhältnis zur Haftung der Vereinigung und der Vereinigungsmitglieder sowie ob und inwieweit die persönliche Haftung der Handelnden innerhalb des Gesellschaftsrechtssystems weiterhin sinnvoll ist. Letzteres wird im Interesse des im Rechtsverkehr unverzichtbaren Verhandlungsvertrauens bejaht.

I. Unbestimmtheit des Handelndensbegriffs

Wird im Namen eines nichtrechtsfähigen Vereins (nrV) ein Rechtsgeschäft abgeschlossen, so haften daraus neben dem Verein die Handelnden persönlich als Gesamtschuldner (§ 54 S. 2 BGB). Das ordnen § 11 Abs. 2 GmbHG und § 41 Abs. 1 S. 2 AktG auch für die Vor-GmbH und die Vor-AG an. Entsprechendes wird, obschon insoweit eine gesetzliche Regelung fehlt, für die Vor-eG vertreten.¹ Jeweils fragt sich, wie eng oder weit der Kreis der Handelnden zu ziehen ist. Das Gesetz umschreibt das allgemeine Wort „Handelnder“ nicht näher. Im Rechtsinne kann dieses vielerlei bedeuten. Denn rechtlich können Handlungen nicht nur tatsächlich vorgenommen, sondern auch anderen Personen als denen, die tatsächlich tätig wurden sind, zugerechnet werden.

Klärungsbedürftig ist daher: Sind Handelnde i.S.d. § 54 S. 2 BGB, § 11 Abs. 2 GmbHG, § 41 Abs. 1 S. 2 AktG nur diejenigen Personen, die selbst gegenüber dem Dritten tätig geworden sind, oder sind danach Handelnde auch alle diejenigen, welche die betreffende Handlung (mit) zu verantworten haben, weil sie diese veranlasst oder bewusst geduldet haben? Lässt man mittelbares Handeln genügen, so fragt sich, ob als Handelnde nur die den Verein oder die Vorgesellschaft vertretenden Personen oder auch die mit der Handlung einverständenen Mitglieder und Vorgesellschafter in Betracht kommen. Zweifelhaft ist schließlich, über welche Art von Vertretungsmacht die den Verein oder die Vorgesellschaft vertretenden Personen verfügen müs-

sen, ja ob sie auch dann Handelnde sind, wenn sie nicht oder nicht hinreichend vertretungsbefugt sind.

II. Verhältnis von Mitglieder- und Handelndenhaftung

Die Rechtsentwicklung ist beim nrV und bei den Vorgesellschaften unterschiedlich verlaufen. Im Vereinsrecht hat man die Mitglieder- und die Handelndenhaftung stets auseinandergehalten. Dagegen hat das Reichsgericht die Gründergesellschafter bei den Vorgesellschaften (insbesondere bei der Vor-GmbH) in die Handelndenhaftung einbezogen.² Durchgesetzt hat sich seit langem, dass die Handelndenhaftung keine Mitglieder- oder Vorgesellschafterhaftung, sondern eine *besondere Vertreter-eigenhaftung* ist. Dafür spricht beim nrV schon, dass die mitgliedschaftsrechtliche Stellung der Vereinsmitglieder in dem auf das Personengesellschaftsrecht verweisenden § 54 S. 1 BGB geregelt ist, § 54 S. 2 BGB also eine zusätzliche und demgegenüber eigenständige Regelung trifft.³ Wegen des Systemzusammenhangs und des gleichen Regelungsziels gemäß § 54 S. 2 BGB, § 11 Abs. 2 GmbHG, § 41 Abs. 1 S. 2 AktG kann bei den Vorgesellschaften schwerlich anderes gelten. Jeweils sollen die Handelnden nicht *neben* den Mitgliedern, sondern *an deren Stelle* haften.⁴ Wenn aber die Vorgesellschaftsmitglieder über § 54 S. 1 BGB i.V.m. § 128 S. 1 HGB schon in ihrer Eigenschaft als Vorgesellschafter persönlich haften, müssen diese nicht auch noch als Handelnde Verantwortung tragen.⁵

Vor allem treffen § 54 S. 2 BGB, § 11 Abs. 2 GmbHG, § 41 Abs. 1 S. 2 AktG sämtlich eine *gesellschaftsrechtliche* Regelung. Deshalb vermag Handelnder nur zu sein, wer von seiner organisationsrechtlichen Funktion her überhaupt dazu berufen ist, Rechtsgeschäfte mit Wirkung für die Vereinigung abzuschließen oder abschließen zu lassen. Dazu aber sind in einer Körperschaft die einzelnen,

* Prof. Dr. Volker Beuthien ist emeritierter Direktor des Instituts für Handels- und Wirtschaftsrecht an der Philipps-Universität Marburg.

1 Näher dazu Beuthien, GenG, 15. Aufl. 2011, § 13 Rz. 12, m.w.N.

2 Dazu unten Fn. 53; dafür auch Wilhelm, DB 1996, 921 (923).

3 Beuthien, ZIP 1996, 305 (314 ff.) u. ZIP 1996, 360 (368 f.).

4 Näher zu dieser *Ersatzschuldnerfunktion* der Handelndenhaftung unten IV.7.

5 Die Vorgesellschafterhaftung anders als in manchen westeuropäischen Ländern (Frankreich, Italien, Niederlande) aus der Handelndenhaftung auszugliedern, hat rechtstechnisch den Vorteil, dass Letztere so als *subsidiär* begriffen werden kann. Dazu näher unten VIII.2 u. 3.

Wer sind die Handelnden? Warum und wie lange müssen sie haften?

außerhalb der geschäftspolitischen Leitungsverantwortung stehenden Mitglieder nicht befugt. Vielmehr sind dafür nur der Vorstand oder (vorstandsgleich) die Geschäftsführer zuständig. Die Handelndenhaftung ist daher als eine besondere *Organvertreterhaftung zu begreifen*. Dementsprechend kommen als Handelnde nur die unmittelbar oder mittelbar tätig werdenden Vorstandsmitglieder oder Geschäftsführer sowie neben oder anstelle von diesen allenfalls noch die von ihnen rechtsgeschäftlich bevollmächtigten Personen, nicht aber die Mitglieder oder Vorgesellschafter selbst in Betracht.⁶

III. Enger und weiter Handelndebegriff

Was die Vertreterereigenschaft der Handelnden angeht, herrscht von jeher Streit. Nach dem *engen Handelndebegriff* sind als Handelnde nur die organschaftlich vertretungsberechtigten Personen verantwortlich, mithin beim nrV, bei der Vor-AG und der Vor-eG die Vorstandsmitglieder und bei der Vor-GmbH der oder die Geschäftsführer.⁷ Hinzutreten jeweils die verfassungsmäßig berufenen Vertreter i.S.d. § 30 S. 1 BGB.⁸ Dagegen haften nach dem *weiten Handelndebegriff* auch alle nichtorganschaftlich Bevollmächtigten, also auch Personen, denen namens des Vereins nur eine rechtsgeschäftliche Vollmacht i.S.d. § 167 BGB erteilt worden ist.⁹

Der weite Handelndebegriff geht vereinsrechtlich auf die Gesetzesmaterialien zu § 54 BGB¹⁰ zurück. Dort heißt es: Die persönliche Handelndenhaftung „*müsse (...) auch dann eintreten, wenn andere Personen, ohne zum Vorstande zu gehören, als Vertreter des Vereines in dessen Namen mit Dritten kontrahiert hätten*“. Warum auch diese Ver-

einsvertreter persönlich haften „*müssen*“, wird freilich nicht dargelegt. Das aber ist näher zu begründen, weil bei der Stellvertretung (§ 164 Abs. 1 BGB) grundsätzlich nur der Geschäftsherr, nicht aber der Vertreter selbst haftet.

IV. Mögliche Zwecke der Handelndenhaftung

Vorzugswürdig ist derjenige Handelndebegriff, der dem Zweck der Handelndenhaftung am besten entspricht. Über deren Zweck aber ist man keineswegs nur einer Meinung.

1. Straffunktion

Ursprünglich hat man in der Haftung der Handelnden die zivilrechtliche Strafe dafür gesehen, die gegründete Vereinigung nicht in das für diese vorgesehene öffentliche Register eintragen zu lassen. Das galt nicht nur für den polizeistaatlich unerwünschten nrV,¹¹ sondern auch für die Kapitalvorgesellschaften, die man auf diese Weise vom Markt fernhalten wollte.¹² Jedoch ist die Strafe eine Sühne für strafbares Verhalten und insoweit dem Strafrecht vorbehalten. Dem Privatrecht kommt keine derartige Sühnefunktion zu. Vielmehr legt dieses den an privaten Rechtsverhältnissen beteiligten Personen, wenn sich diese rechtswidrig verhalten, grundsätzlich¹³ nur sühnefrei Rechtsnachteile (insbesondere Unterlassungs-, Beseitigungs- und Schadensersatzpflichten) auf. Dementsprechend wird der Handelndenhaftung schon seit langem keinerlei privatrechtlicher Strafcharakter mehr beigemessen.¹⁴

2. Druckfunktion

a) Nach früher herrschender und zum Teil noch heute vertretener Ansicht¹⁵ soll die Handelndenhaftung auf die Bereitschaft hinwirken, den Verein möglichst zügig eintragen zu lassen. Indes hat sich diese *Druckfunktion*¹⁶ rechtspolitisch verflüchtigt.¹⁷ Der nrV ist keine unerwünschte und daher tunlichst zu unterdrückende Vereinigungsform mehr. Er ist deshalb nicht nur als Vorverein zulässig, sondern (wie die GbR für die Personengesellschaften) der ebenso frei wie dauerhaft benutzbare *Grundtyp aller Körperschaften*.¹⁸ Gewiss obliegt es dem Vorstand, den Verein

⁶ Die Mitglieder oder Vorgesellschafter sind selbst dann keine Handelnden, wenn sie in der Mitglieder- oder Gesellschafterversammlung darüber beschließen, dass das Vertretungsorgan eine solche Geschäftsführungsmaßnahme vornehmen soll oder darf. Zu fragen ist dann nur, ob und inwieweit sie in ihrer Eigenschaft als Mitglieder oder Vorgesellschafter persönlich haften.

⁷ So allgemein Beuthien, ZIP 1996, 360 (368) sowie (für den nrV) Weick in Staudinger, BGB, 13. Aufl. 1995, § 54 Rz. 60. Ferner (für die Vorgesellschaften) BGH v. 31.5.1976 – II ZR 185/74, BGHZ 66, 359 (360 f.) = GmbHR 1976, 194; v. 8.10.1979 – II ZR 165/77, GmbHR 1980, 198; dem folgend Ulmer in Hachenburg, GmbHG, 8. Aufl. 1992, § 11 Rz. 106; K. Schmidt in Scholz, GmbHG, 11. Aufl. 2012, § 11 Rz. 112; Hüffer, AktG, 10. Aufl. 2012, § 41 Rz. 20.

⁸ Soweit sie die Vereinigung nach außen zu vertreten vermögen, können Handelnde auch *Aufsichtsmitglieder* sein (BGH v. 14.6.2004 – II ZR 47/02, NZG 2004, 773 [774] = GmbHR 2004, 1151 m. Komm. Bergmann sowie als Vorinstanz OLG Köln v. 20.12.2001 – 18 U 152/01, NZG 2002, 1066 [1067]).

⁹ So RGZ 77, 429 (430); RG, JW 1926, 2907 (2908); OLG Breslau, OLG Rsp. 12, 3 f.; OLG Stettin, JW 1924, 218; BGH v. 21.5.1957 – VIII ZR 202/56, NJW 1957, 1186. Dem (für den nrV) folgend insbesondere v. Tuhr, Der Allgemeine Theil des Deutschen Bürgerlichen Rechts, Bd. 1, 1910, S. 580 bei Fn. 31; Coing in Staudinger, BGB, 12. Aufl. 1980, § 54 Rz. 59; K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, § 25 III.3.b) (S. 748); Hadding in Soergel, BGB, 13. Aufl. 2000, § 54 Rz. 28 u. Schöpflin in Prütting/Wegen/Weinreich, BGB, 7. Aufl. 2012, § 54 Rz. 18.

¹⁰ Prot. II, S. 2494 f. = Mugdan I, S. 641. Dem folgend Löwenfeld in Staudinger, BGB, 1903, zu § 54 u. RGZ 77, 429 (430): „ganz im allgemeinen jeder, der im Namen eines nicht rechtsfähigen Vereins (...) Dritten gegenüber handelt“ u. Larenz, Allgemeiner Teil des deutschen bürgerlichen Rechts, 7. Aufl. 1989, § 10 VI.3. (S. 184 f.). Noch heute Hadding in Soergel, BGB, 13. Aufl. 2000, § 54 Rz. 28.

¹¹ OLG Frankfurt a.M., OLGRspr. 10, 57 (58): „Art Strafvorschrift.“

¹² Vgl. RGZ 55, 302 (304): „Charakter einer Strafvorschrift“. Ebenso RGZ 70, 296 (301) sowie RGZ 122, 172 (174): „Zweifelloso rechtspolizeilicher Charakter.“

¹³ Vereinsstrafen haben vornehmlich Ordnungsfunktion und die Vertragsstrafe (§ 339 BGB) dient einem Beugezweck. Die mit dem Schmerzensgeld (§ 847 BGB) verbundene Genugtuung soll den Verletzten trösten.

¹⁴ So schon OLG Stettin, JW 1924, 218 mit insoweit zust. Anm. von Heinsheimer sowie RGZ 159, 33 (43) u. BGH v. 26.1.1967 – II ZR 122/64, BGHZ 47, 25 (29); ferner Beuthien, ZIP 1996, 305 (311).

¹⁵ So K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, § 34 III.3.d) (S. 1026) u. Reuter in Münch.Komm.BGB, 6. Aufl. 2012, § 54 Rz. 60.

¹⁶ Diese befürwortend Schöpflin, Der nichtrechtsfähige Verein, 2002, S. 477 u. 482. Ebenso als rechtspolitisch zu bejahende „Nebenfunktion“ (K. Schmidt in Scholz, GmbHG, 11. Aufl. 2012, § 11 Rz. 105 u. K. Schmidt in Großkomm.AktG, 4. Aufl. 2004, § 41 Rz. 87). Für die Druckfunktion bei den Vorgesellschaften BGH v. 21.5.1957 – VIII ZR 202/56, NJW 1957, 1186; v. 26.1.1967 – II ZR 122/64, BGHZ 47, 25 (29): soll Eintragung ins Handelsregister beschleunigen.

¹⁷ Die Druckfunktion ging beim nrV ohnehin mehr von dem eine verwaltungsbehördliche Vereinsauflösung gestattenden u. seit 1997 aufgehobenen § 61 BGB als von § 54 S. 2 BGB aus.

¹⁸ Im Einzelnen dazu Beuthien, Münch.Hdb.GesR, Bd. V, 3. Aufl.

Wer sind die Handelnden? Warum und wie lange müssen sie haften?

zur Eintragung anzumelden (§ 59 Abs. 1 BGB), aber dies grundsätzlich nur, wenn die Mitgliederversammlung das beschlossen hat. Nichtorganschaftlich Bevollmächtigte haben dazu keinerlei Befugnis. Wenn diese kein Vereinsmitglied sind, können sie sich nicht einmal in der Mitgliederversammlung für den Registereintrag einsetzen. Deshalb ist es ohne Sinn, sie haftungsrechtlich unter Druck zu setzen.

b) Auch bei den *Vorgesellschaften* hat sich die Druckfunktion mit der *Aufgabe des Vorbelastungsverbots* (d.h. seitdem schon namens und für Rechnung der Vorgesellschaft Verbindlichkeiten aller Art eingegangen werden dürfen)¹⁹ erledigt. Bei der Vor-GmbH sind die Geschäftsführer zwar dazu befugt, die Eintragung der Gesellschaft zu beantragen (§§ 7, 78 GmbHG). Aber sie unterliegen dabei (entsprechend §§ 37 Abs. 1, 46 Nr. 6 GmbHG) den Weisungen der Gesellschafterversammlung. Sie vermögen daher nichts gegen den Willen der Vorgesellschafter zu bewirken. Eine AG ist nicht nur vom Vorstand, sondern auch von allen Gründergesellschaftern und Aufsichtsratsmitgliedern zur Eintragung in das Handelsregister anzumelden (§ 36 Abs. 1 AktG). Deshalb kann dem Vorstand nicht die alleinige Verantwortung dafür zugewiesen werden, dass die Gesellschaft nicht angemeldet wird. Wiederum werden mit den Geschäftsführern und Vorstandsmitgliedern die Falschen gedrückt.²⁰

3. Schuldnerschaffungsfunktion

Lange Zeit hat man den Sinn der Handelndenhaftung bei den Vorgesellschaften darin gesehen, dass die angestrebte Gesellschaft vor der Eintragung nicht existiert und deshalb für den Fall, dass sie nicht entsteht oder nicht in das Geschäft eintritt, dem anderen Teil „überhaupt ein Schuldner gegeben werden muss.“²¹ Aber eine derartige *Gewährfunktion*²² hat sich erledigt,²³ seitdem die Vorgesellschaft sich schon vor der Eintragung unbegrenzt verpflichten darf, die Vorschulden mit der Eintragung bereits von Rechts wegen auf die eingetragene Gesellschaft übergehen und die Vorgesellschafter für die Vorverbindlichkeiten persönlich haften.²⁴ Denn damit stehen die Gesellschaftsgläubiger nicht mehr ohne jeden Schuldner da. Das ist auch beim nrV, seit-

dem dieser wie die GbR als selbst verpflichtungsfähig anerkannt worden ist, nicht mehr der Fall. Die Handelnden haften also nicht als Ersatzschuldner anstelle des Vereins oder der Vorgesellschaft.²⁵

4. Ausgleich für fehlende Gründungsprüfung

Bei der Vor-GmbH wird die Handelndenhaftung damit gerechtfertigt, „dass die Kapitalgrundlage der Vorgesellschaft noch nicht in gleichem Maße wie die der eingetragenen GmbH gerichtlich kontrolliert, bekanntgemacht und durch zwingende Schutzvorschriften gesichert ist“.²⁶ Das lässt sich auf die Vor-AG und (wegen der dort besonders weitreichenden Gründungsprüfung i.S.d. § 11a Abs. 2 GenG) auch auf die Vor-eG übertragen. Aber so ist die Handelndenhaftung weder beim Vorverein noch beim auf Dauer angelegten nrV zu erklären, weil dort jeweils kein Mindesthaftkapital vorgeschrieben ist. Zudem sind die gesetzlichen Mindesthaftkapitalbeträge bei der GmbH (§ 5 Abs. 1 GmbHG) und der AG (§ 7 AktG) derart niedrig, dass allein davon kein nennenswerter Gläubigerschutz ausgeht.²⁷ Vielmehr sollen diese vornehmlich die Rechtsformwahl beeinflussen, haben also mehr Steuerungs- als Sicherungsfunktion. Vor allem müssen nicht die Handelnden, sondern die Vorgesellschafter dafür Sorge tragen, dass die von ihnen gegründete Vereinigung mit hinreichendem Kapital ausgestattet wird. Die Geschäftsführer und Vorstandsmitglieder können deshalb dafür nicht verantwortlich gemacht werden, und zwar weder anstelle der Gründergesellschaften noch neben diesen.

5. Ausgleich für fehlende Registerpublizität

a) Der vereinsrechtlichen Handelndenhaftung wird auch eine *Publizitätsersatzfunktion* beigelegt. Danach sollen die Vereinsvertreter aus § 54 S. 2 BGB zum Ausgleich dafür persönlich verantwortlich sein, dass die Vereinsmitglieder nicht dazu bereit sind, die Vertretungsverhältnisse im Vereinsregister offenzulegen. Jeder Vertretungsfall im Namen eines nicht eingetragenen Vereins bringe für den Dritten die „besondere Schwierigkeit“ mit sich, die Vertretungsmacht festzustellen. Deshalb sei jede Vertretung eines solchen Vereins mit der Handelndenhaftung zu verbinden.²⁸ Jeder, der im Namen eines nrV auftrete, müsse sich der fehlenden Registerpublizität und der daraus für den Erklärungsgegner folgenden Unsicherheit, wer der verantwortlich Handelnde sei, bewusst sein.²⁹

2009, § 1 Rz. 64. Ganz anders noch *Heinsheimer*, JW 1924, 218: „anomalies Fledermausgebilde“.

19 BGH v. 9.3.1981 – II ZR 54/80, BGHZ 80, 129 (134 ff.) = GmbHR 1981, 114.

20 Dazu schon *Beuthien*, ZIP 1996, 305 (311 f.).

21 So RGZ 70, 296 (298) sowie BGH v. 26.1.1967 – II ZR 122/64, BGHZ 47, 25 (29 f.); v. 9.2.1970 – II ZR 137/69, BGHZ 53, 210 (214) = GmbHR 1970, 154; v. 15.12.1975 – II ZR 95/73, BGHZ 65, 378 (380 f.) = GmbHR 1976, 65 m. Anm. *Binz*; v. 31.5.1976 – II ZR 185/74, BGHZ 66, 359 (360) = GmbHR 1976, 194; v. 13.6.1977 – II ZR 232/75, BGHZ 69, 95 (103) = GmbHR 1977, 246; v. 17.3.1980 – II ZR 11/79, BGHZ 76, 320 (323) = GmbHR 1980, 202; OLG Brandenburg v. 19.8.1998 – 7 U 24/98, GmbHR 1998, 1031.

22 Eine *Garantie* dafür, „dass sie entstehen wird“, können die einzelnen Vorgesellschafter, Geschäftsführer oder gar nichtorganschaftlich Bevollmächtigte (entgegen RGZ 70, 296 [298] zur Vor-GmbH) schon deshalb nicht übernehmen, weil das nicht in ihrer Macht steht.

23 Freilich kehrt diese jedenfalls in der BRD überholte Sicht der Dinge europarechtlich in Art. 7 der Publizitäts-RL wieder. Dazu unten X.2.

24 Ob sie dies anteilig oder als Gesamtschuldner und nach außen oder nur nach innen tun, ist in diesem Zusammenhang unerheblich.

25 Zur Sicherungsfunktion der Handelndenhaftung im Sinne einer an die Stelle der persönlichen Mitgliederhaftung tretenden *Ersatzschuldnerhaftung* s. unten IV.7.

26 So BGH v. 9.3.1981 – II ZR 54/80, BGHZ 80, 129 (133) = GmbHR 1981, 114; v. 16.3.1981 – II ZR 59/80, BGHZ 80, 182 (184) = GmbHR 1981, 192. Zust. *Fleck*, WM 1983, 5 (14); *Raiser/Veil*, Recht der Kapitalgesellschaften, 5. Aufl. 2010, § 26 Rz. 114 u. *K. Schmidt* in Scholz, GmbHG, 11. Aufl. 2012, § 11 Rz. 103. Dabei berührt sich der Gesichtspunkt der fehlenden Bekanntmachung mit dem vielfach geforderten Ausgleich für fehlende Registerpublizität. Dazu unten IV.5.

27 Das gilt umso mehr, als die davon tatsächlich aufzubringenden Beträge noch geringer sind (s. § 7 Abs. 2 GmbHG; § 36a Abs. 1 AktG).

28 So insbesondere *Reuter* in Münch.Komm.BGB, 6. Aufl. 2012, § 54 Rz. 55. Ebenso *Schumann*, Zur Haftung der nichtrechtsfähigen Vereine, 1956, S. 27; *Reichert*, Vereins- und Verbandsrecht, 12. Aufl. 2010, S. 871, Rz. 5231. Grundsätzlich zust. auch *Schöpfli*, aaO (Fn. 16), S. 477 u. 482.

29 So *H. P. Westermann* in Erman, BGB, 13. Aufl. 2011 § 54 Rz. 14: Unsicherheit „in Bezug auf das Handelndensubstrat“.

Wer sind die Handelnden? Warum und wie lange müssen sie haften?

Jedoch können Vereinsmitglieder aus vielerlei Gründen davon absehen, ihren Verein in das Vereinsregister eintragen zu lassen. Auf die Scheu, die Vertretungsverhältnisse offenzulegen, lassen sich diese nicht verkürzen. Dritte könnten zwar dem Register entnehmen, wer dem Vorstand angehört und welche Vertretungsmacht die Vorstandsmitglieder haben (§§ 59 Nr. 2, 64 BGB). Aber darüber, wer im Einzelfall tatsächlich gehandelt hat, sagt dieses nichts aus. Vielmehr ist der Dritte jeweils darauf verwiesen, nach dem Namen und der Legitimation des Handelnden zu fragen. „Besonders“ schwierig ist *das* nicht. Das Risiko, dass der Vertreter ohne Vertretungsmacht handelt, besteht bei jeder Stellvertretung. Für den erforderlichen Verkehrsschutz sorgt dann schon § 179 BGB.³⁰ Die mit einem nrV verhandelnden Dritten sind insoweit nicht schutzwürdiger als andere.³¹ Nichtorganschaftlich bevollmächtigte Vereinsvertreter werden ohnehin nicht in das Vereinsregister eingetragen. Deshalb kann jedenfalls insoweit keinerlei Registerpublizität verkürzt werden.

Damit erweist sich der „Ausgleich für fehlende Registerpublizität“ als falscher Zungenschlag. Denn was soll den Vereinsgläubigern insoweit ausgeglichen werden? Hätte sich der nrV als e.V. eintragen lassen, würde ihnen niemand persönlich haften, insbesondere nicht die Vorstandsmitglieder oder gar die sonstwie Handelnden. Den Gläubigern eines nicht eingetragenen Vereins wird also keine eigens für sie wesentliche Registerpublizität (d.h. keine für sie bei Registrierung haftungsrechtlich erhebliche Information) vorenthalten.³²

Verborgen wird auch nicht der Name des Vereins. Denn auch der nrV tritt unter einem Gesamtnamen auf. Über das Vereinsvermögen gibt das Vereinsregister keine Auskunft. Deshalb kann der Grund der Handelndenhaftung nicht darin liegen, dass es für den Dritten schwierig ist, „in den Bestand des Vereinsvermögens Einblick zu gewinnen und damit die Zahlungsfähigkeit des Vereins richtig einzuschätzen“. ³³ Unerheblich ist auch, dass keine Gewähr dafür besteht, dass das Vereinsvermögen „für die Gläubiger erhalten bleibt“. ³⁴ Denn das ist beim e.V. nicht anders. Auch die Sorge, dass das Vereinsvermögen „ohne Rücksicht auf die Gläubiger verteilt werde“, ³⁵ ist beim nrV nicht größer als beim e.V., und zwar selbst dann nicht, wenn der Verein aufgelöst wird. Denn die §§ 47 ff. BGB gelten als allgemeine Vereinsvorschriften grundsätzlich auch für den nrV. Das trifft jedenfalls für § 49 BGB zu.

Hinter dem „Ausgleich für fehlende Registerpublizität“ verbirgt sich daher eine verkappte zivilrechtliche Sanktion für Nichtregistrierung, d.h. letztlich wiederum die nicht mehr zeitgemäße Druckfunktion.

b) Auch bei den *Vorgesellschaften* wird die den Gesellschaftsgläubigern vorenthalte Registerpublizität bemüht.³⁶ Ohne Registereintragung hätten die Gläubiger „keine Möglichkeit, sich anhand eines öffentlichen Regis-

ters und einer amtlichen Registerbekanntmachung verlässlich über die wesentlichen organisationsrechtlichen Daten der Gesellschaft (insbesondere Namen, Sitz, Organbesetzung, Gesellschafter) zu unterrichten“. Daher biete die Handelndenhaftung dem Gesellschaftsgläubiger eine „einfache und bequeme Möglichkeit“, seine Ansprüche durchzusetzen.³⁷ Jedoch fragt sich wiederum, was den Gesellschaftsgläubigern mehr Registerpublizität haftungsrechtlich genützt hätte. Da die geschäftsführenden Personen ersichtlich für Rechnung einer Gesellschaft handeln, bleibt diese nicht völlig im Dunkeln. Vielmehr wird diese in aller Regel mit Firma und Geschäftssitz genannt werden, damit der Geschäftspartner weiß, von wo und wohin geleistet werden soll. Die so ermittelbare Gesellschaft selbst haftet den Gläubigern auch, wenn sie nicht eingetragen wird.

Auch in Bezug auf die Vorgesellschafter und die handelnden Vertretungsorganmitglieder beruht der Vorwurf der vorenthaltenen Registerpublizität auf einem Zirkelschluss. Denn wäre die Vorgesellschaft sogleich eingetragen worden, so hätten deren Gläubiger, da dann für die Gesellschaftsschulden nur noch die juristische Person haftet (§ 13 Abs. 2 GmbHG, § 1 Abs. 1 S. 2 AktG, § 17 Abs. 1 GenG), weder die Gesellschafter noch die Handelnden persönlich haftbar machen können.

6. Stärkung der Kreditwürdigkeit

Geltend gemacht wird ferner, dass die Handelndenhaftung beim nrV anders als bei den nur vorübergehenden Vorgesellschaften *auf Dauer angelegt* und daher „zur Stärkung der Bonität“ des nrV „von hoher Wichtigkeit“ sei.³⁸ Aber die Handelndenhaftung dauert (insofern nicht anders als beim Vor-e.V.) auch bei den Vorgesellschaften an, solange diese bestehen. Sie ist also dort nicht weniger dauerhaft. Zudem hängt die Schutzbedürftigkeit der einzelnen Gläubiger nicht von der Vereinsdauer ab. Vielmehr ergibt sich diese daraus, dass beim ideellen nrV kein Vereinsmitglied persönlich haftet.

Gewiss haften bei den Vorgesellschaften³⁹ außer den Handelnden auch die Vorgesellschafter persönlich. Insofern ist das Schutzbedürfnis der Gläubiger eines nrV größer. Aber das rechtfertigt es nicht, den Handelndebegriff bei § 54 S. 2 BGB weiter auszulegen als bei den § 11 Abs. 2 GmbHG und § 41 Abs. 1 S. 2 AktG.⁴⁰ Denn die nur einfach Bevollmächtigten sind schon von ihrer untergeordneten Funktion her nicht dazu berufen, die Kreditwürdigkeit des nrV zu steigern.

7. Handelnde als gesellschaftsrechtliche Ersatzschuldner

a) Aufschlussreich für die Frage, ob der Handelndebegriff eng oder weit zu fassen ist, könnte sein, dass Handelnde i.S.d. § 54 S. 2 BGB, § 11 Abs. 2 GmbHG, § 41 Abs. 1 S. 2 AktG auch die *verfassungsmäßig berufenen* (d.h. organschaftlich vertretungsbefugten) *Vertreter* i.S.d. § 30 S. 1 BGB sind. Denn dieser Begriff wird in Bezug auf die

30 Näher dazu unten VI.1.

31 Zutr. *Schultze-v. Lasaulx* in Soergel, BGB, 10. Aufl. 1967, § 54 Rz. 42.

32 Anders *Knof* in Münch.Hdb.GesR, Bd. V, 3. Aufl. 2009, § 13 Rz. 54 in Bezug auf den Vorverein: Ausgleich für fehlendes Registerverfahren.

33 So aber OLG Stettin, JW 1924, 218 u. RG, JW 1937, 392 (393). Davon ausgehend auch RGZ 82, 294 (298).

34 So RG, JW 1937, 392 (393) im Anschluss an RGZ 82, 294.

35 So Prot. I, S. 2495 = Mugdan I, S. 641.

36 So insbesondere von *Bergmann*, GmbHR 2003, 563 (570 f.);

diesen Gesichtspunkt berührend auch noch *Beuthien*, GmbHR 1996, 561 (564).

37 So jeweils *Bergmann*, GmbHR 2003, 563 (570).

38 So *Hadding* in Soergel, BGB, 13. Aufl. 2000, § 54 Rz. 26.

39 Dazu unten IX.2.

40 Dafür aber *Hadding* in Soergel, BGB, 13. Aufl. 2000, § 54 Rz. 28.

Wer sind die Handelnden? Warum und wie lange müssen sie haften?

Haftung des Vereins weit dahin ausgelegt, dass die Tätigkeit eines solchen Vertreters nicht in der Satzung selbst vorgesehen zu sein braucht. Vielmehr soll genügen, dass diesem durch allgemeine Betriebsregelung und Handhabung bedeutsame wesensmäßige Funktionen der juristischen Person zur selbständigen eigenverantwortlichen Erfüllung zugewiesen sind und er die juristische Person insoweit repräsentiert.⁴¹ Aber auf diese Weise soll nur verhindert werden, dass diese ihre *eigene Haftungsverantwortung* ungerechtfertigt dadurch *verkürzt*, dass sie wesentliche organisatorische Aufgaben aus dem organschaftlichen Leitungsbereich ausgliedert. Darum geht es bei der Handelndenhaftung nicht. Vielmehr übernehmen die Handelnden in der nichteingetragenen (und damit noch nicht zur juristischen Person erstarkten) Vereinigung die *Ersatzverantwortung* für die dort sonst grundsätzlich persönlich haftenden Mitglieder, deren Willen sie vollziehen oder für diese ausformen. Die insofern eigenständige Handelndenhaftung aus § 54 S. 2 BGB, § 11 Abs. 2 GmbHG, § 41 Abs. 1 S. 2 AktG erstreckt sich daher nur auf eigens organschaftlich berufene Vereinsvertreter i.S.d. §§ 31, 30 S. 1 BGB.⁴²

b) Zugunsten der nichtorganschaftlichen Vereinsvertreter fällt zudem Folgendes ins Gewicht: Die Mitglieder dürfen sich nicht von ihrem eigenen Vereinsbetriebs- und Wirtschaftsrisiko zu Lasten der am Wirtschaftserfolg unmittelbar unbeteiligten nichtorganschaftlichen Vertreter entlasten. Das gilt um so mehr, als diesen nur anstellungsvertragliche Rückgriffsansprüche gegen die oft vermögensschwache Vereinigung, nicht aber gegen deren Mitglieder zustehen. Insbesondere dürfen nicht wirtschaftliche Mitgliederinteressen auf Kosten untergeordneter nichtorganschaftlicher Vertreter verfolgt werden, die unentgeltlich tätig sind oder nur gering besoldet werden. Auch in Bezug auf betriebstechnisch höher angesiedelte und besser verdienende Handelnde (wie insbesondere Prokuristen) geht das nicht an,⁴³ zumal es außerordentlich schwierig ist, insoweit verlässliche Grenzen zu ziehen. Persönliche körperschaftsrechtliche Handlungsverantwortung lässt sich daher nur demjenigen zuweisen, der organschaftlich und damit gesellschaftsrechtlich eingebunden ist.

c) Die Reichweite des Handelndebegriffs erhellt deshalb aus der Frage, warum eigens die organschaftlich bestellten Vereinsvertreter persönliche Handlungsverantwortung tragen müssen. Das erklärt sich daraus, dass § 54 S. 2 BGB, § 11 Abs. 2 GmbHG, § 41 Abs. 1 S. 2 AktG die Gläubiger

für den Fall schützen sollen, dass diesen die Vereinsmitglieder oder Vorgesellschafter entweder nicht persönlich haften⁴⁴ oder sie auf diese nicht zugreifen können, weil sie deren Namen und Anschriften nicht kennen.⁴⁵ Es soll also vermieden werden, dass die Vereins- oder Vorgesellschaftsgläubiger, falls die Vereinigung über kein hinreichendes Vermögen verfügt und daher selbst nicht leistet, ohne einen ihnen persönlich grundsätzlich unbegrenzt haftenden Schuldner dastehen. Auf diese Weise bleibt das *privatrechtliche Grundprinzip der persönlichen Verantwortung* gewahrt. Danach haften die Mitglieder (oder zumindest ein Mitglied) aller gesellschaftsrechtlichen Vereinigungen, die nicht durch Registereintragung den Status einer juristischen Person erreicht haben, entweder selbst persönlich oder es muss statt ihrer der Handelnde (oder die Handelnden) persönlich haften.⁴⁶

Die Handelnden übernehmen daher zum Schutz der Vereinsgläubiger für die Mitglieder eine *körperschaftsrechtliche Ersatzverantwortung*. Die Handelndenhaftung verschafft also den Gläubigern nicht überhaupt einen Schuldner,⁴⁷ sondern anstelle der nicht selbst haftenden oder nicht greifbaren Mitglieder oder Vorgesellschafter einen *gesellschaftsrechtlichen Ersatzschuldner*.⁴⁸ Für eine darüber hinausreichende sowohl dem Bürgerlichen Recht als auch dem Gesellschaftsrecht sonst grundsätzlich unbekannte Vertreterereignishaftung⁴⁹ (noch dazu von Nichtmitgliedern) gibt es keine körperschaftsrechtlich tragende Erklärung und Rechtfertigung. Nichtorganschaftlich Bevollmächtigte sind zu einer solchen Verantwortungsübernahme funktional nicht berufen und müssen daher mit ihr auch nicht rechnen. Sie sind daher keiner Handelndenhaftung zu unterwerfen.⁵⁰

Die Sorge vor persönlicher Haftung schreckt im nrV zudem von der *ehrenamtlichen Mitarbeit* unterhalb der Vereinsleitung ab und erschwert damit die Vereinstätigkeit. Bei den Vorgesellschaften behindert sie die oft wirtschaftlich gebotene Aufnahme des Geschäftsbetriebs vor Eintragung.

41 BGH v. 30.10.1967 – VII ZR 82/65, BGHZ 49, 19; v. 21.9.1071 – VI ZR 122/70, NJW 1972, 334; v. 5.3.1998 – III ZR 183/96, NJW 1998, 1854 (1856).

42 BGH v. 26.1.1967 – II ZR 122/64, BGHZ 47, 25 (28 f.); v. 15.12.1975 – II ZR 95/73, BGHZ 65, 378 (381) = GmbHR 1976, 65 m. Anm. Binz; v. 13.6.1977 – II ZR 232/75, BGHZ 69, 95 (100 f.) = GmbHR 1977, 246; v. 15.6.1978 – II ZR 205/76, BGHZ 72, 45 (46) = GmbHR 1978, 232; v. 7.5.1984 – II ZR 276/83, BGHZ 91, 148 (152) = GmbHR 1984, 316; v. 15.6.1955 – IV ZR 304/54, GmbHR 1955, 129 u. 225 m. Anm. Schneider; v. 29.5.1980 – II ZR 225/78, WM 1980, 955. Zust. Hueck/Fastrich in Baumbach/Hueck, GmbHG, 19. Aufl. 2010, § 11 Rz. 47; Ulmer in Hachenburg, GmbHG, 8. Aufl. 1992, § 11 Rz. 106; Hüfner, AktG, 10. Aufl. 2012, § 41 Rz. 20; Fleck, ZGR 1975, 212 (226). Anders aber noch Riedel/Rabe, NJW 1966, 1004 (1007) sowie für § 54 S. 2 BGB Hadding in Soergel, BGB, 13. Aufl. 2000, § 54 Rz. 28.

43 BGH v. 31.5.1976 – II ZR 185/74, BGHZ 66, 359 (360 f.) = GmbHR 1976, 194; OLG Oldenburg v. 24.3.1999 – 4 U 11/98, NZG 1999, 729.

44 Darauf haben BGH v. 27.1.1997 – II ZR 123/94, BGHZ 134, 333 (335) = GmbHR 1997, 405 m. Anm. Wilken u. BGH v. 27.9.1999 – II ZR 371/98, BGHZ 142, 315 (319) = GmbHR 1999, 1134 ab.

45 Näher dazu Beuthien, ZIP 1996, 360 (367 f.), GmbHR 1996, 561 (564) u. WM 2012, 2261 (2263).

46 Im Einzelnen dazu Beuthien, WM 2012, 2261 (2263).

47 So aber noch BGH v. 15.12.1975 – II ZR 95/73, BGHZ 65, 378 = GmbHR 1976, 65 m. Anm. Binz u. BGH v. 31.5.1976 – II ZR 185/74, BGHZ 66, 359 (360) = GmbHR 1976, 194 für den Fall, dass die Gesellschaft nicht entsteht oder nicht in das Geschäft eintritt. Denn sowohl der nrV als auch die Vorgesellschaften sind selbst verpflichtungsfähig und stehen daher stets selbst als Schuldner zur Verfügung. Deshalb soll § 54 S. 2 BGB die künftige Gesellschaft auch nicht von den durch den Handelnden begründeten Vorschulden freihalten (so noch Schultze-v. Lausaulx in Soergel, BGB, 10. Aufl. 1967, § 54 Rz. 43). Denn diese bestehen unabhängig von der Handelndenhaftung und gehen mit der Eintragung von Rechts wegen auf die eingetragene Gesellschaft über.

48 Näher zur Ersatzschuldnerfunktion der Handelndenhaftung Beuthien, ZIP 1996, 305 (316).

49 Zu Ausnahmen s. unten bei Fn. 103 u. 104.

50 Anders freilich Schöpflin in Prütting/Wegen/Weinreich, BGB, 7. Aufl. 2012, § 54 Rz. 18 sowie Reuter in Münch.Komm.BGB, 4. Aufl. 2006, § 54 Rz. 59. Einschränkung der nunmehr Reuter in Münch.Komm.BGB, 6. Aufl. 2012, § 54 Rz. 104: auch alle oder besonders ermächtigte Gründer.

Wer sind die Handelnden? Warum und wie lange müssen sie haften?

V. Mittelbar Handelnde

1. Zustimmungende organschaftliche Vertreter

a) Uneinheitliche Auslegung

Als Handelnde i.S.d. § 54 S. 2 BGB gelten grundsätzlich nur Personen, die selbst *nach außen* hin für den Verein auftreten und dort in dessen Namen und für dessen Rechnung *unmittelbar mit dem Dritten verhandeln* und abschließen.⁵¹ Dagegen bleiben lediglich mittelbar Handelnde im Hintergrund, erwecken daher kein persönliches Vertrauen und können von Dritten nicht ohne weiteres ermittelt werden. Dementsprechend werden im *Vereinsrecht* alle diejenigen Personen, die nicht selbst gegenüber dem Dritten in Erscheinung getreten sind, sondern dem Geschäftsabschluss nur intern zugestimmt haben, nicht als Handelnde i.S.d. § 54 S. 2 BGB angesehen.⁵² Aber im Einzelnen ist vieles ungewiss. So wird meist nicht hinreichend danach unterschieden, ob sich die Zustimmungenden nur als Mitglied oder organamtlich eingeschaltet haben.

Zudem wird der Handelndenbegriff bei den *Vorgesellschaften* weiter ausgelegt. Dort werden als Handelnde i.S.d. § 11 Abs. 2 GmbHG, § 41 Abs. 1 S. 2 AktG auch alle diejenigen Vorgesellschafter angesehen, die auf den Geschäftsabschluss maßgeblich hingewirkt haben und damit dessen Triebfeder waren.⁵³ Begründet wird das damit, dass bei den einen wirtschaftlichen Zweck verfolgenden Kapitalvorgesellschaften in aller Regel mehr Gläubiger zu schützen seien als beim nichtwirtschaftlichen nV. Aber allein das ist kein Grund, dort die wenigen Vereinsgläubiger zurückzusetzen. Schon eher könnte man darauf abheben, dass die Gläubiger einer auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ausgerichteten Vorgesellschaft höhere Forderungen zu haben pflegen als die Gläubiger eines nicht eingetragenen Idealvereins. Aber das muss nicht stets so sein. Vor allem haften bei den Vorgesellschaften auch deren Gesellschafter persönlich,⁵⁴ so dass die Gläubiger dort ohnehin schon besser geschützt sind als die Vereinsgläubiger. Deshalb besteht kein Anlass, den Handelndenbegriff bei den Vorgesellschaften weiter auszulegen als beim nV.⁵⁵

Vor allem stellt sich die Frage, ob und inwieweit als Handelnder i.S.d. § 54 S. 2 BGB, § 11 Abs. 2 GmbHG, § 41 Abs. 1 S. 2 AktG auch eine nur mittelbar mitwirkende Person in Betracht kommt, folgerichtig nur, wenn diese kraft organschaftlicher Vertretungsmacht tätig wird. Daher ist lediglich zu klären, inwieweit auch *organschaftliche Vereinsvertreter*, die nicht unmittelbar selbst am Abschluss des

Rechtsgeschäfts mitwirken, Handelnde i.S.d. § 54 S. 2 BGB, § 11 Abs. 2 GmbHG, § 41 Abs. 1 S. 2 AktG sein können. Insoweit kommen *drei Fallgruppen* in Betracht: (1) Das Einverständnis mit dem Handeln einzelner Gesamtvertreter, (2) die Erteilung von Untervollmachten an Organmitglieder und (3) die Zurechnung des Handelns nur einfach Bevollmächtigter.

b) Zustimmung bei organschaftlicher Gesamtvertretung

Sind die Vorstandsmitglieder oder Geschäftsführer nur *gesamtvertretungsbefugt*, tätig aber nur einer von ihnen das Rechtsgeschäft mit dem Dritten, müssen gemäß § 164 Abs. 1, § 177 Abs. 1, § 182 Abs. 1 BGB Abschließende und damit Handelnde auch diejenigen organschaftlichen Vertreter sein, die dem Geschäftsabschluss vorher zugestimmt haben oder dies nachträglich tun.⁵⁶ Denn es kann schwerlich jeweils auf den mehr oder weniger zufälligen Umstand ankommen, wer von mehreren Gesamtvertretern bei dem einzelnen Geschäft nach außen aufgetreten ist.⁵⁷ Mittelbar Handelnde i.S.d. § 54 S. 2 BGB, § 11 Abs. 2 GmbHG, § 41 Abs. 1 S. 2 AktG sind daher bei der Gesamtvertretung auch alle diejenigen Personen, die das im Namen des Vereins abgeschlossene Rechtsgeschäft veranlasst oder gebilligt haben und dafür kraft Organamtes mitzuständig und mitverantwortlich sind.⁵⁸

Zugestimmt werden muss aber stets einem bestimmten Rechtsgeschäft. Dagegen reicht es nicht aus, dass der Mitvertretungsberechtigte nur allgemein mit der Aufnahme des Geschäftsbetriebs einverstanden war oder dem einzelnen Geschäftsabschluss nur nicht widersprochen hat.⁵⁹

c) Zustimmung einzelvertretungsbefugter Organmitglieder

Stimmen dagegen einzelvertretungsbefugte Organvertreter dem Geschäftsabschluss vorher oder nachher zu, so billigen sie diesen grundsätzlich nur vereinigungsintern.⁶⁰ Lassen sie den Dritten freilich ihr Einverständnis wissen, um diesen abschlussbereiter zu machen, so müssen auch sie sich von diesem so behandeln lassen, als hätten sie das Rechtsgeschäft selbst mit abgeschlossen. Sie sind dann dem Gläubigerschutzzweck gemäß § 54 S. 2 BGB, § 11 Abs. 2 GmbHG, § 41 Abs. 1 S. 2 AktG entsprechend ebenfalls persönlich haftende Handelnde.

2. In Untervollmacht Handelnde

a) Untervollmacht an andere Organmitglieder

Jede gesellschaftsrechtliche Geschäftsführungsbefugnis und Vertretungsmacht ist an das Organamt gebunden. Kein

51 Statt vieler *Enneccerus/Nipperdey*, Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, Bd. I 1, 15. Aufl. 1959, § 116 III.4. (S. 705, Fn. 51), m.w.N.: „nur derjenige, der die haftungsbegründende Willenserklärung abgibt“. Ferner *H. Westermann* in *Erman*, BGB, 6. Aufl. 1975, § 54 Rz. 15: „ausgenommen nur der Bote“.

52 BGH v. 21.5.1957 – VIII ZR 202/56, NJW 1957, 1186; vgl. auch *Hadding* in *Soergel*, BGB, 13. Aufl. 2000, § 54 Rz. 28: Auslegung „entspricht dem Regelungsziel des Verkehrsschutzes“.

53 RGZ 55, 302 (304 f.) u. RGZ 70, 296 (302) sowie BGH v. 24.10.1968 – II ZR 216/66, BGHZ 51, 30 (36) = GmbHR 1969, 80 u. BGH v. 2.5.1974 – II ZR 111/71, GmbHR 1974, 153.

54 Für die strikte Trennung der Gründer- von der Handelndenhaftung daher schon *K. Schmidt*, GmbHR 1973, 146 ff. u. *Theobald*, Vor-GmbH und Gründerhaftung, 1984, S. 43.

55 Zudem erklärt sich die weite Auslegung des Handelndenbegriffs bei den Vorgesellschaften daraus, dass man dort glaubte, die Vorgesellschafter nur als mittelbar Handelnde persönlich verantwortlich machen zu können. Heute aber stehen dort Vorgesellschafter- und Handelndenhaftung nebeneinander.

56 Dagegen soll nachträgliche Genehmigung nicht genügen (RGZ 70, 296 [302]; so grundsätzlich auch BGH v. 26.1.1967 – II ZR 122/64, BGHZ 47, 25 [28] u. *Riedel/Rabe*, NJW 1966, 1004 [1007]). Jedoch übernimmt der Zustimmungende in beiden Fällen die geschäftspolitische Mitverantwortung. Es fehlt auch, weil diese zurückwirkt (§ 184 Abs. 1 BGB), rechtlich nicht an deren *Ursächlichkeit* für das Handeln.

57 So zu Recht *Coing* in *Staudinger*, BGB, 12. Aufl. 1980, § 54 Rz. 60.

58 *Coing* in *Staudinger*, BGB, 12. Aufl. 1980, § 54 Rz. 60.

59 BGH v. 26.1.1967 – II ZR 122/64, BGHZ 47, 25 (28 f.); v. 15.12.1975 – II ZR 95/73, BGHZ 65, 378 (381) = GmbHR 1976, 65 m. Anm. *Binz*: Keine bloße Veranlassungshaftung.

60 BGH v. 21.5.1957 – VIII ZR 202/56, NJW 1957, 1186; OLG Schleswig, SchlHA 1995, 237 (239 f.).

Wer sind die Handelnden? Warum und wie lange müssen sie haften?

Organmitglied kann diese daher einem Außenstehenden übertragen oder durch einen solchen ausüben lassen. Eine Untervollmacht kann deshalb nur einem anderen Organmitglied erteilt werden. Erteilt ein einzelvertretungsbefugter Organvertreter einem weiteren, für einen anderen Geschäftsbereich zuständigen, aber seinerseits Einzelvertretungsberechtigten im eigenen Namen eine *Untervollmacht*, statt seiner aufzutreten, so übt dieser nicht seine eigene, sondern die fremde Vertretungsmacht aus. Daher lässt der Untervollmacht Erteilende diesen an seiner Stelle handeln. Er und nicht der Unterbevollmächtigte ist daher der persönlich haftende Handelnde i.S.d. § 54 S. 2 BGB, § 11 Abs. 2 GmbHG, § 41 Abs. 1 S. 2 AktG.⁶¹ Der Unterbevollmächtigte ist dann auch nicht Mithandelnder und haftet daher nicht neben dem Vollmachtgeber. Anders verhält es sich, wenn ein gesamtvertretungsberechtigter Organvertreter einem anderen Gesamtvertretungsberechtigten Untervollmacht erteilt. Dann macht dieser sowohl von seiner eigenen als auch von der fremden Gesamtvertretungsmacht Gebrauch. Es handeln und haften dann beide.

b) Untervollmacht an andere Personen

Erteilt dagegen ein Organmitglied einer nicht dem Organ angehörenden Person Untervollmacht, so erlangt diese dadurch keine organschaftliche Vertretungsmacht und wird daher nicht zum körperschaftsrechtlich Handelnden. Vielmehr ist dessen Tätigwerden dann allein dem Untervollmachtgeber zuzurechnen.⁶² Dabei kommt es nicht darauf an, ob der Unterbevollmächtigte „im Namen des Vorstandsmitglied“ oder nur allgemein „im Namen des Vorstands“ handelt. Entscheidend ist, dass dieser für den Dritten ersichtlich⁶³ den Verein binden will.

Handelnde i.S.d. § 54 S. 2 BGB, § 11 Abs. 2 GmbHG, § 41 Abs. 1 S. 2 AktG sind also auch alle Vorstandsmitglieder und Geschäftsführer, die *anstatt ihrer selbst* nicht-organschaftliche Bevollmächtigte einschalten.⁶⁴ Denn dann lassen sie durch diese handeln und tragen die dafür vereinsrechtlich maßgebliche Verantwortung.⁶⁵

Der Dritte muss dann freilich aufpassen, wenn er sich von dem mit ihm nichtorganschaftlich Verhandelnden und daher ihm selbst nicht haftenden Bevollmächtigten nicht den Namen des organschaftlich vertretungsberechtigten Vorstandsmitglieds oder Geschäftsführers nennen lässt. Denn

dann weiß der Dritte nicht, wie er gegen diesen vorgehen soll. Aber das ist sein Verhandlungsrisiko.

3. Einschaltung nur einfach Bevollmächtigter

Die praktisch wichtigste Frage ist, ob die Vorstandsmitglieder oder Geschäftsführer auch schon deswegen selbst Handelnde i.S.d. § 54 S. 2 BGB, § 11 Abs. 2 GmbHG, § 41 Abs. 1 S. 2 AktG sind, weil sie von ihnen nur einfach Bevollmächtigte eingeschaltet haben.

a) Erledigung von dem Vorstand selbst obliegender Aufgaben

Das ist jedenfalls dann unabweisbar, wenn ein Vorstandsmitglied (oder ein Geschäftsführer) von ihm namens des Vereins Bevollmächtigten Aufgaben überträgt, die es geschäftsleitend selbst erledigen müsste. Denn dann bleibt der Vorstand pflichtwidrig untätig (§ 613 S. 1 BGB) und lässt unerlaubt jemand anderen an seiner Stelle handeln (§ 613 S. 2 BGB). Die Vorstandsmitglieder dürfen aber bei pflichtwidriger Untätigkeit nicht besser stehen als bei pflichtgemäßer Tätigkeit. Deshalb muss sich der Vorstand die Tätigkeit von ihm derart weitreichend Bevollmächtigter im Rahmen des § 54 S. 2 BGB als eigenes Handeln zurechnen lassen. Dadurch erledigt sich auch die Sorge,⁶⁶ die Vorstandsmitglieder oder Geschäftsführer könnten sich der sie grundsätzlich treffenden Handelndenhaftung dadurch entziehen, dass sie ihrerseits nichtorganschaftliche Vereinsvertreter bestellen.

b) Tätigwerden anstelle des grundsätzlich dafür zuständigen Vorstands

Auch wenn der Vorstand für die betreffende Angelegenheit grundsätzlich zuständig ist, sie aber auch durch nicht ihm angehörende Personen erledigen lassen darf, bleibt er der für die Handlung Verantwortliche.⁶⁷ Die zuständigen Vorstandsmitglieder dürfen insoweit nicht besser stehen, als wenn sie dem Ausführenden Untervollmacht erteilt hätten.⁶⁸ Den feinen Unterschied, ob der Bevollmächtigte ihm gegenüber „im Namen des Vereins“ oder „im Namen von dessen Vorstand“ auftritt, vermag ein Dritter meist schwer erkennen.⁶⁹ Er braucht darauf auch nicht zu achten, weil er in beiden Fällen mit dem Verein abschließen will und diesen als jeweils ordnungsgemäß vertreten ansehen darf.

c) Tätigkeit unterhalb der Leitungsebene

Der kritische Punkt wird erreicht, wenn Vorstandsmitglieder oder Geschäftsführer durch von ihnen Bevollmächtigte für den Verein Rechtsgeschäfte abschließen lassen, die

61 BGH v. 2.5.1974 – II ZR 111/71, GmbHHR 1974, 153.

62 BGH v. 9.2.1970 – II ZR 182/68, BGHZ 53, 206 (208) = GmbHHR 1970, 123 (LS).

63 Handelt er im Namen des Vorstandsmitglieds, muss er (wenn dieser aus § 54 S. 2 BGB haften soll) zumindest schlüssig auf dessen Eigenschaft als Angehöriger des Vorstands Bezug nehmen (zutr. *Coing* in Staudinger, BGB, Allg. Teil, 11. Aufl. 1957, § 54 Rz. 41).

64 OLG Frankfurt a. M., OLGRspr. 10, 56 (58). Ebenso *Ennecerus/Nipperdey*, Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, Bd. I 1, 15. Aufl. 1959, § 116 III.4. (S. 705, Fn. 51) u. *Schumann*, aaO (Fn. 28), S. 29.

65 BGH v. 24.10.1968 – II ZR 216/66, BGHZ 51, 30 (36) = GmbHHR 1969, 80; v. 9.2.1970 – II ZR 182/68, BGHZ 53, 206 (208) = GmbHHR 1970, 123 (LS); v. 17.1.1983 – II ZR 89/82, WM 1983, 230; OLG Düsseldorf v. 14.5.1987 – 8 U 68/86, DB 1987, 1413 = GmbHHR 1988, 30 (LS); OLG Hamm v. 20.1.1997 – 31 U 138/96, GmbHHR 1997, 602 zur Vor-GmbH. Dem zust. *Coing* in Staudinger, BGB, 12. Aufl. 1980, § 54 Rz. 60 a.E., „obwohl diese Lösung mit dem Wortlaut des § 54 S. 2 schwer zu vereinen“ sei.

66 Geäußert von *Schumann*, aaO (Fn. 28), S. 39, *Habscheid*, AcP 155 (1956) 375 ff. u. *Schöpflin*, aaO (Fn. 16), S. 479 insbes. für den Fall, dass der nichtorganschaftlich Bevollmächtigte *vermögenslos* ist.

67 BGH v. 2.5.1974 – II ZR 111/71, GmbHHR 1974, 153 (Vergabe von Bauaufträgen); v. 9.2.1970 – II ZR 182/68, BGHZ 53, 206 (208) = GmbHHR 1970, 123 (LS): „alle zur Geschäftsführung erforderlichen Angelegenheiten“; v. 31.5.1976 – II ZR 185/74, BGHZ 66, 359 (360) = GmbHHR 1976, 194: Grundstückskauf; OLG Hamm v. 20.1.1997 – 31 U 138/96, GmbHHR 1997, 602 (603): Kontovollmacht mit Überziehungsrecht.

68 Dazu oben V.2.a).

69 Zutr. *Coing* in Staudinger, BGB, Allg. Teil, 11. Aufl. 1957, § 54 Rz. 41: „Im Namen des Vereins“ wird im Zweifel auch dann gehandelt, wenn der Handelnde „im Namen des Vorstandes“ abschließt.

Wer sind die Handelnden? Warum und wie lange müssen sie haften?

nach Art und Umfang unterhalb der Leitungsebene anzusiedeln sind. Dann gilt es abzuwägen: Müssen die Dritten ungeschützt bleiben oder soll man die Vorstandsmitglieder und Geschäftsführer (insbesondere wenn ein Unternehmen betrieben wird) für jegliches Außenhandeln im Namen des Vereins persönlich haftbar machen? Die Waage neigt sich schon aus praktischen Gründen zu Lasten der geschäftsleitenden Amtsträger. Denn die Grenze für das, was zur Vorstandsebene gehört und was sich auch darunter erledigen lässt, fließt. Vor allem ist es gerade der Schutzzweck gemäß § 54 S. 2 BGB, § 11 Abs. 2 GmbHG, § 41 Abs. 1 S. 2 AktG, dass den Vereinsgläubigern gegenüber irgendeine Person die persönliche Handlungsverantwortung übernehmen muss. Das gilt vornehmlich beim ideellen nV, bei dem kein Mitglied für die Vereinsschulden persönlich haftet. Das ist zwar bei den Vorgesellschaften anders. Aber die Handelnden haften dort anstelle der Vorgesellschafter nur subsidiär.⁷⁰ Sie sind also dem Zugriff der Dritten nicht völlig schutzlos ausgeliefert.

Vorstandsmitglieder und Geschäftsführer sind somit als mittelbar Handelnde für sämtliche von ihnen eingeschaltete Bevollmächtigte persönlich als Handelnde verantwortlich.⁷¹ Es haften dann jeweils die zuständigen Organträger,⁷² nicht die von ihnen eingeschalteten Bevollmächtigten.⁷³ Auf keinen Fall haften dann beide.⁷⁴ Denn das würde die Gläubiger unsachgerecht doppelt begünstigen.

VI. Unbefugt Handelnde

1. Handelnde ohne Vertretungsmacht

Handelnde i.S.d. § 54 S. 2 BGB sollen auch vollmachtslose Vereinsvertreter sein.⁷⁵ Begründet wird das freilich nur vordergründig. Das Gesetz unterscheide nicht, ob innerhalb oder außerhalb der Grenzen der Vertretungsmacht gehandelt worden sei.⁷⁶ Eine Haftung aus § 179 BGB komme nicht in Betracht, weil „§ 54 BGB die maßgebliche Bestimmung“,⁷⁷ also *lex specialis* sei.⁷⁸ Indes begegnet das Han-

deln ohne Vertretungsmacht nicht nur im Vereinsrecht. Es wirft dort auch keinerlei besondere stellvertretungsrechtliche Probleme auf. Dementsprechend enthält § 54 S. 2 BGB gegenüber § 179 BGB keine eigens stellvertretungsrechtliche Aussage. Vielmehr ordnet dieser weithin nur dieselbe Rechtsfolge an wie § 179 Abs. 1 BGB.⁷⁹ Eben deshalb besteht keinerlei Bedürfnis, anstelle des § 179 Abs. 1 BGB auf § 54 S. 2 BGB zurückzugreifen.

Ein solcher Anwendungsbedarf ergibt sich auch nicht daraus, dass § 54 BGB keine § 179 Abs. 2 u. 3 S. 1 BGB entsprechenden Vorschriften enthält. Denn derartige, die Haftung des Handelnden einschränkende Regelungen erübrigen sich, weil sowohl der Vertreter als auch der Dritte nur beim Handeln ohne Vertretungsmacht in Bezug auf diese gut- oder bösgläubig sein können.⁸⁰

Gewiss soll auch § 54 S. 2 BGB den Gläubiger schützen, aber unter ganz anderem Vorzeichen als § 179 BGB. Anders als dieser ist § 54 S. 2 BGB keine Sanktion für unbefugtes fremdnütziges Tätigwerden, sondern die vereinsrechtliche *Folge der befugten Übernahme von Handlungsverantwortung* innerhalb des Vereins. Deshalb wird § 179 BGB nicht durch § 54 S. 2 BGB verdrängt.⁸¹

Dass die Gesetzesverfasser dies noch anders gesehen haben, steht dem nicht entgegen. Denn diese ließen sich noch von der heute überholten Vorstellung leiten, dass vor der Eintragung weder der jetzige noch der künftige einzutragende Verein vertreten werden könne. Zudem binden Gesetzesmotive innerhalb der möglichen Grenzen des Normwortlauts nur, soweit sie in der Sache selbst überzeugen. Das aber ist hier nicht der Fall.

Handelnde i.S.d. § 54 S. 2 BGB, die ohne organschaftliche Vertretungsmacht handeln oder diese überschreiten, unterfallen daher ausschließlich der allgemeinen stellvertretungsrechtlichen Vorschrift des § 179 BGB.⁸² Entsprechendes gilt grundsätzlich bei der Vor-GmbH (§ 11 Abs. 2 GmbHG), der Vor-AG (§ 41 Abs. 1 S. 2 AktG) und bei der Vorgenossenschaft.⁸³ Allerdings bleibt dort für § 179 BGB wenig Raum, wenn man die Vertretungsmacht der Ge-

⁷⁰ Dazu unten VIII.3.

⁷¹ BGH v. 24.10.1968 – II ZR 216/66, BGHZ 51, 30 (36) = GmbHR 1969, 80; Hilfskraft; v. 17.1.1983 – II ZR 89/82, WM 1983, 230 f.; kaufmännischer Handlungsgehilfe.

⁷² Zutr. *Schultze-v. Lasaulx* in Soergel, BGB, 10. Aufl. 1967, § 54 Rz. 45, K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, § 25 III.3.b) (S. 748) *Raiser/Veil*, Recht der Kapitalgesellschaften, 5. Aufl. 2010, § 26 Rz. 115 u. *Schöpfli*, aaO (Fn. 16), S. 479.

⁷³ Bei der Vor-GmbH und der Vor-AG ist das zu Recht seit langem einhellige Ansicht (BGH v. 9.2.1970 – II ZR 182/68, BGHZ 53, 206 [208] = GmbHR 1970, 123 [LS]). Zust. K. Schmidt in Scholz, GmbHG, 11. Aufl. 2012, § 11 Rz. 114; *Hüffer*, AktG, 10. Aufl. 2012, § 41 Rz. 20. Warum im Vereinsrecht Anderes gelten soll (so *Enneccerus/Nipperdey*, Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, Bd. I 1, 15. Aufl. 1959, § 116 IV.6., Fn. 51, S. 705), ist unerfindlich.

⁷⁴ Damit erübrigt es sich, dem Bevollmächtigten aus § 54 S. 2 BGB i.V.m. §§ 662, 670, 257 BGB einen Freistellungsanspruch gegen das ihn einschaltende Vorstandsmitglied zu geben (dies erwägend *Gummert*, Münch.Hdb.GesR, Bd. V, 3. Aufl. 2009, § 73 Rz. 28).

⁷⁵ So insbesondere RGZ 77, 429 (430): „ohne Rücksicht darauf, (...) ob er zu dessen Vertretung berechtigt war oder nicht“ sowie RGZ 82, 294 (296) u. RGZ 90, 173 (177); RG, JW 1919, 2907; RG, Recht 1920 Nr. 4 sowie LG Frankfurt a. M. v. 25.5.1976 – 2/16 S 286/75, DB 1976, 2058. Zust. *Coing* in Staudinger, BGB, Allg. Teil, 11. Aufl. 1957, § 54 Rz. 47 u. *Larenz*, Allgemeiner Teil des deutschen bürgerlichen Rechts, 7. Aufl. 1989, § 10 VI.3. (S. 184 f.).

⁷⁶ So Prot. II, S. 459 = Mugdan I, S. 641.

⁷⁷ So RG, LZ 1911, 610 Nr. 14.

⁷⁸ RG, JW 1926, 2907 (2908); BGH v. 21.5.1957 – VIII ZR 202/56, NJW 1957, 1186. Zust. *Hadding* in Soergel, BGB, 13. Aufl. 2000, § 54 Rz. 26 u. 27; *Jauernig*, BGB, 14. Aufl. 2011, § 54 Rz. 16.

⁷⁹ In § 54 S. 2 BGB fehlt nur (wie in § 11 Abs. 2 GmbHG, § 41 Abs. 1 S. 2 AktG) das in § 179 Abs. 1 BGB vorgesehene Recht des Dritten, zwischen Erfüllung und Schadensersatz anstatt der Leistung zu wählen. Aber gerade das spricht gegen den Vorrang des § 54 S. 2 BGB. Denn es gibt keinen Grund, den Vereins- und Vorgesellschaftsgläubigern dieses sie vor unerwünschten Erfüllungshandlungen eines Unbefugten schützende Wahlrecht zu nehmen (*Beuthien*, ZIP 1996, 360 [367], Fn. 61).

⁸⁰ Deshalb gelten § 179 Abs. 1 u. 3 BGB bei § 54 BGB auch nicht entsprechend (RGZ 47, 1 u. RGZ 55, 302 [305] sowie RG, LZ 1911, 610 [611], Nr. 14).

⁸¹ Das zeigt sich auch daran, dass der Handelnde (nach Aufgabe des Vorbelastungsverbots) nicht wie ein vollmachtsloser Vertreter anstelle der von ihm vertretenen Gesellschaft, sondern *neben* dieser haftet.

⁸² Das gilt auch, solange ein nur gesamtvertretungsberechtigtes Vorstandsmitglied allein handelt.

⁸³ Näher dazu *Beuthien*, GmbHR 1996, 561 ff., m.w.N. u. ZIP 1996, 360 (367), Fn. 61. Ebenso bereits *Wiedemann*, JurA 1970, 456 (463); K. Schmidt, NJW 1973, 1595 (1596 f.); *Schöpfli*, aaO (Fn. 16), S. 486. Ferner *Fleck*, WM 1983, 5 (14): „wohl auch mit § 179 BGB befriedigend zu erfassen.“ Anders freilich BGH v. 27.2.1961 – II ZR 253/59, LM GmbHG § 11 Nr. 10 = GmbHR 1961, 127 m. Anm. *Pleyer* u. die h.A. (statt vieler *Ulmer*

Wer sind die Handelnden? Warum und wie lange müssen sie haften?

schäftsführer und Vorstandsmitglieder unmittelbar⁸⁴ oder entsprechend⁸⁵ § 37 Abs. 2 S. 1 GmbHG, § 82 Abs. 1 AktG, § 27 Abs. 2 GenG Dritten gegenüber schon bei der Vorgesellschaft für unbeschränkt ansieht. Indes sind Vorkapitalgesellschaften und Vorgenossenschaften mangels Registereintragung weder juristische Person noch Formkaufmann. Nur wenn die Vorvereinigung bereits im kaufmännischen Umfang ein Unternehmen betreibt, lässt sich die Vertretungsmacht der dort geschäftsführenden Personen gemäß § 54 S. 1 BGB i.V.m. § 126 Abs. 2 HGB nicht mit Wirkung gegen Dritte begrenzen.⁸⁶ Nur dann ist § 179 BGB ausgeschlossen.

2. Angemessene Organstellung

Treten Personen, ohne dies zu sein, wie *Vorstandsmitglieder oder Geschäftsführer* auf, sollen sie als Handelnde persönlich verantwortlich sein.⁸⁷ Jedoch maßen sich diese dann unbefugt ein ihnen nicht zustehendes Organamt an.⁸⁸ Damit liegt ein nur tatsächlich besonders gelagerter Fall des Handelns ohne Vertretungsmacht vor.⁸⁹ Das gilt auch, wenn ein Gründergesellschafter anstelle der Geschäftsführer oder Vorstandsmitglieder in maßgeblicher Weise Geschäftsführungsmaßnahmen ergreift und damit „faktisch“ die Geschäfte führt.⁹⁰ Denn auch ein Gesellschafter ist, weil eine Körperschaft organschaftlich verfasst ist, selbst nicht schon kraft seiner Mitgliedschaft geschäftsführungs- und vertretungsbefugt.⁹¹ Angesichts der weithin gleichen Rechtsfolgen⁹² besteht keinerlei gesellschaftsrechtliche Notwendigkeit, dann anstelle von § 179 Abs. 1 BGB auf § 54 S. 2 BGB oder § 11 Abs. 2 GmbHG, § 41 Abs. 1 S. 2

AktG zurückzugreifen.⁹³ Insbesondere sind diese *keine Rechtsscheinvorschriften*.⁹⁴ Sie erfassen daher nur Personen, die wirksam zu organschaftlichen Vereinsvertretern bestellt worden sind.⁹⁵

Auch ein nur einfach Bevollmächtigter, der anstelle eines Vorstandsmitglieds oder Geschäftsführers tätig wird und dabei vorgibt, diese Leitungsperson zu sein oder eine solche Organstellung innezuhaben, ist kein Handelnder i.S.d. § 54 S. 2 BGB, § 11 Abs. 2 GmbHG, § 41 Abs. 1 S. 2 AktG.⁹⁶ Denn das käme einer dort nicht hingehörenden Rechtsscheinhaftung zu nahe.⁹⁷

3. Handeln ohne Rechtsformzusatz

Nach ständiger Rechtsprechung des BGH⁹⁸ haften der Geschäftsführer oder ein anderer rechtsgeschäftlich bestellter Vertreter „aus dem Gesichtspunkt einer *Rechtsscheinhaftung analog § 179 BGB*“, wenn dieser die Gesellschaftsfirmen (§ 4 GmbHG zuwider) ohne Rechtsformzusatz gezeichnet und dadurch das berechnete Vertrauen des Geschäftsgegners darauf hervorgerufen hat, dass mindestens eine natürliche Person unbeschränkt haftet. Das aber ist, weil in aller Regel ein unternehmensbezogenes und damit trotz der fehlerhaften Firmierung wirksames Rechtsgeschäft vorliegt, schon im Ansatz verfehlt.⁹⁹ Denn § 179 Abs. 1 BGB setzt voraus, dass der Vertreter ohne Vertretungsmacht handelt und es diesem daher nicht gelingt, den Vertretenen wirksam zu verpflichten. Auch normiert § 179 Abs. 1 BGB keinen Rechtsschein, sondern eine Garantienhaftung. Da die vertretene und vom Geschäftsgegner als Vertragspartner gesuchte Gesellschaft wirksam verpflichtet wird, liegt auch kein (obschon grundsätzlich mit § 179 Abs. 1 BGB erfassbares) Handeln für eine nicht bestehende, gleichsam „erdichtete“ Person vor. Dieser grundlegende Sachverhaltsunterschied lässt sich auch nicht mit einer Analogie überwinden.

in Hachenburg, GmbHG, 8. Aufl. 1992, § 11 Rz. 101 u. 111, K. Schmidt in Scholz, GmbHG, 11. Aufl. 2012, § 11 Rz. 119.

84 So insbes. Theobald, Vor-GmbH und Gründerhaftung, S. 35; K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, § 34 III.3.b) (S. 1020); K. Schmidt in Scholz, GmbHG, 11. Aufl. 2012, § 11 Rz. 72.

85 Dafür in Bezug auf die Vorkapitalgesellschaften Weimar, GmbHR 1988, 289 (292) u. Bergmann, Die fremdorganschaftlich verfaßte offene Handelsgesellschaft als Problem des allgemeinen Verbandsrechts, 2002, S. 142 f.

86 BGH v. 9.3.1981 – II ZR 54/80, BGHZ 80, 129 (139) = GmbHR 1981, 114 sowie Beuthien, NJW 1997, 565 (566).

87 So BGH v. 24.10.1968 – II ZR 216/66, BGHZ 51, 30 (35) = GmbHR 1969, 80; v. 31.5.1976 – II ZR 185/74, BGHZ 66, 359 (360) = GmbHR 1976, 194; v. 8.10.1979 – II ZR 165/77, GmbHR 1980, 198 für die Vor-GmbH. So auch BGH v. 8.7.1957 – II ZR 347/56, LM § 11 GmbHG Nr. 9 (eigenmächtige Fortsetzung des einverständlich eingestellten Geschäftsbetriebs). Zust. Ulmer in Hachenburg, GmbHG, 8. Aufl. 1992, § 11 Rz. 107; K. Schmidt in Scholz, GmbHG, 11. Aufl. 2012, § 11 Rz. 112; Hüffer, AktG, 10. Aufl. 2012, § 41 Rz. 20; K. Schmidt, in Großkomm. AktG, 4. Aufl. 2004, § 41 Rz. 89; Raiser/Veil, Recht der Kapitalgesellschaften, 5. Aufl. 2010, § 26 Rz. 115.

88 Zutr. Knof in Münch.Hdb.GesR, Bd. V, 3. Aufl. 2009, § 13 Rz. 52 in Bezug auf den Vorverein.

89 Die Doktrin vom „faktischen Organ“ ist demgegenüber schon in sich nicht schlüssig. Denn folgerichtig müsste sie auch bei den eingetragenen Körperschaften gelten. Dort haften aber die Organmitglieder nicht persönlich nach außen, so dass es dort zwangsläufig bei § 179 Abs. 1 BGB bleiben muss!

90 Anders aber BGH v. 8.10.1979 – II ZR 165/77, GmbHR 1980, 198 (199) in Bezug auf die Vor-GmbH.

91 Das gilt sogar, wenn die Gesellschaft nur einen Gesellschafter hat, solange sich dieser nicht zum Geschäftsführer oder Vorstandsmitglied bestellt.

92 Dass der Dritte gemäß § 179 Abs. 1 BGB anders als bei der akzessorischen Handelndenhaftung zwischen Erfüllung und Schadensersatz wählen darf (dazu Beuthien, GmbHR 1996, 561 [564]) fällt praktisch nicht ins Gewicht.

93 Der Anspruch aus § 179 Abs. 1 BGB entfällt zwar, sobald die Vorgesellschaft das von dem tätig Gewordenen abgeschlossene Rechtsgeschäft genehmigt. Aber dann haften die zustimmenden Geschäftsführer oder Vorstandsmitglieder aus § 11 Abs. 2 GmbHG, § 41 Abs. 1 S. 2 AktG als Handelnde, weil sie mittels ihrer rückwirkenden Zustimmung nunmehr selbst geschäftsführend handeln, jedenfalls durch den tätig Gewordenen haben handeln lassen.

94 Beuthien, ZIP 1996, 360 (367); ebenso K. Schmidt in Scholz, GmbHG, 11. Aufl. 2012, § 11 Rz. 105. Dagegen will Schöpflin, aaO (Fn. 16), S. 478, dann den „Gesichtspunkt des Rechtsscheins“ in § 11 Abs. 2 GmbHG, § 41 AktG einbeziehen.

95 Beuthien, ZIP 1996, 360 (367), Fn. 60. Der tatsächlich tätig Gewordene lässt sich auch dann nicht als Handelnder i.S.d. § 11 Abs. 2 GmbHG, § 41 Abs. 1 S. 2 AktG erfassen, wenn die Gesellschafterversammlung (§ 46 Nr. 5 GmbHG) oder der Aufsichtsrat (§ 84 Abs. 1 S. 1 AktG) ihn nachträglich zum Geschäftsführer bestellt oder in den Vorstand beruft. Denn das ist gesellschaftsrechtlich nicht rückwirkend möglich, schon gar nicht ad hoc nur für eine bestimmte Geschäftsführungsmaßnahme.

96 Anders Arnold in Köln.Komm. AktG, 3. Aufl. 2011, § 41 Rz. 71. In Betracht kommt dann nur eine Eigenhaftung wegen Inanspruchnahme besonderen persönlichen Vertrauens.

97 Hatte der einfach Bevollmächtigte anstelle eines Organmitglieds tätig zu werden, so muss sich der Dritte an die Organperson halten, die den Bevollmächtigten an ihrer Stelle hat handeln lassen.

98 BGH v. 8.7.1996 – II ZR 258/95, GmbHR 1996, 764; v. 5.2.2007 – II ZR 84/05, GmbHR 2007, 593 m. Komm. Römermann.

99 Zutr. Altmeyden, NJW 2012, 2833 ff.

Wer sind die Handelnden? Warum und wie lange müssen sie haften?

Nach der jüngst geäußerten Ansicht des BGH¹⁰⁰ soll auch der Geschäftsführer einer UG, der bei einem für diese getätigten Werkvertragsabschluss nicht ordnungsgemäß den (gemäß § 5a Abs. 1 GmbHG zwingend vorgeschriebenen) Firmenzusatz „haftungsbeschränkt“ benutzt hat, dem Dritten gegenüber entsprechend § 179 Abs. 1 BGB persönlich unbeschränkt haften, und zwar *als Handelnder*. Indes trifft die Pflicht zur korrekten Firmenführung nicht den Geschäftsführer, sondern die von ihm vertretene Gesellschaft, die sich dessen Fehlverhalten gemäß § 31 BGB als eigenes Verschulden beim Vertragsschluss (§ 311 Abs. 2 Nr. 1 BGB) zurechnen lassen muss.

Für eine *Handelndenhaftung* fehlt jeder Anknüpfungspunkt. Der fehlerhaft firmierende Geschäftsführer handelt in Bezug auf das von ihm abgeschlossene Rechtsgeschäft weder ohne Vertretungsmacht noch für eine nicht existente Gesellschaft. Die UG bestand; sie trat nur nicht als solche in Erscheinung. Die UG wurde auch wirksam werkvertraglich verpflichtet. Deshalb gilt § 179 Abs. 1 BGB jedenfalls nicht unmittelbar. Auch entsprechend lässt sich diese Vorschrift nicht heranziehen. Denn der Geschäftsführer berühmte sich keiner ihm nicht zustehenden Vertretungsmacht, sondern spiegelte zu Unrecht die Haftungsstruktur einer gewöhnlichen GmbH vor. Ein solcher Rechtsschein aber bezieht sich auf die Gesellschaft¹⁰¹ und nicht auf den für diese organschaftlich handelnden Vertreter.¹⁰²

Als organschaftlicher Vertreter macht sich ein Geschäftsführer nur dann persönlich haftbar, wenn er beim Dritten ein *besonderes*, von ihm eigenpersönlich ausgehendes *Verhandlungsvertrauen* in Anspruch nimmt¹⁰³ oder sich ausschließlich jedenfalls überwiegend von *eigenen Interessen* leiten lässt¹⁰⁴ (§ 311 Abs. 3 S. 2 BGB). Auch eine solche Vertreterereigenhaftung hat jedoch nichts mit § 179 Abs. 1 BGB zu tun.

Bei fehlerhafter Firmierung steht nach alledem *keine Handelndenhaftung* in Frage. Vielmehr kann es dann im Regelfall nur darum gehen, ob und inwieweit neben der Gesellschaft auch deren *Gesellschafter* persönlich haften. Wird in Bezug auf eine UG zurechenbar der Anschein einer normalen GmbH erweckt, so muss sich diese im Verhältnis zu dem auf den Rechtsschein vertrauenden Gesellschaftsgläubiger wie eine gewöhnliche GmbH behandeln lassen. Daraus folgt, dass die Gesellschafter der Gesellschaft zugunsten dieses Gläubigers Einlagen in der gesetzlich vorgeschriebenen Höhe (§ 5 Abs. 1 GmbHG) schulden.¹⁰⁵ In diese Einlageforderungen kann der dem Rechtsschein trauende Gesellschaftsgläubiger vollstrecken. Dagegen ginge eine unbegrenzte *Binnenhaftung* der Gesellschafter zu weit. Denn ein derart umfassender Rechtsschein wurde nicht erzeugt und kann den Gesellschaftern daher auch

nicht mittelbar angelastet werden.¹⁰⁶ Eine unmittelbare Außenhaftung der Gesellschafter kommt ohnehin nicht in Betracht, da mit dieser bei einer GmbH niemand rechnen kann.

VII. Handeln im Namen der Gesellschaft

Der Wortlaut in § 54 S. 2 BGB, § 11 Abs. 2 GmbHG, § 41 Abs. 1 S. 2 AktG lässt bei *Vorvereinigungen* offen, für welche Gesellschaft gehandelt werden muss, für die in Gründung befindliche Gesellschaft oder für die künftig einzutragende Gesellschaft. Deshalb herrscht insoweit noch immer Unklarheit. Ursprünglich wurde gefordert, dass im Namen der künftig einzutragenden Gesellschaft gehandelt wird. Dagegen sollte es nicht genügen, dass die Handelnden (nur) im Namen der noch nicht eingetragenen Gesellschaft auftreten.¹⁰⁷ Die neuere Rechtsprechung sucht zu vermitteln. Sie verlangt grundsätzlich, dass im Namen der künftigen juristischen Person gehandelt wird. Jedoch könne das abgeschlossene Rechtsgeschäft im Einzelfall gemäß §§ 133, 157 BGB dahin ausgelegt werden, dass auch für die jetzige und die künftige Gesellschaft abgeschlossen wurde.¹⁰⁸ Andere drücken sich allgemein dahin aus, dass jedes Handeln die Handelndenhaftung auslösen könne, das „*erkennbar für die künftige oder die Vorgesellschaft erfolge*“.¹⁰⁹ Jedoch werden bei dieser Sichtweise Regel und Ausnahme vertauscht. Meist wird (insbesondere wenn das Rechtsgeschäft sogleich abgewickelt werden soll) bereits für die Vorgesellschaft gehandelt. Nur im eher seltenen Einzelfall kann die Auslegung des abgeschlossenen Rechtsgeschäfts ergeben, dass erst die später eingetragene Gesellschaft berechtigt und verpflichtet werden soll.¹¹⁰

Entscheidend ist nicht, *unter welchem Namen*, sondern für *wen*, d.h. *für wessen Rechnung* gehandelt wird.¹¹¹ Steht für die miteinander Verhandelnden fest, dass sich das Rechtsgeschäft schon auf die Vorvereinigung beziehen soll, so kann diese nicht nur unter ihrem eigenen Namen, sondern auch unter dem Namen oder der Firma der künftigen Gesellschaft berechtigt und verpflichtet werden.¹¹² Wollen die Handelnden freilich für den Dritten ersichtlich erst die

100 BGH v. 12.6.2012 – II ZR 256/11, GmbHR 2012, 953 m. Komm. Römermann; auch dazu krit. Altmeyen, NJW 2012, 2833 (2838).

101 Da der Geschäftsführer die UG verpflichten wollte, vertrat er auch keine neben dieser anzunehmende fiktive GmbH. Daran scheitert auch jede Analogie zu § 11 Abs. 2 GmbHG.

102 Dieser haftet, weil er nicht firmenführungspflichtig ist, Dritten gegenüber auch nicht aus § 823 Abs. 2 BGB i.V.m. § 5a Abs. 1 GmbHG.

103 Dazu BGH v. 6.6.1994 – II ZR 292/91, BGHZ 126, 181 (189 f.) = GmbHR 1994, 539.

104 BGH v. 23.10.1985 – VIII ZR 210/84, GmbHR 1986, 43; v. 5.10.2001 – V ZR 275/00, NJW 2002, 208 (212); v. 6.6.1994 – II ZR 292/91, BGHZ 126, 181 (189 f.) = GmbHR 1994, 539.

105 Zutr. Meckbach, NZG 2011, 968 (972).

106 Das gilt auch, wenn wie in dem vom BGH (oben Fn. 99) entschiedenen Fall, dass der Geschäftsführer zugleich der einzige Gesellschafter ist.

107 So BGH v. 24.10.1968 – II ZR 216/66, BGHZ 51, 30 (35) = GmbHR 1969, 80; v. 15.12.1975 – II ZR 95/73, BGHZ 65, 378 (380 f.) = GmbHR 1976, 65 m. Anm. Binz; v. 31.5.1976 – II ZR 185/74, BGHZ 66, 359 (360) = GmbHR 1976, 194; OLG Hamm v. 14.12.1984 – 20 U 147/84, WM 1985, 658 (660). Zust. Roth in Roth/Altmeyen, GmbHG, 7. Aufl. 2012, § 11 Rz. 24.

108 BGH v. 15.6.1978 – II ZR 205/76, BGHZ 72, 45 (47) = GmbHR 1978, 232. So auch bereits RG, LZ 1913, 853 u. WarnR 1931 Nr. 122.

109 So Hueck/Fastrich in Baumbach/Hueck, GmbHG, 19. Aufl. 2010, § 11 Rz. 48.

110 Sowohl die Vorgesellschaft als auch die spätere juristische Person zu verpflichten (s. oben Fn. 108) erübrigt sich, da mit der Eintragung ohnehin alle Rechte und Pflichten der Vorgesellschaft von Rechts wegen auf die eingetragene Vereinigung übergehen.

111 Diese vorrangige Frage tritt in Rechtsprechung und Schrifttum meist zu sehr in den Hintergrund. Klar unterscheidend aber K. Schmidt in Scholz, GmbHG, 11. Aufl. 2012, § 11 Rz. 118.

112 Benutzt die Vorvereinigung daher bereits den Namen der künftigen Gesellschaft (insbes. deren Firma), so folgt daraus nicht zwingend, dass nicht sie sich binden will, sondern dass erst die künftig entstehende Gesellschaft verpflichtet werden soll.

Wer sind die Handelnden? Warum und wie lange müssen sie haften?

künftige Gesellschaft binden, so tritt der betagte Vertrag erst mit deren Eintragung in Kraft.¹¹³ Die tätig gewordenen Organvertreter haften dann, weil sie nicht für eine Vorgesellschaft aufgetreten sind, nicht aus § 11 Abs. 2 GmbHG, § 41 Abs. 1 S. 2 AktG.¹¹⁴

Die Handelndenhaftung greift auch ein, wenn die Vorgesellschaft keinen besonderen Namen führt. Sie setzt nicht voraus, dass der Gründungscharakter der Vereinigung hervortritt (d.h. offengelegt wird, dass deren Eintragung noch aussteht). Maßgeblich ist vielmehr allein, dass sie und ihre Mitglieder für die Gesellschaftsgläubiger nicht aus dem Register ersichtlich und diese daher auf die Handelnden verwiesen sind.

VIII. Art und Inhalt der Handelndenhaftung

1. Akzessorische Haftung für die Vereinigungsschuld

Die gesetzliche Handelndenhaftung aus § 54 S. 2 BGB, § 11 Abs. 2 GmbHG, § 41 Abs. 1 S. 2 AktG ist *akzessorisch* mit der durch Rechtsgeschäft mit einem außenstehenden Dritten¹¹⁵ begründeten Vereinigungsschuld verknüpft.¹¹⁶ Die Handelnden schulden daher das, was der nrV oder die Vorgesellschaft zu leisten hat, also grundsätzlich wie diese *Erfüllung*¹¹⁷ und für eine von ihnen zu vertretende Pflichtverletzung Schadensersatz.¹¹⁸

2. Gleichstufige Haftung neben der Vereinigung

Im Verhältnis zur Vereinigungsschuld soll die Handelndenhaftung die Gläubiger so stellen, wie diese sich bei einer Vereinigung mit persönlicher Mitgliederhaftung stehen würden. Gerade darin liegt ihre dem Gläubigerschutz dienende Haftungsstrenge. Da die Handelnden an die Stelle der persönlich nicht verantwortlichen oder tatsächlich nicht greifbaren Mitglieder treten, haften sie in gleicher Weise wie diese neben der Vereinigung, und zwar gleichstufig. Die Gläubiger müssen sich daher nicht stets zunächst an die Vereinigung halten. Vielmehr dürfen sie die Handelnden grundsätzlich sogleich neben der Vereinigung oder an deren Stelle persönlich in Anspruch nehmen. Das

trifft immer dann zu, wenn die Mitglieder wie beim ideellen nrV persönlich überhaupt nicht haften oder diese als Vorgesellschafter (wie der BGH meint) nur eine ungleichartige Binnenhaftung¹¹⁹ gegenüber der Vorgesellschaft trifft. Die Handelndenhaftung erschöpft sich somit, was die die Vereinigungsschuld angeht, nicht in einer Ausfallhaftung. Schon gar nicht steht den Handelnden eine Einrede der Vorklage nach Art des § 771 BGB zu.¹²⁰

Dagegen bilden die Vereinigungsschuld und die Schuld der Handelnden *keine Gesamtschuld*.¹²¹ Vielmehr liegt es insoweit ähnlich wie im Verhältnis zwischen der Gesellschaftsschuld und den Gesellschafterschulden bei den Personengesellschaften. Daher stehen dem akzessorisch haftendem Handelnden (wie nach § 129 Abs. 1 – 3 HGB) *alle Einwendungen und Einreden der Vereinigung* zu, nicht freilich deren nur persönlich ausübbarer Gestaltungsrechte (wie Anfechtung und Aufrechnung).

Die Handelndenhaftung soll den Gläubiger nicht schlechter, aber auch nicht besser stellen als das mit der Vereinigung abgeschlossene Rechtsgeschäft. Deshalb gelten auch die für die Vereinigungsschuld maßgeblichen *Verjährungsvorschriften*.¹²²

3. Nur subsidiäre Haftung anstelle der Mitglieder

a) Im Verhältnis zur richtiger Weise anzunehmenden Außenhaftung der Vorgesellschafter und Vorgenossen stellt die Handelndenhaftung nur eine *Nothaftung* dar.¹²³ Die Handelnden müssen dort anstelle der an sich dazu berufenen Mitglieder haften, weil diese mangels Eintragung der Gesellschaft nicht aus dem Register ersichtlich und daher den Gesellschaftsgläubigern, sofern sie nicht namentlich als Geschäftsführer oder Vorstandsmitglied gehandelt haben, meist (jedenfalls oft) unbekannt sind. Als nur notgedrungen Verpflichtete haften die Handelnden an Stelle der Vorgesellschafter und deren Mitglieder lediglich *subsidiär*.¹²⁴ Die Gesellschaftsgläubiger müssen also zunächst sowohl die Vorgesellschaft als auch die Vorgesellschafter erfolglos zur Leistung aufgefordert haben, bevor sie die Handelnden (nach Ablauf einer diesen zu setzenden angemessenen Leistungsfrist) als *Ersatzschuldner* persönlich in Anspruch nehmen dürfen. Eine Einrede der Vorklage steht den Handelnden, weil das gesetzlich nicht vorgesehen ist und für die Gesellschaftsgläubiger zu langwierig

113 Einer aufschiebenden Bedingung (§ 158 Abs. 1 BGB) bedarf es dazu (entgegen K. Schmidt in Scholz, GmbHG, 11. Aufl. 2012, § 11 Rz. 118) nicht.

114 Anders (falls keine Bedingung vereinbart) K. Schmidt in Scholz, GmbHG, 11. Aufl. 2012, § 11 Rz. 118.

115 *Körperschaftsrechtliche Binnenakte* wie die Bestellung sowie die davon insoweit nicht zu trennende Anstellung von Organmitgliedern werden, weil es dann nicht um Verkehrsschutz geht, nicht erfasst (OLG Köln v. 20.12.2001 – 18 U 152/01, NZG 2002, 1066 [1068] u. BGH v. 14.6.2004 – II ZR 47/02, GmbHHR 2004, 1151 (1153) m. Komm. Bergmann). Ebenso nicht Ansprüche aus *Rechtsgeschäften mit den Vorgesellschaftern*, weil diese anders als die Außengläubiger von vornherein wissen, an wen sie sich zu halten haben.

116 BGH v. 9.2.1970 – II ZR 137/69, BGHZ 53, 210 (214) = GmbHHR 1970, 154; v. 13.6.1977 – II ZR 232/75, BGHZ 69, 95 (104) = GmbHHR 1977, 246; a.A. RG, JW 1926, 2907 (2908): Haftung unabhängig davon, ob die Vereinigungsschuld besteht. Anders auch Coing in Staudinger, BGB, 12. Aufl. 1980, § 54 Rz. 67: nicht akzessorisch.

117 Bei dieser können ähnliche Probleme auftreten wie bei der persönlichen Haftung der Personengesellschafter, z.B. wenn bestimmte Gegenstände aus dem Vereinsvermögen oder eine Unterlassung geschuldet werden. Dazu A. Hueck, Recht der OHG, 4. Aufl. 1971, S. 316 ff.

118 Eine schuldhaftige Pflichtverletzung bei der Vertragsanbahnung (cic) reicht, wie § 311 Abs. 2 Nr. 1 BGB zeigt, aus (BGH v. 21.5.1957 – VIII ZR 202/56, NJW 1957, 1186).

119 Ungleichartig und daher mit der Subsidiarität (s. unten Fn. 124) nicht zu erfassen, ist diese, weil die Handelnden mit der Kapitalausstattung der Gesellschaft nichts zu tun haben.

120 Dagegen schon Beuthien, ZIP 1996, 305 (367), Fn. 64.

121 Zut. Hadding in Soergel, BGB, 13. Aufl. 2000, § 54, Rz. 31. Anders allerdings Coing in Staudinger, BGB, 12. Aufl. 1980, § 54 Rz. 69 u. Weick in Staudinger, BGB, 13. Aufl. 1995, § 54 Rz. 67 u. 69.

122 RGZ 75, 210 u. BGH v. 13.6.1977 – II ZR 232/75, BGHZ 69, 95 (104) = GmbHHR 1977, 246 zur Vor-GmbH. Ferner LG Frankfurt a. M. v. 25.5.1976 – 2/16 S 286/75, DB 1976, 2058.

123 Vgl. BGH v. 16.3.1981 – II ZR 59/80, BGHZ 80, 182 (183) = GmbHHR 1981, 192: „Notlösung“.

124 So im Sinne einer *doppelten Subsidiarität* Beuthien, ZIP 1996, 360 (367) u. FS Hadding, 2004, S. 309 (320). Zust. Schöpflin, aaO (Fn. 16), S. 491 u. Bergmann, GmbHHR 2003, 563 (567 u. 572). Die Subsidiarität der Handelndenhaftung gegenüber der Vorgesellschafterschuld muss sich auf die Haftung des Handelnden für die Vorgesellschaftsschuld erstrecken, weil die Gläubiger sonst die Vorgesellschafter schonen und sogleich (und damit nicht nur subsidiär) auf die Handelnden zugreifen könnten.

Wer sind die Handelnden? Warum und wie lange müssen sie haften?

und beschwerlich wäre, auch insoweit nicht zu. Die Handelnden können ihre persönliche Haftung aber zunächst dadurch abwenden, dass sie den Vorgesellschaftern den Namen und Sitz der Vorgesellschaft sowie die Namen und die ladungsfähigen Anschriften sämtlicher Vorgesellschafter¹²⁵ mitteilen.¹²⁶ Die persönliche Handelndenhaftung wird auch gehemmt, wenn diese Daten den Gesellschaftsgläubigern sonstwie bekannt oder ohne weiteres zugänglich werden.¹²⁷ Letzteres ist von der Eintragung an der Fall.¹²⁸

b) Die *Subsidiarität der Handelndenhaftung* bestimmt jedoch nur die Reihenfolge der Inanspruchnahme, auf den Inhalt der Schuld wirkt sie sich nicht aus. Zwar heißt es, die Handelndenhaftung solle „nicht dazu beitragen, dem Gläubiger einen sicheren Schuldner zu geben“¹²⁹ und sei „nicht mit einer Bürgschaft zu vergleichen“.¹³⁰ Insbesondere sei es nicht Zweck der Handelndenhaftung, den Vereinsgläubiger vom Kreditrisiko zu entlasten.¹³¹ Aber genau das tut diese jedenfalls im Ergebnis, mag sie nun bürgschaftsähnlich sein oder nicht.¹³² Denn wenn der Zugriff der Gläubiger auf den nrv oder die Vorgesellschaft und die

Vorgesellschafter erfolglos bleibt, müssen die Handelnden den Forderungsausfall abdecken.¹³³ Nicht etwa hat der Handelnde „nur für die Möglichkeit der Rechtsverfolgung gegen die Gesellschaft und Gesellschafter einzustehen“.¹³⁴ Denn dann würde sich die Handelndenhaftung in einem Anspruch auf Auskunft über die Namen und Anschriften der nicht eingetragenen Vereinigung und ihrer Mitglieder erschöpfen. Sie reicht aber ersichtlich weiter!

4. Gesamtschuldnerische Haftung aller Handelnden

Sämtliche Handelnden haften als Gesamtschuldner (§§ 421 ff. BGB) und können untereinander (gemäß § 426 Abs. 1 u. 2 BGB) anteilig Rückgriff nehmen.

5. Rückgriff bei Verein oder Vorgesellschaft

Als Hilfsschuldner können die Handelnden beim Verein oder bei der Vorgesellschaft *Rückgriff* nehmen, und zwar nicht nur aus dem Anstellungsvertrag heraus (§§ 662 bzw. 675, 611, 670 BGB), sondern auch gesellschaftsrechtlich aufgrund ihrer Organamtsstellung (§§ 27 Abs. 3, 670 BGB).¹³⁵

6. Rückgriff bei den Vorgesellschaftern

Inwieweit die Handelnden auch bei den Vorgesellschaftern anteilig Rückgriff nehmen können, ist weniger eindeutig. Geht man mit dem BGH¹³⁶ davon aus, dass die Gründer nur eine auf Unterbilanzausgleich gehende Binnenhaftung gegenüber der Vorgesellschaft trifft, lässt sich kein Rückgriffsanspruch der tätig gewordenen Organvertreter gegen die Vorgesellschafter begründen.¹³⁷ Denn diese werden dann nicht auf Kosten der Handelnden begünstigt.¹³⁸ Lässt man die Vorgesellschafter dagegen für die Vorschulden persönlich unmittelbar gegenüber den Vorgesellschaftsgläubigern haften,¹³⁹ so befreien die Handelnden sie gemäß § 267 Abs. 1 BGB von deren jeweiliger Außenschuld. Zu den Außenschulden der Vorgesellschaft gehören auch die obigen Ansprüche der Handelnden aus dem Anstellungs- und Bestellungsverhältnis.¹⁴⁰ Deshalb schulden diesen auch die Vorgesellschafter¹⁴¹ Schuldbefreiung oder

125 Die Mitteilung einzelner Vorgesellschafter reicht dafür nicht, weil die Gesellschaftsgläubiger dazu befugt sind, sie sämtlich in Anspruch zu nehmen, ihre Sicherheit also nicht geschmälert werden darf.

126 Beuthien, ZIP 1996, 360 (367 u. 369). Da aber dies die Gesellschaftsgläubiger nicht befriedigt, erlischt die Handelndenhaftung dadurch noch nicht (anders freilich Bergmann, GmbHR 2003, 563 (571), weil der Handelnde damit die fehlende Registerpublizität ausgeglichen habe). Aber allein darum geht es (wie oben IV.5. gezeigt) nicht.

127 Näher dazu Beuthien, FS Hadding, S. 309 (324, Fn. 49 mit S. 322, Fn. 40). Dort auch zur Rechtslage bei der eG.

128 Die Gründergesellschaft einer GmbH oder AG werden zwar nicht in das Handelsregister eingetragen. Aber diese werden namentlich im Gesellschaftsvertrag (§ 3 Abs. 1 Nr. 4 GmbHG) oder in der Satzung (§ 23 Abs. 2 Nr. 1 AktG) aufgeführt. Diese Gründungsurkunde muss jeweils der Anmeldung zum Handelsregister beigelegt werden (§ 8 Abs. 1 Nr. 1 GmbHG, § 37 Abs. 4 Nr. 1 AktG) und ist den Vorgläubigern damit über die Registereinsicht zugänglich (§ 13 Abs. 2 S. 1 FamFG). Bei der eG sind die Gründer und die später beigetretenen Vorgenossen aus der vom Vorstand mit Eintrittsdatum zu führenden und bei berechtigtem Interesse auch von Dritten einsehbaren Mitgliederliste (§§ 30 Abs. 1, 31 Abs. 1 S. 1 GenG) ersichtlich. Auf diese Weise können sich die Vorgläubiger unschwer darüber unterrichten, wer zum Kreis der Gründergesellschaft gehört und wo sie diese erreichen können. Diese mühselige Möglichkeit der Kenntnisnahme müssen die Vorgläubiger als der Kenntnis gleichwertig hinnehmen (§ 242 BGB).

129 So BGH v. 26.1.1967 – II ZR 122/64, BGHZ 47, 25 (30) in Bezug auf § 11 Abs. 2 GmbHG.

130 So BGH v. 13.6.1977 – II ZR 232/75, BGHZ 69, 95 (103) = GmbHR 1977, 246. Ebenso Coing in Staudinger, BGB, 12. Aufl. 1980, § 54 Rz. 67: „nicht bürgschaftsartig“. Anders aber insbesondere O. v. Gierke, Vereine ohne Rechtsfähigkeit nach dem neuen Rechte, 1902, S. 20 Anm. 29c, Nussbaum, SächsArch 10, 340 f. u. OLG Frankfurt a.M., OLG Rsp. 10, 56 (58).

131 So BGH v. 13.6.1977 – II ZR 232/75, BGHZ 69, 95 (103) = GmbHR 1977, 246: „zweiten Schuldner zu geben (...), mit dem er vielleicht gar nicht gerechnet hat“.

132 Mit der von einigen (s. Rz. 130) behaupteten Bürgschaftsähnlichkeit der Handelndenhaftung dürfte ohnehin nur gemeint sein, dass diese der Vereinigungsschuld ebenso *akzessorisch* zugeordnet ist wie die Haftung der Personengesellschafter gemäß §§ 128 S. 1, 129 HGB zur Gesellschaftsschuld (§ 124 Abs. 1 HGB).

133 Anders Bergmann, GmbHR 2003, 563 (572): „keine Ausfallhaftung“.

134 So aber Bergmann, GmbHR 2003, 563 (572).

135 Dagegen scheiden insoweit Rückgriffsansprüche aus § 426 Abs. 1 u. 2 BGB mangels Gesamtschuldverhältnisses zwischen Vereinigungsschuld und Handelndenhaftung aus. Deshalb bleibt auch § 401 BGB unanwendbar (a.A. Schöpfung, aaO [Fn. 16], S. 493, m.w.N., „nach dem Rechtsgedanken der §§ 774 Abs. 1, 1143 Abs. 1, 1225, 426 Abs. 2 BGB“).

136 BGH v. 27.1.1997 – II ZR 123/94, BGHZ 134, 333 = GmbHR 1997, 405 m. Anm. Wilken.

137 Insoweit aus dem Anstellungsvertrag eine schlüssige Befreiungszusage der Vorgesellschafter gegenüber den auf deren Weisung handelnden Geschäftsführern herleiten zu wollen (so BGH v. 13.12.1982 – II ZR 282/81, BGHZ 86, 122 [126] = GmbHR 1983, 46), ist zu fiktiv.

138 Im Gegenteil. Deren Binnenschuld wächst dann in Höhe des Rückgriffsanspruchs der Handelnden gegen die Vorgesellschaft (s. Stimpel, FS Fleck, 1988, S. 345 [364]).

139 Dafür insbesondere K. Schmidt in Scholz, GmbHG, 11. Aufl. 2012, § 11 Rz. 91 f. (m. umf. Nachw.); Beuthien, ZIP 1996, 305 (319) u. WM 2012, 1 (5).

140 Dazu oben VIII.5. Nicht etwa handelt es sich insoweit um eine nicht mit § 128 S. 1 HGB erfassbare Sozialverbindlichkeit nach Art des § 110 HGB.

141 Beim Vorverein entfällt ein solcher Anspruch, weil die Mitglieder dort nicht persönlich für die Vereinsschulden haften.

Wer sind die Handelnden? Warum und wie lange müssen sie haften?

Aufwendungsersatz aus §§ 54 S. 1 BGB i.V.m. § 128 S. 1 HGB.¹⁴²

Dagegen ist den Handelnden ein Rückgriff bei den Vorgesellschaften aus §§ 683 S. 1, 681 S. 2, 670 BGB (Handeln für mehrere Geschäftsherren)¹⁴³ oder § 812 Abs. 1 S. 1 Fall 2, 818 Abs. 2 BGB (Aufwendungskondiktion) verschlossen,¹⁴⁴ da sie für diese nichts zweckgerichtet aufgewendet haben, sondern ausschließlich für die Vereinigung tätig wurden.¹⁴⁵

IX. Dauer der Handelndenhaftung

1. Wegfall der Druckfunktion?

Mit der Eintragung wird die bis dahin vermisste Registerpublizität hergestellt. Damit erübrigt sich die der Handelndenhaftung von manchen beigemessene Druckfunktion. Daher soll die Handelndenhaftung beim nrV erlöschen, sobald sich dieser in das Vereinsregister eintragen lässt.¹⁴⁶ Das geht aber nicht an, da der e.V. kein bestimmtes Vermögen bilden muss und dessen Mitglieder den Vereinsgläubigern gegenüber nicht persönlich für die Vorschulden haften und auch dem Verein gegenüber nicht dazu verpflichtet sind, bei Eintragung dessen Vorverluste auszugleichen. Ein besonderes Eintrittsgeld wird nicht überall erhoben. Die von den Mitgliedern fortan zu entrichtenden Vereinsbeiträge sind in aller Regel für die laufenden Betriebskosten bestimmt. Sie reichen meist auch nicht aus, um die Vorschulden abzudecken. Vor allem greifen von der Eintragung ab auch die Neugläubiger auf das Vereinsvermögen zu. Schon deshalb muss die Handelndenhaftung aus § 54 S. 2 BGB beim nrV zum Schutz der Vorgläubiger über die Eintragung hinaus andauern.¹⁴⁷ Das gilt unabhängig davon, ob der nrV von vornherein die Eintragung anstrebte oder zunächst nicht auf Dauer angelegt war.¹⁴⁸ Denn die Vereinsgläubiger sind in beiden Fällen gleich schutzbe-

dürftig.¹⁴⁹ Da die Vereinsgläubiger die Registereintragung nicht verhindern können und diese vor allem kein Schuld-erlöschensgrund ist,¹⁵⁰ brauchen diese mit dem Verlust ihrer Ansprüche gegen die Handelnden auch nicht zu rechnen.¹⁵¹

Auch bei den *Vorgesellschaften* soll die Handelndenhaftung aus den § 11 Abs. 2 GmbHG, § 41 Abs. 1 S. 2 AktG mit der Registereintragung erlöschen, weil von dann ab kein registerrechtlicher Druck mehr ausgeübt zu werden brauche.¹⁵² Entsprechendes wird für die Vorgenossenschaft vertreten.¹⁵³ Jedoch erübrigt sich auch bei den Kapitalvorgesellschaften und Vorgenossenschaften jede Druckfunktion. Eine grundsätzliche Registrierung gesellschaftsrechtlicher Vereinigungen wird von der Funktionsfähigkeit der Vereinigungsfreiheit (Art. 9 Abs. 1 GG) nicht gefordert. Vielmehr ist angesichts der Zweiteilung der Vereinigungsarten in eingetragene und nichteingetragene Vereinigungen mangels dringenden öffentlichen Ordnungsinteresses gesellschaftsrechtlich nicht auf die Registrierung hinzuwirken.¹⁵⁴ Vielmehr geht es ausschließlich darum, dass die Gläubiger haftungsrechtlich hinreichend gesichert sind. Zudem steigt die Gläubigersicherheit angesichts der äußerst zurückhaltenden Kapitalaufbringungsvorschriften (§ 5 Abs. 1 GmbHG, § 7 AktG i.V.m. § 7 Abs. 2 GmbHG, § 36 Abs. 2 AktG) mit der Eintragung bei der AG gar nicht und bei der GmbH nicht wesentlich.¹⁵⁵ Bei der Eintragung einer Genossenschaft ist keinerlei Mindestkapital vorgeschrieben und die dem Gläubigerschutz dienende Gründungsprüfung (§ 11 Abs. 1 Nr. 3 GenG) setzt sich in der in-

142 Grundsätzlich zutr. K. Schmidt in Scholz, GmbHG, 11. Aufl. 2012, § 11 Rz. 128. Damit schützt die Außenhaftung der Vorgesellschafter nicht nur die Gesellschaftsgläubiger wirksamer als die Binnenhaftung. Sie wird auch den Rückgriffsinteressen der Handelnden besser gerecht. Denn diese haften dann gegenüber den Gesellschaftsgläubigern nicht strenger und weitergehend als die Vorgesellschafter.

143 Dazu und zum Handeln im Doppelinteresse Beuthien in Soergel, BGB, 13. Aufl. 2012, vor § 677 Rz. 8 ff.

144 Beim nrV fehlt es insoweit schon am fremden Geschäft und an der bereichernden Schuldbefreiung der Mitglieder.

145 Allgemein zum Verhältnis von Leistung und Aufwendung im Dreiecksverhältnis Beuthien, JuS 1987, 841 ff.

146 So Flume, FS Geßler, 1971, S. 3 (44); Reuter in Münch.Komm.BGB, 6. Aufl. 2012, § 54 Rz. 106; Reichert, Vereins- und Verbandsrecht, 11. Aufl. 2007, S. 22, Rz. 112 f.; enger OLG Celle v. 7.11.1975 – 2 U 45/75, NJW 1976, 806; OLG Düsseldorf v. 10.2.1984 – 22 U 177/83, MDR 1984, 489; Ellenberger in Palandt, BGB, 71. Aufl. 2012, § 54 Rz. 13 sowie Stöber/Otto, Handbuch des Vereinsrechts, 10. Aufl. 2012, Rz. 32: Erlöschen nur beim echten Vorverein. Dazu weitere Nachw. bei Schöpflin, aaO (Fn. 16), S. 501, Fn. 529.

147 Dafür Nussbaum, SächsArch, Bd. 10, S. 337 (347); Enneccerus/Nipperdey, Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, Bd. I 1, 15. Aufl. 1959, § 116 IV.6.a) (S. 706); Coing in Staudinger, BGB, 12. Aufl. 1980, § 54 Rz. 65; Schultze-v. Lasaulx in Soergel, BGB, 10. Aufl. 1967, § 54 Rz. 42; Schöpflin, aaO (Fn. 16), S. 501 f. Ferner Dregger, Haftungsverhältnisse bei der Vorgesellschaft, 1951, S. 113 u. Kertess, Die Haftung des für einen nichtrechtsfähigen Verein Handelnden gemäß § 54 S. 2 BGB, 1982, S. 194.

148 Coing in Staudinger, BGB, 12. Aufl. 1980, § 54 Rz. 70 a.E. u. Weick in Staudinger, BGB, 13. Aufl. 1995, § 54 Rz. 65 u. 70.

149 Zudem wird jeder nrV, sobald er die Eintragung beschließt, zum Vorverein. Irgendeine haftungsrechtlich erhebliche Strukturänderung ist damit nicht verbunden.

150 Näher dazu IX.2.

151 Die Handelndenhaftung ist auch nicht „gerade für den Zeitraum der Entstehung der Gesellschaft konzipiert“ (so aber Kersting, Die Vorgesellschaft im europäischen Gesellschaftsrecht, 2000, S. 43 in Bezug auf das im Wortlaut gleiche österreichische Recht). Denn der Gesetzeswortlaut sagt jeweils über die Dauer der Handelndenhaftung nichts aus. Jedenfalls kann man nicht darauf abheben, dass das Gesetz die Fortdauer der Handelndenhaftung nicht anordne (zutr. Flume, FS Geßler, 1971, S. 3 [45]). Denn wenn überhaupt, müsste deren Erlöschen angeordnet werden. Das aber tut das Gesetz nicht.

152 BGH v. 13.6.1977 – II ZR 232/75, BGHZ 69, 95 (103 f.) = GmbHR 1977, 246; v. 19.12.1977 – II ZR 202/76, BGHZ 70, 132 (139 ff.) = GmbHR 1978, 152; v. 17.3.1980 – II ZR 11/79, BGHZ 76, 320 (323) = GmbHR 1980, 202; v. 16.3.1981 – II ZR 59/80, BGHZ 80, 182 (183 f.) = GmbHR 1981, 192; v. 26.10.1981 – II ZR 31/81, GmbHR 1982, 183; OLG Brandenburg v. 13.11.2001 – 11 U 53/01, NZG 2002, 182 (183) = GmbHR 2002, 109 zur Vor-GmbH. Zust. Flume, FS Geßler, 1971, S. 3 (44); Raiser/Veil, Recht der Kapitalgesellschaften, 5. Aufl. 2010, § 26 Rz. 116 (dies „aus dem Charakter“ des § 11 Abs. 2 GmbHG folgend) u. § 11 Rz. 36 („kann für die AG nicht anders entschieden werden“) sowie Hüffer, AktG, 10. Aufl. 2012, § 41 Rz. 25 zur Vor-AG.

153 So BGH v. 10.12.2001 – II ZR 89/01, NJW 2002, 824. Dem folgend Schulte in Lang/Weidmüller, GenG, 37. Aufl. 2011, § 13 Rz. 8.

154 Das wäre sowohl mit Art. 9 Abs. 1 GG als auch mit Art. 9 Abs. 3 GG unvereinbar (s. BGH v. 6.10.1964 – VI ZR 176/63, BGHZ 42, 210 [217]).

155 Die (nach Ansicht des BGH) mit der Eintragung der Gesellschaft einsetzende Unterbilanzhaftung der Gesellschafter ist schwächer als deren stattdessen anzunehmende Außenhaftung, setzt jedenfalls nur die zuvor bestehende Pflicht zum Vorverlustrausgleich fort. Sie stellt die Vorgläubiger also ebenfalls nicht besser.

Wer sind die Handelnden? Warum und wie lange müssen sie haften?

soweit gleichartigen Betreuungsdauerprüfung der eG durch den Prüfungsverband (§ 53 GenG) fort. Wiederum werden daher wie beim nrV mit den Geschäftsführern und Vorstandsmitgliedern die falschen Personen unter Druck gesetzt, weil die insoweit entscheidenden Beschlüsse von den Mitgliedern der Voreinigung zu fassen sind.¹⁵⁶

2. Wegfall der Sicherungsfunktion?

Mit der Registereintragung soll sich vor allem die *Sicherungsfunktion* der Handelndenhaftung erübrigen, weil die Vorgesellschaftsgläubiger von dann ab *den Schuldner hätten, den sie von vornherein hätten haben wollen*.¹⁵⁷ Aber gerade dieses immer wiederkehrende Schlüsselargument¹⁵⁸ trifft, was nahezu allseits verkannt wird, in aller Regel nicht zu! Vielmehr wollten die Vorgesellschaftsgläubiger in den allermeisten Fällen nicht erst mit der künftig einzutragenden, sondern bereits mit der noch nicht eingetragenen Gesellschaft abschließen.¹⁵⁹ Insbesondere wenn die Gläubiger bereits an die Vorgesellschaft leisten, erwarten sie schon von dieser oder den Vorgesellschaftern die Gegenleistung. Dafür müssen die Handelnden gerade stehen, weil die Gläubiger sich oft nur im Vertrauen auf deren persönliche Haftung auf den Vertragsabschluss einlassen¹⁶⁰ und ansonsten davon Abstand genommen oder Sicherheiten verlangt hätten. Deshalb haften die Handelnden nicht nur befristet, bis die Gesellschaft eingetragen wird. Denn allein die Eintragung macht die Gläubiger nicht satt. Vielmehr lässt der nur rechtsförmliche Registereintrag die Erfüllungsinteressen der Vorgläubiger unbefriedigt. Dieser vermag daher kein Schuldnerlöschensgrund zu sein.¹⁶¹

Gewiss sind die Vorgesellschafter bei den Kapitalvorgesellschaften gegenüber der Gesellschaft dazu verpflichtet, bei deren Eintragung eine durch die Verschulden verursachte Unterbilanz auszugleichen.¹⁶² Insofern stehen sich die Vorgläubiger dort besser als beim nrV. Aber dieser Binnenausgleichsanspruch ist an die Stelle des früheren Vorbelastungsverbots getreten. Er dient daher wie ehemals je-

nes dem Schutz der Neugläubiger der eingetragenen Gesellschaft.¹⁶³ Zwar können sich auch die Vorgesellschaftsgläubiger diesen Kapitalauffüllungsanspruch zunutze machen. Aber dazu müssen sie erst ihre eigenen Ansprüche gegen die Gesellschaft einklagen, um dann aus gepfändetem Recht erneut gegen die Vorgesellschafter gerichtlich auf anteiligen Bilanzausgleich vorgehen zu müssen. Das ist nicht nur kostspielig, sondern auch meist zu langwierig.¹⁶⁴ Deshalb vermag die Unterbilanzhaftung der Gesellschafter gegenüber der eingetragenen Gesellschaft die schneller durchsetzbare unmittelbare Außenhaftung der Handelnden nicht gleichwertig zu ersetzen.¹⁶⁵ Auch mit der Pflicht zum Unterbilanzausgleich lässt sich daher nicht rechtfertigen, dass die Handelndenhaftung aus § 11 Abs. 2 GmbHG, § 41 Abs. 1 S. 2 AktG mit der Registereintragung erlischt.¹⁶⁶ Vielmehr endet diese wie jede Schuld grundsätzlich erst, wenn die Vereinigungsgläubiger befriedigt werden oder die Vorgesellschafter zumindest bei (oder nach) der Eintragung der Gesellschaft bei dieser tatsächlich für den entsprechenden Verschuldausgleich sorgen.¹⁶⁷

3. Haftungsgrenze bei Dauerschuldverhältnissen

Die Handelndenhaftung aus den § 54 S. 2 BGB, § 11 Abs. 2 GmbHG, § 41 Abs. 1 S. 2 AktG bezieht sich nur auf die Zeit bis zur Eintragung des Vereins oder der Gesellschaft. Deshalb haftet der Handelnde bei Dauerschuldverhältnissen nur für die auf diesen Zeitraum entfallenden Schuldeile,¹⁶⁸ dies freilich auch wenn diese erst später fällig werden.

X. Sinn und praktische Bedeutung der Handelndenhaftung

1. Keine systemfremde Haftung

Im gesellschaftsrechtlichen Schrifttum wird immer wieder behauptet, der Handelndenhaftung fehle die überzeugende gedankliche Grundlage.¹⁶⁹ Aber das trifft nur in Bezug auf die überholte Straf- und Druckfunktion zu, nicht in Bezug

¹⁵⁶ Im Einzelnen dazu *Beuthien*, ZIP 1996, 360 (368).

¹⁵⁷ So OLG Celle v. 7.11.1975 – 2 U 45/75, NJW 1976, 806; namentlich BGH v. 13.6.1977 – II ZR 232/75, BGHZ 69, 95 (103) = GmbHR 1977, 246 u. BGH v. 16.3.1981 – II ZR 59/80, BGHZ 80, 182 = GmbHR 1981, 192 sowie *Reuter* in Münch.Komm.BGB, 6. Aufl. 2012, § 54 Rz. 118, m.w.N.

¹⁵⁸ Es hat auch bei der nur scheinbar folgerichtigen Annahme des BGH (oben Fn. 155) Pate gestanden, die Gesellschafterhaftung müsse sich vor und bei der Eintragung „inhaltlich entsprechen“. Jedoch blieb dabei unberücksichtigt, dass zwar vor der Eintragung bereits eine werdende GmbH besteht, diese aber (wie § 11 Abs. 1 GmbHG ausdrücklich klarstellt) noch nicht den organisationsrechtlich wesentlichen Status einer juristischen Person erreicht hat. Damit verbietet sich jede haftungsrechtliche „Entsprechung“.

¹⁵⁹ Dazu oben VII.

¹⁶⁰ Die Gläubiger einer Vorgesellschaft können zwar erkennen, dass sie es mit der Vorstufe zu einer Vereinigung zu tun haben, deren Mitglieder *künftig* nicht persönlich haften wollen. Aber was *jetzt* gelten soll, ist offen. Genau an diesem Punkt setzen die gesetzlichen Vorschriften über die Handelndenhaftung an.

¹⁶¹ Das gilt umso mehr, als die Vorgläubiger nicht verhindern können, dass die Vorgesellschafter die Vorgesellschaft eintragen lassen, sich aber nicht auf diese Weise wehrlos enteignen zu lassen brauchen.

¹⁶² Insoweit zutr. BGH v. 16.3.1981 – II ZR 59/80, BGHZ 80, 182 = GmbHR 1981, 192, die Unterbilanzhaftung freilich zu Unrecht (wie schon die vorgeschaltete Vorbelastungshaftung) an die Stelle der Vorgesellschafteraußenhaftung setzend (dazu kritisch *Beuthien*, ZIP 1996, 360 ff.).

¹⁶³ Näher dazu *Beuthien*, ZIP 1996, 360 (366 f.).

¹⁶⁴ Näher zu den Nachteilen der Innenhaftung *Beuthien*, ZIP 1996, 360 ff. u. FS Hadding, S. 309 (311 ff.).

¹⁶⁵ Anders freilich BGH v. 16.3.1981 – II ZR 59/80, BGHZ 80, 182 (185) = GmbHR 1981, 192 in der Fehlannahme, dass dann der Erwartung des Gläubigers Genüge getan sei, auf ein geprüftes, veröffentlichtes und gesetzlich gewährleistetes Stammkapital zugreifen zu können. Aber diese Erwartung besteht jedenfalls immer dann nicht, wenn die Gläubiger ausdrücklich auf sofortiger Gegenleistung bestehen oder nicht damit rechnen, dass die Gesellschaft alsbald eingetragen wird.

¹⁶⁶ Zu allem näher *Beuthien*, ZIP 1996, 360 (366 f.) u. FS Hadding, S. 309 (320). Davon, dass die Handelndenhaftung die Eintragung überdauert, geht zu Recht das italienische Recht aus (s. bei *Kersting*, aaO (Fn. 151), S. 132 f., m.w.N. in dortiger Fn. 659).

¹⁶⁷ Die Vorgesellschafterschuld (und mit ihr kraft Akzessorietät die weiterhin subsidiäre Handelndenhaftung) erlischt dann entspr. § 171 Abs. 1 Halbs. 2 HGB. Näher dazu *Beuthien*, ZIP 1996, 360 (365 f.) u. FS Hadding, S. 309 (324).

¹⁶⁸ BGH v. 19.12.1977 – II ZR 202/76, BGHZ 70, 132 (141 f.) = GmbHR 1978, 152. Zu fiktiv und umständlich demgegenüber OLG Celle v. 7.11.1975 – 2 U 45/75, NJW 1976, 806 für den Mietvertrag mit einem nrV: stillschweigende Freistellung ab Eintragung.

¹⁶⁹ So insbesondere *Lieb*, FS Stimpel, 1985, S. 399 (405); *Fleck*, LM Nr. 20 zu § 11 GmbHG; *Hüffer*, AktG, 10. Aufl. 2012, § 41 Rz. 19. Zust. OLG Köln v. 20.12.2001 – 18 U 152/01, NZG 2002, 1066 (1067).

Wer sind die Handelnden? Warum und wie lange müssen sie haften?

auf ihre Funktion als Ersatz- und Nothaftung zum Schutz der Vorgesellschaftsgläubiger. Die Handelndenhaftung ist keineswegs deshalb systemfremd oder gar systemwidrig, weil die Vorgläubiger nicht besser gestellt werden dürften als die Neugläubiger der eingetragenen Vereinigung.¹⁷⁰ Vielmehr ist gerade das gesellschaftsrechtskonform. Die angeblich (mittels Abschaffung der Handelndenhaftung) „anzustrebende Gleichstellung der Gesellschaftsgläubiger vor und nach der Eintragung“¹⁷¹ würde den *nrV* wie eine juristische Person behandeln, bei der niemand persönlich haftet. Diesem würde damit ein haftungsrechtlich privilegierter Status verliehen, den er mangels Eintragung in ein öffentliches Register noch nicht erreicht hat und noch nicht verdient.

Auch bei den *Vorgesellschaften* soll nur noch diese haften,¹⁷² eine Vorgesellschaft also so behandelt werden, als sei sie bereits eingetragen. Jedoch wäre damit das gesamte Gesellschaftsrechtssystem mit seiner grundlegenden Unterscheidung von eingetragenen und nicht eingetragenen Vereinigungen aus den Angeln gehoben.¹⁷³ Deshalb fragt sich, welcher haftungsrechtliche Anreiz dann noch von der Registereintragung ausgehen soll. Darüber hilft auch nicht hinweg, anstatt der Handelnden die Vorgesellschafter persönlich begrenzt auf die Höhe ihrer Einlage haften zu lassen, damit den Gesellschaftsgläubigern „zumindest nominell auch schon im Gründungsstadium genau dasselbe Haftungskapital zur Verfügung steht wie nach Eintragung der Gesellschaft“.¹⁷⁴ Denn auch das läuft auf eine nicht-eingetragene GmbH hinaus. Das aber darf nach § 11 Abs. 1 GmbHG gerade nicht sein. Deshalb vermögen die eine Registereintragung voraussetzenden § 13 Abs. 2 GmbHG, § 1 Abs. 1 S. 1 AktG nicht das im Vorfeld der Eintragung geltende privatrechtliche Grundprinzip der gemeinschaftlichen persönlichen Haftung (§ 54 S. 1 BGB i. V. m. §§ 714, 427 BGB bzw. §§ 128 S. 1, 161 Abs. 1 HGB und § 8 Abs. 1 PartGG sowie § 54 S. 2 BGB, § 11 Abs. 2 GmbHG, § 41 Abs. 1 S. 2 AktG)¹⁷⁵ zu verdrängen. Daher geht es nicht an, § 54 S. 2 BGB, § 11 Abs. 2 GmbHG, § 41 Abs. 1 S. 2 AktG nicht mehr anzuwenden,¹⁷⁶ zu streichen¹⁷⁷ oder ihnen sonstwie den privaten Abschied¹⁷⁸ zu geben.¹⁷⁹

2. Keine europarechtsfremde Haftung

Allerdings wäre es nicht europarechtswidrig,¹⁸⁰ diese Vorschriften zurückzubilden. Denn Art. 7 Abs. 2 Publ-RL¹⁸¹ ordnet nicht an, dass die Handelnden bereits vor der Eintragung und stets darüber hinaus haften. Vielmehr soll diese Richtlinie lediglich verhindern, dass den Gläubigern bei Eintragung der Gesellschaft niemand für die während der Gründungsphase begründeten Verbindlichkeiten einzustehen hat. Deshalb müssen für die Vorschulden entweder die eingetragene Gesellschaft oder (falls diese nicht in die Vorverbindlichkeiten eintritt) statt dieser die Handelnden haften.¹⁸² Diesem Mindestgläubigerschutz genügt das deutsche Gesellschaftsrecht schon dadurch, dass die Vorschulden bereits von Rechts wegen auf die eingetragene Gesellschaft übergehen.¹⁸³

Jedoch steht das europäische Gesellschaftsrecht einem weitergehenden Schutz der Vorgesellschaftsgläubiger keineswegs ablehnend gegenüber. So verweisen sowohl die EWIV-VO als auch die SE-VO und die SCE-VO, was die Handelndenhaftung angeht, auf das jeweilige Recht des Mitgliedsstaates (Art. 9 Abs. 2 EWIV-VO, Art. 16 Abs. 2 SE-VO, Art. 18 Abs. 2 SCE-VO). Deshalb findet auf eine SE mit dem Sitz in der BRD § 41 Abs. 1 S. 2 AktG Anwendung. Entsprechendes gilt für die europäische Zivilgesellschaft, so dass insoweit § 11 Abs. 2 GmbHG eingreift. Für die SCE mit Sitz in Deutschland gelten § 54 S. 2 BGB, § 11 Abs. 2 GmbHG, § 41 Abs. 1 S. 2 AktG entsprechend.¹⁸⁴

Auch viele andere Mitgliedstaaten kennen die persönliche Handelndenhaftung.¹⁸⁵ Diese stützt sich also, sowohl was die europäischen Vereinigungsformen als auch das mitgliedstaatliche Gesellschaftsrecht angeht, auf eine europaweit reichende Zustimmung. Deshalb sind § 54 S. 2 BGB, § 11 Abs. 2 GmbHG, § 41 Abs. 1 S. 2 AktG nicht notgedrungen restriktiv auszulegen,¹⁸⁶ sondern *europarechts-*

170 So aber *Fleck*, WM 1983, 5 (13), *Weimar*, GmbHHR 1988, 289 (298 f.) u. AG 1992, 69 (77) sowie *Bergmann*, GmbHHR 2003, 563 (569): Übersicherung der Vorgesellschaftsgläubiger.

171 Dafür *Weimar*, GmbHHR 1988, 289 (299).

172 So ausdrücklich *Weimar*, GmbHHR 1988, 289 (299).

173 Nicht von ungefähr wird in Prot. I, S. 2496 = Mugdan I, 641 ausdrücklich betont, es müsse den Mitgliedern, wenn niemand persönlich haften solle, „überlassen bleiben, eine der modernen Gesellschaftsformen zu wählen, bei denen die Haftung (...) auf Vermögenseinlagen beschränkt sei“.

174 So *Lieb*, DB 1970, 961 (967).

175 Näher dazu *Beuthien*, WM 2002, 2261 (2263) u. WM 2012, 1 (5).

176 Dafür *Brock*, Die Haftungssituation des Geschäftsführers der GmbH und ihre Begrenzung im Bereich der Vorgesellschaft, § 11 Abs. 2 GmbHG: Eine überflüssige Vorschrift, 1987, S. 110 ff. wegen angeblichen Wegfalls des Normzwecks. Ähnlich schon *Hüffer*, JuS 1983, 161 (168); *Fleck*, LM GmbHG § 11 Nr. 20; *Roth*, ZGR 1984, 597 (618): gegenstandslos.

177 Dafür *Weimar*, GmbHHR 1988, 289 (298) u. *Ott*, ZRP 2002, 433 (435).

178 Für einen solchen *Lieb*, DB 1970, 961 (967 f.), freilich ohne dies rechtsmethodologisch zu fundieren. Rechtspolitisch kritisch auch *Raiser/Veil*, Recht der Kapitalgesellschaften, 5. Aufl. 2010, § 26 Rz. 114: „Sinn fragwürdig geworden“.

179 Zutr. *K. Schmidt* in Scholz, GmbHG, 11. Aufl. 2012, § 11 Rz. 106: „auch heute nicht obsolet oder völlig verfehlt.“

180 So freilich *Meister*, FS Werner, 1985, S. 556; *Ulmer* in Hachenburg, GmbHG, 8. Aufl. 1992, § 11 Rz. 98; *Theobald*, aaO (Fn. 54), S. 40, Fn. 19; *Sandberger*, FS Fikentscher, 1998, S. 339 (417) u. *Werner*, NZG 1999, 148. Zurückhaltender *K. Schmidt* in Scholz, GmbHG, 11. Aufl. 2012, § 11 Rz. 96: „könnte“ gegen Art. 7 Publ-RL verstoßen.

181 ABLE Nr. L 65 v. 14.3.1968, S. 8; jetzt RL 2009/101/EG v. 16.9.2009, ABLE Nr. L 258/16 Art. 8.

182 Zutr. *Habersack*, Europäisches Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2011, § 5 Rz. 21 f.

183 Auf die von *Kersting*, GmbHHR 2003, 1466 (1469) aufgeworfene Frage, ob die vom BGH befürwortete Binnenhaftung der Vorgesellschafter auf Vorverlustausgleich gegenüber der von Art. 7 Abs. 2 Publ-RL geforderten Außenhaftung der Handelnden gleichwertig ist, kommt es daher insoweit nicht mehr an.

184 *Beuthien*, GenG, SCE, Art. 18 Rz. 8.

185 So insbesondere Österreich (§ 2 Abs. 4 VerG), Frankreich (Art. 5 Abs. 2 L. 1966), Italien (Art. 2331 Abs. 2 c.c.), Niederlande (Art. 2: 93/203 Abs. 2), Spanien (Art. 15 Abs. 1 L. S.A.), Portugal u. Großbritannien (Section 36 Abs. 1 CA 1985). Im Einzelnen dazu *Kersting*, aaO (Fn. 151), S. 33 ff.

186 Dafür „zwecks Vermeidung“ (angeblich) „widersprüchlicher Ergebnisse“ *Hüffer*, AktG, 10. Aufl. 2012, § 41 Rz. 19. Zust. OLG Köln v. 20.12.2001 – 18 U 152/01, NZG 2002, 1066 (1067). *Kertess*, aaO (Fn. 147), S. 71 ff. will § 54 S. 2 BGB nur bei besonderem Verhandlungsvertrauen anwenden. Aber dann bleiben die Vorgläubiger im Normalfall schutzlos! Zutr. dagegen *Schultze-v. Lasaulx* in Soergel, BGB, 10. Aufl. 1967, § 54 Rz. 42: „weiterhin streng anzuwenden“ sowie *Larenz*, Allgemeiner Teil des deutschen bürgerlichen Rechts, 7. Aufl.

Wer sind die Handelnden? Warum und wie lange müssen sie haften?

konform so anzuwenden, dass sie ihren Gläubigerschutzzweck bestmöglich erfüllen.

3. Keine zu sachfern harte Haftung

a) Zumutbares Haftungsrisiko

In der persönlichen Haftung liegt für die Handelnden, obwohl diese als solche wirtschaftlich Unbeteiligte sind, keine übertriebene Härte.¹⁸⁷ Denn diese haben kraft des ihnen übertragenen Organamtes den besten Überblick über die Vermögens- und Ertragslage des Vereins oder der Vorgesellschaft und müssen entsprechende Umsicht walten lassen. Auch haben sie immerhin die Chance, ihre Haftung als Handelnde durch Abrede mit den Gläubigern (zumindest von der Eintragung der Vereinigung an) auszuschließen¹⁸⁸ oder vom Vertragsabschluss abzusehen. Vor allem haben die Handelnden mittels ihrer Leitungsmacht selbst Zugriff auf das Vereinigungsvermögen und können daraus die Vereinigungsschulden erfüllen oder Rückgriff bei der Vereinigung und den ihnen bekannten Vorgesellschaftern nehmen.¹⁸⁹

b) Unverzichtbarer Gläubigerschutz

Da die Vorgesellschafter keine Pflicht trifft, bereits vor der Eintragung Vorverluste laufend abzudecken, sondern (nach Ansicht des BGH) grundsätzlich erst zum Zeitpunkt der Eintragung eine Unterbilanz ausgleichen müssen,¹⁹⁰ können die Vorgesellschaftsgläubiger vor der Eintragung der Gesellschaft unmittelbar nur auf die Handelnden zugreifen. Insofern ist die Außenhaftung der Handelnden, die durchaus über nicht unbeträchtliches persönliches Vermögen verfügen können, für die Vorgesellschaftsgläubiger unverzichtbar. Allein auf die Vorgesellschaft kann man diese nicht verweisen. Denn deren Kapital braucht erst bei der Anmeldung aufgebracht zu werden (s. § 7 Abs. 2 S. 1 GmbHG u. § 36 Abs. 2 AktG), auch das bei der Vor-GmbH insgesamt nur zur Hälfte (§ 7 Abs. 2 S. 2 GmbHG).

Aber das entlastet die Handelnden nicht. Denn die Anmeldung wird vom Registergericht nicht öffentlich bekanntgemacht. Deshalb erfahren die Vorgesellschaftsgläubiger von ihr nichts. Sie brauchen sich nach dieser auch nicht zu erkundigen. Insbesondere haben sie insoweit nicht ständig

die Registerakten einzusehen.¹⁹¹ Die Vorgesellschaftsgläubiger müssen jedoch sogleich und fortwährend wissen, an wen sie sich halten können. Genau das soll die Handelndenhaftung sicherstellen.

Bei der Vor-eG besteht keinerlei Mindestkapitalaufbringungspflicht. Im Gründungsgutachten des Prüfungsverbands (§ 11 Abs. 1 Nr. 3 GenG) wird nur bescheinigt, dass von der eingetragenen Genossenschaft, also künftig, eine Gefährdung der Belange der Mitglieder und Gläubiger nicht zu besorgen ist. Daher gilt es zu verhüten, dass im Vorfeld der Eintragung ohne persönliche Verantwortung auf Kosten der Vorgesellschaftsgläubiger gewirtschaftet wird. Deswegen sollen die das Gesellschaftsvermögen verwaltenden Personen durchaus „wissen, dass sie selbst haften und dadurch zur Vorsicht gemahnt werden“.¹⁹² Infolgedessen ist es gesellschaftsrechtlich zweitrangig, ob für die Gläubiger im Einzelfall bei den Handelnden tatsächlich viel zu holen ist. Es geht um den *Schutz des im Rechtsverkehr unerlässlichen Verhandlungsvertrauens* darauf, haftungsrechtlich nicht ins Leere laufen zu müssen.¹⁹³ Für dieses Vertrauen müssen die gesellschaftsrechtlich fremdverantwortlich tätig werdenden Handelnden eintreten, obwohl sie selbst nicht Vertragspartei werden sollen und wollen.¹⁹⁴

XI. Ergebnis

1. Alle gesetzlichen Vorschriften über die Handelndenhaftung (§ 54 S. 2 BGB, § 11 Abs. 2 GmbHG, § 41 Abs. 1 S. 2 AktG) dienen demselben Schutzzweck. Sie sind daher einheitlich auszulegen.

2. Handelnde sind durchgängig nur die organschaftlich bestellten Vereinsvertreter. Nur bürgerlichrechtlich Bevollmächtigte sind keine Handelnden. Dagegen können organschaftlich Handelnde auch nur mittelbar tätig werden.

3. Die Handelndenhaftung beruht weder auf einer Druckfunktion noch soll sie eine fehlende Registerpublizität ausgleichen. Vielmehr gibt sie den Vorvereinigungsgläubigern notfalls wenigstens denjenigen als persönlich unbegrenzt haftenden Schuldner, mit dem sie verhandelt haben. Die Handelnden trifft also eine Ersatzschuldner- oder Nothaftung, wenn die Vereinsmitglieder oder Vorgesellschafter den Gesellschaftsgläubigern nicht persönlich haften, diesen unbekannt oder für diese sonstwie nicht greifbar sind.

¹⁸⁷ 1989, § 10 VI.3. (S. 185): für die die Handelnden risikoreich, „aber dessen ungeachtet geltendes Recht“.

¹⁸⁸ Flume, FS Geßler, 1971, S. 3 ff. bemängelt, dass der Handelnde zwar an den Dritten leisten muss, aber seinerseits von diesem keine Leistung verlangen kann. Jedoch liegt das, weil der Handelnde nicht Vertragspartei ist, in der Natur der Sache. Für Sachleistungen des Dritten hat der Handelnde zudem meist persönlich keine Verwendung. Auch festigt der leistende Dritte bei den wirtschaftlichen Vorvereinigungen deren Geschäftsbetrieb und damit mittelbar auch die leitende Stellung des Handelnden.

¹⁸⁹ RGZ 73, 104; RGZ 82, 294 (299); RG, JW 1937, 932 (933). Das kann auch schlüssig geschehen (OLG Celle, OLGE 4, 199). Aber davon ist wegen des Gläubigerschutzzwecks des § 54 S. 2 BGB in aller Regel nicht auszugehen (BGH v. 21.5.1957 – VIII ZR 202/56, NJW 1957, 1186). Großzügiger Knof in Münch.Hdb.GesR, Bd. V, 3. Aufl. 2009, § 13 Rz. 57.

¹⁸⁹ Dazu oben VIII.5. u. 6.

¹⁹⁰ Die vom BGH vor Eintragung bejahte Pflicht der Vorgesellschafter zum Vorverlustausgleich entsteht nur oder wird nur fällig, wenn der Eintragungsantrag zurückgenommen wird oder die Eintragung scheitert. Diese nützt also den Vorgläubigern, wenn das Eintragungsverfahren (wie meist) regelmäßig abläuft, nichts.

¹⁹¹ Wenn ihnen ein solches Einsichtsrecht überhaupt bereits in Bezug auf künftige Eintragungen zusteht.

¹⁹² So schon Heinsheimer, JW 1924, 218 in Bezug auf § 54 S. 2 BGB sowie BGH v. 15.3.1962 – II ZR 103/61, LM § 11 GmbHG Nr. 11 = GmbHR 1962, 118 u. BGH v. 26.1.1967 – II ZR 122/64, BGHZ 47, 25 (29) in Bezug auf § 11 Abs. 2 GmbHG.

¹⁹³ Insofern zutr. RGZ 82, 294 (298): „Rücksicht auf diejenigen, welche sich mit dem Vertreter eines nichtrechtsfähigen Vereins einlassen“.

¹⁹⁴ Insofern prägt sich in § 54 S. 2 BGB, § 11 Abs. 2 GmbHG, § 41 Abs. 1 S. 2 AktG in gesellschaftsrechtlich eigenartiger Weise der *zentrale Rechtsgedanke des § 311 Abs. 3 S. 1 BGB* aus. Zwar setzen die Vorschriften über die Handelndenhaftung nicht voraus, dass eigens dem betreffenden Handelnden ein *besonderes* persönliches Verhandlungsvertrauen entgegen gebracht wird (insofern zutr. Schöpplin, aaO [Fn. 16], S. 475). Aber ein derartiges Vertrauen wird nur im Sonderfall des § 311 Abs. 3 S. 2 BGB gefordert.

Der insolvenzrechtliche Überschuldungsbegriff ab 2014

4. Die Handelndenhaftung ist akzessorisch mit der Vereinigungsschuld verknüpft. Die Handelnden schulden daher den Vereins- und Gesellschaftsgläubigern das, was die von ihnen vertretene Vereinigung zu leisten hat, also wie diese nicht nur Schadensersatz, sondern Erfüllung. Ihnen stehen alle Einwendungen und Einreden der Vereinigung zu. Immer wenn die Mitglieder nicht selbst nach außen haften, haften die Handelnden gleichstufend neben dem Verein oder der Vorgesellschaft.

5. Dagegen haften die Handelnden anstelle der nach außen haftenden Vorgesellschafter lediglich subsidiär. Sie können ihre Haftung insoweit dadurch hemmen, dass sie den Vorgesellschaftsgläubigern den Namen und den Sitz der Vorgesellschaft sowie die ladungsfähigen Anschriften sämtlicher Vorgesellschafter mitteilen. Die Vorgesellschaftsgläubiger müssen sich dann zunächst an die Vorgesellschaft und an die Vorgesellschafter persönlich wenden, bevor sie auf die ihrerseits als Gesamtschuldner verantwortlichen Handelnden zugreifen dürfen.

6. Eine Einrede der Vorausklage steht den Handelnden nicht zu.

7. Beim Handeln ohne Vertretungsmacht gilt ausschließlich § 179 BGB.

8. Weist eine UG in ihrer Firma nicht auf die ihr eigene Haftungsbeschränkung hin, so haften dafür nicht die Geschäftsführer als Handelnde. In Betracht kommt nur eine Binnenhaftung der Gesellschafter.

9. Die Handelnden können bei der Vorvereinigung und bei den Vorgesellschaften auch bei deren Gesellschaftern persönlich Rückgriff nehmen.

10. Die Handelndenhaftung erlischt nicht mit der Eintragung der Vereinigung, sondern überdauert diese. Sie endet erst, wenn die Gläubiger befriedigt werden oder die Vorgesellschafter der Gesellschaft tatsächlich die für die Schuldtilgung erforderlichen Mittel zur Verfügung stellen.

11. Die Handelndenhaftung ist weder überholt noch sachlich ungerechtfertigt. Vielmehr beugt sie verantwortungslosem Wirtschaften zu Lasten Dritter vor und schützt das im Rechtsverkehr unerlässliche Verhandlungsvertrauen.

Dr. Philipp Böcker / Dr. Christoph Poertzgen*

Der insolvenzrechtliche Überschuldungsbegriff ab 2014 – Perpetuierung einer Übergangsregelung statt Neuanfang –

Das vom Bundestag am 9.11.2012 beschlossene Gesetz zur Einführung einer Rechtsbehelfsbelehrung im Zivilprozess und zur Änderung anderer Vorschriften (BR-Drucks. 690/12) trifft im sog. Omnibusverfahren auch eine Regelung für den insolvenzrechtlichen Überschuldungsbegriff (§ 19 InsO). Nach bisheriger Gesetzeslage sollte die aktuelle Fassung des § 19 Abs. 2 InsO zeitlich begrenzt sein und ab 2014 durch die bereits bis zum 17.10.2008 gültige – strengere – Fassung des § 19 Abs. 2 InsO a.F. (rück-)ersetzt werden. Zu dieser geplanten Gesetzesänderung wird es allerdings nicht mehr kommen, da der Bundestag die zeitliche Begrenzung der aktuellen Fassung des Überschuldungsbegriffs jetzt aufgehoben hat. Als Folge dieser Entfristung sind GmbH sowie GmbH & Co. KG auch ab 2014 im insolvenzrechtlichen Sinn nicht überschuldet, solange die Fortführung des von der Gesellschaft betriebenen Unternehmens nach den Umständen überwiegend wahrscheinlich ist; auch künftig schließt also eine positive Fortführungsprognose den Eintritt einer insolvenzrechtlich relevanten Überschuldung aus. Dieser Beitrag beleuchtet die jüngere Entwicklung des Überschuldungsbegriffs und untersucht die Auswirkungen seiner Entfristung für die Praxis.

I. Die Entwicklung des insolvenzrechtlichen Überschuldungsbegriffs

Während der Geltung von Konkurs-, Vergleichs- und Gesamtvollstreckungsordnung war in Rechtsprechung¹ und

Literatur² der sog. „modifiziert zweistufige Überschuldungsbegriff“ vorherrschend. Die Regelungen §§ 207, 209 KO enthielten keine Definition des Überschuldungsbegriffs, sondern setzten diese als bestehend voraus.

Demgegenüber trat mit der *Insolvenzordnung* im Januar 1999 in Gestalt des § 19 Abs. 2 InsO a.F. die Legaldefinition des „(einfach) zweistufigen Überschuldungsbegriffs“ in Kraft.³ Angesichts der nunmehr klaren Gesetzeslage gab der BGH seine frühere Rechtsprechung zum modifiziert zweistufigen Überschuldungsbegriff auf.⁴ Hiermit war die Entwicklung des Überschuldungsbegriffs aber nicht abgeschlossen. Als Folge der sich im Herbst 2008 deutlich verschärfenden Finanz- und Wirtschaftskrise und insbesondere vor dem Hintergrund des Zusammenbruchs der Investmentbank *Lehmann Brothers* am 15.9.2008 befürchtete der Gesetzgeber einen sprunghaften Anstieg von Unternehmensinsolvenzen. Um diese zu vermeiden, wurde die Regelung des § 19 Abs. 2 InsO a.F. mit dem *Finanzmarktstabilisierungsgesetz (FMSStG)*⁵ zum

(213 ff.) = GmbHR 1992, 659 (662 f.); v. 20.3.1995 – II ZR 205/94 – Girmes, BGHZ 129, 136 (153 ff.) = GmbHR 1995, 665.

2 Grundlegend vor allem *Karsten Schmidt*, AG 1978, 334 (337 f.); *Ulmer*, KTS 1981, 469 (474, 477 f.); weitere Nachw. bei *Böcker/Poertzgen*, GmbHR 2008, 1289 (1291 f., insbesondere dort in Fn. 18 ff.).

3 Vgl. zur Terminologie *Böcker/Poertzgen*, GmbHR 2008, 1289 (1292); zur Vereinfachung wird dieser Überschuldungsbegriff in Abgrenzung zum modifiziert zweistufigen Überschuldungsbegriff nachfolgend als „zweistufiger Überschuldungsbegriff“ bezeichnet.

4 BGH v. 5.2.2007 – II ZR 234/05, BGHZ 171, 46 (54) = GmbHR 2007, 482 (485) m. Komm. *Poertzgen*.

5 S. Art. 5, Art. 6 Abs. 3 und Art. 7 Abs. 2 des *Gesetzes zur Umsetzung eines Maßnahmenpakets zur Stabilisierung des Finanz-*

* Dr. Philipp Böcker ist Richter am Amtsgericht und derzeit an das Justizministerium NRW, Düsseldorf, abgeordnet; Dr. Christoph Poertzgen ist Rechtsanwalt und Partner der Sozietät *Oppenhoff & Partner*, Köln.

1 BGH v. 13.7.1992 – II ZR 269/91 – Dornier, BGHZ 119, 201

Der insolvenzrechtliche Überschuldungsbegriff ab 2014

18.10.2008 durch die aktuell gültige Fassung des § 19 Abs. 2 InsO ersetzt.⁶

Zwar sollte diese Rückkehr zu dem schon vor 1999 geltenden modifiziert zweistufigen Überschuldungsbegriff bzw. die Aufgabe des zweistufigen Überschuldungsbegriffs zunächst eine nur bis zum 31.12.2010 gültige Interimslösung darstellen. Allerdings verlängerte der Gesetzgeber die zeitliche Geltung des § 19 Abs. 2 InsO schon 2009 um zunächst drei Jahre bis Ende 2013.⁷

Mit dem jetzt vom Bundestag beschlossenen Gesetz⁸ wird die zeitliche Befristung des FMStG insgesamt aufgehoben, so dass die aktuelle Fassung des § 19 Abs. 2 InsO und damit der modifiziert zweistufige Überschuldungsbegriff heute ebenso wie ab 2014 gilt.

II. Die Elemente des Überschuldungsbegriffs und ihre Gewichtung

Die Prüfung einer insolvenzrechtlich relevanten Überschuldung basiert im Kern auf drei Elementen: erstens einer Gegenüberstellung von Vermögen und Verbindlichkeiten,⁹ zweitens auf der Festlegung des für Vermögen und Verbindlichkeiten maßgeblichen Bewertungsmaßstabs¹⁰ und drittens auf der sog. Fortführungsprognose.¹¹

Vor diesem Hintergrund resultieren die verschiedenen Überschuldungsbegriffe aus einer unterschiedlichen Gewichtung der drei Elemente. So ist die Fortführungsprognose im Rahmen des modifiziert zweistufigen Überschuldungsbegriffs selbständiges Element; die rechnerische Übersicht und die Fortführungsprognose stehen selbständig nebeneinander, was zur Folge hat, dass die positive Fortführungsprognose die Überschuldung bereits tatbestandlich ausschließt.

Dagegen hat die Fortführungsprognose beim zweistufigen Überschuldungsbegriff keine selbständige Bedeutung, sondern allein Auswirkung auf das bei der Gegenüberstellung von Vermögen und Verbindlichkeiten anzuwendende Bewertungsregime. Insoweit kann selbst im Fall einer positiven Fortführungsprognose eine Überschuldung i.S.d. § 19 InsO vorliegen. Für den potentiellen Insolvenzschneller ist der zweistufige Überschuldungsbegriff also deut-

lich strenger als der modifiziert zweistufige Überschuldungsbegriff.

Insoweit hat sich der Gesetzgeber der InsO 1999 mit der Formulierung des § 19 Abs. 2 InsO a.F. bewusst für die Notwendigkeit einer Gegenüberstellung von Vermögen und Verbindlichkeiten und damit für eine „Verobjektivierung“ der Überschuldungsprüfung entschieden. Mit dem Ziel eines besseren Gläubigerschutzes sollte die Fortführungsprognose als unbestimmter Rechtsbegriff bzw. als Basis von *wishful thinking* der beteiligten Organvertreter in ihrer Bedeutung zurückgedrängt und damit das Risiko einer riskanten Unternehmensfortführung auf Kosten der Gläubiger verringert werden.¹²

III. Wiedereinführung des modifiziert zweistufigen Überschuldungsbegriffs

Mit der Wiedereinführung des modifiziert zweistufigen Überschuldungsbegriffs durch das FMStG wollte der Gesetzgeber im Herbst 2008 „Kettenreaktionen“ und „Wellen von Unternehmensinsolvenzen“ verhindern.¹³ Bei Vorliegen einer positiven Fortführungsprognose und der dadurch nachgewiesenen grundsätzlichen Überlebensfähigkeit sollte kein Unternehmen Insolvenzantrag stellen müssen. Nur diejenigen Unternehmen, die keine Fortführungschance auf dem freien Markt haben, sollten eine staatlich überwachte Reorganisation (Restrukturierung im Rahmen eines Insolvenzverfahrens oder Liquidation) durchlaufen müssen.¹⁴

Unmittelbare Folgen des FMStG waren bzw. sind eine Vermeidung bzw. ein zeitlicher Aufschub des Insolvenzeintritts und damit der Antragspflicht für Organvertreter gemäß § 15a Abs. 1 InsO bzw. der Anzeigepflicht gemäß § 171b SGB V, § 88 VAG sowie § 46b KWG.¹⁵

Im übrigen sind Maßnahmen zur Vermeidung bzw. Abwendung einer Überschuldung (etwa Rangrücktritts- oder Patronatserklärungen,¹⁶ die Vornahme einer Kapitalerhöhung, eines Debt-to-Equity-Swap oder umwandlungsrechtliche Maßnahmen) nicht erforderlich, wenn als Folge einer positiven Fortführungsprognose keine insolvenz-

marktes (Finanzmarktstabilisierungsgesetz), BGBl. I 2008, 1982 ff.

6 Auf diese Weise sollte erreicht werden, dass „Unternehmen, die voraussichtlich in der Lage sind, mittelfristig ihre Zahlungen zu leisten, auch dann nicht den Gang zum Insolvenzrichter antreten müssen, wenn eine vorübergehende bilanzielle Unterdeckung vorliegt“, BT-Drucks. 16/10600, S. 21; ebenso BMJ-Presseerklärung v. 13.10.2008.

7 Art. 1 des Gesetzes zur Erleichterung der Sanierung von Unternehmen (FMStGÄndG), BGBl. I 2009, 3151 ff.

8 Art. 18 des Gesetzes zur Einführung einer Rechtsbehelfsbelehrung im Zivilprozess und zur Änderung anderer Vorschriften, BR-Drucks. 690/12.

9 Kirchhof in Kreft, Heidelb.Komm.InsO, 6. Aufl. 2011, § 19 Rz. 14 ff.; Karsten Schmidt/Bitter in Scholz, GmbHG, 10. Aufl. 2010, Vor § 64 Rz. 30 ff.; Kleindiek in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 18. Aufl. 2012, Anh. zu § 64 Rz. 29 ff.

10 Drukarczyk in Münch.Komm.InsO, 2. Aufl. 2007, § 19 Rz. 91 ff., 110 ff.; Schröder in Hamb.Komm.InsO, 4. Aufl. 2012, § 19 Rz. 19 ff., m.w.N.; Karsten Schmidt/Bitter in Scholz, GmbHG, 10. Aufl. 2010, Vor § 64 Rz. 32.

11 Kleindiek in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 18. Aufl. 2012, Anh. zu § 64 Rz. 28 f.; Karsten Schmidt/Bitter in Scholz, GmbHG, 10. Aufl. 2010, Vor § 64 Rz. 25 ff.; Schröder in Hamb.Komm.InsO, 4. Aufl. 2012, § 19 Rz. 12 ff.

12 Uhlenbruck/Gundlach in Gottwald, Insolvenzrechts-Handbuch, 4. Aufl. 2010, § 6 Rz. 30 unter Verweis auf die Gesetzgebungsmaterialien, insbesondere BT-Drucks. 12/7302, S. 157, auch abgedruckt bei Uhlenbruck, Das neue Insolvenzrecht, 1994, S. 319 f.; Kleindiek in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 18. Aufl. 2012, Anh. zu § 64 Rz. 16 f.

13 So die Begründung zum Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung eines Maßnahmenpakets zur Stabilisierung des Finanzmarktes, BT-Drucks. 16/10600, S. 12 f.

14 Unausgesprochene Mitveranlassung der Änderung des Überschuldungsbegriffs waren möglicherweise auch die auf der Grundlage von §§ 7, 9 des Gesetzes zur Errichtung eines Finanzmarktstabilisierungsfonds (Finanzmarktstabilisierungsfondsgesetz – FMStFG), BGBl. I 2008, 1982 ff. ausgereichten staatlichen Bürgschaften und Garantien (Kredit-, Garantieermächtigungen), vgl. Ahrendt/Plischkaner, NJW 2009, 964 f.

15 Böcker/Poertzgen, GmbHR 2008, 1289 (1290); zu beachten ist, dass eine entsprechende Anzeigepflicht – anders als die Antragspflicht nach § 15a Abs. 1 InsO – auch schon bei lediglich drohender Zahlungsunfähigkeit (§ 18 InsO) eingreifen kann; zu den Anzeigepflichtnormen s. Poertzgen/Meyer, WM 2010, 968 ff.; Goltz/Poertzgen/Meyer, VersW 2010, 1822 ff.; Poertzgen/Meyer, MedR 2012, 301 ff.

16 BGH v. 20.9.2010 – II ZR 296/08 – Star 21, BGHZ 187, 69 ff. = GmbHR 2010, 1204 ff. m. Komm. Ulrich/Rath; ausführlich zu diesem Urteil auch Böcker, DZWIR 2011, 93 ff.

Der insolvenzrechtliche Überschuldungsbegriff ab 2014

rechtliche Überschuldung vorliegt.¹⁷ Der Schwerpunkt der beratenden Praxis verschiebt sich auf die Prüfung und den Nachweis einer (positiven) Fortführungsprognose.¹⁸

Darüber hinaus werden sämtliche Tatbestände, die an den insolvenzrechtlichen Überschuldungsbegriff anknüpfen, durch den modifiziert Überschuldungsbegriff verändert,¹⁹ insbesondere insolvenzrechtliche²⁰ Pflichten, zivil-²¹ und strafrechtliche²² Haftungstatbestände, Normen des Aufsichtsrechts²³ etc.

Schließlich werden durch Vermeidung eines Insolvenzverfahrens auch Reputationsschäden für die betroffenen Unternehmen verhindert.²⁴

IV. Die Kritik am modifiziert zweistufigen Überschuldungsbegriff

Bereits die befristete Aussetzung des zweistufigen Überschuldungsbegriffs im Jahr 2008 ist auf Kritik gestoßen.²⁵ So sei kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Aufweichung des Überschuldungsbegriffs und dem Anlass der Finanzkrise erkennbar,²⁶ anders als z.B. bei der Aussetzung der Insolvenzantragspflicht im Fall des Elbhochwassers 2002²⁷ oder gemäß § 56d DM-BilanzG.²⁸

Der Rückkehr zum modifiziert zweistufigen Überschuldungsbegriff wurde überdies Sanierungsfeindlichkeit wegen der Förderung (zu) spät gestellter Insolvenzanträge vorgeworfen.²⁹ Eine geordnete Sanierung in einem Insolvenz(plan)verfahren sei vorteilhafter als eine Sanierung außerhalb der Insolvenz. Es sei mit vermehrter Insolvenzantragstellung bei Auslaufen des Gesetzes und einer Zunahme von masselosen Verfahren zu rechnen.³⁰ Unternehmerische Risiken und das Fortführungsprognoserisiko würden auf die Gläubiger verlagert.³¹ Gläubiger hätten

keinen Einfluss auf Sanierungsmaßnahmen außerhalb eines Insolvenzverfahrens.³² Die Warnfunktion der Überschuldung durch Abschwächung der rechnerischen Überschuldungsprüfung ginge verloren.³³ Im Gegenzug würden sich die Dokumentationsanforderungen für die Prognoseprüfung (Darlegungs- und Beweislast) verschärfen.

Darüber hinaus schaffe das FMStG keine Abhilfe in Bezug auf Liquiditätsschwierigkeiten,³⁴ obwohl die Zahlungsunfähigkeit (§ 17 InsO) statistisch gesehen der wichtigere Insolvenzgrund sei.³⁵ Auch sei die (Rück-)Änderung des Überschuldungsbegriffs nicht auf den Begriff der drohenden Zahlungsunfähigkeit (§ 18 InsO) abgestimmt.³⁶ Eine drohende Zahlungsunfähigkeit führe in der Regel zu einer negativen Fortführungsprognose und damit liege regelmäßig auch eine Überschuldung (Liquidationswerte) vor, so dass eine Antragspflicht nach § 15a Abs. 1 InsO bestehe. Durch diesen Zusammenhang werde aus dem Antragsrecht bei der drohenden Zahlungsunfähigkeit in vielen Fällen eine Antragspflicht wegen Überschuldung. Die Vorschrift des § 18 InsO laufe damit ins Leere und die Überschuldung gehe in der drohenden Zahlungsunfähigkeit auf.³⁷

Der modifiziert zweistufige Überschuldungsbegriff füge sich schließlich nicht widerspruchsfrei in Aussagen des MoMiG³⁸ und andere (präventive) Gläubigerschutzkonzepte ein.³⁹ Widersprüche ergäben sich insbesondere im Hinblick auf die geplante Verkürzung der Wohlverhaltensphase zur Erlangung der Restschuldbefreiung natürlicher Personen von sechs auf drei Jahre, sofern eine Mindestbefriedigungsquote erreicht werde.⁴⁰ Eine natürliche Person könne nunmehr faktisch eine Haftungsbeschränkung ohne Strafbewehrung erhalten; insoweit werde eine frühzeitige Antragstellung gefördert, wohingegen bei Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften ohne eine zumindest mittelbar haftende natürliche Person durch den modifiziert zweistufigen Überschuldungsbegriff gerade kein Anreiz für eine frühe Antragstellung gegeben sei.

17 Hirte/Knof/Mock, ZInsO 2008, 1217 (1220 f.).

18 Vgl. dazu unten VI.3.

19 Vgl. Büttner, ZInsO 2009, 841 (846).

20 S. etwa § 15a Abs. 3 ff. InsO.

21 Insbesondere die Haftung von Geschäftsführern nach Eintritt der Insolvenzreife gemäß § 64 S. 1 GmbHG, § 130a Abs. 2 HGB sowie § 823 Abs. 2 BGB i.V.m. § 15a Abs. 1 InsO; umfassend zu Grundlagen und Tatbeständen der organschaftlichen Insolvenzverschleppungshaftung Poertzgen, Organhaftung wegen Insolvenzverschleppung (2006), *passim*, sowie Poertzgen, KSzW 2012, 310 ff.; jüngst auch Plathner/Sajogo, ZInsO 2012, 2236 ff.

22 Bei den sog. Insolvenzstraftaten ist streitig, ob eine eigene strafrechtliche Begrifflichkeit, eine zumindest insolvenzrechtsorientierte oder aber eine streng insolvenzrechtsakzessorische Auslegung des Überschuldungsbegriffs gelten soll; vgl. Büttner, ZInsO 2009, 841 (848 f., 855 f.) sowie Haack, NJW 1981, 1353; kritisch Böcker, Die Überschuldung im Recht der Gesellschaft mit beschränkter Haftung, 2002, S. 147 ff.

23 Z.B. § 55 KWG, § 141 VAG.

24 Pinkwart, WPg 2011, Heft 20, I.

25 Umfassend hierzu Böcker/Poertzgen, GmbHHR 2008, 1289 ff.; Poertzgen, ZInsO 2009, 401 ff.

26 Dagegen beruht die Regelung des § 46b KWG auf den Erfahrungen des Zusammenbruchs der Kölner Bank Herstatt im Jahr 1974; zur Vorschrift des § 46b KWG auch Hirte/Knof/Mock, ZInsO 2008, 1217 (1220); Pott, NZI 2012, 4 (6) sowie Poertzgen/Meyer, WM 2010, 968 ff.

27 Flutopfersolidaritätsgesetz, BGBl. I 2002, 3651 ff.; dazu Hirte/Knof/Mock, ZInsO 2008, 1217 (1220, 1225).

28 BGBl. I 1994, 1842 ff.

29 Vgl. Böcker/Poertzgen, GmbHHR 2008, 1289 (1293); Poertzgen, ZInsO 2009, 401 (402).

30 Vgl. Hirte/Knof/Mock, ZInsO 2008, 1217 (1225).

31 Bretz/Gude, ZInsO 2010, 515 f.; dagegen erachten Hecker/Glozbach, BB 2009, 1544 (1545 ff.) die Möglichkeit, Beurteilungsspielräume bei der Prüfung der Fortführungsprognose sachgerecht einzuschränken, für ausreichend.

32 Pinkwart, WPg 2011, Heft 20, I.

33 Böcker/Poertzgen, GmbHHR 2008, 1289 (1294).

34 Vgl. Böcker/Poertzgen, GmbHHR 2008, 1289 (1291); Thonfeld, NZI 2009, 15 (16 f.).

35 Vgl. Hirte/Knof/Mock, ZInsO 2008, 1217 (1231).

36 Stellungnahme des IDW (Institut der Wirtschaftsprüfer) zum Regierungsentwurf für ein Gesetz zur weiteren Erleichterung der Sanierung von Unternehmen vom 1.6.2011 an den Vorsitzenden des Rechtsausschusses des Deutschen Bundestages Volker Kauder (<http://www.idw.de/idw/portal/d609388/index.jsp>); Pott, NZI 2012, 4 (6).

37 Nur wenn die Fortführungsprognose inhaltlich über eine (drohende) Zahlungs(un)fähigkeitsprognose hinausginge, wäre ein eigener Anwendungsbereich gegeben, s. unten VI.3.a).

38 Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen – MoMiG, BGBl. I 2008, 2026 ff.

39 S. insoweit etwa die durch das MoMiG eingeführte Insolvenzverursachungshaftung von Geschäftsführern nach § 64 S. 3 GmbHG (dazu Böcker/Poertzgen, WM 2007, 1203 ff.) oder die Einführung einer Antragspflicht von GmbH-Gesellschaftern bzw. Aufsichtsratsmitgliedern einer AG bei Führungslosigkeit ihrer jeweiligen Gesellschaft, § 15a Abs. 3 InsO; s. etwa Hirte/Knof/Mock, ZInsO 2008, 1217 (1223 f.).

40 Vgl. Bitter/Hommerich/Reiß, ZIP 2012, 1201 (1209).

Der insolvenzrechtliche Überschuldungsbegriff ab 2014

V. Bewertung der Entfristung des aktuellen § 19 Abs. 2 InsO

Mit der Entfristung des § 19 Abs. 2 InsO i.d.F. des FMStG und der Perpetuierung des modifiziert zweistufigen Überschuldungsbegriffs hat sich der Gesetzgeber nicht nur gegen eine Rückkehr zum zweistufigen Überschuldungsbegriff,⁴¹ sondern auch gegen andere denkbare Alternativen entschieden. So hätte z.B. auch eine temporäre Nichtanwendung⁴² der Insolvenzantragspflichten bezogen auf Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit oder eine Verlängerung des „Drei-Wochen-Zeitraums“ (§ 15a Abs. 1 InsO)⁴³ normiert werden können, um – etwa in Anlehnung an die Drei-Monats-Frist des Schutzschirmverfahrens gemäß § 270b Abs. 1 S. 2 InsO – außergerichtlichen Sanierungsversuchen einen großzügigeren Zeitrahmen zu ermöglichen.

Vor allem aber hat sich der Gesetzgeber mit der – für viele Praktiker überraschenden⁴⁴ – Perpetuierung des modifiziert zweistufigen Überschuldungsbegriffs gegen die von einer im Vordringen befindlichen Auffassung geforderte ersatzlose Streichung des Überschuldungsbegriffs entschieden.⁴⁵

Schließlich hat der Gesetzgeber die Perpetuierung des modifiziert zweistufigen Überschuldungsbegriffs auch nicht „wenigstens“ mit einem (Eigen-)Antragsrecht des Schuldners trotz positiver Fortführungsprognose kombiniert.⁴⁶ Eine entsprechende Ausweitung des Antragsrechts dürfte insbesondere deshalb erwägenswert sein, weil der Gesetzgeber im Fall der Überschuldung (Rückschluss aus § 270b Abs. 1 S. 1 InsO) – anders als im Fall einer nicht lediglich drohenden Illiquidität – nach wie vor eine Restrukturierung bzw. Sanierung des sich selbst verwaltenden Schuldners zulässt.

Für die jetzt mit der dauerhaften Beibehaltung des modifiziert zweistufigen Überschuldungsbegriffs gewählte Lösung spricht jedenfalls, dass sich die Gerichts- und Beratungspraxis an die Regelung des § 19 Abs. 2 InsO gewöhnt hat und insoweit keine Umstellung stattfinden muss. Im übrigen dürfte die Wirtschafts- und Finanzkrise, die 2008 den Grund für die Einführung der aktuellen Fassung des § 19 Abs. 2 InsO dargestellt hat, nach wie vor noch nicht endgültig überwunden sein; möglicherweise droht als Fol-

ge der Eurokrise in absehbarer Zeit eine erneute konjunkturelle Abschwächung, so dass der modifiziert zweistufige Überschuldungsbegriff nach wie vor rechtspolitische Berechtigung hat.

Allerdings markiert die Entfristung des modifiziert zweistufigen Überschuldungsbegriffs eine klare Abkehr von der Zielsetzung der Insolvenzordnung von 1999.⁴⁷ Durch eine Neufassung des Systems von Antragspflicht und Antragsberechtigung unter Beibehaltung der Überschuldung könnte und sollte der Gesetzgeber Wertungswidersprüche, insbesondere in Bezug auf den Insolvenzauslöser der drohenden Zahlungsunfähigkeit, auflösen. Vor allem vor dem Hintergrund des neu eingeführten Schutzschirmverfahrens (§ 270b InsO) ist zu empfehlen, dass *de lege ferenda* ein Insolvenzantragsrecht bei rechnerischer Überschuldung zur Einleitung einer freiwilligen Sanierung ergänzend eingeführt wird.⁴⁸

VI. Folgen der Entfristung des § 19 Abs. 2 InsO in aktueller Fassung

1. Bedeutung des Überschuldungsbegriffs dauerhaft zurückgedrängt

Der Gesetzgeber hat durch die Entfristung der durch das FMStG eingeführten Fassung des § 19 Abs. 2 InsO die Bedeutung des Überschuldungsbegriffs dauerhaft zurückgedrängt.

Bereits die Expertenbefragung im Auftrag des BMJ in 2012⁴⁹ hat ergeben, dass die Überschuldung als Insolvenzauslöser nach überwiegender Praktikereinschätzung eine geringe Bedeutung hat. Insolvenzanträge werden in aller Regel nicht auf Überschuldung, sondern auf Zahlungsunfähigkeit gestützt. Auch im Rahmen straf- und zivilrechtlicher Haftung wegen Insolvenzverschleppung hat die Überschuldung wegen erschwelter Nachweisbarkeit des Tatbestands im Vergleich zur Zahlungsunfähigkeit ebenfalls eine geringere Bedeutung.

Insoweit trägt die Gesetzeslage nun langfristig der eingeschränkten praktischen Bedeutung des Überschuldungstatbestands Rechnung; allerdings stellt sich in diesem Zusammenhang dann auch wieder die Frage, warum die Überschuldung als Insolvenzauslöser dann nicht konsequenterweise ersatzlos gestrichen wird.

2. Entfristung bewirkt Rechtssicherheit

Die Entfristungsregelung, die unter Berücksichtigung der Vorwirkungen der zukünftigen Fassung des Überschuldungsbegriffs bereits am Tag nach der Verkündung des Gesetzes in Kraft treten soll, bringt für die betroffenen Unternehmen die im Rechts- und Wirtschaftsverkehr erforderliche Rechtssicherheit.

Insbesondere das durch die Befristung des FMStG aufgeworfene Problem einer Änderung des Überschuldungsbegriffs während des Prognosezeitraums ist durch das Gesetz vom 9.11.2012 obsolet geworden. Die Frage, ob etwa eine neue Gesetzeslage ab Januar 2014 (Rückkehr zum zwei-

41 In diesem Sinn auch das IDW in seiner Stellungnahme v. 29.10.2010 zum Diskussionsentwurf für ein Gesetz zur weiteren Erleichterung der Sanierung von Unternehmen, abrufbar unter www.idw.de/idw/portal/d602964/index.jsp.

42 Böcker/Poertzgen, GmbHR 2008, 1289 (1295); Poertzgen, ZInsO 2009, 401 (404).

43 Böcker/Poertzgen, GmbHR 2008, 1289 (1295); Poertzgen, ZInsO 2009, 401 (404); Pott, NZI 2012, 4 (7).

44 Überwiegend ist wohl eine weitere (befristete) Verlängerung der Geltung des modifiziert zweistufigen Überschuldungsbegriffs i.d.F. des aktuellen § 19 Abs. 2 InsO, aber keine vollständige Entfristung erwartet worden, insbesondere da die Bundesjustizministerin Sabine Leutheusser-Schnarrenberger noch im August 2012 auf einem Symposium in Ingoldstadt ausgeführt hat, dass „einiges dafür [spreche], die jetzige Regelung nochmals für einen signifikanten Zeitraum zu verlängern, um auf der Grundlage der Langzeiterfahrungen später über eine endgültige Lösung zu entscheiden.“ (zitiert nach Presseinformation 5/2012 des IDW v. 20.8.2012, s. www.idw.de/idw/portal/n281334/n383272/index.jsp).

45 Vgl. Frystatzki, NZI 2011, 521 (526 ff.) sowie bereits in NZI 2011, 173 ff.; Büttner, ZInsO 2009, 841 (857).

46 Vgl. nochmals die IDW-Presseinformation aaO (Fn. 44).

47 Vgl. Böcker/Poertzgen, GmbHR 2008, 1289 (1293); Pott, NZI 2012, 4 (7); kritisch zur Änderung des Überschuldungsbegriffs in der InsO zum 1.1.1999 durch den Rechtsausschuss des Bundestags (§ 23 RegE-InsO, BT-Drucks. 12/7302, S. 157) Holzer, ZIP 2008, 2108 (2109 f.) sowie Hoos/Kleinschmidt, NZG 2009, 1172 (1173).

48 Vgl. auch Bitter/Hommerich/Reiß, ZIP 2012, 1201 (1209).

49 Bitter/Hommerich/Reiß, ZIP 2012, 1201 ff.

Der insolvenzrechtliche Überschuldungsbegriff ab 2014

stufigen Überschuldungsbegriff) in dem davor liegenden Zeitraum noch eine positive Fortführungsprognose erlaubt und ob eine prognostizierte rechtliche Überschuldung ab dem 1.1.2014 dazu führen kann, dass sich für die Zeit davor auch bereits eine negative Fortführungsprognose ergeben würde,⁵⁰ stellt sich nicht mehr.⁵¹

3. Dauerhafter Bedeutungszuwachs für die Fortführungsprognose

Da die Fortführungsprognose heute wie künftig das entscheidende Tatbestandsmerkmal bei der Überschuldungsprüfung ist, wird ihre Bedeutung in der Praxis weiter zunehmen.⁵²

a) Inhalt der Fortführungsprognose

In der Praxis liegt der Schwerpunkt auf einem Liquiditätstest und damit einer Zahlungsfähigkeitsprognose,⁵³ welche die mittelfristige Finanzkraft und Finanzierungsmaßnahmen berücksichtigt. Damit rückt der Überschuldungstatbestand in die Nähe der drohenden Zahlungsunfähigkeit.

Teilweise wird als weitere Voraussetzung einer positiven Fortführungsprognose zum einen ein entsprechender Fortführungswille gefordert. Zum anderen sollen zunehmend auch Ertragsgesichtspunkte in die Prognose einfließen: So sei eine nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen durchzuführende, nachvollziehbare Ertrags- und Finanzplanung auf der Basis eines aussagekräftigen Unternehmenskonzepts erforderlich.⁵⁴ Vereinzelt wird eine echte Ertragfähigkeitprognose verlangt.⁵⁵

Nach richtiger Auffassung würden die Anforderungen an die Fortführungsprognose allerdings überspannt, wenn im Rahmen der Überschuldungsprüfung eine konkrete Gewinnerzielungsaussicht verlangt würde. Denn der Gewinn steht letztlich nur den Gesellschaftern des Schuldners und nicht seinen Gläubigern zu.⁵⁶

Insgesamt könnten erhöhte Anforderungen an die Prognose einerseits den Gläubigerschutz stärken und damit die durch die Perpetuierung des modifiziert zweistufigen Überschuldungsbegriffs eingetretene etwaige Schutzlücke wenigstens teilweise schließen. Andererseits besteht letztlich die Gefahr eines Wertungswiderspruchs, wenn auf der einen Seite die Anforderungen an einen Insolvenzeintritt im Bereich der Überschuldung gesteigert werden, jedoch auf der anderen Seite die Anforderungen an die Prognoseentscheidung verschärft werden und auf diese Weise eine Vermeidung der Überschuldung wieder erschwert wird.

In jedem Fall ist jedoch zu hoffen, dass die künftige Diskussion um die Anforderungen an die Fortführungsprognose nicht mit Blick auf das gewünschte Ergebnis und insbesondere konjunkturabhängig geführt werden wird.

b) Prognosezeitraum

Als Faustformel hat sich herausgebildet, dass die Prognose das laufende Geschäftsjahr und das Folgejahr bzw. zwei Jahre ab Prognoseerstellung umfassen soll.⁵⁷ Diese Faustformel stellt einen Kompromiss im Rahmen der Abwägung zwischen Gläubigerinteresse und Praktikabilität dar.⁵⁸ Eine aus Gläubigersicht wünschenswerte, bis zur Fälligkeit aller bestehenden Verbindlichkeiten reichende Prognose wäre – insbesondere bei Dauerschuldverhältnissen – unpraktikabel. Schließlich können die Interessen der Gläubiger bereits durch die Darlegungs- und Beweislast des Geschäftsführers für eine positive Fortführungsprognose und die damit einhergehende Dokumentationspflicht⁵⁹ hinreichend geschützt werden.⁶⁰

VII. Zusammenfassung

Die Grundsatzfragen der Überschuldung als Insolvenzgrund (§ 19 InsO) sind nicht beantwortet. Die allgemeinen Schwierigkeiten der Überschuldungsfeststellung bestehen trotz der Perpetuierung des modifiziert zweistufigen Überschuldungsbegriffs und der Entfristung des § 19 Abs. 2

50 S. hierzu Böcker/Poertzgen, GmbHHR 2008, 1289 (1290); Münich, AnwZert HaGesR 5/2009, Anm. 2 lit. c.; zuletzt ausführlich zu diesem Problem Tehler/Dittmer, ZInsO 2012, 2187 ff.

51 Eine noch nicht geltende Gesetzeslage hat keine unmittelbare rechtliche Vorwirkung; die Fortführungsprognoseprüfung umfasst inhaltlich nicht gesetzgeberische Änderungen selbst, sondern nur unternehmens-, markt- und geschäftsfeldbezogene tatsächliche Umstände; andernfalls hätte Art. 5 FMSiG faktisch nur eingeschränkte Gültigkeit, was dem Willen des Gesetzgebers zuwidergelaufen wäre (vgl. Böcker/Poertzgen, GmbHHR 2008, 1289 [1290]); mittelbar faktisch aber hat die Konstruktion der Befristung des Gesetzes, z.B. auf die Vergabe von Sanierungsdarlehen und die Kreditwürdigkeitsprüfung, Bedeutung und Vorwirkung entfaltet: welche Bank würde einem Unternehmen noch Kredit gewähren, wenn sie erwarten muss, dass das Unternehmen Anfang 2014 einen Insolvenzantrag wegen Überschuldung allein aufgrund der geänderten Rechtslage stellen muss? (vgl. Thonfeld, NZI 2009, 15 [17]); vor diesem Hintergrund ist das rasche Handeln des Gesetzgebers im Vorfeld des 31.12.2013 richtig, um die Kreditwürdigkeit betroffener Unternehmen durch die Befristungssituation der Art. 6, 7 FMSiG nicht zu gefährden; vgl. insoweit auch Tehler/Dittmer, ZInsO 2012, 2187 (2190 f.); zur strafrechtlichen Dimension dieser Problematik Wegner, wistra 2010, 438 f.; Büttner, ZInsO 2009, 841 (850); Fromm/Gierthmühlen, NZI 2009, 665 (667).

52 Messow, AnwZert InsR 18/2009, Anm. 4; zusammenfassend für die Geschäftsführungspraxis Aleth/Harlfinger, NZI 2011, 166 ff.

53 Karsten Schmidt/Bitter in Scholz, GmbHG, 10. Aufl. 2010, Vor § 64 Rz. 28; Kleindiek in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 18. Aufl. 2012, Anh zu § 64 Rz. 28; vgl. auch Hirte/Knof/Mock, ZInsO 2008, 1217 (1222).

54 LG Göttingen v. 3.11.2008 – 10 T 119/08, ZInsO 2009, 38 ff. unter Bezug auf Rechtsprechung aus der Zeit vor dem FMSiG; vgl. auch OLG Schleswig v. 11.2.2010 – 5 U 60/09, GmbHHR 2010, 864 ff. m. Komm. Blöse; zu weiteren Einzelheiten etwa Aleth/Harlfinger, NZI 2011, 166 ff.; Dahl, NZI 2008, 719 (720); Sikora, ZInsO 2010, 1761 (1762 ff.); Bork, ZIP 2000, 1709 ff.

55 AmtsG Hamburg v. 2.12.2011 – 67c IN 421/11, ZInsO 2012,

183 f. unter Hinweis auf BGH v. 13.7.1992 – II ZR 269/91 – Dornier, BGHZ 119, 201 (213 ff.) = GmbHHR 1992, 659 (662 f.); ebenso Ehlers, NZI 2011, 161 (162 ff.); Wolf, DStR 2009, 2682 (2683 ff.); Schröder in Hamb.Komm.InsO, 4. Aufl. 2012, § 19 Rz. 12; kritisch dagegen Bitter/Kresser, ZIP 2012, 1733 ff., die in der Ertragfähigkeit keinen selbständigen und notwendigen Teil der Fortführungsprognose sondern nur einen Faktor zur Bestimmung der Zahlungsfähigkeit sehen.

56 Vgl. Hecker/Glozbach, BB 2009, 1544 (1545); Bitter/Kresser, ZIP 2012, 1733 (1736).

57 Für die Ertragfähigkeitprognose wird ein Zeithorizont von zweieinhalb bis drei Jahren vertreten, vgl. AmtsG Hamburg v. 2.12.2011 – 67c IN 421/11, ZInsO 2012, 183 f.; kritisch Frystatzki, NZI 2011, 173 (177 ff.); zusammenfassend zum Streitstand Kleindiek in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 18. Aufl. 2012, Anh zu § 64 Rz. 28.

58 Vgl. Hirte/Knof/Mock, ZInsO 2008, 1217 (1222).

59 Ahrendt/Plischkaner, NJW 2009, 964 (965).

60 Für eine generelle Beweislastumkehr in Haftungsprozessen mit Insolvenzverwaltern und Gläubigern Ahrendt/Plischkaner, NJW 2009, 964 (966).

Organschaftsreform „light“

InsO i.d.F. des FMStG durch das am 9.11.2012 beschlossene Gesetz zur Einführung einer Rechtsbehelfsbelehrung im Zivilprozess und zur Änderung anderer Vorschriften auch künftig. Die Diskussion wird sich auf die Fortführungsprognose und deren Anforderungen verlagern.⁶¹

⁶¹ Frystatzki, NZI 2011, 521 (522 ff.).

Es bleibt zu hoffen, dass der Gesetzgeber *de lege ferenda* noch einmal die ersatzlose Streichung der Überschuldung als Insolvenzgrund bzw. vor dem Hintergrund des Schutzschirmverfahrens (§ 270b InsO) und der Möglichkeit eines Schuldnerantrags bei drohender Zahlungsunfähigkeit (§ 18 Abs. 1 InsO) zumindest die Normierung eines (Eigen-)Antragsrechts des Schuldners trotz positiver Fortführungsprognose erwägt.

Dr. Norbert Schneider / Ulrike Sommer*

Organschaftsreform „light“

– Ein Überblick insbesondere zur neuen Fiktion der tatsächlichen Durchführung –

Im Rahmen der geplanten Steueränderungen zum Ende des Jahres 2012 stand auch eine Modifizierung der ertragsteuerlichen Organschaft auf dem Programm (mit deren Inkrafttreten zum Zeitpunkt der Drucklegung dieser Ausgabe – trotz der Streitigkeiten um die im Gesetzgebungsverfahren befindlichen Steuergesetze (dazu Wiese, GmbHR 2013, R 1 f. – in dieser Ausgabe) – zeitnah zu rechnen ist). Die früheren großen Erwartungen an eine grundlegende Reform der Gruppenbesteuerung werden damit nicht erfüllt. Ergebnis ist letztendlich nur eine Organschaftsreform „light“. Diese kann künftig durchaus zu einigen Erleichterungen für die Steuerpflichtigen führen; allerdings wirft sie auch noch eine ganze Reihe von Fragen auf. In diesem Beitrag werden zwei für die Praxis besonders wichtige neue Elemente herausgegriffen und vertieft untersucht. Der Schwerpunkt liegt dabei auf der neuen Heilungsmöglichkeit bei Fehlern in der tatsächlichen Durchführung.

I. Einleitung

Die deutsche „Gruppenbesteuerung“ ist reformbedürftig. Der wesentliche Grund dafür ist, dass die ertragsteuerliche Organschaft¹ – die deutsche Form der Gruppenbesteuerung bei Kapitalgesellschaftstöchtern – wie schon seit rund 100 Jahren² einen Gewinnabführungsvertrag („GAV“) erfordert. Dieser muss zivilrechtlich wirksam abgeschlossen sein, eine Mindestlaufzeit von fünf Jahren vorsehen, während seiner ganzen Laufzeit tatsächlich durchgeführt werden und darf nicht vor Ende der fünfjährigen Mindestlaufzeit ohne wichtigen Grund beendet werden. Durch das Erfordernis des GAV wird eine der Kernregelungen der Unternehmensbesteuerung in erheblichem Maße von zivilrechtlichen (teils umstrittenen) Vorfragen abhängig gemacht.³ Die Fehlerquellen für eine „verun-

glückte Organschaft“ sind dadurch zahlreich.⁴ Bereits jetzt ist absehbar, dass auch im Jahr 2013 wieder eine Reihe interessanter BFH-Entscheidungen zu Zweifelsfragen ergehen werden.⁵

Nicht nur, aber auch deshalb sind seit einiger Zeit die Stimmen immer lauter geworden, die eine grundlegende Reform der Organschaftsbesteuerung fordern, und zwar insbesondere die Abschaffung des GAV.⁶ Dies schien auch realisierbar, als die aktuelle Bundesregierung im Koalitionsvertrag vom Oktober 2009 die Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung ohne GAV als mögliche Maßnahme zur Stärkung des Standorts Deutschland benannte und in der Folgezeit bis ins Jahr 2012 intensiv über mögliche Modelle debattiert wurde.⁷ Der große Reformeifer ist jedoch im Laufe des Jahres 2012 erlahmt. Grund dafür dürfte neben Befürchtungen fehlender Aufkommensneutralität⁸ auch der Umstand sein, dass der GAV fiskalpolitisch als ein Instrument zur Begrenzung der (u.U. grenzüberschreitenden) Folgen einer modernen Gruppenbesteuerung angesehen wird. Steuerpolitisches Ziel war nunmehr nur noch eine „kleine Organschaftsreform“, die an einigen sehr wenigen Punkten Eingriffe in das bestehende Recht wagt, um zwei der praktischen Hauptprobleme der Organschaft etwas zu verbessern. Ihre gesetzliche Umsetzung ist in dem Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts („Unternehmensteuerreformgesetz“) enthalten.⁹

Dieser Beitrag widmet sich einzelnen ausgewählten Neuerungen dieses Gesetzes. Es handelt sich hierbei um gewis-

³ Vgl. dazu im Überblick Schneider, StbJb 2011/2012, S. 327 ff.

⁴ S. dazu Walter in Ernst & Young, KStG, § 14 Rz. 683 ff.; Schneider/Hinz, Ubg 2009, 738 ff.

⁵ Vgl. z.B. zur konzerninterne Veräußerung als wichtigem Grund FG Niedersachsen v. 10.5.2012 – 6 K 140/10, EFG 2012, 1591 = GmbHR 2012, 917 m. Komm. Altrichter-Herzberg (Revision anhängig beim BFH unter dem Az. I R 45/12) u. kritischer Anm. Behrens, BB 2012, 2787; FG Münster v. 23.2.2012 – 9 K 3556/10 K, G, EFG 2012, 1589 (Revision anhängig beim BFH unter dem Az. I R 40/12) = GmbHR 2012, 812 m. Komm. Walter u. kritischer Anm. Brill, KÖSDI 2012, 18103.

⁶ Vgl. nur den Bericht über das 2. Münchener Unternehmensteuerforum in DStR 2010, Beihefter zu Heft 30, mit Beiträgen von Viskorf, Kaeser, Herzig und Prinz.

⁷ Überblick u.a. bei Rödder, Ubg 2011, 473 ff.

⁸ Zu den finanziellen Auswirkungen einer Modifikation der Organschaftsvoraussetzungen vgl. IFSt Nr. 482 (2012).

⁹ Vgl. BT-Drucks. 17/10774 u. 17/11217.

* Dr. Norbert Schneider, Dipl.-Finanzwirt (FH), ist Rechtsanwalt, Steuerberater und Partner (Büros Köln/Düsseldorf), Ulrike Sommer ist Rechtsanwältin, Steuerberaterin und Mitarbeiterin (Büro Hamburg) der Sozietät Freshfields Bruckhaus Deringer LLP.

¹ Vgl. §§ 14 – 19 KStG zur körperschaftsteuerlichen Organschaft sowie § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG i.V.m. §§ 14 – 19 KStG zur gewerbsteuerlichen Organschaft.

² Zur Historie vgl. BFH v. 4.3.1965 – I 249/61 S, BStBl. III 1965, 329 = GmbHR 1965, 137, womit der BFH die damals bereits seit den 1920er-Jahren richterrechtlich geschaffene Organschaft mit GAV anerkannte, zugleich aber eine gesetzliche Regelung in angemessener Zeit anmahnte. Für die gewerbsteuerliche Organschaft ist der GAV dagegen erst seit der Angleichung der Organschaftsvoraussetzungen durch das UntStFG 2002 v. 20.12.2001 notwendig.

Organschaftsreform „light“

se Erleichterungen bei der tatsächlichen Durchführung von GAV in § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 4 ff. KStG sowie die nunmehr in § 17 S. 2 Nr. 2 KStG geforderte Aufnahme eines dynamischen Verweises auf § 302 AktG in den Fällen des § 17 KStG.

II. Erleichterungen bei Bilanzierungsfehlern

Bei handelsbilanziellen Bilanzierungsfehlern drohte eine Organschaft bisher zu scheitern, sofern nicht eine aufwändige Rückwärtsberichtigung der fehlerhaften Bilanzen erfolgte. Hier wird durch die Neuregelungen eine wesentliche Erleichterung eingeführt, die allerdings eine ganze Reihe von Detailfragen aufwirft.

1. Überblick zur bisherigen Rechtslage

Zur Anerkennung einer ertragsteuerlichen Organschaft ist grundsätzlich erforderlich, dass der GAV während seiner gesamten Geltungsdauer tatsächlich durchgeführt wird (§ 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 1 KStG). Zentrales Element der tatsächlichen Durchführung ist die ordnungsgemäße Abführung des „ganzen Gewinns“ von der Organgesellschaft an den Organträger bzw. – im Verlustfall – der vollständige und wirksame Ausgleich eines etwaigen Verlusts der Organgesellschaft durch den Organträger.¹⁰ „Ganzer Gewinn“ ist allerdings keine steuerrechtliche, sondern eine handelsrechtliche Größe. Notwendig ist, dass der Höchstbetrag der Gewinnabführung i.S.d. § 301 AktG ausgeschöpft wird.¹¹ „Höchstbetrag“ ist der ohne die Gewinnabführung entstehende Jahresüberschuss – vermindert um einen Verlustvortrag aus dem Vorjahr – um den Betrag, der nach § 300 AktG in die gesetzlichen Rücklagen einzustellen ist, und um den nach § 268 Abs. 8 HGB ausschüttungsgesperreten Betrag (§ 301 AktG), sowie erhöht um Entnahmen aus anderen Gewinnrücklagen, die während der Laufzeit des GAV gebildet worden sind (§ 301 S. 2 AktG).¹² Wird gemessen an diesen aktienrechtlichen Vorgaben zu viel oder zu wenig abgeführt, so ist der GAV nicht ordnungsgemäß durchgeführt; die Abführung hat somit nach allgemeiner Ansicht „punktgenau“ zu erfolgen.¹³

Der abzuführende „ganze Gewinn“ bestimmt sich also im Wesentlichen nach handelsrechtlichen Parametern.¹⁴ Nach der zivilrechtlichen Rechtsprechung des BGH ist dabei aber nicht zwingend auf den Jahresüberschuss (vor Gewinnabführung) im *festgestellten Jahresabschluss* abzustellen, und zwar selbst dann nicht, wenn dieser wirksam und nicht nichtig ist, sondern auf denjenigen, der sich bei objektiv ordnungsgemäßer Bilanzierung nach Maßgabe der GoB ergibt.¹⁵ Sofern hier Abweichungen bestehen und

faktisch nur der Jahresüberschuss aus dem festgestellten Jahresabschluss abgeführt wird, wird nach BGH-Maßstäben zivilrechtlich nicht der tatsächliche „ganze Gewinn“ abgeführt.

Wegen der engen Anknüpfung der Organschaftsregeln an das Zivilrecht war bislang dann zugleich die ertragsteuerliche Organschaft gefährdet. Nicht abschließend geklärt war jedoch, ob jedweder handelsbilanzielle Fehler stets steuerrechtlich relevant ist oder ob dies nur (vereinfacht) wesentliche Mängel betrifft.¹⁶ Die Finanzverwaltung hat zwar punktuell zugestanden, dass bestimmte Fehler für die Anerkennung der Organschaft unschädlich sind,¹⁷ ein allgemeines Wesentlichkeitsprinzip bisher jedoch nicht anerkannt. Demgegenüber hat der BFH¹⁸ im Jahr 2010 festgestellt, dass ein „Klassiker“ der gesellschaftsrechtlichen Fehler – das Vergessen des Ausgleichs eines vorvertraglichen Verlustvortrags mit entsprechendem sonst abzuführendem Jahresüberschuss – ein steuerlich relevanter Fehler ist, und zwar auch bei nur geringen Beträgen.¹⁹

Lag nach diesen Maßstäben ein „schädlicher“ Fehler vor, stellte sich die Frage, ob dieser steuerlich durch eine rückwirkende Änderung der handelsbilanziellen Jahresabschlüsse bis zur Fehlerquelle (d.h. im Fehlerjahr und nicht nur in laufender Rechnung) geheilt werden kann.²⁰ Der BFH hat diese Frage in einem vor kurzem entschiedenen Fall offen gelassen, weil dort zwar eine rückwirkende Änderung erfolgt war, die daraus resultierenden Korrekturbeträge jedoch nicht tatsächlich abgeführt worden waren. Einige wenige (wenn auch gewichtige) Stimmen in der Literatur lehnten bisher eine rückwirkende Änderung ab.²¹ Die h.M. hält sie dagegen grundsätzlich für möglich.²² In der Praxis wurde die rückwirkende Änderung jedenfalls häufiger umgesetzt und auch von der Finanzverwaltung akzeptiert (z.T. sogar durch verbindliche Auskünfte „abgesegnet“). Sonderlich beliebt war diese Änderungsmöglichkeit

10 Zu Einzelfragen der Technik der tatsächlichen Durchführung, insbesondere beim Verlustausgleich, vgl. z.B. *Suchanek/Herbst*, FR 2005, 665 ff.; *Walter* in Ernst & Young, KStG, § 14 Rz. 653 ff.

11 Vgl. *Dötsch*, Der Konzern 2009, 171 ff., m.w.N.

12 Diese aktienrechtlichen Regelungen gelten u.a. wegen § 17 S. 2 Nr. 2 KStG steuerlich auch für GmbHs entsprechend.

13 Vgl. z.B. *Dötsch* in *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, Die Körperschaftsteuer, § 14 KStG Rz. 173.

14 Weiterführend *Schneider/Hinz*, Ubg 2009, 738 (743 ff.). Spezifisch steuerrechtlich zu beachten ist die Einschränkung der Rücklagenbildung in § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 KStG.

15 Vgl. BGH v. 14.2.2005 – II ZR 361/02, GmbHR 2005, 628; v. 11.10.1999 – II ZR 120, 98, BGHZ 142, 382; *Rödter*, Ubg 2012, 717 (719) weist u.E. zu Recht darauf hin, dass dadurch durchaus auch der sog. handelsrechtliche subjektive Fehlerbegriff berücksichtigt werden muss.

16 Vgl. hierzu z.B. den Überblick bei *Schneider/Hinz*, Ubg 2009, 738 (743), m.w.N.

17 BMF v. 15.10.2007 – IV B 7 - S 2770/0 – DOK 2007/0456675, BStBl. I 2007, 765 = GmbHR 2007, 1230 (zur unterlassenen Verzinsung von Verlustausgleichsansprüchen): OFD Hannover v. 5.11.2008 – S 2861 - 3 - StO 241, DStR 2009, 325 (zur Aktivierung des KSt.-Guthabens).

18 BFH v. 21.10.2010 – IV R 21/07, BFH/NV 2011, 151 = GmbHR 2011, 40 m. Komm. *Walter*.

19 Kritisch wegen der Nichtanerkennung einer Wesentlichkeitsgrenze z.B. *Walter*, GmbHR 2011, 43 f.

20 Vgl. hierzu z.B. die Darstellung von *Schneider/Hinz*, Ubg 2009, 738 ff.; *Meining*, GmbHR 2010, 309 ff.; *Dötsch* in *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, Die Körperschaftsteuer, § 14 KStG Rz. 177 ff.; sowie auch zum erforderlichen tatsächlichen Ausgleich der Änderungsbeträge und der Problematik der fehlenden Änderbarkeit bei einem Beteiligten, FG Düsseldorf v. 27.3.2007 – 3 K 4024/05 F, EFG 2007, 1104; BFH v. 21.10.2010 – IV R 21/07, BFH/NV 2011, 151 = GmbHR 2011, 40 m. Komm. *Walter*.

21 *Frotscher* in *Frotscher/Maas*, KStG/GewStG/UmwStG, § 14 KStG Rz. 200a; *Neumann* in *Gosch*, KStG, 2. Aufl. 2009, § 14 Rz. 310.

22 Z.B. *Dötsch* in *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, Die Körperschaftsteuer, § 14 KStG Rz. 177 ff.; *Schneider/Hinz*, Ubg 2009, 738 ff.; *Meining*, GmbHR 2010, 309 ff.; *Borggräfe/Kutsch*, NWB 2011, 1946 ff., jeweils m.w.N. Details (z.B. Notwendigkeit der Änderung auch der Bilanz des Organträgers und/oder auch der Steuerbilanz) sind allerdings in Teilen umstritten; FG Düsseldorf v. 27.3.2007 – 3 K 4024/05 F, EFG 2007, 1104 lehnt jedenfalls eine Änderung beim Organträger ab, wenn eine Änderung bei der Organgesellschaft nicht mehr möglich ist.

Organschaftsreform „light“

gleichwohl nicht, da sie z.T. sehr aufwändig und kostenintensiv war (insbesondere bei länger zurückliegenden Fehlerjahren, Kettenorganschaften oder gesetzlichen oder vertraglichen Publizitäts- oder Offenlegungspflichten). Im Vergleich zum Scheitern der Organschaft war sie jedoch häufig das kleinere Übel.

2. Neue Heilungsmöglichkeit nach § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 4 ff. KStG

Durch die Neuregelung in § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 4 ff. KStG ergibt sich eine neue Heilungsmöglichkeit für die Steuerpflichtigen, die letztlich – und darin liegt eine wesentliche Verbesserung – eine Korrektur in „laufender Rechnung“ unter bestimmten, nachstehend detaillierter dargestellten Voraussetzungen eröffnet. Diese neue Korrekturmöglichkeit ist nach § 34 Abs. 9 Nr. 7 KStG für alle (offenen) Veranlagungszeiträume anzuwenden. Es werden aber u.U. nicht alle denkbaren Fehler in der Handelsbilanz von der neuen Korrekturmöglichkeit erfasst; nach unserem Dafürhalten sind in diesen Fällen aber jedenfalls weiterhin die bislang geltenden Grundsätze anwendbar, so dass in Einklang mit der h.M. und der „gelebten Praxis“²³ die bisherigen Korrekturmöglichkeiten für fehlerhafte Bilanzansätze (insbesondere die Rückwärtsberichtigung der Handelsbilanzen bis zur Fehlerquelle) unverändert Geltung besitzen.

Die Neuregelung in § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 4 ff. KStG lautet wie folgt:

„Der Gewinnabführungsvertrag gilt auch als durchgeführt, wenn der abgeführte Gewinn oder ausgeglichene Verlust auf einem Jahresabschluss beruht, der fehlerhafte Bilanzansätze enthält, sofern

- a) der Jahresabschluss wirksam festgestellt ist,
- b) die Fehlerhaftigkeit bei Erstellung des Jahresabschlusses unter Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht hätte erkannt werden müssen und
- c) ein von der Finanzverwaltung beanstandeter Fehler spätestens in dem nächsten nach dem Zeitpunkt der Beanstandung des Fehlers aufzustellenden Jahresabschluss der Organgesellschaft und des Organträgers korrigiert und das Ergebnis entsprechend abgeführt oder ausgeglichen wird, soweit es sich um einen Fehler handelt, der in der Handelsbilanz zu korrigieren ist.

Die Voraussetzung des Satzes 4 Buchstabe b gilt bei Vorliegen eines uneingeschränkten Bestätigungsvermerks nach § 322 Absatz 3 des Handelsgesetzbuchs zum Jahresabschluss, zu einem Konzernabschluss, in den der handelsrechtliche Jahresabschluss einbezogen worden ist, oder über die freiwillige Prüfung des Jahresabschlusses oder der Bescheinigung eines Steuerberaters oder Wirtschaftsprüfers über die Erstellung eines Jahresabschlusses mit umfassenden Beurteilungen als erfüllt.“

Rechtstechnisch fingiert die Neuregelung eine ordnungsgemäße tatsächliche Durchführung. Dazu sind kumulativ folgende Voraussetzungen erforderlich:

- Es liegt ein Jahresabschluss vor mit „fehlerhaften Bilanzansätzen“, der aber jedenfalls wirksam festgestellt wurde. Der im Jahresabschluss ausgewiesene Gewinn wurde tatsächlich abgeführt (bzw. ein Verlust ausgeglichen).
- Die Fehlerhaftigkeit hätte bei Erstellung des Jahresabschlusses unter Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkannt werden *müssen*. Zu dieser auslegungsbedürftigen abstrakten Anforderung ent-

hält der neue S. 5 eine weitere Fiktion: die Voraussetzung gilt als erfüllt, wenn (vereinfacht) für einen relevanten Abschluss ein uneingeschränktes Testat erteilt wurde (dazu sogleich unter II.2.b)).

- Wenn die Finanzverwaltung diesen Fehler beanstandet, wird er spätestens in dem nächsten nach dem Zeitpunkt der Beanstandung des Fehlers aufzustellenden Jahresabschluss der Organgesellschaft und des Organträgers korrigiert und das korrigierte Ergebnis entsprechend abgeführt oder ausgeglichen. Muss der Fehler jedoch in der Handelsbilanz nicht korrigiert werden, greift auch die steuerrechtliche Korrekturpflicht nicht ein.

a) Jahresabschluss mit fehlerhaften Bilanzansätzen

Um die neue Korrekturnorm in Anspruch nehmen zu können, muss zunächst ihr sachlicher Anwendungsbereich eröffnet sein. Demgemäß muss konkretisiert werden, wann überhaupt ein Jahresabschluss mit fehlerhaften Bilanzansätzen im Sinne der neuen Vorschriften vorliegt.

Grundsätzlich ist ein Bilanzansatz fehlerhaft, wenn er nicht den GoB entspricht. Dies erfasst zunächst Fälle der fehlerhaften Bewertung von vorhandenen Bilanzansätzen (Über- oder Unterbewertung), u.E. aber auch den (aus der hier relevanten steuerlichen Sicht vergleichbaren) Fall gänzlich fehlender Bilanzansätze.²⁴ Die Gesetzesbegründung zur Entwurfsfassung²⁵ geht davon aus, dass auch der vergessene Ausgleich eines vororganschaftlichen Verlustvortrags ein fehlerhafter Bilanzansatz ist. Daraus wird z.T. geschlossen, dass jedweder Fehler, der Auswirkung auf die Abführungsverpflichtung hat (einschließlich des angesprochenen vergessenen Ausgleichs von Verlustvorträgen sowie von Abführungssperren), von der Neuregelung umfasst sei.²⁶ Für ein derart weites Verständnis spricht jedenfalls der aus der Gesetzesbegründung hervortretende Sinn und Zweck der Neuregelung, möglichst viele Fallkonstellationen von Gewinnabführungsfehlern zu erfassen und auf diese Weise tatsächlich – entsprechend dem gesetzgeberischen Grundsatzgedanken des *Unternehmensteuerreformgesetzes* – für die Praxis wichtige Erleichterungen zu schaffen.

Wenn man den „steuerlich relevanten Fehler“ entsprechend der Neuregelung noch konkreter bestimmen will, ist die Regelung u.E. zudem in ihrem Gesamtzusammenhang zu sehen. Zum einen ist – einschränkend – zu berücksichtigen, dass Fehler grundsätzlich problematisch sind, wenn sie zur Nichtigkeit des Abschlusses führen; denn dann ist i.d.R. auch die Feststellung nichtig, so dass die Neuregelung nicht durchgreift. Andererseits ist zu berücksichtigen, dass Fehler, die handelsbilanziell nicht geändert werden müssen, auch keine steuerliche Korrekturpflicht auslösen sollen (vgl. S. 4 lit. c] S. 1 Halbs. 2 im neugefassten § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 KStG). Damit hat der Gesetzgeber letztlich – wie während des Gesetzgebungsverfahrens gefordert²⁷ – den subjektiven Fehlerbegriff des Handelsrechts in die steuerliche Regelung übernommen. Handelsbilanziell liegt ein Fehler nur vor, wenn der Kaufmann den Fehler im

23 Rödder, Ubg 2012, 717 (720).

24 Ebenso Lenz/Adrian/Handwerker, BB 2012, 2851 (2852); Rödder, Ubg 2012, 717 (720).

25 BT-Drucks. 17/10774, S. 20.

26 Lenz/Adrian/Handwerker, BB 2012, 2851 (2852); zweifelnd Rödder, Ubg 2012, 717 (720).

27 Vgl. z.B. v. Wolfersdorff/Rödder/Schmidt-Fehrenbacher/Beisheim/Gerner, DB 2012, 2241 ff.

Organschaftsreform „light“

Zeitpunkt der Feststellung des Jahresabschlusses bei pflichtgemäßer und gewissenhafter Prüfung hätte erkennen können.²⁸ Ist dies nicht der Fall, ist der Jahresabschluss handelsbilanziell fehlerfrei, so dass keine handelsbilanzielle Änderungspflicht besteht. Wenn in diesem Fall die Neuregelung auch steuerlich keine Korrektur fordert, sollte u.E. konsequenterweise kein für die Organschaft schädlicher steuerlicher Bilanzierungsfehler angenommen werden (anstatt einen steuerlich relevanten Fehler zu bejahen, für den unter den weiteren Voraussetzungen der Neuregelung lediglich die Korrekturpflicht suspendiert wäre).²⁹ Das mag zwar aus dem systematischen Aufbau und der Formulierung der Neuregelung nicht unmittelbar hervorgehen; u.E. wird aber nur so das Ziel des Gesetzesgebers (Gleichlauf von handelsbilanzieller und steuerlicher Behandlung) erreicht. Zudem könnte es sonst zu zufälligen Ergebnissen kommen, die dem Gebot einer gleichheitsgerechten Besteuerung zuwiderliefern.

Beispiel: Der Jahresabschluss der Organgesellschaft 2012 enthält einen den GoB objektiv widersprechenden Ansatz, der aber bei Feststellung nicht erkannt werden konnte. Handelsbilanziell liegt kein Fehler vor. Der Abschluss wurde aber (z.B. aus formalen Gründen) nicht wirksam festgestellt. U.E. liegt auch steuerlich schon kein Fehler vor, so dass sich die Frage des (Nicht-)Vorliegens der Voraussetzung der lit. a) (Wirksam festgestellter Jahresabschluss) nicht stellen sollte. Hier wäre eine Klarstellung durch die Finanzverwaltung wünschenswert.

b) Wirksam festgestellter Jahresabschluss

Liegt ein relevanter Fehler vor, wird die Korrekturmöglichkeit der Neuregelung nur dann eröffnet, wenn ein wirksam festgestellter Jahresabschluss existiert (§ 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 4 lit. a) KStG).³⁰ Dies wird regelmäßig der Fall sein.

Demgegenüber liegt kein wirksam festgestellter Jahresabschluss im Fall einer nichtigen Feststellung nach § 256 AktG (bzw. ggf. § 256 AktG analog bei der GmbH)³¹ vor.³² Nichtigkeit ist allerdings in der Regel nur bei besonders gravierenden Mängeln³³ des Inhalts, der Prüfung oder Gliederung sowie bei Fehlern des Feststellungsverfahrens anzunehmen.³⁴ Auch Bewertungsmängel führen grundsätzlich nur zur Nichtigkeit, wenn sie die Bilanzdarstellung wesentlich beeinträchtigen.³⁵ Dies lässt sich insbesondere mit dem *Telos* des § 256 AktG begründen. Die

Norm soll Rechtssicherheit für die betroffene Gesellschaft, ihre Gläubiger (insbesondere auch den Fiskus) sowie ihre gegenwärtigen und zukünftigen Gesellschafter schaffen.³⁶

Dieser Sinn und Zweck erklärt des Weiteren die im AktG verankerte Heilung der Nichtigkeit des Jahresabschlusses durch bloßen Zeitablauf nach § 256 Abs. 6 AktG. Hierdurch wird der (vormals nichtige) Jahresabschluss nachträglich nicht nur formal unangreifbar, sondern er gilt nach h.M. auch ansonsten grundsätzlich als geheilt, damit als fehlerfreier Jahresabschluss. Er kann somit Folgewirkungen für einen darauf aufbauenden Gewinnverwendungsabschluss sowie für Jahresabschlüsse der Folgejahre entfalten.³⁷ Vor dem Hintergrund dieser gesellschaftsrechtlich weiten, materiellen Rechtswirkungen der Heilung nach § 256 Abs. 6 AktG spricht u.E. viel dafür, dass die Heilung auch für steuerliche Zwecke der Neuregelung beachtlich ist, m.a.W.: ist im Zeitpunkt der Fehlerbeanstandung der nichtige Jahresabschluss geheilt, ist dieser u.E. als wirksam festgestellter Jahresabschluss i.S.d. § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 4 lit. a) KStG anzusehen, der die Korrektur nach der Neuregelung nicht sperrt. Da es sich beim Staat letztlich nur um einen weiteren Gläubiger der betroffenen Gesellschaft handelt, erscheint ein Sonderregime an dieser Stelle – noch dazu ohne entsprechende explizite Rechts- bzw. Gesetzesgrundlage – nicht angemessen.

c) Kein Kennenmüssen der Fehlerhaftigkeit des Jahresabschlusses

Darüber hinaus ist für die Korrekturmöglichkeit notwendig, dass die Fehlerhaftigkeit bei Erstellung des Jahresabschlusses unter Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns *nicht hätte* erkannt werden *müssen* (§ 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 4 lit. b) KStG). Die Entwurfsfassung war noch restriktiver und hatte die Korrekturmöglichkeit davon abhängig machen wollen, dass der Fehler nicht hätte erkannt werden *können*. Eine Korrektur bleibt somit jetzt möglich, wenn der Fehler bei Erstellung des Jahresabschlusses unter Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns hätte erkannt werden *können*, aber eben nicht *müssen*.³⁸ Die bewusste gesetzliche sprachliche Verschärfung spricht u.E. dafür, dass man an das Erkennen-Können-Müssen einen strengen Maßstab anlegen muss, bevor man einen Fehler annimmt.

Ohne weitere gesetzliche Konkretisierungen wäre nur diese abstrakte Voraussetzung im neuen § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 4 lit. b) KStG im Einzelfall i.d.R. kaum sicher subsumierbar gewesen; es wäre ein erhebliches Streitpotential verblieben. Äußerst fraglich wäre insbesondere gewesen,

28 IDW RS HFA 6 Tz. 14 (abgedruckt u.a. in Wpg Supplement 2/2007, S. 77).

29 Ähnlich wohl auch Rödder, Ubg 2012, 717 (720 f.).

30 Vgl. BT-Drucks. 17/10774, S. 19.

31 Vgl. hierzu z.B. E. Vetter in Henssler/Strohn, Gesellschaftsrecht, 2011, § 256 AktG Rz. 4, m.w.N.

32 Nichtigkeitsgegenstand ist der festgestellte Jahresabschluss i.S.d. das die Feststellungswirkung auslösende korporationsrechtliche Rechtsgeschäft, vgl. z.B. Hüffer, AktG, 10. Aufl. 2012, § 256 Rz. 3; E. Vetter in Henssler/Strohn, Gesellschaftsrecht, 2011, § 256 AktG Rz. 3.

33 Vgl. hierzu z.B. Schwab in K. Schmidt/Lutter, AktG, 2. Aufl. 2010, § 256 AktG Rz. 7, 15.

34 Vgl. z.B. Hüffer, AktG, 10. Aufl. 2012, § 256 Rz. 5.

35 Vgl. z.B. Rölike in Spindler/Stilz, AktG, 2. Aufl. 2010, § 256 Rz. 64; Hüffer in Münch.Komm.AktG, 3. Aufl. 2011, § 256 Rz. 56. Bei Fällen der Unterbewertung sind die Anforderungen an die Nichtigkeit noch enger, u.a. ist Vorsatz erforderlich; vgl. Rölike, aaO, Rz. 71.

36 Vgl. z.B. Hüffer, AktG, 10. Aufl. 2012, § 256 Rz. 5.

37 Vgl. z.B. E. Vetter in Henssler/Strohn, Gesellschaftsrecht, 2011, § 256 AktG Rz. 27; Rölike in Spindler/Stilz, AktG, 2. Aufl. 2010, § 256 Rz. 74, 75; Waclawik in Hölters, AktG, 2011, § 256 Rz. 33 („Umgestaltung der Rechtslage“); Schwab in K. Schmidt/Lutter, AktG, 2. Aufl. 2010, § 256 AktG Rz. 37, wonach die Heilung zur Wirksamkeit des Jahresabschlusses *ex tunc* erfolgt und nicht nur dazu führt, dass sich niemand mehr auf die Nichtigkeit berufen kann; Hüffer, AktG, 10. Aufl. 2012, § 256 Rz. 28, der vom nachträglichen „Wegfall der Nichtigkeit“ spricht; so auch Heidel, Aktienrecht, 3. Aufl. 2011, § 256 AktG Rz. 39.

38 Hätte der Fehler bei Anwendung der notwendigen Sorgfalt gar *nicht* erkannt werden *können*, liegt handelsbilanziell und – unter Berücksichtigung des Gesamtzusammenhangs der Regelung – u.E. bereits schon kein relevanter Fehler vor; vgl. oben unter II.2.a).

Organschaftsreform „light“

wie die Fälle der Nichtberücksichtigung vororganschaftlicher Verluste in die Korrekturmöglichkeiten hätten einbezogen werden können, obwohl dies nach der Gesetzesbegründung eindeutig ein Anliegen des Gesetzgebers war. Der Gesetzgeber hat offenbar erkannt, dass dies der intendierten Erleichterung bei der tatsächlichen Durchführung eklatant zuwider gelaufen wäre.³⁹ Um dieses Problem zu lösen, sieht die Neuregelung eine weitere Fiktion vor. Das Vorliegen des S. 4 lit. b) wird wiederum fingiert (durch § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 5 KStG), wenn insbesondere ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk zu einem Jahresabschluss vorliegt:

- Die Fiktion greift zunächst, wenn ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk (Testat) nach § 322 Abs. 3 HGB zum Jahresabschluss existiert.⁴⁰ Hinweise i.S.d. § 322 Abs. 3 S. 2 HGB schränken den Bestätigungsvermerk nicht ein⁴¹ und sind daher unschädlich. Das neue Gesetz selbst sagt nicht, um wessen Jahresabschluss es sich handeln muss. U.E. sollte es nur um den Jahresabschluss der Organgesellschaft gehen.⁴² Davon scheint auch die Gesetzesbegründung auszugehen.⁴³ Dafür spricht u.a. auch, dass die lit. b) selbst nur den Singular („des Jahresabschlusses“) verwendet.
- Weiterhin reicht ein uneingeschränkter Vermerk zu einem Konzernabschluss, in den der handelsrechtliche Jahresabschluss (der Organgesellschaft) einbezogen worden ist. Diese zu begrüßende Erweiterung ist erst im Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens aufgenommen worden; sie hilft insbesondere dann, wenn Gesellschaften nicht prüfungspflichtig sind oder von § 264 Abs. 3 HGB Gebrauch gemacht wird. „Einbezogen“ ist eine Organgesellschaft, wenn sie Teil des Konsolidierungskreises ist und auf die Einbeziehung auch nicht verzichtet wurde.⁴⁴ Das neue Gesetz fordert nicht, dass es sich um den Konzernabschluss des Organträgers handelt; Gegenstand kann daher auch ein Abschluss einer entfernteren Mutter-Gesellschaft sein. Auch Abschlüsse von EU-Muttergesellschaften müssen aufgrund der gemeinschaftlichen Vorgaben grundsätzlich ausreichen.⁴⁵
- Schließlich genügt auch ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk über eine freiwillige Prüfung des Jahresabschlusses (der Organgesellschaft) oder die Bescheinigung eines Steuerberaters oder Wirtschaftsprüfers über die Erstellung eines Jahresabschlusses mit umfassenden Beurteilungen auf Basis des IDW S 7 oder der entsprechenden Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer.⁴⁶

Nach dem Wortlaut des neuen Gesetzes kommt es ausschließlich darauf an, dass ein uneingeschränktes Testat vorliegt. Ist das Testat eingeschränkt, kommt ihm nach

dem Wortlaut des § 322 Abs. 3 HGB keine Fiktionswirkung zu. Diese Annahme gilt wohl unabhängig davon, aus welchen Gründen die Einschränkung erfolgte. M.a.W.: der fehlerhafte Bilanzansatz muss für die Einschränkung des Testats nicht kausal gewesen sein. Ob und inwieweit sich aus dieser neuen Relevanz von Testaten nicht-steuerliche (z.B. berufsrechtliche) Folgefragen ergeben, bleibt abzuwarten.

d) Durchführung der Korrektur nach Beanstandung

Liegt ein relevanter Fehler vor und greift die „Korrektursperre“ des S. 4 lit. a) oder b) nicht ein, setzt die Fiktion der „ordnungsgemäßen tatsächlichen Durchführung“ i.S.d. Neuregelung voraus, dass ein von der Finanzverwaltung beanstandeter Fehler spätestens⁴⁷ in dem nächsten nach dem Zeitpunkt der Beanstandung des Fehlers aufzustellenden Jahresabschluss der Organgesellschaft und des Organträgers korrigiert und das Ergebnis entsprechend abgeführt bzw. ausgeglichen wird; dies gilt nicht (s.o. unter II.2.a)) wenn der Fehler in der Handelsbilanz nicht korrigiert werden muss.

aa) „Beanstanden“

Unklar ist außerdem, wann eine „Beanstandung“ genau vorliegt und welche Anforderungen hieran zustellen sind. Die genaue zeitliche und sachliche Fixierung dieses Begriffs ist jedoch insbesondere deswegen von Relevanz, weil eine etwaige Korrektur des beanstandeten Fehlers *spätestens* in dem nächsten nach der Beanstandung durch die Finanzverwaltung aufzustellenden Jahresabschluss vorgenommen werden muss.⁴⁸

Von der wörtlichen Bedeutung lässt sich der Begriff „beanstanden“ umschreiben mit „als mangelhaft, als nicht annehmbar bezeichnen (und zurückweisen, nicht akzeptieren)“ oder „zu tadeln, zu kritisieren“⁴⁹ oder „Einwände machen“⁵⁰ bzw. „Einwände erheben“.⁵¹ Damit ist für die Praxis noch nicht viel gewonnen, da dann bereits jede erste ggf. unpräzisierte Kritik einer Finanzbehörde die befristete Korrekturmöglichkeit auslösen würde. Das kann nicht intendiert sein. Gegen ein zu „lasches“ Verständnis spricht auch die Gesetzesbegründung. Danach soll im Rahmen von Betriebsprüfungen („BP“) die Beanstandung „regelmäßig“ mit der Bekanntgabe des BP-Berichts zusammenfallen.⁵² Hieraus kann man die gesetzgeberische Vorstellung ableiten, dass sich eine Beanstandung – vergleichbar mit dem BP-Bericht – überhaupt erst in einem späten Stadium einer Außenprüfung ereignen kann. Außerdem wird durch diese Bezugnahme auf den Bekanntgabezeitpunkt des BP-Berichts erkennbar, dass nicht jede kritische Äußerung einer Finanzbehörde zu einer Beanstandung

39 Vgl. BT-Drucks. 17/10774, S. 20: „zur Vermeidung von Rechtsstreitigkeiten“.

40 Zu Details bzgl. des Prüfungsvermerks vgl. detailliert IDW PS 400, Tz. [17] ff.

41 Vgl. IDW PS 400, Tz. [77].

42 In diesem Sinne auch Rödder, Ubg 2012, 717 (721).

43 Vgl. BT-Drucks. 17/10774, S. 20.

44 § 294 i.V.m. § 296 HGB. Auf die Prüfungsdichte (dazu Entwurf IDW EPS 320 v. 11.3.2011, unter 6.4.2) kommt es u.E. nicht an.

45 Grundsätzlich zustimmend für IFRS-Abschlüsse Lenz/Adrian/Handwerker, BB 2012, 2851 (2853).

46 Letztere abgedruckt in DStR 2010, Beihefter zu Heft 16. Kritisch wegen des Anknüpfens an Handlungen nicht-staatlicher Institutionen Walter, GmbHR 2012, R 301 f.

47 Wegen des Begriffs „spätestens“ muss die Berichtigung nach dieser Vorschrift nicht zwangsläufig im nächsten nach der Beanstandung durch die Finanzverwaltung aufzustellenden Jahresabschluss erfolgen, sondern kann u.E. vielmehr auch in einen früheren Abschluss vorgenommen werden.

48 Vgl. BT-Drucks. 17/11217, S. 9, 10.

49 Vgl. Duden, Deutsches Universalwörterbuch, 2. Aufl. 1989, zu „beanstanden“.

50 Vgl. Kluge, Etymologisches Wörterbuch, 23. Aufl. 1999, zu „beanstanden“.

51 Vgl. Köbler/Gerhard, Deutsches Etymologisches Wörterbuch, 1995, zu „beanstanden“.

52 Vgl. Lenz/Adrian/Handwerker, BB 2012, 2851 ff. sowie BT-Drucks. 17/11217, S. 10.

Organschaftsreform „light“

führen soll. Auch wenn der BP-Bericht keinen Verwaltungsakt darstellt,⁵³ ist zu beachten, dass diesem zumindest eine Schlussbesprechung gemäß § 201 AO vorausgeht und an diesen eine Reihe von Form- und Inhaltserfordernissen gestellt werden (vgl. § 202 AO). Ein damit vergleichbarer Konkretisierungsgrad sollte gleichfalls für die Beanstandung zu fordern sein.

Zu diesem Ergebnis kommt man zudem mit Hilfe einer vergleichenden Betrachtung. So verwendet die AO den Begriff „beanstanden“ im Rahmen der gesetzlichen Beweisregel des § 158 AO.⁵⁴ Obwohl die dortige Situation (Widerlegung einer gesetzlichen Vermutung⁵⁵ der sachlichen Richtigkeit einer formell ordnungsgemäßen Buchführung) nicht deckungsgleich ist mit dem Beanstanden bei der (Korrektur-)Vorschrift des § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 KStG (zumal bei § 158 AO auch ein „Anlass zu beanstanden“ nach dem Gesetzeswortlaut ausreichend ist)⁵⁶, so scheint u.E. doch ein Vergleich für das Begriffsverständnis hilfreich. Die Beanstandungen der sachlichen Richtigkeit der Buchführung in den Fällen des § 158 AO durch die Finanzverwaltung müssen im Grundsatz so konkret und glaubwürdig begründet sein, dass sie das Ergebnis der Buchführung außerhalb der Wahrscheinlichkeit liegend erscheinen lassen.⁵⁷ Dies geht zwar nicht soweit, dass die Finanzverwaltung das richtige Ergebnis darlegen oder gar beweisen müsste.⁵⁸ Vielmehr hat sie für Zwecke des § 158 AO diverse Methoden für die Beanstandung entwickelt,⁵⁹ um dieses Kriterium für die Praxis hinreichend zu konkretisieren.

Eine derartige Konkretisierung sowie vergleichbare Anforderungen an ein „Beanstanden“ sollten, wie vorerwähnt, im vorliegenden Kontext gleichfalls erforderlich sein. Dies resultiert im Übrigen auch u.a. aus der hohen Bedeutung der ertragsteuerlichen Organschaft, den mitunter gravierenden steuerlichen Nachteilen im Fall ihres Scheiterns sowie dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz. Entsprechend ist von einer „Beanstandung“ für Zwecke des § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 4 ff. KStG erst und nur dann auszugehen, wenn die Finanzverwaltung im Wege einer abschließenden Willensbildung klar und für den Steuerpflichtigen deutlich erkennbar zum Ausdruck gebracht hat, dass sie

das Vorliegen fehlerhafter Bilanzansätze bejaht und hiervon auch nicht mehr abzuweichen gedenkt.⁶⁰ Ins Gegenteil gewendet, bedeutet dies: Es liegt kein Beanstanden vor, solange die Finanzverwaltung noch abweichenden Sach- oder Rechtsvortrag durch den Steuerpflichtigen zulässt (z.B. im Rahmen der Schlussbesprechung nach § 201 AO). Auch wenn das neue Gesetz keine ausdrücklichen Formerfordernisse vorschreibt, empfiehlt sich aus Nachweisgründen eine Beanstandung in Schrift- oder Textform sowie eine dahingehende Antragstellung;⁶¹ insofern sollte eine ausdrückliche Klarstellung durch die Finanzverwaltung z.B. in den KStR oder in einem Verwaltungserlass erfolgen.

bb) Fehlererkennung ohne vorausgehende Beanstandung durch die Finanzverwaltung

In Ergänzung zum Gesetzeswortlaut wird zwischenzeitlich vertreten, dass eine Vornahme der Korrektur nach § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 4 ff. KStG auch ohne vorherige Beanstandung der Finanzverwaltung zulässig sei, ohne die Organschaft zu gefährden.⁶² U.E. ist dem grundsätzlich zuzustimmen. Hierfür spricht u.a. der Sinn und Zweck der Vorschrift, den Erhalt der Organschaft zu fördern. Des Weiteren kann es keinen Unterschied machen, ob eine Korrektur durch eine Beanstandung der Finanzverwaltung im Rahmen einer BP ausgelöst wird oder nach einer eigenen Anzeige durch den Steuerpflichtigen. Ob eine solche freiwillige Korrektur sinnvoll ist, steht auf einem anderen Blatt. Auf evtl. Konstellationen gehen wir weiter unten noch ein.

Davon zu trennen ist zudem die Frage, ob der Steuerpflichtige selbst eine Anzeige i.S.d. § 153 AO machen muss, wenn er selbst einen (möglichen) fehlerhaften Bilanzansatz entdeckt. Das ist u.E. nicht zwingend. Dies ergibt sich aus folgender Überlegung: wenn die Neuregelung im § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 KStG eine Fiktion der tatsächlichen Durchführung durch Änderung des Fehlers in laufender Rechnung ermöglicht, sind durch den Fehler bisher auch keine Steuern verkürzt worden. § 153 AO dürfte somit tatbestandlich ausscheiden.⁶³ Auch basierend auf dem Gesamtzusammenhang, der die zukünftige Korrektur (gerade auch dann) ermöglicht, falls die Finanzverwaltung die Fehlerhaftigkeit beanstandet (aber eben zwingend auch nicht früher), lässt sich u.E. vertreten, dass eine Anzeige nach § 153 AO nicht zwingend erfolgen muss.

cc) Probleme bei Beendigung der Organschaft

Nicht hinreichend klar ist ferner, ob die Korrekturmöglichkeit nach dem neuen § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 4 ff. KStG noch besteht, wenn im Zeitpunkt der Beanstandung durch die Finanzverwaltung die Organschaft bereits beendet ist. Denn zur Herbeiführung der Fiktion der tatsächlichen Durchführung muss (i) der beanstandete Fehler in den Jah-

⁵³ Vgl. Pahlke in Pahlke/König, AO, 2. Aufl. 2009, § 118 Rz. 28.

⁵⁴ Nach § 158 AO sind die Buchführung und die Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen, die den Vorschriften der §§ 140 – 148 AO entsprechen, der Besteuerung zugrunde zu legen, soweit nach den Umständen des Einzelfalls kein Anlass ist, ihre sachliche Richtigkeit zu beanstanden.

⁵⁵ Vgl. z.B. Sauer in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 158 AO Rz. 11.

⁵⁶ Vgl. Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 158 AO Rz. 14.

⁵⁷ Vgl. Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 158 AO Rz. 14; Cöster in Pahlke/König, AO, 2. Aufl. 2009, § 158 Rz. 12, wonach die Vermutung der sachlichen Richtigkeit dann als widerlegt anzusehen ist, wenn die Buchführung und die Aufzeichnungen mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit materiell ganz oder teilweise nicht ordnungsgemäß sind; BFH v. 9.8.1991 – III R 129/85, BStBl. II 1992, 55, m.w.N.; Sauer in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 158 AO Rz. 18 u. 11, der von „sehr hohen Anforderungen“ spricht.

⁵⁸ Vgl. z.B. Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 158 AO Rz. 14; Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 158 AO Rz. 5; Sauer in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 158 Rz. 18.

⁵⁹ Vgl. zu Details z.B. Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 158 AO Rz. 16 ff. für Details; Rüsen in Klein, AO, 11. Aufl. 2012, § 158 Rz. 3 ff.; Cöster in Pahlke/König, AO, 2. Aufl. 2009, § 158 Rz. 13 ff.

⁶⁰ Ohne Vornahme der Korrektur gemäß § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 4 ff. KStG würde die entsprechende Feststellung in den BP-Bericht aufgenommen bzw. in den auf diesen folgenden Verwaltungsakten umgesetzt werden.

⁶¹ Vgl. insoweit auch die Regelung des § 119 AO, insbesondere § 119 Abs. 2 S. 2 AO im Fall der Annahme etwaiger Verwaltungsakte.

⁶² Vgl. Lenz/Adrian/Handwerker, BB 2012, 2851 ff.

⁶³ Dies gilt neben § 153 Abs. 1 AO auch für § 153 Abs. 2 AO, da die Organschaft keine Steuervergünstigung darstellt, vgl. z.B. Kolbe in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 14 KStG Rz. 10, m.w.N.

Organschaftsreform „light“

resabschlüssen der Organgesellschaft und des Organträgers korrigiert werden können, und (ii) muss das aus der Korrektur resultierende Ergebnis auch tatsächlich abgeführt oder ausgeglichen werden. Dieses letztgenannte Erfordernis kann absehbar dann zum Problem werden, wenn es zwischenzeitlich zu einer Beendigung der Organschaft gekommen ist. Denn eine *Abführung* (bei Gewinn) oder ein *Ausgleich* (bei Verlust) des Ergebniskorrekturbetrags im technisch verstandenen Sinne ist nicht möglich, da die Korrektur sich in einem Jahr abspielt, in dem der GAV gerade nicht mehr besteht. Andererseits wäre es nicht einzusehen, warum Steuerpflichtige bei beendeten Organschaften schlechter stehen sollten als bei fortbestehenden Organkreisen. Um das Erfordernis der „tatsächlichen Durchführung“ zu erfüllen, sollte es u.E. in diesen Fällen bei fortbestehender Gesellschafterstellung ausreichen, den erforderlichen Ausgleich – trotz einer Beendigung des GAV – für Zwecke der Korrektur nach § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 4 ff. KStG durch eine Gewinnausschüttung an den alten Organträger oder – im Verlustfall – durch eine Einlage des alten Organträgers zu bewirken. Auch insofern sollte die Finanzverwaltung eine rasche Klarstellung vornehmen (u.a. dazu, was bei einer Beteiligung unter 100 % gilt).

Weiterführende Probleme und Fragestellungen ergeben sich z.B. dann, wenn aufgrund einer Veräußerung oder Reorganisation gar keine oder allenfalls eine geringe Beteiligung des Organträgers an der alten Organgesellschaft besteht. Zur Lösung dieses Problems könnte darüber nachgedacht werden, durch schuldrechtliche Vereinbarungen noch nachträglich eine angepasste Gewinnabführung bzw. einen Verlustausgleich zuzulassen. Insbesondere bei Veräußerungen der alten Organgesellschaft an Konzernfremde sollte unbedingt versucht werden, im entsprechenden Anteilskaufvertrag derartige Rechte und Pflichten zu vereinbaren.

In diesen Konstellationen verbleiben einige Unsicherheiten, wie die Neuregelung genau angewandt werden kann. Es kann sich deshalb in diesen Fällen anbieten, die Änderung freiwillig zu machen oder die Finanzverwaltung auf die mögliche Fehlerhaftigkeit hinzuweisen, um nach einer erfolgten Beanstandung das Korrekturverfahren durchzuführen, solange die Organschaft und/oder die Gesellschafterstellung noch besteht.

dd) Schutzwirkung nach durchgeführter Korrektur

Keine Hinweise ergeben sich aus Gesetz oder Gesetzesbegründung zu der Frage, ob eine durchgeführte Korrektur auf der Grundlage der neuen Vorschriften eine Art von Bindungswirkung entfaltet. Das betrifft z.B. die auf die Korrektur folgenden Veranlagungszeiträume der jeweiligen an der Organschaft beteiligten Rechtsträger sowie intraperiodisch die Gewinnabführung im Rahmen von Kettenorganschaften.⁶⁴

Beispiel: Zwischen zwei deutschen AGs besteht seit 2009 eine ertragsteuerliche Organschaft. Die Wirtschaftsjahre beider Gesellschaften entsprechen dem Kalenderjahr. Im Jahr 2013 beanstandet der zuständige Prüfer im Rahmen einer BP für die Jahre 2009 bis 2011 eine fehlerhafte Gewinnabführung für das Jahr 2010.

Da die übrigen Voraussetzungen des § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 4 ff. KStG vorliegen, nehmen die beiden AGs in ihren Jahresabschlüssen zum 31.12.2013 entsprechende Korrekturen vor und gleichen den Korrekturbetrag tatsächlich aus. Die ertragsteuerliche Organschaft für 2010 wird daraufhin als ordnungsgemäß anerkannt.

In 2015 wird die Organschaft beendet. Die BP für die Jahre 2012 bis 2014 findet im Jahr 2016 statt. Der neue Betriebsprüfer greift die Korrektur im Jahr 2013 auf und behauptet, diese sei fehlerhaft, weil der angebliche Fehler aus 2010 gar nicht unrichtig gewesen sei; er will die Organschaft rückwirkend von Anfang an mangels ordnungsgemäßer tatsächlicher Durchführung in der fünfjährigen Mindestlaufzeit versagen. Eine weitere Korrektur in 2016 hält er – entgegen der hier vertretenen Ansicht⁶⁵ – wegen der Beendigung der Organschaft für nicht möglich.

Fraglich ist, ob der zweite Prüfer im Beispielsfall die erste Änderung noch einmal anders rechtlich bewerten kann als sein Kollege zuvor. Eine solche Kompetenz wäre jedenfalls dann zu verneinen, wenn man der Beanstandung Verwaltungsaktsqualität und damit eine entsprechende Bindungswirkung für die Zukunft beimessen würde. Ob eine derartige Bindungswirkung besteht und – bejahendenfalls – welche Reichweite diese hat, ist derzeit allerdings unklar. Qualifiziert man das Beanstandungen als schlichtes Verwaltungshandeln, könnte sich eine Bindung u.E. aus dem Grundsatz von Treu und Glauben ergeben, da der Steuerpflichtige der Beanstandung letztlich vertraut und auf Basis dieses Vertrauens durch Vornahme der Korrektur im Jahr 2013 unumkehrbare Dispositionen trifft.⁶⁶ Eine Parallelwertung anhand der Fälle fehlerhafter Auskunftserteilungen erscheint hier sinnvoll.⁶⁷ Des Vertrauensschutzes bedarf es u.E. insbesondere im Hinblick darauf bzw. unter dem Aspekt, als die Beanstandung eine fristgebundene Korrekturpflicht auslöst und den Steuerpflichtigen nach der Gesetzesbegründung das Risiko trifft, falls er den Fehler weder bestreitet noch den Jahresabschluss korrigiert.⁶⁸

Auch hier sollte die Finanzverwaltung zügig klarstellen, dass sie sich an die Beanstandung gebunden fühlt. Der Zweck der Erleichterung wäre schließlich verfehlt, wenn man ansonsten über anderweitige Absicherungen nachdenken müsste. Nach einer BP könnte diese über eine Zusage nach § 204 AO zwar grundsätzlich ohne Kosten herbeigeführt werden; außerhalb einer BP ließe sich Rechtssicherheit nur durch eine (gebührenpflichtige) verbindliche Auskunft herbeiführen. Unnötige Verkomplizierungen stellen u.E. beide Verfahren dar. Hier liegt es an der Finanzverwaltung, für Klarheit zu sorgen.

⁶⁵ Vgl. oben II.2.d) cc).

⁶⁶ Vgl. in diesem Zusammenhang z.B. die alten Grundsätze zur Lohnsteueranrufungsauskunft, BFH v. 9.10.1992 – VI R 97/90, BStBl. II 1993, 166.

⁶⁷ Vgl. hierzu und zu den Grundsätzen z.B. *Rüsken* in Klein, AO, 11. Aufl. 2012, § 204 Rz. 3 ff.

⁶⁸ Würde man keinen Vertrauensschutz zugestehen, stellt sich die Anschlussfrage, ob ein Folgenbeseitigungsanspruch oder gar Schadensersatzansprüche wegen Amtspflichtverletzung gegeben wären, vgl. z.B. *Söhn* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 89 AO Rz. 161 u. 162; *Schmitz* in Schwarz, AO, § 89 Rz. 20 u. 32 ff.

⁶⁴ Beim letztgenannten Fall könnten zukünftig etwaige Probleme ggf. durch das neue Feststellungsverfahren nach § 14 Abs. 5 KStG gelöst werden.

Organschaftsreform „light“

III. Aufnahme eines dynamischen Verweises auf § 302 AktG in Fällen des § 17 KStG**1. Allgemeiner Regelungsgehalt**

In der jüngeren Vergangenheit hat es immer wieder Streit über Umfang und Inhalt der von § 17 S. 2 Nr. 2 KStG geforderten ausdrücklichen Vereinbarung einer Verlustübernahme i.S.d. der Vorschriften des § 302 AktG gegeben.⁶⁹ Nahezu legendär ist der Auslegungstreit, der durch die Verfügung der OFD Rheinland u. Münster im Jahr 2009 vom Zaun gebrochen und erst durch relativ zeitnahe Entscheidungen des BFH wieder gestoppt wurde.⁷⁰ Jedenfalls wurde hierdurch einmal mehr deutlich vor Augen geführt, welches Streitpotential in einzelnen Formulierungen in GAV entdeckt werden kann, wenn man es darauf anlegt. Offenbar will der Gesetzgeber jetzt jedwede Diskussionen abschneiden, indem er eine strikte Regelung für die Formulierung vorschreibt. Zukünftig soll erforderlich sein, dass ein ausdrücklicher dynamischer Verweis auf § 302 AktG im GAV im Zusammenhang mit § 17 KStG enthalten ist. § 17 S. 2 Nr. 2 KStG lautet nunmehr:

„Weitere Voraussetzung ist, dass [Nr. 2] eine Verlustübernahme durch Verweis auf § 302 des Aktiengesetzes in seiner jeweils gültigen Fassung vereinbart wird.“

Damit werden entsprechende Empfehlungen aus der Praxis⁷¹ in Gesetzesform gegossen und zugleich die zwingenden Erfordernisse für eine Inkorporation der Regelungen des § 302 AktG im Rahmen des § 17 KStG ausgedehnt. Vor der Gesetzesänderung genügte es für Zwecke des § 17 KStG, wenn an Stelle eines Verweises auf § 302 AktG der Inhalt der Regelungen in § 302 Abs. 1, 3 u. 4 AktG entsprechend in den GAV aufgenommen wurde.⁷² Zukünftig wird nur noch der Verweis ausreichen, und zwar ausschließlich in dynamischer Form.

2. Formulierungsbeispiele; Problem bei ergänzendem Text?

Vor diesem Hintergrund könnten entsprechende Formulierung eines dynamischen Verweises auf § 302 AktG in GAV zukünftig z.B. lauten:

„Die Vorschriften des § 302 AktG in ihrer jeweils gültigen Fassung gelten entsprechend.“

oder

„§ 302 AktG in seiner jeweils gültigen Fassung gilt entsprechend.“

Fraglich ist, ob neben einem ausreichenden dynamischen Verweis auf § 302 AktG zusätzlich noch der Text des § 302 AktG ganz oder in Teilen im GAV abgebildet werden kann. Im Anschluss an eine erste eher negative Äußerung von *Möhlenbrock* auf dem Fachkongress der Steuerberater Ende Oktober 2012 wird dies z.T. als risikobehaftet⁷³ angesehen. Auch wenn wir die Auffassung für falsch halten (dazu sogleich), ist aus Vorsichtsgründen für neue Verträge dementsprechend u.E. auch nur ein dynamischer Verweis zu empfehlen. Trotzdem ist die Frage dennoch zu klären, weil bestehende Verträge bis 2014 an die neuen Erfordernisse anzupassen sind (dazu unten), und eine ganze Reihe bestehender GAV neben dem geforderten dynamischen Verweis z.B. noch Teile des Gesetzeswortlauts aus § 302 AktG beinhalten.⁷⁴ Wäre eine statische Wiedergabe von Textteilen neben dem dynamischen Verweis nicht zulässig, müssten auch diese eigentlich völlig ordnungsgemäßen GAV angepasst werden.

Legt man den Gesetzeswortlaut zugrunde, stellt man fest, dass dieser explizit nur die Aufnahme eines dynamischen Verweises auf § 302 AktG fordert. Darüber hinaus enthält der Wortlaut des neuen § 17 S. 2 Nr. 2 KStG jedoch kein Verbot für eine (ganz oder teilweise) statische Wiedergabe des Texts des § 302 AktG. Solange dieser statische Text nicht im Widerspruch zum bzw. in Konflikt mit dem dynamischen Verweis auf § 302 AktG gerät, sollte u.E. ein solcher Textbaustein grundsätzlich unschädlich sein.⁷⁵ Hierfür spricht insbesondere, dass in einem solchen Fall die Klarheit des Regelungsgehalts – worauf es dem Gesetzgeber vornehmlich ankam – nicht beeinträchtigt wird, da der Regelungsgehalt ganz oder in Teilen nur doppelt wiedergegeben würde. Im Rahmen der konkreten vertraglichen Gestaltung sollten allerdings Formulierungen vermieden werden, die geeignet sein könnten, den dynamischen Verweis auf § 302 AktG zu relativieren oder (auch nur teilweise) einzuschränken.⁷⁶

3. Übergangsregelungen und damit verbundene Fragestellungen

Für die Neufassung des § 17 S. 2 Nr. 2 KStG gilt eine komplexe Übergangsregelung (§ 34 Abs. 10b KStG).

a) Neuabschluss oder Vertragsänderungen nach Inkrafttreten des neuen § 17 S. 2 Nr. 2 KStG

Die Notwendigkeit, dass GAV einen dynamischen Verweis auf § 302 AktG enthalten, gilt zunächst nur für GAV, die erst nach Inkrafttreten der Neuregelung abgeschlossen oder geändert werden. Im Hinblick auf neue GAV ist die Regelung nicht überraschend. Hervorzuheben ist aber, dass auch im Falle von Anpassungen oder Änderungen eines bereits bestehenden „alten“ GAV⁷⁷ – unabhängig von

⁶⁹ U.a. z.B. BFH v. 22.12.2010 – I B 83/10, BFH/NV 2011, 528 = GmbHR 2011, 328; v. 28.7.2010 – I B 27/10, BStBl. II 2010, 932 = GmbHR 2010, 1049 m. Komm. *Walter*; v. 3.3.2010 – I R 68/09, BFH/NV 2010, 1132 = GmbHR 2010, 661. Vgl. dazu auch *Schneider*, StbJb 2011/2012, S. 327 (337 ff.).

⁷⁰ OFD Rheinland u. Münster v. 12.8.2009 – S 2770 - 1015 - St 131 (Rhld.) / S 2770 - 249 - St 13 - 33 (Ms), BB 2010, 101; BFH v. 28.7.2010 – I B 27/10, BStBl. II 2010, 932 = GmbHR 2010, 1049 m. Komm. *Walter*; ihm folgend BMF v. 19.10.2010 – IV C 2 - S 2770/08/10004 – DOK 2010/0769613, BStBl. I 2010, 836 = GmbHR 2010, 1232; zum Streit *Schneider*, Der Konzern 2010, 486 ff. u. 604 ff.

⁷¹ Vgl. z.B. *Walter*, GmbHR 2012, R 301 f.; *Danelsing* in Blümich, EStG/GewStG/KStG, § 17 KStG Rz. 24, m.w.N. sowie BMF v. 16.12.2005 – IV B 7 - S 2770 - 30/05, BStBl. I 2006, 12 = GmbHR 2006, 109; v. 19.10.2010 – IV C 2 - S 2770/08/10004 – DOK 2010/0769613, BStBl. I 2010, 836 = GmbHR 2010, 1232; R 66 Abs. 3 KStR 2004.

⁷² Vgl. BFH v. 22.12.2010 – I B 83/10, BFH/NV 2011, 528 = GmbHR 2011, 328; *Walter* in Ernst & Young, KStG, § 17 Rz. 12.

⁷³ Vgl. *Rödter*, Ubg 2012, 717 ff., wohl unter Verweis auf BT-Drucks. 17/10774, S. 34.

⁷⁴ Häufig z.B. die Wiedergabe der Hauptregelung des § 302 AktG (vereinfacht): „Der Organträger ist verpflichtet, etwaige Jahresfehlbeträge der Organgesellschaft auszugleichen. Die Vorschriften des § 302 AktG in ihrer jeweils gültigen Fassung gelten entsprechend.“

⁷⁵ In diesem Sinne verstehen wir auch die Gesetzesbegründung in BT-Drucks. 17/10774, S. 21. Dort heißt es nur, dass wörtliche Wiedergaben „nicht mehr ausreichend“ sind, aber nicht, dass sie (neben einem dynamischen Verweis) schädlich wären.

⁷⁶ Vgl. *Lenz/Adrian/Handwerker*, BB 2012, 2851 ff.

⁷⁷ Vgl. hierzu z.B. *Dötsch* in *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, Die Körperschaftsteuer, § 14 KStG Rz. 218a; *Süß/Mayer*, DStR 2009,

Organschaftsreform „light“

Grund und Anlass der Änderung – ein entsprechender dynamischer Verweis auf § 302 AktG in den Altvertrag aufzunehmen ist.⁷⁸ Dies gilt selbst dann, wenn die alte Vertragsregelung den bisherigen Anforderungen des bislang geltenden § 17 S. 2 Nr. 2 KStG entspricht; in dieser Beziehung werden zu ändernde Altverträge anders behandelt als nicht geänderte (zu Letzteren sogleich unter III.3.b)).

b) Auswirkungen auf bereits bestehende GAV, die nicht aus anderen Gründen geändert werden

Für bestehende GAV, die nicht nach Inkrafttreten des *Unternehmenssteuerreformgesetzes* geändert werden, gelten die Bestimmungen in § 34 Abs. 10b S. 2 ff., KStG. Diese weisen einige Unklarheiten auf. U.E. ist wie folgt zu differenzieren:

S. 2 regelt zunächst den Fall bestehender „Alt-GAV“, die *keine* Vereinbarung einer Verlustübernahme i.S.d. § 302 AktG enthalten, die den bisherigen Anforderungen (u.a. aus R 66 Abs. 3 KStR) in vollem Umfang entspricht.⁷⁹ Solche eigentlich fehlerhaften Alt-GAV müssen grundsätzlich geändert und ein dynamischer Verweis i.S.d. neuen § 17 S. 2 Nr. 2 KStG eingefügt werden; für diese Anpassung wird aber eine Frist gewährt bis spätestens zum 31.12.2014.⁸⁰ Wird die Anpassung in dieser Frist wirksam vereinbart und erfolgt auch tatsächlich im Verlustfall immer eine Verlustübernahme entsprechend § 302 AktG, ist die unzureichende alte § 302 AktG-Einbeziehung nicht schädlich im Hinblick auf die Anerkennung der Organschaft. Hier wird also eine echte Amnestie bei fristgerechter Vertragsanpassung gewährt.

S. 3 behandelt eine Modifikation zu S. 2. Danach ist eine Vertragsanpassung (Einfügung eines dynamischen Verweises auf § 302 AktG i.S.d. § 17 S. 2 Nr. 2 KStG n.F.) nicht erforderlich, wenn die steuerliche Organschaft vor dem 1.1.2015 beendet wurde. Dieser Verzicht auf die Vertragsanpassung gilt von der Rechtsfolge her „für die Anwendung des S. 2“. Insgesamt bedeutet dies u.E., dass vor dem 1.1.2015 beendete Organschaften steuerlich anzuerkennen sind, auch wenn deren GAV nach bisherigen Maßstäben eine unzureichende Einbeziehung des § 302 AktG enthielten, sofern im Verlustfall jedenfalls tatsächlich eine Verlustübernahme nach Maßgabe des § 302 AktG tatsächlich erfolgt ist. Das Gesetz enthält hier keine weitergehenden Beschränkungen, z.B. in zeitlicher Hinsicht. Daraus ist u.E. zu folgern, dass auch solche Organschaften „geheilt“ werden, wenn die Beendigung vor Inkrafttreten der neuen Regelungen am [...] erfolgten. Trotz des u.E. eindeutigen Wortlauts des § 34 Abs. 10b S. 2 ff. KStG wird diese weite Heilungsmöglichkeit für in der Vergangenheit verunglückte Organschaften aufgrund eines ungenügenden Verweises auf § 302 AktG (entsprechend dem bisherigen Recht) bezweifelt.⁸¹ Diese Zweifel sind u.E. nicht berechtigt. Dabei lässt – neben dem ausdrücklichen Wortlaut des Gesetzes –

gerade auch die Gesetzesbegründung auf eine solche Heilungsmöglichkeit bei Erfüllung der weiteren Voraussetzungen des neuen § 34 Abs. 10b S. 2 ff. KStG schließen.⁸² Ferner gilt es den Sinn und Zweck dieser Übergangsregelung zu beachten, der (auch) u.a. darin liegt, die in der Vergangenheit aufgetretenen Rechtsunsicherheiten im Hinblick auf die vertraglichen Formulierungserfordernisse des „alten“ § 17 S. 2 Nr. 2 KStG zumindest für die Fallgestaltungen einer tatsächlichen Verlustübernahme nach § 302 AktG positiv zu klären und insoweit Rechtsfrieden einkehren zu lassen.

§ 34 Abs. 10b KStG enthält hingegen keine explizite Regelung für bestehende „Alt-GAV“, die eine in vollem Umfang ausreichende Einbeziehung des § 302 AktG nach den bisherigen Anforderungen (u.a. aus R 66 Abs. 3 KStR) enthalten. Im Umkehrschluss ist hieraus zu folgern, dass derartige „gute Alt-GAV“ gerade nicht angepasst werden müssen.⁸³ Dass sie im Übrigen alle sonstigen Organschaftsvoraussetzungen erfüllen müssen und insbesondere eine Verlustübernahme entsprechend § 302 AktG bislang im Verlustfall tatsächlich erfolgt sein muss, versteht sich natürlich von selbst.

Mangels im Gesetz erkennbarer Einschränkung erstreckt sich u.E. die in § 34 Abs. 10b S. 2 ff. KStG verankerte Heilungsmöglichkeit auf alle noch offenen Veranlagungszeiträume.

Teilweise ist umstritten, ob Änderungen von GAV zumindest in bestimmten Konstellationen rechtstechnisch zu einem Neuabschluss führen können.⁸⁴ Diese Frage stellt sich bei Vertragsanpassungen nach § 34 Abs. 10b S. 2 KStG nicht. Der Gesetzgeber hat nämlich in § 34 Abs. 10b S. 4 KStG klargestellt, dass eine Änderung bzw. Anpassung eines bestehenden GAV für die Anwendung des § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 KStG nicht als Neuabschluss gilt. Diese Klarstellung führt dazu, dass die fünfjährige Mindestlaufzeit für GAV, die diese noch nicht verwirklicht haben, durch die Anpassung aufgrund des § 34 Abs. 10b S. 2 KStG nicht unterbrochen wird. Im Hinblick auf GAV, die bereits mehr als fünf Jahre durchgeführt worden sind, bewirkt diese Klarstellung, dass allein aufgrund der vorgenannten Anpassung keine neue fünfjährige Mindestlaufzeit ausgelöst wird.

IV. Weitere Änderungen

Der Vollständigkeit halber sei abschließend darauf hingewiesen, dass das *Unternehmenssteuerreformgesetz* noch weitere Änderungen im Bereich der körperschaftsteuerlichen Organschaft beinhaltet. Hierzu gehören verfahrensrechtliche Erleichterungen im Zusammenhang mit Organschaften durch die Einführung eines neuen Feststellungsverfahrens in § 14 Abs. 5 KStG,⁸⁵ eine nunmehr den euro-

789 ff.; *Stermmer* in Herrmann/Heuer/Raupach, KStG/EStG, § 14 KStG Rz. 201; *Neumann* in Gosch, KStG, 2. Aufl. 2009, § 14 Rz. 303 ff. sowie BFH v. 22.10.2008 – I R 66/07, BStBl. II 2009, 972 = GmbHR 2009, 329.

78 Vgl. *Lenz/Adrian/Handwerker*, BB 2012, 2851 ff.; BT-Drucks. 17/11217, S. 10.

79 Vgl. BT-Drucks. 17/11217, S. 10, 11.

80 Zu Zweifelsfragen bei abweichenden Wirtschaftsjahren vgl. *Lenz/Adrian/Handwerker*, BB 2012, 2851 (2855).

81 Vgl. *Rödter*, Ubg 2012, 717 ff., mit einem entsprechenden Hinweis auf eine Äußerung von *Möhlenbrock*.

82 Vgl. BT-Drucks. 17/11217, S. 10, 11 (vgl. den Vergangenheitsbezug dort [*Unterstreichung durch Verf.*]: „... vor dem 1.1.2015 beendet wird oder bereits beendet wurde“).

83 So wohl auch *Walter*, GmbHR 2012, R 301 f.; BT-Drucks. 17/11217, S. 11; nicht eindeutig insoweit *Rödter*, Ubg 2012, 717 ff.

84 Vgl. zum aktuellen Diskussionsstand der Anpassung und Änderung von GAV z.B. *Dötsch* in *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, Die Körperschaftsteuer, § 14 KStG Rz. 218a; *Süß/Mayer*, DStR 2009, 789 ff.; *Stermmer* in Herrmann/Heuer/Raupach, KStG/EStG, § 14 KStG Rz. 201; *Neumann* in Gosch, KStG, 2. Aufl. 2009, § 14 Rz. 303 ff. sowie BFH v. 22.10.2008 – I R 66/07, BStBl. II 2009, 972 = GmbHR 2009, 329.

85 Vgl. zu bislang bestehenden verfahrensrechtlichen Problemen z.B. den Überblick bei *Hendricks*, Ubg 2011, 711 ff.

Gesellschaftsrecht

parechtlichen Bedenken Rechnung tragende gesetzliche Kodifizierung der Aufgabe des doppelten Inlandsbezugs,⁸⁶ Änderungen im Zusammenhang mit den (persönlichen) Anforderungen an den Organträger⁸⁷ (Zurechnung der Organgesellschaftsbeteiligung zumindest zu einer inländischen Betriebsstätte des Organträgers) sowie Modifikationen im Hinblick auf eine nur einmalige Berücksichtigung negativer Einkünfte⁸⁸ auf Ebene der Organgesellschaft und des Organträgers. Auf diese Änderungen wird hier nicht näher eingegangen.⁸⁹

V. Fazit

Die neuen gesetzlichen Änderungen stellen nur eine „Organschaftsreform light“ dar. Gleichwohl ist der Spatz in der Hand besser als die Taube auf dem Dach.⁹⁰ Die Neuregelungen bewirken punktuell sicher eine deutliche Erleichterung bei der tatsächlichen Durchführung sowie bei der Heilung von unzureichenden Formulierungen zur Einbeziehung des § 302 AktG. Es verbleiben jedoch eine Reihe offener Fragen. Wünschenswert wäre, wenn die Finanzverwaltung hier zügig für einige notwendige Klarstellungen sorgt, die dem Geist der Neuregelungen, einige wesentliche Erleichterungen zu schaffen, gerecht werden.

86 Vgl. BMF v. 28.3.2011 – IV C 2 - S 2770/09/10001 – DOK 2011/0250044, BStBl. I 2011, 300 = GmbHR 2011, 499.

87 Zur Verhinderung etwaiger Möglichkeiten zur Etablierung grenzüberschreitender Organschaften, vgl. z.B. BFH v. 9.2.2011 – I R 54, 55/10, BStBl. II 2012, 106 = GmbHR 2011, 547 m. Komm. *Rehm/Nagler*; BMF v. 27.12.2011 – IV C 2 - S 2770/11/10002 – DOK 2011/0965132, BStBl. I 2012, 119 = GmbHR 2012, 236; *Schönfeld*, IStR 2012, 368 ff. sowie *Lay/Sommer*, FR 2012, 300 ff., m.w.N.

88 Vgl. Neuregelung in § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 KStG.

89 Vgl. dazu z.B. *Rödter*, Ubg 2012, 717 ff., sowie *Lenz/Adrian/Handwerker*, BB 2012, 2851 ff.

90 So *Walter*, GmbHR 2012, R 301 (R 302).

Rechtsprechung

Gesellschaftsrecht

Haftung des Geschäftsführers: Zahlung an einen Gesellschafter nach bereits eingetretener Zahlungsunfähigkeit

GmbHG § 64 S. 3

1. Die Zahlungsunfähigkeit wird durch eine Zahlung an den Gesellschafter nicht i.S.d. § 64 S. 3 GmbHG verursacht, wenn die Gesellschaft bereits zahlungsunfähig ist.

2. Bei der Ermittlung der Zahlungsunfähigkeit nach § 64 S. 3 GmbHG ist eine fällige Forderung des Gesellschafters in der Liquiditätsbilanz zu berücksichtigen.

3. Im Fall des § 64 S. 3 GmbHG kann die Gesellschaft die Zahlung an den Gesellschafter verweigern.

BGH, Urt. v. 9.10.2012 – II ZR 298/11

► Aus dem Tatbestand:

[1] Der Kläger (Kl.) und seine mittlerweile von ihm geschiedene Ehefrau, die alleinige Gesellschafterin und allei-

nige Geschäftsführerin der beklagten GmbH (Bekl.) ist, gewährten der Bekl. am 1.8.1995 ein Darlehen über 350.000 DM (178.952,16 €) zur Finanzierung der Einrichtung und des Warenbestands. Die Bekl. verpflichtete sich, das Darlehen bis spätestens 31.12.2005 zurückzuzahlen.

[2] Mit der Klage verlangt der Kl. Hinterlegung des Darlehensbetrags nebst 7 % Zinsen hieraus seit dem 1.10.2007 zu seinen Gunsten und zugunsten seiner früheren Ehefrau. Die Bekl. verweigert die Rückerstattung des Darlehens u.a. mit der Begründung, die Rückzahlung führe zu ihrer Zahlungsunfähigkeit, so dass sie sie nach § 64 S. 3 GmbHG verweigern könne, und rechnet hilfsweise mit Gegenforderungen gegen den Kl. i.H.v. 75.410,99 € auf.

[3] Das LG hat der Klage stattgegeben [*LG Mainz v. 3.2.2010 – 4 O 367/08*]. Das OLG hat sie auf die Berufung der Bekl. als derzeit unbegründet abgewiesen [*OLG Koblenz v. 19.9.2011 – 12 U 246/10*]. ...

► Aus den Entscheidungsgründen:

[4] Die Revision hat Erfolg und führt zur Zurückverweisung der Sache an das OLG.

I. ... II.

[6] ... Nach den bisherigen Feststellungen des OLG ist der Anwendungsbereich von § 64 S. 3 GmbHG nicht eröffnet, so dass die Bekl. die Zahlung auch nicht unter Berufung auf diese Vorschrift zurückhalten kann. Die Revision macht zu Recht geltend, dass die Bekl. bei Berücksichtigung der Darlehensforderung in einer Liquiditätsbilanz möglicherweise bereits zahlungsunfähig ist und in diesem Fall die geforderte Hinterlegung die Zahlungsunfähigkeit nicht mehr verursachen kann.

1. Ermittlung einer Zahlungsunfähigkeit nach MoMiG

[7] Die Zahlungsunfähigkeit wird durch eine Zahlung an den Gesellschafter nicht i.S.d. § 64 S. 3 GmbHG verursacht, wenn die Gesellschaft bereits zahlungsunfähig ist. § 64 S. 3 GmbHG verlangt, dass die Zahlung zur Zahlungsunfähigkeit führen musste. Bei der Ermittlung der Zahlungsunfähigkeit nach § 64 S. 3 GmbHG ist eine fällige Forderung des Gesellschafters in der Liquiditätsbilanz zu berücksichtigen.

[8] a) Von Zahlungsunfähigkeit nach § 17 Abs. 2 S. 1 InsO ist regelmäßig auszugehen, wenn eine innerhalb von drei Wochen nicht zu beseitigende Liquiditätslücke von 10 % oder mehr besteht und nicht ausnahmsweise mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit zu erwarten ist, dass die Liquiditätslücke demnächst vollständig oder fast vollständig geschlossen wird und den Gläubigern ein Zuwarten nach den besonderen Umständen des Einzelfalls zuzumuten ist (BGH v. 27.3.2012 – II ZR 171/10, ZIP 2012, 1174 = GmbHR 2012, 746 m. Komm. *Blöse*, Rz. 10; v. 19.7.2007 – IX ZB 36/07, BGHZ 173, 286, Rz. 31; v. 21.6.2007 – IX ZR 231/04, ZIP 2007, 1469, Rz. 37; v. 12.10.2006 – IX ZR 228/03, ZIP 2006, 2222, Rz. 27; v. 24.5.2005 – IX ZR 123/04, BGHZ 163, 134 [139 ff.] = GmbHR 2005, 1117 m. Komm. *Blöse*).

[9] b) Ob bei der Prüfung der Verursachung der Zahlungsunfähigkeit nach § 64 S. 3 GmbHG im insolvenzrechtlichen Sinn fällige und durchsetzbare Ansprüche des Gesellschafters in die Liquiditätsbilanz zur Ermittlung der Liquiditätslücke einzustellen sind, ist streitig. Nach einer Ansicht sind bei der Prüfung der Zahlungsunfähigkeit in § 64

Gesellschaftsrecht

S. 3 GmbHG auch fällige und durchsetzbare Gesellschafterforderungen in die Liquiditätsbilanz einzustellen (OLG München v. 6.5.2010 – 23 U 1564/10, ZIP 2010, 1236 [1237] = GmbHR 2010, 815; *Altmeppen* in Roth/Altmeppen, GmbHG, 7. Aufl., § 64 Rz. 72; Verse in Scholz, GmbHG, 11. Aufl., § 29 Rz. 93; *Arnold* in Henssler/Strohn, § 64 GmbHG Rz. 63; *Uhlenbruck*, InsO, 13. Aufl., § 17 Rz. 10; *Desch*, BB 2010, 2586; *Huber*, ZIP 2010, Beil. 2, S. 7 [11], Fn. 34; *Winstel/Skauradszun*, GmbHR 2011, 185 [186 f.]). Eine Zahlung an einen Gesellschafter soll danach die Zahlungsunfähigkeit herbeiführen können, wenn sie eine bestehende Liquiditätslücke von weniger als 10 % auf mindestens 10 % vergrößert oder wenn auf einen nicht bestehenden oder auf einen nicht fälligen Anspruch geleistet wird. Nach anderer Ansicht fände § 64 S. 3 GmbHG dadurch einen zu geringen Anwendungsbereich. Daher seien zwar fällige Gesellschafterforderungen in die Liquiditätsbilanz einzustellen, aber andere Einwirkungen auf die Zahlungsunfähigkeit als die Auszahlung – wie etwa die Fälligestellung des Darlehens oder andere Leistungen – als Verursachung der Zahlungsunfähigkeit zu berücksichtigen (*Haas* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 19. Aufl., § 64 Rz. 99; *Kolmann* in Saenger/Inhester, GmbHG, § 64 Rz. 90). Nach einer weiteren Ansicht sollen bei der Ermittlung der Zahlungsunfähigkeit Gesellschafterforderungen auszublenden sein, um der Vorschrift einen Anwendungsbereich zu sichern (*H.F. Müller* in Münch.Komm.GmbHG, § 64 Rz. 167; *K. Schmidt* in Scholz, GmbHG, 10. Aufl., § 64 Rz. 77; *Sandhaus* in Gehrlein/Ekkenga/Simon, GmbHG, § 64 Rz. 49; *Schröder* in HambKomm, InsO, 4. Aufl., § 17 Rz. 12; *Casper* in Ulmer/Habersack/Winter, GmbHG, Ergänzungsband MoMiG, § 64 Rz. 114; *Spliedt*, ZIP 2009, 149 [159]; *Dahl/Schmitz*, NZG 2009, 567 [569]).

[10] c) Bei der Beurteilung der Verursachung der Zahlungsunfähigkeit in § 64 S. 3 GmbHG sind fällige Gesellschafterforderungen nicht auszuklammern.

[11] Wenn unter Berücksichtigung fälliger, d.h. ernsthaft eingeforderter Gesellschafterforderungen bereits eine Deckungslücke von 10 % oder mehr besteht, ist die Gesellschaft zahlungsunfähig und wird die Zahlungsunfähigkeit durch die Zahlung an den Gesellschafter nicht herbeigeführt. § 64 S. 3 GmbHG verlangt die Verursachung der Zahlungsunfähigkeit und stellt nicht auch auf die Vertiefung einer bereits eingetretenen Zahlungsunfähigkeit ab. Es gibt keinen Anhaltspunkt dafür, dass in S. 3 mit dem Begriff der Zahlungsunfähigkeit etwas anderes als in S. 1 und § 17 Abs. 2 S. 1 InsO gemeint sein sollte und fällige Gesellschafterforderungen herausgerechnet werden sollten.

[12] Insoweit besteht auch keine Schutzlücke, die geschlossen werden müsste. Der Geschäftsführer haftet, wenn die Gesellschaft unter Berücksichtigung der Gesellschafterforderung zahlungsunfähig ist, bereits nach § 64 S. 1 GmbHG für geleistete Zahlungen. Die erweiternde Auslegung des § 64 S. 3 GmbHG ist auch nicht erforderlich, um der Gesellschaft eine Einrede gegen die Gesellschafterforderung zu gewähren. Wenn die Gesellschaft zahlungsunfähig ist, hat der Geschäftsführer den Anspruch des Gesellschafters nicht zu befriedigen, sondern Insolvenzantrag zu stellen (§ 15a Abs. 1 S. 1 InsO). Das entspricht auch der Konzeption des Gesetzes, nach der die Rechtsprechungsregeln, die entsprechend § 30 Abs. 1 GmbHG a.F. zu einer Durchsetzungssperre für die Gesellschafterforderung führten (vgl. BGH v. 15.11.2011 – II ZR

6/11, ZIP 2012, 86 = GmbHR 2012, 206 m. Komm. *Bormann*, Rz. 11; v. 11.1.2011 – II ZR 157/09, ZIP 2011, 328 = GmbHR 2011, 301 m. Komm. *Bormann/Hösler*, Rz. 20), mit dem Inkrafttreten des *Gesetzes zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG)* v. 23.10.2008 (BGBl. I 2008, 2026) abgeschafft sind (§ 30 Abs. 1 S. 3 GmbHG). Der „Nachrang“ der Gesellschafterforderung gegenüber den Forderungen anderer Gläubiger soll durch die insolvenzrechtlichen Regelungen (§ 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO bzw. § 135 Abs. 1 InsO) gewahrt werden; ernstzunehmende Schutzlücken sollen nicht entstehen oder durch die neuen Regelungen im Anfechtungsrecht geschlossen werden (Regierungsentwurf eines *Gesetzes zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen [MoMiG]*, BT-Drucks. 16/6140, S. 42). Mit einer Interpretation des § 64 S. 3 GmbHG als Einrede der Gesellschaft gegen fällige Gesellschafterforderungen würde die Durchsetzungssperre aber für einen Teilbereich wieder eingeführt und die Insolvenzantragstellung, da Gesellschafterforderungen nicht durchsetzbar wären und nicht als fällige Forderungen in die Liquiditätsbilanz einzustellen wären, zeitlich verschleppt, obwohl nicht einmal der Gesellschafter die Gesellschaft weiter finanzieren will.

[13] Dem kann nicht entgegengehalten werden, dass der Anwendungsbereich von § 64 S. 3 GmbHG damit klein ist. Der Gesetzgeber ist ausdrücklich von einem eng begrenzten Anwendungsbereich ausgegangen (BT-Drucks. 16/6140, S. 47). Er sah in der Vorschrift nur eine Ergänzung der Haftung der Gesellschafter aus Existenzvernichtung. Es besteht auch über den Fall der – eher theoretischen – Vergrößerung einer Deckungslücke von weniger als 10 % durch die Zahlung hinaus ein Anwendungsbereich gerade im Bereich der unrechtmäßigen Vermögensverschiebung. So kann die Zahlung auf eine nicht im insolvenzrechtlichen Sinn fällige und damit in die Liquiditätsbilanz einzustellende Forderung, etwa eine tatsächlich nicht ernsthaft eingeforderte oder einem Rangrücktritt unterliegende Gesellschafterforderung, die Zahlungsunfähigkeit erst verursachen. Ebenso kann das bei einer Zahlung auf eine Gesellschafterforderung der Fall sein, deren Befriedigung an und für sich nicht zur Zahlungsunfähigkeit führt, von deren Belassen aber Kreditgeber außerhalb des Gesellschafterkreises den Fortbestand, die Verlängerung oder die Gewährung ihrer Kredite abhängig gemacht haben und deren Begleichung sie ihrerseits zum Anlass für eine Kreditrückführung nehmen. Insoweit besteht u.U. keine anderweitige Haftung des Geschäftsführers, weil der Gesellschaft durch die Zahlung kein Vermögensschaden i.S.v. § 43 Abs. 2 GmbHG zugefügt wird und die Auszahlung auch nicht gegen § 30 Abs. 1 GmbHG verstößt. Dass damit teilweise die Haftung des Geschäftsführers wegen eines existenzvernichtenden Eingriffs (§§ 826, 830 BGB) ausdrücklich eine weitere gesetzliche Regelung findet, war dem Gesetzgeber ebenfalls bewusst (BT-Drucks. 16/6140, S. 46). Ob darüber hinaus auch andere Leistungen als Geldleistungen als Zahlungen nach § 64 S. 3 GmbHG zu verstehen sind (so BT-Drucks. 16/6140, S. 46), wenn sie durch den Entzug von Vermögenswerten die Zahlungsunfähigkeit herbeiführen, kann hier offenbleiben.

2. Keine Feststellungen des OLG zur Verursachung der Zahlungsunfähigkeit

[14] Das OLG hat einen Fall, in dem erst durch die Zahlung auf das von dem Kl. und der Gesellschafterin gewähr-

Gesellschaftsrecht

te Darlehen die Zahlungsunfähigkeit verursacht wird, nicht festgestellt.

[15] a) Der Darlehensrückzahlungsanspruch war fällig, selbst wenn das Darlehen zum vereinbarten Rückzahlungszeitpunkt am 31.12.2005 – wozu nichts festgestellt ist – eigenkapitalersetzend war. Da die Rspr.-Regeln zum Eigenkapitalersatz mit Inkrafttreten des MoMiG am 1.11.2008 aufgehoben wurden (§ 30 Abs. 1 S. 3 GmbHG), konnte ein Gesellschafter die Rückzahlung seiner eigenkapitalersetzenden Darlehen ab diesem Zeitpunkt durchsetzen (BGH v. 15.11.2011 – II ZR 6/11, ZIP 2012, 86 = GmbHHR 2012, 206 m. Komm. *Bormann*, Rz. 11).

[16] b) Das OLG hat nicht rechtsfehlerfrei festgestellt, dass erst die Rückzahlung die Zahlungsunfähigkeit verursachen würde. Es hat keine Liquiditätsbilanz aufgestellt, sondern die Gefahr einer Zahlungsunfähigkeit lediglich anhand von geringen Guthaben und Kontoumsätzen festgestellt. Inwieweit die Bekl. über einen weiteren Zugang zu Liquidität verfügt, etwa einen Kredit in Anspruch nehmen kann, lässt sich daraus nicht entnehmen. Erst recht kann danach nicht beurteilt werden, ob die Bekl. unter Berücksichtigung des mit Inkrafttreten des MoMiG fällig gewordenen Rückzahlungsanspruchs nicht schon zahlungsunfähig ist.

III. Keine Entscheidungsreife und weitere Hinweise

[17] Die Sache ist nicht zur Endentscheidung reif.

[18] 1. Das OLG hat – ggf. nach ergänzendem Sachvortrag der Parteien – noch Feststellungen zu treffen, ob eine Zahlung bzw. die Hinterlegung entsprechend den obigen Ausführungen die Zahlungsunfähigkeit verursacht. In einem solchen Fall könnte die Gesellschaft allerdings die Zahlung verweigern (vgl. Arnold in Henssler/Strohn, § 64 GmbHG Rz. 78; Kolmann in Saenger/Inhuster, GmbHG, § 64 Rz. 90; Scholz/Verse, GmbHG, 11. Aufl., § 29 Rz. 93; Scholz/K. Schmidt, GmbHG, 10. Aufl., § 64 Rz. 91; MünchKommGmbHG/H.F. Müller, § 64 Rz. 174; Kleindiek in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 17. Aufl., § 64 Rz. 21 und 27; Winstel/Skauradszun, GmbHHR 2011, 185, 187; Desch, BB 2010, 2586, 2589; aA OLG München v. 6.5.2010 – 23 U 1564/10, ZIP 2010, 1236 [1237] = GmbHHR 2010, 815; OLG München v. 22.12.2010 – 7 U 4960/07, ZIP 2011, 225 [226] = GmbHHR 2011, 195 m. Komm. *Blöse*; *Haas* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 19. Aufl., § 64 Rz. 107; Scholz/H.P. Westermann, GmbHG, 10. Aufl., Nachtrag MoMiG § 30 Rz. 16; *Sandhaus* in Gehrlein/Ekkenga/Simon, GmbHG, § 64 Rz. 51). Die Haftung des Geschäftsführers nach § 64 S. 3 GmbHG und das damit verbundene „Zahlungsverbot“ sollen der Gefahr vorbeugen, dass bei sich abzeichnender Zahlungsunfähigkeit von den Gesellschaftern Mittel entnommen werden (BT-Drucks. 16/6140, S. 46). Dieses Ziel kann nur erreicht werden, wenn die Gesellschaft den Mittelabfluss verweigern kann und der Geschäftsführer nicht den Mittelabfluss unter Inkaufnahme einer eigenen Haftung bewirken muss. Folgerichtig ist der Geschäftsführer auch an Weisungen der Gesellschafter nicht gebunden (§ 64 S. 4 GmbHG i.V.m. § 43 Abs. 3 S. 3 GmbHG). Wenn später Zahlungsunfähigkeit und damit Insolvenzreife eintreten, wird über das bis dahin bestehende Leistungsverweigerungsrecht gegebenenfalls ein Nachrang der Gesellschafterforderung realisiert (§ 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO) und der Insolvenzverwalter ist nicht darauf verwiesen, abgeflossene Mittel über die Insolvenzanfechtung nach § 135 Abs. 1

InsO oder nach § 64 S. 3 GmbHG zurückzuholen. Ebenso entfällt das Leistungsverweigerungsrecht, wenn die Gesellschaft der drohenden Zahlungsunfähigkeit begegnen kann und saniert wird. Dass sich Leistungsverweigerungsrechte auch aus anderen Vorschriften ergeben können, etwa in den Fällen der Existenzvernichtungshaftung (§ 826 BGB), steht einem über § 64 S. 3 GmbHG begründeten Leistungsverweigerungsrecht nicht entgegen.

[19] 2. Die Aufrechnungserklärung der Bekl. kann dagegen nicht zu einer Verminderung der Zahlungspflicht führen. Da sich der Gegenanspruch der Bekl. gegen den Kl. richten soll, der Kl. und seine Ehefrau hinsichtlich der Darlehensrückzahlung aber Mitgläubiger sind (§ 432 BGB), kann die Bekl. nicht aufrechnen (§ 387 BGB). Eine Forderung, die einer Mehrzahl von Gläubigern zusteht, kann nur durch die Aufrechnung mit einer Forderung erfüllt werden, für deren Erfüllung dem Schuldner sämtliche Gläubiger haften (BGH v. 16.7.2010 – V ZR 215/09, WM 2010, 1757 Rz. 13).

20 3. Die Zurückverweisung gibt dem OLG außerdem die Möglichkeit, ggf. nach entsprechendem Sachvortrag dem Einwand der Bekl. nachzugehen, der Darlehensrückzahlungsanspruch stehe nicht dem Kl., sondern einer zwischen ihm und seiner früheren Ehefrau bestehenden Gesellschaft bürgerlichen Rechts zu.

Der GmbHHR-Kommentar

Mit dem vorstehend abgedruckten Ur. v. 9.10.2012 – II ZR 298/11 hat der BGH die Bedeutung des § 64 S. 3 GmbHG in der Neufassung durch das MoMiG klargestellt und damit bislang strittige Fragen eindeutig entschieden.

I. § 64 S. 3 GmbHG i.d.F. des MoMiG

Durch das MoMiG wurde der bisherige § 64 Abs. 1 GmbHG aufgehoben und der bisherige Abs. 2 beibehalten. Danach waren und bleiben die Geschäftsführer einer GmbH dieser zum Ersatz von Zahlungen verpflichtet, die nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit oder nach Feststellung der Überschuldung – also nach Eintritt der Insolvenzreife – geleistet werden. Die Erstattungspflicht greift nicht, soweit diese Zahlungen mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes vereinbar gewesen wären. Unter diesen eng auszulegenden Ausnahmetatbestand fallen Zahlungen, die die Masse nicht schmälern, die kraft Gesetzes geleistet werden müssen (hier insbesondere Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträge), die Nachteile von der Masse abwenden oder die in der Insolvenz Masseschulden wären (*Karsten Schmidt* in Scholz, GmbHG, 10. Aufl. 2010, § 64 Rz. 38 ff.).

Neu eingefügt wurde durch das MoMiG der jetzige § 64 S. 3 GmbHG. Danach gilt die Erstattungspflicht nebst dem Ausnahmetatbestand auch für „Zahlungen an Gesellschafter, soweit diese zur Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft führen mussten“.

II. Ermittlung der Zahlungsunfähigkeit

Strittig war in Literatur und Rechtsprechung bislang die Frage, wie die Zahlungsunfähigkeit – die bei Zahlung an den Gesellschafter eintreten würde – zu prüfen ist. Konkret stellte sich die Frage, ob die Forderung des Gesellschafters gegen die Gesellschaft in eine zu Prüfungszwecken aufzustellende Liquiditätsbilanz einzustellen ist. Der BGH hat diese Frage jetzt eindeutig beantwortet: „Bei der Ermitt-

Gesellschaftsrecht

lung der Zahlungsunfähigkeit nach § 64 S. 3 GmbHG ist eine fällige Forderung des Gesellschafters in der Liquiditätsbilanz zu berücksichtigen.“

Der BGH erteilt der Gegenmeinung, die im Rahmen des § 64 S. 3 GmbHG Gesellschafterforderungen bei der Prüfung der Zahlungsunfähigkeit ausblenden möchte (so etwa *H. F. Müller* in Münch.Komm.GmbHG, 2011, § 64 Rz. 167), eine klare Absage.

Es ist also eine Liquiditätsbilanz aufzustellen, in der alle fälligen und nicht einredebehafteten Verbindlichkeiten, einschließlich solcher gegenüber Gesellschaftern, zu berücksichtigen sind. Besteht dann bereits Zahlungsunfähigkeit – oder liegt eine Überschuldung vor –, haben die Geschäftsführer nach § 15a InsO Insolvenzantrag zu stellen. Ist die Gesellschaft nicht insolvenzreif, so ist zu prüfen, ob durch die Zahlung an den Gesellschafter die Zahlungsunfähigkeit begründet wird. Hiergegen wurde eingewandt, dass die Zahlung an den Gesellschafter gar keine Zahlungsunfähigkeit neu begründen könne. Denn wenn vor der Zahlung die liquiden Mittel zur Bedienung aller fälligen Verbindlichkeiten ausreichen, so kann sich dies durch die Tilgung einer dieser Verbindlichkeiten gar nicht ändern (so wohl *Altmeppen* in Roth/Altmeppen, GmbHG, 7. Aufl. 2012, § 64 Rz. 72 ff.) Es verbliebe damit kein Anwendungsbereich für § 64 S. 3 GmbHG.

Zwar stellt der BGH klar, dass der Anwendungsbereich des § 64 S. 3 GmbHG schon nach der Gesetzesbegründung bewusst klein gehalten ist; es verbleiben dennoch Anwendungsfälle.

III. Anwendungsfälle des § 64 S. 1 GmbHG

Zum einen sind Fälle betroffen, in denen durch die Zahlung an den Gesellschafter die Deckungslücke in der Liquiditätsbilanz von unter 10 % auf über 10 % erweitert wird. Denn seit der Grundsatzentscheidung des BGH v. 24.5.2005 – IX ZR 123/04, GmbHR 2005, 1117 m. Komm. *Blöse* ist bei einer Deckungslücke (also Differenz zwischen fälligen Gesamtverbindlichkeiten und zur Tilgung zur Verfügung stehenden liquiden Mitteln) bis zu 10 % noch nicht von einer Zahlungsunfähigkeit auszugehen.

Zum anderen sieht der BGH einen Anwendungsbereich in der Verhinderung von unrechtmäßigen Vermögensverschiebungen – also etwa die Zahlung auf im insolvenzrechtlichen Sinne nicht fällige oder einem Rangrücktritt unterliegende Gesellschafterforderungen.

Darüber hinaus sieht der BGH den Anwendungsbereich des § 64 S. 3 GmbHG etwa auch eröffnet, wenn die Zahlung an den Gesellschafter zwar an und für sich nicht zur Zahlungsunfähigkeit führt, externe Kreditgeber aber ihre Kredite von einer (Mit-)Finanzierung durch die Gesellschafter abhängig gemacht haben und nunmehr ihrerseits Kredite fällig stellen – also gewissermaßen die mittelbare Herbeiführung der Zahlungsunfähigkeit. Insoweit zielt der BGH in die gleiche Richtung wie *Kleindiek* in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 18. Aufl. 2012, § 64 Rz. 32. Danach greift § 64 S. 3 GmbHG auch dann, wenn sich durch die Zahlung an den Gesellschafter klar abzeichnet, „dass unter normalem Verlauf der Dinge die Zahlungsunfähigkeit eintreten wird.“ (so *Weiß*, GmbHR 2011, 350 [355]).

IV. Leistungsverweigerungsrecht der Gesellschaft

Strittig war bislang auch, ob die Gesellschaft die Zahlung an den Gesellschafter verweigern kann, soweit eine Zah-

lung an den Gesellschafter zu einer Erstattungspflicht des Geschäftsführers gemäß § 64 S. 3 GmbHG führen würde. Abgelehnt wurde ein Leistungsverweigerungsrecht etwa von OLG München v. 6.5.2010 – 23 U 1564/10, GmbHR 2010, 815. Zu Recht führt der BGH aus, dass § 64 S. 3 GmbHG verhindern soll, dass der Gesellschaft bei sich abzeichnender Zahlungsunfähigkeit Mittel entnommen werden; dieses Ziel kann aber nur erreicht werden, wenn der Gesellschaft selbst ein Leistungsverweigerungsrecht zusteht.

Dies ist von erheblicher Bedeutung, da der Gesellschafter selbst nicht gemäß § 64 GmbHG zur Erstattung verpflichtet ist. Eine Erstattungspflicht des Gesellschafters kann zwar aus §§ 30, 31 GmbHG (diese Vorschriften greifen aber nur, wenn das Stammkapital angegriffen wird), einer Existenzvernichtungshaftung (s. hierzu *Bitter* in Scholz, GmbHG, 11. Aufl. 2012, § 13 Rz. 152 ff.) oder aus einer späteren Insolvenzanfechtung gemäß §§ 129 ff. InsO herühren – damit werden aber nicht alle Fälle einer gegen § 64 S. 3 GmbHG verstoßenden Zahlung erfasst. Müsste die Gesellschaft also an den Gesellschafter zahlen, obwohl zugleich der Geschäftsführer gemäß § 64 S. 3 GmbHG zur Erstattung verpflichtet wäre, würde der Gesellschafter seine Forderungen letztlich vom Geschäftsführer erhalten.

Der Gesellschaft muss daher, wie der BGH festgestellt hat, ein Leistungsverweigerungsrecht zustehen. Der Geschäftsführer kann auch nicht durch die Gesellschafterversammlung – ggf. also etwa den Alleingesellschafter, der die Zahlung begehrt – angewiesen werden, eine Zahlung entgegen § 64 S. 3 GmbHG vorzunehmen (§ 64 S. 4 i.V.m. § 43 Abs. 3 S. 3 GmbHG).

V. Fazit

Mit dieser Entscheidung hat der BGH die strittigen Fragen zu § 64 S. 3 GmbHG – absolut zutreffend – entschieden und sorgt damit für Klarheit. Für die Praxis ist zu beachten:

1. Der Geschäftsführer muss im Zweifel eine Liquiditätsbilanz aufstellen, in der auch alle fälligen Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern zu berücksichtigen sind.
2. Eine Zahlung an den Gesellschafter darf der Geschäftsführer nur erbringen, wenn dadurch keine Zahlungsunfähigkeit entsteht. Dabei ist auch darauf abzustellen, ob diese Zahlungsunfähigkeit zwar nicht sofort eintritt, aber nach dem normalen Verlauf der Dinge zu erwarten ist.
3. Würde durch die Zahlung an den Gesellschafter eine Zahlungsunfähigkeit begründet, darf die Gesellschaft die Zahlung verweigern. Wird die Zahlung dennoch geleistet, hat der Geschäftsführer diese zu erstatten.
4. Es reicht für die Anwendung des § 64 S. 3 GmbHG aus, wenn der Zahlungsempfänger zwar nicht mehr Gesellschafter ist, bei Begründung der Verbindlichkeit aber noch Gesellschafter war; auch Zahlungen an nahestehende Personen eines Gesellschafter können ausreichen (*Kleindiek* in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 18. Aufl. 2012, § 64 Rz. 25 f.; *H. F. Müller* in Münch.Komm.GmbHG, 2011, § 64 Rz. 163 f.)
5. Gleiches gilt im Übrigen selbstverständlich auch in der Liquidation der Gesellschaft (§ 71 Abs. 4 GmbHG).

Mathias Wenzler, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht sowie Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Köln

Gesellschaftsrecht

Aufsichtsrat: Kein Weisungsrecht einer Gemeinde gegenüber ihren Vertretern in den Organen kommunaler Unternehmen

GmbHG § 52 Abs. 1; AktG § 93, § 111 Abs. 5, § 116;
VwGO § 123; GemO SN § 42 Abs. 2, § 98 Abs. 2

Ein vom Stadtrat in den Aufsichtsrat einer kommunalen GmbH entsendetes Mitglied unterliegt keinen Weisungen der Gemeinde; allenfalls im Falle eines fakultativen Aufsichtsrats kann ein solches im Gesellschaftsvertrag geregelt werden.*

OVG Sachsen, Beschl. v. 3.7.2012 – 4 B 211/12

► Aus den Gründen:

Die ... Beschwerde des Antragsgegners gegen den Beschl. des VG Chemnitz [VG Chemnitz v. 3.5.2012 – 1 L 421/11] ist begründet. Die von ihm fristgerecht dargelegten Gründe, auf die nach § 146 Abs. 4 S. 6 VwGO allein einzugehen ist, führen zu einer Änderung dieser Entscheidung. Der Antragsgegner hat sich in der Beschwerdebegründung mit der Entscheidung des VG auseinandergesetzt und herausgearbeitet, dass entgegen der Auffassung des VG kein Anordnungsgrund für den Erlass einer einstweiligen Anordnung nach § 123 Abs. 1 S. 2 VwGO gegeben ist. Der Antragstellerin ist es zumutbar, die Entscheidung in der Hauptsache abzuwarten.

Nach § 123 Abs. 1 S. 2 VwGO kann das Gericht u.a. eine einstweilige Anordnung zur Regelung eines vorläufigen Zustands in Bezug auf ein streitiges Rechtsverhältnis treffen, wenn diese Regelung nötig erscheint, um wesentliche Nachteile abzuwenden (Regelungsanordnung). Diese Voraussetzung ist hier nicht gegeben. Zwar weist das VG zu Recht darauf hin, dass in einem kommunalrechtlichen Organstreitverfahren die Vorwegnahme der Hauptsache durch den Erlass einer einstweiligen Anordnung gerechtfertigt ist, wenn anderenfalls der irreversible Verlust eines organschaftlichen Rechts droht (OVG Sachsen v. 15.8.1996 – 3 S 465/96, SächsVBl. 1997, 13). Ein solcher Rechtsverlust droht hier derzeit aber nicht.

Das Recht der Antragstellerin auf ein gesetzeskonformes Verfahren bei der Wahl der gemeindlichen Aufsichtsratsmitglieder nach § 98 Abs. 2 i.V.m. § 42 Abs. 2 SächsGemO betrifft allein den Wahlvorgang. Entgegen der Auffassung der Antragstellerin kommt es durch die regelmäßigen Tagungen des Aufsichtsrats nicht zu einer dauerhaften Verletzung ihres Mitwirkungsrechts. Ein vom Stadtrat in den Aufsichtsrat der G entsendetes Mitglied unterliegt nicht den Weisungen seiner Fraktion. Dies ergibt sich bereits aus den in § 14 des Gesellschaftsvertrags fixierten Aufgaben und Verantwortlichkeiten des Aufsichtsrats, dort insbesondere aus Abs. 4 („Sorgfalt ordentlicher und gewissenhafter Amtswalter“). Ein Weisungsrecht ist der Stadt ... im Gesellschaftsvertrag nicht eingeräumt. Der einzelne Aufsichtsrat des kommunalen Unternehmens G ist innerhalb der ihm eingeräumten Pflichten unabhängig. Dies folgt auch bereits aus den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften. Ist nach dem Gesellschaftsvertrag ein Aufsichtsrat zu bestellen – hier nach §§ 7, 10 des Gesellschaftsvertrags – handeln die gemeindlichen Aufsichtsratsmitglieder persönlich, eigenverantwortlich und weisungsfrei (§ 52 Abs. 1 GmbHG i.V.m. §§ 116, 93 u. § 111

Abs. 5 AktG). Die aus dem Rechtsstaats- und Demokratieprinzip und der Selbstverwaltungsgarantie hergeleiteten kommunalen Kontroll- und Einwirkungspflichten bei der Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben durch privatrechtliche Eigen- oder Beteiligungsgesellschaften führen nicht zu einer Modifizierung oder Suspendierung entgegenstehender Vorschriften des privaten Gesellschaftsrechts. Kommunale Kontroll- und Einflussmöglichkeiten können vielmehr nur im Rahmen des gesellschaftsrechtlichen Instrumentariums und damit unter Ausnutzung der insoweit gegebenen Möglichkeiten und Spielräume umgesetzt werden – so etwa durch die inhaltliche Gestaltung von Satzungen und Gesellschaftsverträgen oder durch Organ- und Gesellschafterbeschlüsse (VGH Hessen v. 9.2.2012 – 8 A 2043/10, DVBl. 2012, 647, juris Rz. 74 ff.; v. 4.5.2009 – 8 B 304/09, UPR 2010, 106, juris Rz. 54).

Auch das Sächsische Staatsministerium des Innern weist in dem von ihm aufgestellten Leitfaden v. 8.8.2003 zur Qualifikation sowie zu den Rechten und Pflichten der Aufsichtsratsmitglieder in kommunalen Unternehmen (SächsABl. 2003, 809) im Abschn. III.4. „Eigenverantwortlichkeit und Unabhängigkeit“ unter Bezugnahme auf die vom BGH entwickelte Lehre vom Vorrang des Gesellschaftsrechts (BGH v. 29.1.1962 – II ZR 1/61, BGHZ 36, 296) darauf hin, dass die Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied primär durch gesellschaftsrechtliche Vorgaben geprägt wird. Hierzu gehören die Grundsätze der Eigenverantwortlichkeit und Unabhängigkeit, die auch gegenüber dem kommunalen Anteilseigner gelten. Die Vorgaben des Gesellschaftsrechts begrenzen die Verpflichtung von Aufsichtsratsmitgliedern, Weisungen der Gemeindevertretung zu befolgen. Allenfalls im Falle eines fakultativen Aufsichtsrats einer GmbH kann ein Weisungsrecht im Gesellschaftsvertrag geregelt werden.

Bei dieser Sachlage ist es der Antragstellerin zumutbar, zunächst die Entscheidung des Berufungsverfahrens (4 A 858/11) gegen das Urt. des VG v. 12.10.2011 abzuwarten. In dem angefochtenen Urteil hat das VG festgestellt, dass die Wahlen des Antragsgegners v. 2.9.2009 zu den von der Stadt ... in den Aufsichtsrat der G zu entsendenden Vertretern ungültig sind. Da die Amtsdauer der Aufsichtsratsmitglieder nach § 10 Nr. 5 des Gesellschaftsvertrags an die Wahlperiode des Antragsgegners gebunden ist, würde eine Rechtsverletzung allenfalls erst bei einer erneuten – derzeit nicht anstehenden – Wahl nach dem vom VG beanstandeten Verfahren drohen. ...

Dieser Beschluss ist unanfechtbar (§ 152 Abs. 1 VwGO, § 68 Abs. 1 S. 5, § 66 Abs. 3 S. 3 GKG).

Der GmbHR-Kommentar

Mit seiner vorstehend abgedruckten Entscheidung v. 3.7.2012 – 4 B 211/12 stellt das OVG Sachsen fest, dass ein vom Stadtrat in den Aufsichtsrat einer GmbH „entsendetes“ Aufsichtsratsmitglied nicht den Weisungen der Stadtratsfraktion unterliegt, die es für die „Entsendung“ vorschlagen hat. Dass es für diese – jedenfalls aus Sicht eines Gesellschaftsrechtlers – lapidare Feststellung einer Entscheidung eines Obergerichts bedurfte, lässt sich nur damit erklären, dass die Politik einen verstärkten Einfluss auf die Gremien solcher Unternehmen reklamiert, an denen Gebietskörperschaften beteiligt sind. Vor diesem Hintergrund wird die zu besprechende Entscheidung zunächst in den allgemeinen Kontext eingeordnet (dazu unter I.). Sodann ist kurz darzulegen, dass sie ohne Zweifel richtig ist (dazu

* Leitsatz der Redaktion.

Gesellschaftsrecht

unter II.). Zu guter Letzt wird gezeigt, dass ein Weisungsrecht zugunsten einer Stadtratsfraktion auch nicht ohne weiteres im Gesellschaftsvertrag festgeschrieben werden kann (dazu unter III.).

I. Kontext der Entscheidung

Aktuell beherrschen zwei Fragen die Diskussion um die Stellung von Aufsichtsratsmitgliedern bei Gesellschaften, an denen Gebietskörperschaften beteiligt sind: Zum einen geht es darum, ob und unter welchen Voraussetzungen die Aufsichtsratsmitglieder an Weisungen gebunden sind; zum anderen, in welchem Maße die Aufsichtsratsmitglieder zur Vertraulichkeit verpflichtet sind.

1. Was die **Weisungsgebundenheit** angeht, so hat das BVerwG unlängst festgestellt, dass die Mitglieder fakultativer Aufsichtsräte – aber auch *nur* solcher Aufsichtsräte – durch entsprechende Regelungen im Gesellschaftsvertrag Weisungen durch die „zuständigen kommunalen Organe“ unterstellt werden können (BVerwG v. 31.8.2011 – 8 C 16.10, GmbHR 2011, 1205 m. Komm. Brötzmann). Mit dieser Entscheidung hat das BVerwG den Vorrang des Gesellschaftsrechts vor dem Kommunalrecht grundsätzlich anerkannt, wenn es auch im konkreten Fall wenig überzeugend das Vorliegen einer Weisungen gestattenden Regelung im Gesellschaftsvertrag bejaht hat. In Übereinstimmung mit dieser Entscheidung des BVerwG hat Anfang 2012 der VGH Hessen in seinem Leitsatz festgestellt, dass „die aus dem Rechtsstaats- und Demokratieprinzip und der Selbstverwaltungsgarantie herleitbaren kommunalen Kontroll- und Einwirkungspflichten bei der Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben durch privatrechtliche Eigen- oder Beteiligungsgesellschaften [...] nicht zu einer Modifizierung oder Suspendierung entgegenstehender Vorschriften des privaten Gesellschaftsrechts“ führen (VGH Hessen v. 9.2.2012 – 8 A 2043/10, DVBl. 2012, 647). Diesen Leitsatz hat das OVG Sachsen nun aufgegriffen und sich ihm angeschlossen. Damit sollte nunmehr abschließend geklärt sein, dass auch Gebietskörperschaften sich an die gesellschaftsrechtlichen Spielregeln zu halten haben und hinsichtlich der Weisungsgebundenheit keine Sonderregeln für sich beanspruchen können. Auch bei Unternehmen, an den Gebietskörperschaften beteiligt sind, sind Weisungen nur in den allgemeinen gesellschaftsrechtlichen Grenzen zulässig (zu diesen sogleich unter II. und III.).

2. In Bezug auf die **Vertraulichkeit** der im Aufsichtsrat erhaltenen Informationen indes gibt es mit den §§ 394, 395 AktG bereits Sonderregelungen, die Aufsichtsratsmitglieder, die auf Veranlassung einer Gebietskörperschaft in den Aufsichtsrat gewählt oder entsandt worden sind, teilweise von der Verpflichtung zur Vertraulichkeit befreien. Im Zuge eines allgemeinen Transparenzwahns sollte es nach dem Referentenentwurf eines *Gesetzes zur Änderung des Aktiengesetzes* der Satzung überlassen bleiben, über das Ob und den Umfang der Vertraulichkeit im Aufsichtsrat erhaltener Informationen zu entscheiden (s. hierzu Bormann, NZG 2011, 926 ff.). In dem inzwischen veröffentlichten Regierungsentwurf ist der vorgenannte Regelungsvorschlag zum Glück nicht mehr enthalten. Wie allerdings ein Urteil des VerfGH Berlin v. 20.12.2011 – VerfGH 159/10, BeckRS 2012, 48704 zur Veröffentlichung von Unterlagen zur Privatisierung der Berliner Wasserbetriebe und ein Urteil des OLG Köln v. 9.6.2009 – 15 U 79/09, DStR 2009, 2329 zur Veröffentlichung der Bezüge bei kommunalen

Unternehmen zeigen, hat der Gesetzgeber ein Thema aufgegriffen, das zahlreiche Politiker umtreibt.

II. Zustimmung zur Entscheidung des OVG

1. Die Ausführungen des OVG zur Weisungsgebundenheit entsprechen der h.M. (generell Weisungen für zulässig haltend indes Altmeyden, NJW 2011, 3737 f.; Heidel, NZG 2012, 48 ff.) und sind zutreffend. Aus §§ 111 Abs. 5, 116, 93 AktG folgt, dass Aufsichtsratsmitglieder von Aktiengesellschaften allein dem Unternehmensinteresse verpflichtet sind und keinen Weisungen unterliegen (BGH v. 18.9.2006 – II ZR 137/05, NZG 2006, 945 [947], Rz. 18). Über die Verweisungen in den Mitbestimmungsgesetzen gilt für die sonstigen obligatorischen Aufsichtsräte nichts anderes. Für freiwillige Aufsichtsräte indes kann der Gesellschaftsvertrag abweichende Regelungen treffen (vgl. § 52 Abs. 1 GmbHG). Dabei kann im Ergebnis dahinstehen, ob die Bindung an die Interessen der Gesellschaft und die Weisungsfreiheit typenbildend sind. Will man sie als typenbildend ansehen, so würden Abweichungen nicht zur Unzulässigkeit der Ausgestaltung des betreffenden Gremiums führen, das Gremium wäre nur kein Aufsichtsrat mehr (vgl. Zöllner/Noack in Baumbach/Hueck, GmbHG, 19. Aufl. 2010, § 52 Rz. 22). Wird das Gremium gleichwohl als Aufsichtsrat bezeichnet, obwohl es nicht den an einen Aufsichtsrat zu stellenden Anforderungen genügt, so handelt es sich schlicht um eine Falschbezeichnung.

2. Aufgrund der mit der Einführung eines Aufsichtsrats verbundenen Erwartungen des Rechtsverkehrs (s. hierzu etwa Zöllner/Noack in Baumbach/Hueck, GmbHG, 19. Aufl. 2010, § 52 Rz. 27 f.) wird man allerdings verlangen müssen, dass etwaige Abweichungen vom gesetzlichen Erscheinungsbild eines Aufsichtsrats ausdrücklich im Gesellschaftsvertrag adressiert werden. Damit reicht es – entgegen dem ergebnisgetriebenen Urteil des BVerwG v. 31.8.2011 – 8 C.16/10, GmbHR 2011, 1205 m. Komm. Brötzmann – nicht aus, dass das Kommunalrecht nahelegt, dass kommunale Aufsichtsratsmitglieder weisungsgebunden sein sollen. Wollte man dies für ausreichend halten, würde man das Erfordernis einer ausdrücklichen Regelung im Gesellschaftsvertrag faktisch aufgeben. In dem zu entscheidenden Fall fehlte es an einer gesellschaftsvertraglichen Regelung, weshalb ein Weisungsrecht bereits per se ausschied.

III. Bindung an Weisungen der Fraktion auch durch Gesellschaftsvertrag nicht ohne weiteres möglich

1. Ungeachtet der Tatsache, dass der Gesellschaftsvertrag keine Weisungsgebundenheit der Aufsichtsratsmitglieder vorsah, wäre es auch nicht ohne weiteres möglich gewesen, einzelne Mitglieder des Aufsichtsrats an Weisungen der klagenden Stadtratsfraktion zu binden. Zwar kann nach der h.M. (s. nur Spindler in Münch. Komm. GmbHG, 2012, § 52 Rz. 129, m.w.N.) auch Nichtgesellschaftern ein Entsendungsrecht eingeräumt werden. Es ist jedoch nicht davon auszugehen, dass Gesellschaftsverträge kommunaler Unternehmen den einzelnen Fraktionen des Gemeinde- oder Stadtrats und nicht der Kommune als solcher ein Entsendungsrecht zugestehen. Steht den Fraktionen aber kein Entsendungsrecht zu, so leiten auch die auf Vorschlag der Fraktionen in den Aufsichtsrat entsendeten Aufsichtsratsmitglieder ihre Rechtsposition allein von der Kommune ab. Damit kann in der Praxis allein der Kommune ein Weisungsrecht zustehen, da ansonsten Weisungsrecht und Entsendungsrecht auseinanderfallen würden. Ein solches

Gesellschaftsrecht

Auseinanderfallen würde indes nicht nur zu einem Interessenswiderstreit führen, sondern wäre auch mit den oben unter II.2. geschilderten berechtigten Erwartungen des Rechtsverkehrs nur schwer in Einklang zu bringen.

2. Können die kommunalen Aufsichtsratsmitglieder in der Praxis nur an Weisungen der Kommune gebunden werden, stellt sich die Frage ob eine solche Weisungsbindung mit §§ 42 Abs. 2 S. 2, 98 Abs. 1 S. 3 SächsGemO vereinbar ist, durch den in den Organen der Gesellschaften gerade eine gewisse Meinungsvielfalt sichergestellt werden soll. Sind nämlich sämtliche Aufsichtsratsmitglieder – unabhängig davon, von welcher Fraktion sie vorgeschlagen wurden – an die Weisungen des Rats und damit der Ratsmehrheit gebunden, so wird der Regelungszweck der §§ 42 Abs. 2 S. 2, 98 Abs. 1 S. 3 SächsGemO unterlaufen. Diese Erwägungen sprechen dafür, jedenfalls dann, wenn den §§ 42 Abs. 2 S. 2, 98 Abs. 1 S. 3 SächsGemO vergleichbare Normen bestehen, auf die Aufnahme eines Weisungsrechts zugunsten der Kommune zu verzichten. Dies dürfte auch im Interesse der Minderheitsfraktionen sein, die sich durch die Entsendung von „*linientreuen*“ Personen in den Aufsichtsrat absichern können.

**Dr. Michael Bormann, Rechtsanwalt, Düsseldorf
(Partner bei Simmons & Simmons LLP)**

Liquidation: Tiefgreifendes und offensichtlich unheilbares Zerwürfnis zwischen den Gesellschaftern als Voraussetzung für eine Auflösungsklage

GmbHG § 60 Abs. 1 Nr. 3, § 61 Abs. 1

1. Die mit einer Klage nach §§ 60 Abs. 1 Nr. 3, 61 Abs. 1 GmbHG verfolgte Auflösung einer GmbH kommt grundsätzlich dann nicht in Betracht, wenn mildere Mittel zur Beseitigung etwa vorhandener erheblicher Gesellschaftsprobleme zur Verfügung stehen.

2. Persönliche Gründe in der Person der Gesellschafter selbst sind für sich genommen, im Regelfall nicht geeignet, eine Auflösungsklage zu stützen. Besteht aber zwischen den Gesellschaftern ein tiefgreifendes und offensichtlich unheilbares Zerwürfnis, das in den vergangenen Jahren verhindert hat, dass die nach dem Gesellschaftsvertrag durchgängig erforderlichen einstimmigen Gesellschafterbeschlüsse gefasst werden konnten, so begründet dies einen wichtigen Grund für eine Auflösung.

3. Hat der Kläger keine messbaren wirtschaftlichen Vorteile durch die Auflösungsklage, die keinen vollstreckbaren Titel auf das Auseinandersetzungsguthaben gibt, und behauptet der Kläger auch keine messbaren wirtschaftlichen Nachteile durch einen etwaigen Fortbestand der GmbH, so bemisst sich der Streitwert der Auflösungsklage nach dem nominellen Wert seines Geschäftsanteils.

OLG Naumburg, Urt. v. 20.4.2012 – 10 U 24/10.Hs (rechtskräftig)

► Aus den Gründen:

I.

Der Kläger (Kl.) begehrt als Mitgesellschafter die Auflösung der Beklagten (Bekl.).

Die Bekl. ist eine am 15.3.1993 gegründete GmbH mit einem Stammkapital i.H.v. seinerzeit 51.000 DM, das ent-

spricht heute 26.075,89 €. Gründungsgesellschafter der Bekl. und bis heute deren Gesellschafter sind neben dem Kl. zu gleichen Teilen von jeweils einem Drittel die im Rubrum benannten Geschäftsführer, so dass jeder Gesellschafter an der Bekl. mit einem Geschäftsanteil von seinerzeit jeweils 17.000 DM (heute: 8.691,96 €) beteiligt ist.

Nach § 8 des Gesellschaftsvertrags werden Gesellschafterbeschlüsse mit einer Mehrheit von mindestens drei Vierteln der abgegebenen Stimmen gefasst, wobei je 1.000 DM Geschäftsanteil eine Stimme zählt. De facto sind damit – eine ordnungsgemäße Einberufung vorausgesetzt – nur einstimmige Beschlüsse aller Gesellschafter wirksam, insbesondere auch über die jährliche Ergebnisverwendung einschließlich der Verteilung evt. Überschüsse.

Seit 1995 und in der Folgezeit kam es zu diversen Rechtsstreitigkeiten zwischen dem Kl. und seinen Mitgesellschaftern sowie der Bekl.:

Ausgangspunkt war ein notarieller Vertrag v. Dezember 1994, in dem der Kl. seinen Geschäftsanteil nach vorheriger Teilung an die Mitgesellschafter veräußerte und mit Wirkung zum 1.1.1995 aus der Gesellschaft ausscheiden sollte. Nach fehlender Kaufpreiszahlung wurde einer Klage des Kl. auf Rückübertragung seiner Geschäftsanteile mit Urt. des LG Magdeburg v. 11.10.2000 – 10 O 849/00 stattgegeben.

Mit Gesellschafterbeschluss v. 22.6.2001 schlossen beide Mitgesellschafter den Kl. aus der Bekl. aus. Bereits zuvor hatte der Kl. vergeblich Auskunft- und Einsichtsrechte gegen die Bekl. geltend gemacht, denen die Bekl. erst aufgrund eines weiteren Beschl. des LG Magdeburg v. 23.7.2001 – 32 O 137/01 nur mit Verzögerung nachkam.

Im Jahre 2005 machte der Kl. im Wege der „*actio pro socio*“ Rückzahlungsansprüche gegen seine Mitgesellschafter geltend, weil diese nach seiner Darlegung ohne seine Mitwirkung ihre Gehälter erhöht hätten. Die Klage wurde letztendlich rechtskräftig abgewiesen. Jedoch führte schon seinerzeit der Senat in jenem Berufungsverfahren mit der Geschäftsnummer 10 U 4/06 (Hs) in einem Hinweisbeschluss v. 29.3.2006 (...) aus: „Da der Gesellschafterbeschluss v. 22.6.2001 über den Ausschluss des Kl. aus der GmbH nicht wirksam ist, ist der Kl. nach wie vor Gesellschafter der Bekl. geblieben...“ Und weiter: „Den Mitgesellschaftern dürfte eine Sorgfaltswidrigkeit i.S.d. § 43 Abs. 1 GmbHG bei der Einberufung der Gesellschafterversammlung v. 22.6.2002 [allerdings] nicht vorgeworfen werden können. ... Deshalb dürften sie sich in einem unverschuldeten Rechtsirrtum befunden haben, für den sie aber auch nicht einstehen müssen.“ Nur bis dahin folglich hätten die Mitgesellschafter ohne Verschuldensvorwurf rechtsirrig davon ausgehen können, dass der Kl. tatsächlich wirksam als Gesellschafter ausgeschlossen gewesen sei.

Ungeachtet dessen wurde der Kl. aber auch in der Folgezeit seitens seiner Mitgesellschafter nicht zu Gesellschafterversammlungen der Bekl. eingeladen oder an deren Beschlussfassungen beteiligt. Vielmehr teilten diese noch mit Schreiben v. 28.11.2006 (...) ebenso wie v. 28.2.2007 (...) dem Kl. mit, die Bekl. halte immer noch an seiner Ausschluss aus der Bekl. im Jahre 2001 fest: Einsicht in Firmenunterlagen erhalte er deshalb weiterhin nicht.

Nachdem es ferner zwischen den Gesellschaftern zu Streit über die Einzahlung der Stammeinlage des Kl. gekommen

Gesellschaftsrecht

war, zahlte dieser – nach seiner Auffassung wegen seiner bereits erbrachten Stammeinlage: ohne rechtliche Verpflichtung und nochmals – die geforderte Stammeinlage am 8.3.2007 ein.

Im weiteren Verlauf des Jahres 2007 kam die Bekl. erneut den vom Kl. geltend gemachten Auskunfts- und Einsichtsrechten nicht nach, so dass der Kl. diese wiederum gerichtlich – und mit Erfolg – geltend machen musste (Beschl. des LG Magdeburg v. 17.4.2007 – 31 O 17/07).

Ohne weitere vorherige gerichtliche Auseinandersetzung übersandte die Bekl. dem Kl. nach Aufforderung hingegen am 4.8.2008 lediglich eine als „Bilanz zum Dezember 2007“ bezeichnete Summen- und Saldenliste in Form eines einzigen und als „Seite 3“ bezeichneten DinA4-Blattes (...), der der Kl. eine Gewinnausschüttung an seine Mitgesellschafter entnahm.

Darauf erklärte der Kl. mit Schreiben v. 11.11.2008 (...) seinen Austritt aus der Bekl. und forderte diese unter Fristsetzung zur Ermittlung des Abfindungsguthabens und zur Mitteilung auf, ob sein Gesellschaftsanteil eingezogen oder auf die Mitgesellschafter bzw. auf Dritte übertragen werden solle.

Zu einer Einigung über den Erwerb des Geschäftsanteils des Kl. kam es in der Folgezeit wegen unterschiedlicher Vorstellungen der Mitgesellschafter über dessen Wert nicht: Während der Kl. zuletzt von einem Wert von 49.000 € auch als „Schmerzensgeld und Wiedergutmachung für die Auseinandersetzung der vergangenen Jahre“ (...) ausging, waren die Mitgesellschafter zuletzt allenfalls zu einer Verdoppelung der Stammeinlage bereit (...).

Der Kl. ist nach wie vor der Auffassung und hat diese entsprechend begründet, dass das Verhalten seiner Mitgesellschafter einen wichtigen Grund für seinen Austritt darstelle. Mangels Mitwirkung der Bekl. an dem Vollzug des Austritts bliebe ihm im Ergebnis nur die Auflösungsklage.

Die Bekl. hat die Ansicht vertreten, der Kl. selbst habe die Ursache der Dissensen gesetzt. Wirtschaftliches Ziel des Kl. sei es nur, für seinen Gesellschaftsanteil einen möglichst hohen Preis zu erzielen. Dabei verhalte sich der Kl. insbesondere wegen der Einzahlung seiner Stammeinlage noch im Jahre 2007 jetzt treuwidrig.

Das LG hat ... die Klage im Wesentlichen mit der Begründung abgewiesen, der Kl. habe entgegen der Subsidiarität der Auflösungsklage nichts dazu vorgetragen, dass er zuvor und mit welchem Ergebnis Aktivitäten zur Veräußerung seines Geschäftsanteils auch an Dritte entfaltet habe [LG Magdeburg v. 6.7.2010 – 31 O 169/09 (120)]. ...

II.

Die Berufung des Kl. ... hat ... in der Sache Erfolg. Sie ist begründet, weil die Bekl. nach §§ 60 Abs. 1 Nr. 3, 61 Abs. 1 GmbHG aufzulösen ist. Denn die vom Gesetz geforderten „in den Verhältnissen der Gesellschaft liegenden, wichtigen Gründe für die Auflösung“ der Bekl. sind im Streitfall vorhanden.

Zunächst hat das erstinstanzliche LG zutreffend festgestellt, dass dem Kl. nicht die Aktivlegitimation zu der vorliegenden Auflösungsklage fehle, weil er als Austrittsberechtigter bis zum Vollzug des Austritts noch Inhaber der Geschäftsanteile mit allen Rechten und Pflichten bleibe – und dieser Vollzug im Streitfall gerade nicht erfolgt ist. ...

Zutreffend hat das erstinstanzliche LG ebenfalls ausgeführt, dass die Ausübung des einem Gesellschafter unter den hier gegebenen formalen Voraussetzungen des § 61 Abs. 2 S. 2 GmbHG zustehenden Rechts zur Erhebung der Auflösungsklage beherrscht wird vom Grundsatz der Subsidiarität. So kommt die Auflösung einer GmbH grundsätzlich dann nicht in Betracht, wenn mildere Mittel zur Beseitigung etwa vorhandener erheblicher Gesellschaftsprobleme zur Verfügung stehen. ...

Entgegen der Auffassung des erstinstanzlichen LG ist im Streitfall jedoch weder erkennbar noch hinreichend unter Beweisanzug dargelegt, dass derartige mildere Mittel in den konkreten Verhältnissen der beklagten Gesellschaft überhaupt ernsthaft in Betracht kommen. Die nach § 529 ZPO zugrunde zu legenden Tatsachen führen deshalb zwingend zu einer abweichenden Entscheidung i.S.d. § 513 Abs. 1 ZPO.

Denn im Streitfall ist hiernach eine tiefgreifende unheilbare Zerrüttung zwischen den Gesellschaftern anzunehmen, die die Fortsetzung der Gesellschaft unter den bisherigen Gesellschaftern unzumutbar macht, und die schon aufgrund der unstreitigen Umstände nicht durch Ausschließung eines Gesellschafters oder durch Einziehung seines Geschäftsanteils behoben werden kann.

Diese Zerrüttung hat zur Folge, dass die Willensbildung in der Gesellschaft auf Dauer blockiert und ganz offensichtlich eine Verständigung über wesentliche, für die Fortführung der Gesellschaft zentrale Fragen nicht mehr möglich ist. Dabei sind zwar persönliche Gründe in der Person der Gesellschafter selbst für sich genommen im Regelfall nicht geeignet, eine Auflösungsklage zu stützen. Sie erstrecken sich aber über die Person der Gesellschafter hinaus jedenfalls im Streitfall schon deshalb auf die Verhältnisse der Gesellschaft, weil nach der im Gesellschaftsvertrag stets geforderten Dreiviertelmehrheit – wie ausgeführt – de facto nur einstimmige Beschlüsse aller Gesellschafter wirksam sind: Zwei Gesellschafter allein erreichen nach der Zahl ihrer Stimmanteile jeweils immer nur eine Zweidrittelmehrheit, die als solche aber zur Fassung wirksamer Gesellschaftsbeschlüsse gerade nicht ausreichend ist. Eine Herbeiführung derart einstimmiger Gesellschaftsbeschlüsse ist aber in allen vergangenen Jahren stets gerade nicht erfolgt – und wird nach dem insoweit übereinstimmenden Vortrag beider Parteien auch in der Zukunft offenbar nicht erfolgen. ...

Zugleich ist damit zwischen den Gesellschaftern der Bekl. ein tiefgreifendes und offensichtlich unheilbares Zerwürfnis zu konstatieren, das einen wichtigen Grund zur Auflösung der Gesellschaft i.S.d. § 61 Abs. 1 GmbHG insbesondere auch deshalb darstellt, weil die Bekl. – wie ausgeführt – schon nach ihrem Gesellschaftsvertrag auf eine gezielte Zusammenarbeit aller Gesellschafter angelegt und formell auch angewiesen ist.

Bei einer abschließenden Beurteilung des wichtigen Grundes sind allerdings stets schutzwürdige Interessen der übrigen Gesellschafter mitzuberücksichtigen. Dies folgt aus der gesellschaftsrechtlichen Treupflicht, die auch zwischen Gesellschaftern einer GmbH besteht (dazu schon BGH v. 1.4.1953 – II ZR 235/52, BGHZ 9, 157 [163] = GmbHR 1953, 72 m. Anm. Schneider [1] u. Scholz [2]). Die Auflösungsklage kann danach keinen Erfolg haben, wenn den Belangen des Auflösungsklägers in einer für ihn zumutbaren Weise durch eine für die anderen Gesellschaf-

Gesellschaftsrecht

ter weniger einschneidende Maßnahme Rechnung getragen werden kann. Dies kann insbesondere dann der Fall sein, wenn der Auflösungskläger die Möglichkeit hat, seine Beteiligung zum vollen, nicht hinter dem voraussichtlichen Liquidationserlös zurückbleibenden Wert zu veräußern. Voraussetzung dafür ist jedoch, dass das dem Auflösungskläger zufließende Entgelt dem vollen Verkehrswert seines Anteils entspricht und jedenfalls nicht hinter dem Betrag zurückbleibt, der ihm im Falle der Liquidation zufließen würde. Die Darlegungen beider Parteien hierzu sind gegensätzlich.

Lassen sich insoweit aber – wie im Streitfall mangels hinreichender Beweisangebote – keine sicheren Feststellungen treffen, so geht dies zu Lasten derjenigen Gesellschafter, die diese Tatsachen darlegen und beweisen müssen, aus denen sich ergibt, dass das grundsätzlich gerechtfertigte Auflösungsverlangen treuwidrig ist (zu alledem schon BGH v. 15.4.1985 – II ZR 274/83, GmbHR 1985, 297 m.w.N.; zitiert nach *juris.de*).

Dies ist im Streitfall die Bekl. Diese hat sich zur angeblichen Treuwidrigkeit aber nicht auf eine tatsächliche Veräußerungsmöglichkeit zum vollen Wert berufen, sondern ausschließlich auf die tatsächliche Einzahlung der Stammeinlage durch den Kl. noch im März 2007 und auf die einmalig ohne vorhergehenden Rechtsstreit erfolgte Übersendung von „Buchhaltungsunterlagen“ im Jahre 2008 bezogen. Dies kann die Auflösungsklage im Streitfall jedoch nicht erfolgreich zu Fall bringen.

Denn ersichtlich erstrebte der Kl. zum Zeitpunkt der (nochmaligen) Leistung seiner Stammeinlage zwar noch einen Fortbestand der Bekl. unter seiner gesellschaftsrechtlichen Beteiligung. Jedoch ist es dem Kl. nach dem Gesellschaftsvertrag zum Einen unbenommen, jederzeit seinen Austritt aus der Bekl. zu erklären. Zum Anderen musste der Kl. aber wiederum selbst nach der (nochmaligen) Einzahlung seiner Stammeinlage erneut im April 2007 den Rechtsweg in Anspruch nehmen, um seine berechtigten Auskunfts- und Einsichtsinteressen zu wahren, was nur als erneutes negatives Zeichen fehlender Anerkennung seiner Gesellschafterstellung durch die Bekl. gewertet werden kann. Die vorherige (nochmalige) Einzahlung seines Gesellschaftsanteils in der Erwartung einer künftig ordnungsgemäßen Beteiligung an der Bekl. gereicht dem Kl. damit nicht zum Nachteil.

Die übersandten und so bezeichneten „Buchhaltungsunterlagen“ hingegen stellten – wie ausgeführt – ein einziges, als „Bilanz zum Dezember 2007“ überschriebenes und als „Seite 3“ bezeichnetes DinA4-Blatt dar, was nicht ernsthaft als ordnungsgemäße Übergabe einer Bilanz i.S.d. §§ 266 ff. HGB gewertet werden kann. Deshalb ist auch insoweit im Ergebnis nur festzustellen, dass die Bekl. bzw. deren Gesellschafter dem Kl. wiederum seine gesellschaftsrechtlichen Rechte verwehrt haben, indem sie ihm nämlich bis heute nicht die betriebswirtschaftlichen Auswertungen der Bekl. zumindest für die Jahre 2006, 2007 und 2009 in ordentlicher, geordneter und nachvollziehbarer Form zur Verfügung stellen oder gestellt haben.

Mit alledem ist der Kl. nach wie vor ungeachtet seiner Gesellschafterstellung und der daraus resultierenden Mitbestimmung vom Geschäftsbetrieb der Bekl. de facto ausgeschlossen, wobei erschwerend hinzukommt, dass sich die Bekl. in Form der insoweit für sie handelnden Mitgesellschafter des Kl. auch gegenüber den diversen gerichtlichen

Entscheidungen schlicht unbelehrbar zeigt. Ein insbesondere einseitiges treuwidriges Fehlverhalten auf Seiten des Kl. ist damit nicht erkennbar, schon gar nicht ein in irgendeiner Form gesetzter Vertrauenstatbestand, auf den sich die Bekl. aus ihrer Position heraus zu Recht berufen könnte.

Vielmehr geht das geschilderte rechtswidrige Verhalten der Mitgesellschafter des Kl., nämlich über die Jahre hinweg den Kl. von einer aktuellen und zeitnahen Beteiligung an der Bekl. entgegen den ursprünglichen gesellschaftsrechtlichen Vereinbarungen stets auszuschließen, im Streitfall zu Lasten der Bekl. Diese selbst hat damit die wichtigen Gründe zu ihrer Auflösung im Sinne der eingangs genannten Vorschriften geschaffen.

Nach alledem scheiden berechnigte Einwendungen der Bekl. gegen die geltend gemachte Auflösungsklage aus. Die Berufung des Kl. musste somit Erfolg haben. ...

III.

Die Revision zuzulassen, bestand nach § 543 Abs. 2 ZPO kein Anlass. ...

Amtslöschung: Ermittlungen des Registergerichts vor Löschung einer Gesellschaft wegen Vermögenslosigkeit

FamFG § 394 Abs. 2, § 37 Abs. 2

Die Ankündigung der Löschung einer Gesellschaft wegen Vermögenslosigkeit im IuK-System des Registergerichts muss keine Einzelheiten zu Inhalt und Ergebnis der vorangegangenen Ermittlungen enthalten.

OLG München, Beschl. v. 22.11.2012 – 31 Wx 421/12 (rechtskräftig)

► Aus den Gründen:

I.

Die Beschwerdeführerin strebt die Beseitigung ihrer am 13.9.2012 in das Handelsregister eingetragenen Löschung wegen Vermögenslosigkeit an.

Das FA F beantragte unter dem 7.2.2012 die Amtslöschung der Beschwerdeführerin, weil „nach den Ermittlungen des FA ... die o.g. Firma vermögenslos“ sei. Die unter Übersendung der Registerakte zur Frage der Amtslöschung gehörte Industrie- und Handelskammer teilte unter dem 19.3.2012 mit, sie könne keine Stellung zur Frage der Löschung nehmen. Eine zustellungsfähige Geschäftsraumanschrift der Firma oder des Vorstands sei nicht bekannt, ihr Schreiben sei als unzustellbar zurückgekommen.

Unter dem 27.3.2012 verfügte die Registerrichterin, den Vorstand der Beschwerdeführerin unter seiner dem RegG anlässlich seiner Bestellung zum Vorstand mitgeteilten Privatanschrift (L-Straße in M) über die Löschungsabsicht zu informieren. Ausweislich der Postzustellungsurkunde gelangte das an diesen „als gesetzlicher Vertreter“ der Beschwerdeführerin unter der Anschrift L-Straße in M gerichtete Schreiben mit dem am 29.3.2012 unterzeichneten Vermerk „Empfänger unbekannt verzogen“ erneut in den Gerichtseinlauf. Eine vom AmtsG daraufhin erholte Einwohnermeldeamtsauskunft ergab, dass der Vorstand der Beschwerdeführerin „verzogen“ sei. Ferner wurde mitge-

Gesellschaftsrecht

teilt „Wohnungen außerhalb der Gemeinde: Wegzugswohnung Vereinigtes Königreich; Wegzugswohnung USA“.

Daraufhin verfügte das RegG die Bekanntmachung der Löschungsankündigung im elektronischen IuK-System. Diese erfolgte am 9.5.2012. Schließlich verfügte die Registerrichterin am 12.9.2012 die Löschung der Gesellschaft wegen Vermögenslosigkeit, die Eintragung in das Handelsregister erfolgte am 13.9.2012.

Mit Schriftsatz v. 9.10.2012 beantragte die Beschwerdeführerin, ihre „Löschung von Amts wegen zu löschen“. Das AmtsG habe schon ihre Vermögenslosigkeit nicht hinreichend geprüft, allein der Hinweis des FA reiche nicht aus, zumal das RegG sich damit begnügt habe, lediglich die Löschungsankündigung bekannt zu machen. Außerdem sei in der Mitteilung an die Gesellschaft bzw. ihren gesetzlichen Vertreter nicht angeführt gewesen, auf welche Tatsachen und Beweisergebnisse das AmtsG seine Überzeugung von der Vermögenslosigkeit der Gesellschaft gestützt habe, eine solche Bekanntgabe sei aber jedenfalls unter Anwendung von § 37 Abs.2 FamFG erforderlich. Die Gesellschaft sei auch nicht vermögenslos, sie habe die dem Gericht vorgelegten Rechnungen gestellt und beabsichtige, diese beizutreiben.

Das AmtsG hat ... die Beseitigung der Löschung der Gesellschaft abgelehnt [*AmtsG München v. 17.10.2012 – HRB 174472*]. Insbesondere läge kein wesentlicher Verfahrensverstoß vor. Die Finanzbehörde habe von ihrem Antragsrecht aus § 394 FamFG Gebrauch gemacht. Anhaltspunkte, dass die Angaben des FA unzutreffend gewesen seien, hätten nicht vorgelegen. Der Vorstand sei unter seiner dem Gericht bekannten Anschrift angeschrieben worden, eine neue Anschrift habe nicht ermittelt werden können. Daraufhin sei die Löschungsankündigung gemäß § 394 Abs. 2 S. 2 FamFG veröffentlicht worden. ...

Das AmtsG hat der Beschwerde mit Beschl. v. 24.10.2012 nicht abgeholfen. Die Beschwerdeführerin hat insoweit mit Schriftsatz v. 9.11.2012 nochmals darauf verwiesen, dass dem AmtsG im Lösungsverfahren schwere Verfahrensfehler unterlaufen seien, weil es weder Internetrecherchen nach ihrem Vorstand angestellt habe, sich aber auch nicht an andere Kontaktpersonen wie ihre Aktionäre, ihre Aufsichtsratsmitglieder oder den ständig für sie tätigen Notar gewandt habe. Der Verfahrensfehler hinsichtlich der unvollständigen Mitteilung der Gründe der Löschungsankündigung sei durch deren Vollzug nicht geheilt worden. Mit Schriftsatz v. 14.11.2012 ließ die Beschwerdeführerin darauf verweisen, dass nach Aufgabe der Geschäftsräume in U die Geschäftsadresse die L-Straße in M gewesen sei und zwar auch schon im März 2012. Zum Nachweis ihrer Erreichbarkeit hat sie am 15.11.2012 ein an die Beschwerdeführerin unter der Anschrift L-Straße in M gerichtetes Schreiben des FA F v. 2.10.2012 vorgelegt, mit Schriftsatz v. 16.11.2012 ein solches v. 30.7.2012. Ergänzend hat die Beschwerdeführerin geltend gemacht, auch die Industrie- und Handelskammer habe keine ausreichenden Ermittlungen vorgenommen, so dass das RegG insoweit nicht entlastet sei.

II.

Die Beschwerde bleibt ohne Erfolg, weil sich ein wesentlicher Verfahrensfehler des AmtsG nicht feststellen lässt.

1. Kein Verstoß gegen Ermittlungspflichten

Die Amtslöschung wegen Vermögenslosigkeit wird gemäß § 395 Abs. 1 FamFG dann gelöscht, wenn sie unter Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften erfolgt ist; ansonsten bleibt es bei der Möglichkeit, etwa noch vorhandene Ansprüche im Wege der Nachtragsliquidation geltend zu machen (vgl. dazu nur BayObLG v. 4.6.1997 – 3Z BR 44/97, NJW-RR 1998, 613 = GmbHR 1997, 1003). Wegen der schwerwiegenden Folgen der Amtslöschung sind die Voraussetzungen für die Annahme einer Vermögenslosigkeit besonders genau und gewissenhaft zu prüfen. Dabei müssen die erforderlichen Tatsachen von Amts ermittelt werden (vgl. dazu etwa OLG Düsseldorf v. 5.4.2006 – I-3 Wx 222/05, NJW-RR 2006, 903 [904] = GmbHR 2006, 819, sub II.3.b) aa)). Gegen diese Pflicht hat das AmtsG aber nicht verstoßen.

Dem AmtsG lag infolge der Mitteilung des FA v. 7.2.2012 ein massiver Anhaltspunkt dafür vor, dass die Gesellschaft tatsächlich über keine Vermögenswerte mehr verfügte. Diesbezügliche Nachfragen beim FA erübrigten sich, weil dieses zwar nach § 394 Abs. 1 S. 1 FamFG berechtigt ist, einen Lösungsantrag zu stellen. Allerdings ist § 394 Abs. 1 FamFG keine Vorschrift, die das FA berechtigen würde, entgegen § 30 Abs. 1 AO das Steuergeheimnis zu verletzen. Vielmehr ist eine Offenbarung geschützter Daten nach § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO nur dann zulässig, wenn diese gesetzlich zugelassen ist. Eine solche Vorschrift ist § 394 Abs. 1 S. 1 FamFG aber nicht, weil sie lediglich den Lösungsantrag des FA beim RegG ermöglicht, nicht jedoch die Offenbarung der im Besteuerungsverfahren erlangten Kenntnisse über die Verhältnisse des Steuerpflichtigen (vgl. dazu den Erlass des FM NRW betreffend die Auskunftserteilung an Registergerichte v. 16.11.2011 unter Nr. 2 [= Beck-Verw 255509]).

Bei dieser Erkenntnislage war das RegG gehalten, etwa über die Anhörung des zuständigen berufsständischen Organs die Frage der Vermögenslosigkeit der Beschwerdeführerin weiter zu überprüfen. Dies ist hier unter Aktenübersendung geschehen. Wenn dann die Industrie- und Handelskammer mitteilte, dass ihr „eine zustellfähige Geschäftsraumanschrift der Firma oder des Vorstands nicht bekannt“ sei, konnte das AmtsG davon ausgehen, dass die Gesellschaft nicht mehr existierte und sich weitere Nachforschungen nach etwa vorhandenen Vermögensgegenständen erübrigten.

Daran ändern die Einwände der Beschwerdeführerin nichts. Prüfungsgegenstand des AmtsG war die Frage der Vermögenslosigkeit der Beschwerdeführerin. Es hatte also die Vermögensverhältnisse einer AG zu untersuchen, die als solche nach § 31 Abs. 1 HGB verpflichtet ist, jede Änderung ihrer Geschäftsanschrift zum Handelsregister anzumelden (vgl. *Leitzen*, RNotarZ 2011, 536 [538], m.w.N. und *Arnd Arnold* in Köln.Komm.AktG, 3. Aufl. 2011, § 37 Rz. 34). Existierte eine solche nicht mehr, erübrigten sich mangels Erreichbarkeit der Gesellschaft weitere Ermittlungen. Angesichts dieser feststehenden und von der Beschwerdeführerin nunmehr selbst eingestandenen Verletzung ihrer Mitwirkungspflicht („Änderung der Geschäftsanschrift“ nach Aufgabe der Geschäftsräume in U, Schriftsatz Beschwerdeführervertreter v. 14.11.2012, S.1/2) war das RegG mangels greifbarer Anhaltspunkte für die Erfolgsaussichten solcher Maßnahmen nicht gehalten, zu versuchen, über die Einsichtnahme in Datenbanken oder Internetrecherchen Kontakt mit der Beschwerdeführerin

Steuerrecht

oder deren Vorstand aufzunehmen. Ebenso wenig musste es den bei Registeranmeldungen vormals tätigen Notar ansprechen oder gar den früheren Vorstand der Beschwerdeführerin, deren Aktionäre, Aufsichtsräte oder die das Geschäftskonto führende Bank.

Daran ändert der Umstand nichts, dass das RegG aufgrund des Schreibens der Industrie- und Handelskammer v. 19.3.2012 davon ausging, dass die Beschwerdeführerin unter der zuletzt angemeldeten Anschrift „F-Straße 6 in U“ keine zustellungsfähige Geschäftsraumanschrift unterhielt. Insoweit besteht zwar nach Aktenlage und dem von der Industrie- und Handelskammer übermittelten Anschreiben an die Privatanschrift des Vorstands der Beschwerdeführerin gerichteten Schreiben Unklarheit über die Erkenntnisquelle der Industrie- und Handelskammer hinsichtlich der vormaligen Geschäftsanschrift der Beschwerdeführerin in U. Deshalb kann aber kein erheblicher Verfahrensfehler des AmtsG angenommen werden. Denn die hinsichtlich der aktuell angeschriebenen Anschrift unpräzisen Angaben der Industrie- und Handelskammer waren zwar möglicherweise hinterfragbar. Allerdings war die erteilte Auskunft im mitgeteilten Ergebnis eindeutig – keine zustellungsfähige Anschrift der Beschwerdeführerin und ihres Vorstands. Das traf auch zu. Denn die Beschwerdeführerin war nach ihrem eigenen Vorbringen im bereits zitierten Schriftsatz v. 14.11.2012 unter ihrer im Handelsregister gemeldeten Geschäftsanschrift in U im März 2012 nicht mehr erreichbar. In der L-Straße in M war die Beschwerdeführerin bzw. ihr als solcher angeschriebener Vorstand nach der Postzustellungsurkunde am 29.3.2012 „unbekannt verzogen“.

Unerheblich ist, dass die Beschwerdeführerin zu einem späteren Zeitpunkt (die zum Nachweis vorgelegten Finanzamtsschreiben stammen vom Juli bzw. Oktober 2012) in der L-Straße in M eine dem RegG und der Industrie- und Handelskammer nicht gemeldete Geschäftsanschrift unterhalten haben mag, weil dies an der im März 2012 gegebenen Sachlage nichts ändert. Selbst wenn man der Beschwerdeführerin hinsichtlich der von ihr zuletzt geltend gemachten Ermittlungspflichten der Industrie- und Handelskammer folgen würde, würde sich hieraus nichts zu ihren Gunsten ergeben. Denn es steht fest, dass sie unter den von ihr selbst gemeldeten Anschrift nicht erreichbar war, so dass die Industrie- und Handelskammer zutreffend davon ausging, dass sie nicht erreichbar sei.

2. Kein sonstiger erheblicher Verfahrensfehler

Auch im Übrigen ist dem AmtsG kein schwerer Verfahrensfehler unterlaufen. Es kann dahingestellt bleiben, ob der Auffassung des OLG Köln v. 17.3.2011 – 2 Wx 27/11, Beck RS 2011, 07229 = GmbHR 2011, 596, sub II.2.b) zu folgen ist, dass in die Löschanmeldung sämtliche Tatsachen und Beweisergebnisse aufzunehmen sind, auf die das RegG seine Überzeugung von der Vermögenslosigkeit der Gesellschaft stützt. Die Entscheidung des OLG Köln bezog sich auf einen Fall, in dem die schriftliche Löschanmeldung tatsächlich an die Gesellschaft bzw. an den aus Sicht des AmtsG als deren Vertreter fungierenden Gesellschafter gerichtet war und lediglich die Ankündigung der Löschung enthielt (vgl. aaO, sub I. u. II.2.B.). Die im vorliegenden Fall an den Vorstand der Beschwerdeführerin unter dem Datum 28.3.2012 gerichtete Löschanmeldung lautete dagegen u.a. „... nach den durchgeführten Ermittlungen verfügt die Gesellschaft über kein

Vermögen und kann daher auf Antrag oder von Amts wegen gelöscht werden. Der Löschantrag wurde gestellt durch das Finanzamt F. Die Industrie- und Handelskammer wurde gehört“. Damit war über die Erkenntnisquellen des AmtsG sowie das antragstellende FA informiert.

Wenn dann die vom AmtsG gemäß § 394 Abs. 2 S. 2 FamFG in das elektronische IuK-System eingerückte, allgemein einsehbare Löschanmeldung lediglich ausführte: „Das Registergericht beabsichtigt, die im Handelsregister eingetragene Gesellschaft wegen Vermögenslosigkeit von Amts wegen nach § 394 FamFG zu löschen“, begründet dies keinen erheblichen Verfahrensfehler des RegG. Denn das AmtsG hat unter sachgerechter Ausübung des nach § 394 Abs. 2 S. 2 FamFG diesbezüglich bestehenden Ermessens („kann“; vgl. zur Rechtslage nach dem LöschG, BayObLG v. 12.1.1995 – 3Z BR 256/94, NJW-RR 1995, 612 = GmbHR 1995, 531, sub I.a.) über die Frage der Veröffentlichung im IuK-System entschieden. Dabei steht es ebenso im Ermessen des die Veröffentlichung anordnenden Gerichts, zu entscheiden, ob diese mit dem gleichen Inhalt zu erfolgen hat, wie die nur diesem zugängliche schriftliche Mitteilung an den gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft. Wenn es – wie hier – nur die Löschanabsicht als solche, nicht aber die die Beschwerdeführerin betreffenden Details mitteilt, die für diese bei entsprechender Nachfrage jederzeit zugänglich gewesen wären, ist dies angesichts des zu unterstellenden Interesses der Beschwerdeführerin an der weitestmöglichen Wahrung ihrer Individualsphäre nicht zu beanstanden, geschweige denn ein erheblicher Verfahrensfehler. ...

Rechtsprechung

Steuerrecht

Gewinnverwendung: Verfassungswidrigkeit der rückwirkenden Inkraftsetzung der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungsregelung für Streubesitzdividenden

GG Art. 20 Abs. 3; GewStG i.d.F. des Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858) § 8 Nr. 5, § 36 Abs. 4

1. Gesetze mit unechter Rückwirkung sind unter Beachtung der Grundsätze des Vertrauensschutzes und der Verhältnismäßigkeit grundsätzlich zulässig. Rückwirkende Änderungen des Steuerrechts für einen noch laufenden Veranlagungs- oder Erhebungszeitraum sind als Fälle unechter Rückwirkung nicht grundsätzlich unzulässig, stehen den Fällen echter Rückwirkung allerdings nahe und unterliegen daher besonderen Anforderungen unter den Gesichtspunkten von Vertrauensschutz und Verhältnismäßigkeit.

2. Der Vorschlag des Vermittlungsausschusses v. 11.12.2001 zur Einfügung des § 8 Nr. 5 in das Gewerbesteuergesetz, erst recht aber der Beschluss des Deutschen Bundestages hierzu v. 14.12.2001 haben das Vertrauen in den zukünftigen Bestand der bisherigen Rechtslage zur gewerbesteuerlichen Freistellung von Erträgen i.S.d. § 8b Abs. 1 KStG aus Streubesitzbeteiligungen zerstört.

BVerfG, Beschl. v. 10.10.2012 – 1 BvL 6/07

Steuerrecht

► Tenor:

1. § 36 Abs. 4 GewStG i.d.F. des *Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts* v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858) verstößt gegen die verfassungsrechtlichen Grundsätze des Vertrauensschutzes aus Art. 20 Abs. 3 GG und ist nichtig, soweit er § 8 Nr. 5 GewStG i.d.F. des *Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts* auf Dividendenvorabausschüttungen für anwendbar erklärt, die von der ausschüttenden Gesellschaft vor dem 12.12.2001 verbindlich beschlossen wurden und der mit weniger als 10 % an der ausschüttenden Gesellschaft beteiligten Körperschaft vor diesem Zeitpunkt zugeflossen sind.

2. § 36 Abs. 4 GewStG i.d.F. des *Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts* ist mit dem Grundgesetz vereinbar, soweit er § 8 Nr. 5 GewStG i.d.F. des *Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts* auf Dividendenvorabausschüttungen für anwendbar erklärt, die nach dem 11.12.2001 zugeflossen sind.

► Aus den Gründen:

A.

[1] Die Vorlage betrifft die Frage, ob § 36 Abs. 4 GewStG i.d.F. des *Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts* v. 20.12.2001 (*Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz* – *UntStFG* –, BGBl. I 2001, 3858), der mittlerweile nicht mehr im Gewerbesteuergesetz enthalten ist (im Folgenden: § 36 Abs. 4 GewStG a.F.), die Anwendung des § 8 Nr. 5 GewStG i.d.F. des *Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes* mit verfassungsrechtlich unzulässiger Rückwirkung bereits für den Erhebungszeitraum 2001 anordnet.

I. Für Vorlageverfahren maßgebliche Vorschriften

[2] 1. § 8 Nr. 5 GewStG steht im Zusammenhang mit dem Systemwechsel im Körperschaftsteuerrecht vom früheren Anrechnungsverfahren zum sog. Halbeinkünfteverfahren (vgl. BVerfGE 125, 1 [2 ff.]; 127, 224 [227 ff.]). Auch das Gewerbesteuerrecht war davon mittelbar betroffen. Die Vorschrift des § 8 Nr. 5 GewStG bestimmt die Auswirkungen des für das neue Körperschaftsteuersystem wesentlichen § 8b KStG auf die Gewerbesteuer.

[3] § 8b KStG regelt die steuerliche Behandlung der Erträge von Körperschaften aus Beteiligungen an anderen Körperschaften (Bezüge und Veräußerungsgewinne) und der mit diesen Erträgen zusammenhängenden Aufwendungen und Gewinnminderungen. Nach § 8b Abs. 1 u. 2 KStG sind die Erträge aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften grundsätzlich bei der Einkommensermittlung der empfangenden Gesellschaft „außer Ansatz“ zu lassen. Hierdurch wird zur Vermeidung von wirtschaftlichen Doppelbelastungen die Steuerfreiheit von Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinnen sichergestellt, solange die Erträge im Bereich von Kapitalgesellschaften verbleiben.

[4] Die Hinzurechnungsvorschriften des § 8 GewStG haben den Zweck, Folgewirkungen zu korrigieren, die sich aus der in § 7 S. 1 GewStG geregelten Übernahme der einkommen- oder körperschaftsteuerlichen Gewinnermittlung in das Gewerbesteuerrecht ergeben, die jedoch bei der Gewerbesteuer nach Auffassung des Gesetzgebers unerwünscht sind. Dadurch, dass § 7 S. 1 GewStG für die Er-

mittlung des gewerblichen Gewinns als Grundlage des Gewerbeertrags auf die Ergebnisrechnung nach dem Einkommensteuergesetz (EStG) und dem Körperschaftsteuergesetz verweist, bleiben nach inzwischen klargestellter Rechtslage Gewinnanteile (Dividenden) und ähnliche Bezüge aus Kapitalanteilen auch bei der Gewerbesteuer zunächst außer Ansatz, soweit sie bei der Einkommensteuer nach § 3 Nr. 40 EStG oder bei der Körperschaftsteuer nach § 8b KStG steuerfrei sind (vgl. den Ende 2004 eingefügten § 7 S. 4 GewStG).

[5] Zur Zeit des körperschaftsteuerlichen Systemwechsels enthielt das Gewerbesteuerrecht mit den Kürzungsvorschriften des § 9 Nr. 2a u. 7 GewStG bereits Regelungen darüber, inwieweit eine gewerbesteuerliche Doppelbelastung von Gewinnanteilen vermieden werden sollte. Eine doppelte Gewerbesteuerung wurde bei sogenannten Schachtelbeteiligungen von mindestens 10 % durch entsprechende Kürzung des Gewinns und der Hinzurechnungen (§ 8 GewStG) ausgeschlossen, nicht dagegen bei sog. Streubesitzbeteiligungen von weniger als 10 %.

[6] Mit der durch das *Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz* eingefügten Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Nr. 5 GewStG neutralisierte der Gesetzgeber für die Gewerbesteuer die in § 3 Nr. 40 EStG und § 8b KStG eingeführten teilweisen oder vollständigen Steuerfreistellungen von der Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer. Zu diesem Zweck ordnete er in § 8 Nr. 5 S. 1 GewStG an, dass die nach § 3 Nr. 40 EStG oder § 8b Abs. 1 KStG über § 7 S. 1 GewStG außer Ansatz bleibenden Gewinnanteile (Dividenden) und ähnlichen Bezüge aus Kapitalanteilen dem Gewinn aus Gewerbebetrieb wieder hinzugerechnet werden. Die Hinzurechnung erfolgt, soweit nicht die Voraussetzungen des Schachtelprivilegs nach § 9 Nr. 2a u. 7 GewStG erfüllt sind, das heißt nur bei Streubesitzbeteiligungen von weniger als 10 % (seit 2008 weniger als 15 %). Im Ergebnis wurde und wird eine gewerbesteuerliche Doppelbelastung damit lediglich bei Schachtelbeteiligungen von mindestens 10 % (seit 2008 mindestens 15 %) vermieden. Bei Erträgen aus bloßen Streubesitzbeteiligungen blieb die gewerbesteuerliche Doppelbelastung entsprechend der bisherigen Rechtslage erhalten.

[7] 2. § 8 Nr. 5 GewStG wurde durch Art. 4 Nr. 3 UntStFG in das Gewerbesteuergesetz eingefügt. Art. 4 Nr. 5 UntStFG enthielt die Regelung des § 36 Abs. 4 GewStG zum zeitlichen Anwendungsbereich der Neuregelung.

[8] Die für das Vorlageverfahren maßgeblichen Vorschriften unter Berücksichtigung der Änderungen durch das *Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz* lauten: [wird ausgeführt]

[30] 3. Das Gesetzgebungsverfahren zum *Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz* begann mit einem Gesetzentwurf der Bundesregierung (BT-Drucks. 14/6882), der dem Bundesrat am 17.8.2001 zugeleitet und am 10.9.2001 beim Deutschen Bundestag eingebracht wurde. Er sah keine Regelung zu der Frage vor, wie nach § 8b KStG steuerfreie Beteiligungserträge und Veräußerungsgewinne gewerbesteuerlich behandelt werden sollten. Der Bundesrat griff diese bereits zuvor diskutierte Frage in einer Stellungnahme v. 27.9.2001 mit dem Vorschlag auf, die körperschaftsteuerfreien Beteiligungserträge und Veräußerungsgewinne in voller Höhe der Gewerbesteuer zu unterwerfen (vgl. BT-Drucks. 14/7084, S. 4 f.).

Steuerrecht

[31] Die Bundesregierung stimmte dem nicht zu (vgl. BT-Drucks. 14/7084, S. 8). Die Beschlussempfehlung des Finanzausschusses des Bundestages v. 7.11.2001 (BT-Drucks. 14/7343) enthielt dazu keinen Vorschlag; die Forderung des Bundesrates nach einer „Gewerbesteuerpflicht der Gewinne von Kapitalgesellschaften aus (Streubesitz-) Anteilen an einer Kapitalgesellschaft und aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft“ wird lediglich im Bericht erwähnt (vgl. BT-Drucks. 14/7344, S. 2). Auf der Grundlage der Beschlussempfehlung und des Berichts des Finanzausschusses stimmte der Bundestag dem Entwurf des *Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes* am 9.11.2001 zu (vgl. BR-Drucks. 893/01).

[32] Der Bundesrat rief daraufhin am 30.11.2001 den Vermittlungsausschuss an (vgl. BR-Drucks. 893/01 u. BT-Drucks. 14/7742). Die Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses v. 11.12.2001 enthielt den Entwurf des § 8 Nr. 5 GewStG in der später Gesetz gewordenen Fassung und sah eine erstmalige Anwendung für den Erhebungszeitraum 2001 vor (vgl. BT-Drucks. 14/7780, S. 5; Rödder/Schumacher, DStR 2002, 105 [108 f.]). Der Bundestag stimmte am 14.12.2001 der Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses zu. Am 20.12.2001 stimmte der Bundesrat zu (BR-Drucks. 1061/01).

[33] Am 24.12.2001 wurde das *Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz* v. 20.12.2001 im Bundesgesetzblatt verkündet (BGBl. I 2001, 3858).

II. Ausgangsverfahren

[34] 1. Klägerin (Kl.in) des Ausgangsverfahrens ist eine im Juli 2000 errichtete Beteiligungs- und Vermögensverwaltungsgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH. In dem für das Ausgangsverfahren maßgeblichen Streitjahr 2001 hielt die Kl.in eine Streubesitzbeteiligung von weniger als 10 % des Stammkapitals einer anderen GmbH. Die Gesellschafterversammlung dieser anderen Gesellschaft (im Folgenden: ausschüttende Gesellschaft) beschloss, nachdem zuvor ausweislich eines Protokolls v. 19.10.2001 eine entsprechende Absicht bekundet worden war, am 15.12.2001 eine Vorabausschüttung i.H.v. 3,75 Mio. DM. Hiervon entfiel auf die Kl.in ein Bruttobetrag von 257.953,56 DM, welcher ihr nach den Feststellungen des vorlegenden FG „spätestens am 19.12.2001“ durch Konto-gutschrift zufluss. Nach Abzug anteiliger Betriebsausgaben ergibt sich ein der Höhe nach zwischen den Beteiligten des Ausgangsverfahrens unstreitiger Nettobetrag von 232.200 DM.

[35] 2. Das FA erfasste im GewSt.-Messbetragsbescheid für das Jahr 2001 diesen Betrag als Gewinn der Kl.in aus Gewerbebetrieb. Ihr hiergegen gerichteter Einspruch blieb ohne Erfolg. Gegen die Einspruchsentscheidung erhob die Kl.in Klage, mit der sie im Kern geltend machte, sie habe als Gesellschafterin der ausschüttenden Gesellschaft eine wirtschaftliche Disposition in dem Vertrauen darauf getroffen, dass die erhaltene Dividende nicht der Gewerbesteuer unterfallen werde. Durch die Gesetzesänderung sei das Halten der Beteiligung wirtschaftlich uninteressant geworden. Die Kl.in habe sie deshalb mittlerweile veräußert. Nach eigenem Bekunden hätte die Kl.in die Veräußerung ihrer Beteiligung an der ausschüttenden Gesellschaft noch vor der Ausschüttung vorgenommen, wenn die Gesetzesänderung früher bekannt geworden wäre.

III. Beschluss des FG Münster

[36] 1. Das FG Münster hatte das Klageverfahren durch Beschl. v. 2.3.2007 ausgesetzt und dem BVerfG die Frage vorgelegt, ob die zu § 8 Nr. 5 GewStG i.d.F. des *Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes* ergangene Anwendungsregelung des § 36 Abs. 4 GewStG i.d.F. des *Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes* mit Art. 20 Abs. 3, Art. 2 Abs. 1 GG insoweit vereinbar ist, als die nach § 8b Abs. 1 KStG außer Ansatz bleibenden Gewinnanteile (Dividenden) und die diesen gleichgestellten Bezüge und erhaltenen Leistungen aus Anteilen an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i.S.d. KStG, soweit sie nicht die Voraussetzungen des § 9 Nr. 2a oder 7 GewStG erfüllen, unter den in dieser Vorschrift weiter genannten Voraussetzungen auch dann dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzuzurechnen sind, wenn der Gewinnverwendungsbeschluss der ausschüttenden Körperschaft vor dem 20.12.2001 gefasst und der auf die als Gesellschafterin beteiligte Körperschaft entfallende Betrag auch vor dem 20.12.2001 ausgezahlt wurde sowie das im Zeitpunkt der Beschlussfassung und Auszahlung geltende Gesetz eine Hinzurechnung zum Gewinn nicht vorsah.

[37] 2. Das vorlegende Gericht fasste am 1.9.2011 einen neuen Vorlagebeschluss, mit dem es an seiner Vorlagefrage festhält, die Begründung dafür aber mit Rücksicht auf die zwischenzeitlich ergangene Rspr. des BVerfG zur Rückwirkung im Steuerrecht neu formuliert [*FG Münster v. 2.3.2007 i.d.F. des Beschl. v. 1.9.2011 – 9 K 5772/03 G*]. Das FG ist weiterhin überzeugt von der Verfassungswidrigkeit des § 36 Abs. 4 GewStG i.V.m. § 8 Nr. 5 GewStG, jeweils i.d.F. des *Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes* v. 20.12.2001. [*wird ausgeführt*]

IV. Stellungnahmen

[44] Das BMF hat namens der Bundesregierung zu beiden Vorlagebeschlüssen Stellung genommen; der Präsident des BFH hat eine Stellungnahme des I. Senats des BFH zum ursprünglichen Vorlagebeschluss übersandt. [*wird ausgeführt*]

B.

[53] Die Vorlagefrage bedarf der geringfügigen Präzisierung und Erweiterung. Die Frage, ob die zu § 8 Nr. 5 GewStG ergangene, die Regelung für ab dem 1.1.2001 anwendbar erklärende Vorschrift des § 36 Abs. 4 GewStG a.F., jeweils i.d.F. des *Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes*, mit den Grundsätzen des Vertrauensschutzes aus Art. 20 Abs. 3 GG insoweit vereinbar ist, als die nach § 8b Abs. 1 KStG außer Ansatz bleibenden Gewinnanteile (Dividenden) bei Streubesitzbeteiligungen auch dann dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzuzurechnen sind, wenn der Gewinnverwendungsbeschluss der ausschüttenden Körperschaft vor dem 20.12.2001 gefasst und der auf die als Gesellschafterin beteiligte Körperschaft entfallende Betrag auch vor dem 20.12.2001 ausgezahlt wurde, ist zum einen auf Vorabausschüttungsbeschlüsse zu beschränken und zum anderen auf den Zeitraum bis zur Verkündung des Gesetzes im Bundesgesetzblatt v. 24.12.2001 zu erweitern.

[54] Bei normalen Gewinnverwendungsbeschlüssen (Beschlüsse über offene Ausschüttungen von in bereits abgelaufenen Kalenderjahren entstandenen Gewinnen) fand der im Zuge des körperschaftsteuerlichen Systemwechsels

Steuerrecht

neu gefasste § 8b Abs. 1 KStG im Jahr 2001 noch keine Anwendung (vgl. § 34 Abs. 7 S. 1 u. 2 KStG sowie BMF v. 28.4.2003 – IV A 2 - S 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292 = GmbHR 2003, 603, Rz. 60 ff.). Die Vorlagefrage wird daher auf Vorabausschüttungen beschränkt.

[55] Für die verfassungsrechtliche Beurteilung kommt es allenfalls darauf an, ob die Vorabausschüttung vor der Verkündung der Neuregelung am 24.12.2001 erfolgt ist, statt, wie angefragt, vor dem 20.12.2001, dem Tag der Zustimmung des Bundesrates zu dem Beschluss des *Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes* durch den Bundestag.

[56] Schließlich ist die Vorlagefrage des FG mit Rücksicht auf die Befriedungsfunktion des Normenkontrollverfahrens (vgl. dazu BVerfGE 44, 322 [337 f.]; 62, 354 [364]; 78, 132 [143]) über den für das Ausgangsverfahren unmittelbar erheblichen Zeitraum hinaus darauf zu erstrecken, inwieweit es mit dem Grundsatz des Vertrauensschutzes vereinbar ist, auch weiter zurückliegende Ausschüttungsvorgänge bis zum Beginn des Rückwirkungszeitraums am 1.1.2001 der neuen Gewinnanrechnungsvorschrift des § 8 Nr. 5 GewStG zu unterwerfen.

C.

[57] Das rückwirkende Inkraftsetzen der Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Nr. 5 GewStG i.d.F. des *Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes* ist verfassungskonform, soweit es den Zeitraum nach dem Vorschlag des Vermittlungsausschusses für den neuen § 8 Nr. 5 GewStG v. 11.12.2001 betrifft; soweit hingegen bis zu diesem Zeitpunkt beschlossene und zugeflossene Vorabausschüttungen hiervon erfasst werden, ist die Anwendungsregel des § 36 Abs. 4 GewStG a.F. mit den Grundsätzen des Vertrauensschutzes unvereinbar.

I. Verbot rückwirkender belastender Gesetze

[58] 1. Das grundsätzliche Verbot rückwirkender belastender Gesetze beruht auf den Prinzipien der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes (vgl. BVerfGE 45, 142 [167 f.]). Es schützt das Vertrauen in die Verlässlichkeit und Berechenbarkeit der unter der Geltung des Grundgesetzes geschaffenen Rechtsordnung und der auf ihrer Grundlage erworbenen Rechte (BVerfGE 101, 239 [262]). Wenn der Gesetzgeber die Rechtsfolge eines der Vergangenheit zugehörigen Verhaltens nachträglich belastend ändert, bedarf dies einer besonderen Rechtfertigung vor dem Rechtsstaatsprinzip und den Grundrechten des Grundgesetzes, unter deren Schutz Sachverhalte „ins Werk gesetzt“ worden sind (vgl. BVerfGE 45, 142 [167 f.]; 63, 343 [356 f.]; 72, 200 [242]; 97, 67 [78 f.]). Die Grundrechte wie auch das Rechtsstaatsprinzip garantieren im Zusammenwirken die Verlässlichkeit der Rechtsordnung als wesentliche Voraussetzung für die Selbstbestimmung über den eigenen Lebensentwurf und damit als eine Grundbedingung freiheitlicher Verfassungen. Es würde Einzelne in ihrer Freiheit erheblich gefährden, dürfte die öffentliche Gewalt an ihr Verhalten oder an sie betreffende Umstände ohne Weiteres im Nachhinein belastendere Rechtsfolgen knüpfen, als sie zum Zeitpunkt ihres rechtserheblichen Verhaltens galten (vgl. BVerfGE 30, 272 [285]; 63, 343 [357]; 72, 200 [257 f.]; 97, 67 [78]; 105, 17 [37]; 114, 258 [300 f.]; 127, 1 [16]).

[59] 2. Eine Rechtsnorm entfaltet „echte“ Rückwirkung, wenn sie nachträglich in einen abgeschlossenen Sachver-

halt ändernd eingreift (vgl. BVerfGE 101, 239 [263]; 123, 186 [257]). Dies ist insbesondere der Fall, wenn ihre Rechtsfolge mit belastender Wirkung schon vor dem Zeitpunkt ihrer Verkündung für bereits abgeschlossene Tatbestände gelten soll („Rückbewirkung von Rechtsfolgen“; vgl. BVerfGE 127, 1 [17]). Normen mit echter Rückwirkung sind grundsätzlich verfassungsrechtlich unzulässig (vgl. BVerfGE 13, 261 [271]; 101, 239 [263]). Erst mit der Verkündung, das heißt mit der Ausgabe des ersten Stücks des Verkündungsblattes, ist eine Norm rechtlich existent. Bis zu diesem Zeitpunkt, zumindest aber bis zum endgültigen Gesetzesbeschluss (vgl. BVerfGE 97, 67 [78 f.] m.w.N.), müssen von einem Gesetz Betroffene grundsätzlich darauf vertrauen können, dass ihre auf geltendes Recht gegründete Rechtsposition nicht durch eine zeitlich rückwirkende Änderung der gesetzlichen Rechtsfolgenanordnung nachteilig verändert wird (vgl. BVerfGE 63, 343 [353 f.]; 67, 1 [15]; 72, 200 [241 f.]; 97, 67 [78 f.]; 114, 258 [300]; 127, 1 [16 f.]).

[60] 3. a) Eine unechte Rückwirkung liegt vor, wenn eine Norm auf gegenwärtige, noch nicht abgeschlossene Sachverhalte und Rechtsbeziehungen für die Zukunft einwirkt und damit zugleich die betroffene Rechtsposition entwertet (vgl. BVerfGE 101, 239 [263]; 123, 186 [257]), so wenn belastende Rechtsfolgen einer Norm erst nach ihrer Verkündung eintreten, tatbestandlich aber von einem bereits ins Werk gesetzten Sachverhalt ausgelöst werden („tatbestandliche Rückanknüpfung“; vgl. BVerfGE 63, 343 [356]; 72, 200 [242]; 97, 67 [79]; 105, 17 [37 f.]; 127, 1 [17]). Sie ist grundsätzlich zulässig. Allerdings können sich aus dem Grundsatz des Vertrauensschutzes und dem Verhältnismäßigkeitsprinzip Grenzen der Zulässigkeit ergeben. Diese Grenzen sind erst überschritten, wenn die vom Gesetzgeber angeordnete unechte Rückwirkung zur Erreichung des Gesetzeszwecks nicht geeignet oder erforderlich ist oder wenn die Bestandsinteressen der Betroffenen die Veränderungsgründe des Gesetzgebers überwiegen (vgl. BVerfGE 95, 64 [86]; 101, 239 [263]; 122, 374 [394 f.]; st. Rspr.).

[61] b) Im Steuerrecht liegt eine echte Rückwirkung nur vor, wenn der Gesetzgeber eine bereits entstandene Steuerschuld nachträglich abändert (vgl. BVerfGE 127, 1 [18 f.]; 127, 31 [48 f.]; 127, 61 [77 f.] = GmbHR 2010, 1045). Für den Bereich des Einkommensteuerrechts bedeutet dies, dass die Änderung von Normen mit Wirkung für den laufenden Veranlagungszeitraum der Kategorie der unechten Rückwirkung zuzuordnen ist; denn nach § 38 AO i.V.m. § 36 Abs. 1 EStG entsteht die Einkommensteuer erst mit dem Ablauf des Veranlagungszeitraums, das heißt des Kalenderjahres (§ 25 Abs. 1 EStG; vgl. BVerfGE 72, 200 [252 f.]; 97, 67 [80]; vgl. auch bereits BVerfGE 13, 261 [263 f., 272]; 13, 274 [277 f.]; 19, 187 [195]; 30, 272 [285]). Entsprechendes gilt für das Gewerbesteuerrecht im Hinblick auf den regelmäßig mit dem Kalenderjahr endenden Erhebungszeitraum (§§ 14, 18 GewStG).

[62] c) Sofern eine Steuerrechtsnorm nach diesen Grundsätzen über den Veranlagungs- oder Erhebungszeitraum unechte Rückwirkung entfaltet, gelten für deren Vereinbarkeit mit der Verfassung im Verhältnis zu sonstigen Fällen unechter Rückwirkung gesteigerte Anforderungen. Dies trägt dem Umstand Rechnung, dass rückwirkende Regelungen innerhalb eines Veranlagungs- oder Erhebungszeitraums, die danach der unechten Rückwirkung zugeordnet werden, in vielerlei Hinsicht den Fällen echter Rückwirkung nahe stehen. Freilich ist auch in diesem Fall eine un-

Steuerrecht

echte Rückwirkung nicht grundsätzlich unzulässig (vgl. BVerfGE 127, 1 [17]; 127, 31 [47 f.]; 127, 61 [76] = GmbHR 2010, 1045). Die Gewährung vollständigen Schutzes zu Gunsten des Fortbestehens der bisherigen Rechtslage würde andernfalls den dem Gemeinwohl verpflichteten Gesetzgeber in wichtigen Bereichen lähmen und den Konflikt zwischen der Verlässlichkeit der Rechtsordnung und der Notwendigkeit ihrer Änderung im Hinblick auf einen Wandel der Lebensverhältnisse in nicht mehr vertretbarer Weise zu Lasten der Anpassungsfähigkeit der Rechtsordnung lösen (vgl. BVerfGE 63, 343 [357]; 105, 17 [40]; 114, 258 [301]). Der verfassungsrechtliche Vertrauensschutz geht insbesondere nicht so weit, vor jeder Enttäuschung zu bewahren (vgl. BVerfGE 63, 312 [331]; 67, 1 [15]; 71, 255 [272]; 76, 256 [349 f.]). Soweit nicht besondere Momente der Schutzwürdigkeit hinzutreten, genießt die bloß allgemeine Erwartung, das geltende Recht werde zukünftig unverändert fortbestehen, keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz (vgl. BVerfGE 38, 61 [83]; 68, 193 [222]; 105, 17 [40]; 109, 133 [180 f.]; 125, 104 [135]).

[63] Der Gesetzgeber muss aber, soweit er für künftige Rechtsfolgen an zurückliegende Sachverhalte innerhalb des nicht abgeschlossenen Veranlagungs- oder Erhebungszeitraums anknüpft, dem verfassungsrechtlich gebotenen Vertrauensschutz in hinreichendem Maß Rechnung tragen. Die Interessen der Allgemeinheit, die mit der Regelung verfolgt werden, und das Vertrauen der Einzelnen auf die Fortgeltung der Rechtslage sind abzuwägen (vgl. BVerfGE 30, 392 [404]; 50, 386 [395]; 67, 1 [15]; 75, 246 [280]; 105, 17 [37]; 114, 258 [300]). Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit muss gewahrt sein (vgl. BVerfGE 72, 200 [242 f.]; 95, 64 [86]; 101, 239 [263]; 116, 96 [132]; 122, 374 [394]; 123, 186 [257]). Soweit daher an zurückliegende Sachverhalte innerhalb des nicht abgeschlossenen Veranlagungs- oder Erhebungszeitraums angeknüpft wird, ist diese unechte Rückwirkung mit den Grundsätzen grundrechtlichen und rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes nur vereinbar, wenn sie zur Förderung des Gesetzeszwecks geeignet und erforderlich ist und wenn bei einer Gesamtabwägung zwischen dem Gewicht des enttäuschten Vertrauens und dem Gewicht und der Dringlichkeit der die Rechtsänderung rechtfertigenden Gründe die Grenze der Zumutbarkeit gewahrt bleibt (vgl. BVerfGE 127, 1 [17 f.]; 127, 31 [47 f.]; 127, 61 [76 f.] = GmbHR 2010, 1045). Wenn der Gesetzgeber das Gewerbesteuerrecht während des laufenden Erhebungszeitraums umgestaltet und die Rechtsänderungen auf dessen Beginn bezieht, bedürfen die belastenden Wirkungen einer Enttäuschung schutzwürdigen Vertrauens deshalb stets einer hinreichenden Begründung nach den Maßstäben der Verhältnismäßigkeit. Hier muss der Normadressat eine Enttäuschung seines Vertrauens in die alte Rechtslage nur hinnehmen, soweit dies aufgrund besonderer, gerade die Rückanknüpfung rechtfertigender öffentlicher Interessen unter Wahrung der Verhältnismäßigkeit gerechtfertigt ist (vgl. BVerfGE 127, 1 [20]; 127, 31 [48 f.]).

II. Unechte Rückwirkung im Vorlageverfahren

[64] Die Regelung des § 36 Abs. 4 GewStG a.F., nach der die Hinzurechnung von Dividenden und gleichgestellten Leistungen zum Gewerbeertrag gemäß § 8 Nr. 5 GewStG erstmals für den Erhebungszeitraum 2001 anzuwenden ist, führt zu einer unechten Rückwirkung (1). Sie ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, soweit sie Vorabausschüttungen erfasst, die erst nach dem Vorschlag des Ver-

mittlungsausschusses v. 11.12.2001 beschlossen oder abgewickelt wurden (2), verstößt hingegen gegen den Grundsatz des Vertrauensschutzes, soweit sie Vorabausschüttungen betrifft, die in dem Zeitraum bis einschließlich 11.12.2001 beschlossen und abgewickelt wurden (3).

[65] 1. Der durch das am 24.12.2001 verkündete *Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz* v. 20.12.2001 neu eingefügte § 8 Nr. 5 GewStG bestimmt, dass dem Gewinn aus Gewerbebetrieb die nach dem Einkommensteuerrecht oder Körperschaftsteuerrecht außer Ansatz gebliebenen Gewinnanteile (Dividenden) und gleichgestellten Bezüge und Leistungen aus Streubesitzbeteiligungen (vgl. den Verweis auf § 9 Nr. 2a u. 7 GewStG in § 8 Nr. 5 GewStG und zum Zusammenhang der Normen BFH v. 9.11.2011 – I B 62/11, BFH/NV 2012, 449 = GmbHR 2012, 356) wieder hinzugerechnet werden. Damit hat der Gesetzgeber die Auswirkung des im Zuge des Systemwechsels im Körperschaftsteuerrecht (vgl. BVerfGE 125, 1 [2 ff.]) durch das *Steuersenkungsgesetz* v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433) neu gefassten und später mehrfach geänderten § 8b KStG auf die Gewinnermittlung im Gewerbesteuerrecht korrigiert. Die neue Vorschrift (vgl. zu der ursprünglichen Fassung BVerfGE 127, 224 [229]) sah bei Anteilen an inländischen Gesellschaften zunächst eine vollständige Freistellung für Beteiligungserträge und Veräußerungsgewinne von der Körperschaftsteuer vor. Nach der im Einklang mit der ganz h.M. im Schrifttum (vgl. *Eilers/Wienands*, GmbHR 2000, 957 [963]; *Gosch*, KStG, 2. Aufl. 2009, § 8b Rz. 74; *Gröning/Siegmund*, DStR 2003, 617; *Güroff* in *Glanegger/Güroff*, GewStG, § 8 Nr. 5, Rz. 1 [5. Aufl. 2002, 7. Aufl. 2009]; *Prinz/Simon*, DStR 2002, 149; *Ritzer/Stangl*, INF 2002, 131 [133 ff.]; *Roser* in *Lenski/Steinberg*, GewStG, § 7 Rz. 75 [Stand: Juli 2009]) stehenden Auffassung des vorlegenden Finanzgerichts führte die Befreiungsvorschrift des § 8b KStG über die Verknüpfungsnorm in § 7 GewStG – vorbehaltlich einer im Gesetz zunächst nicht enthaltenen Hinzurechnung nach § 8 GewStG – im Vergleich zur früheren Rechtslage zu einer entsprechenden Verringerung des Gewerbeertrags.

[66] Für die vom BMF geforderte verfassungskonforme Auslegung des § 7 S. 1 GewStG im Sinne einer Nichtberücksichtigung des § 8b KStG bei der Ermittlung des Gewerbeertrags ist angesichts der eindeutigen, auch von den Gesetzesmaterialien (vgl. BT-Drucks. 14/2683, S. 124) gestützten Rechtslage kein Raum. Unabhängig davon bietet das Mittel der verfassungskonformen Auslegung keine Handhabe dafür, ein vorlegendes Gericht zu einer bestimmten einfachrechtlichen Auslegung eines anderen, dem verfahrensgegenständlichen vorangegangenen Gesetzes nur deshalb anzuhalten, um so eine verfassungswidrige Rückwirkung der vorgelegten Norm zu vermeiden.

[67] Indem § 36 Abs. 4 GewStG a.F. die erstmalige Anwendung des § 8 Nr. 5 GewStG für den noch nicht abgeschlossenen Erhebungszeitraum 2001 und damit beginnend mit dem 1.1.2001 anordnete, änderte er die Vorschriften über die Ermittlung des zu versteuernden Gewerbeertrags im Sinne einer unechten Rückwirkung.

[68] 2. Die Anwendungsvorschrift des § 36 Abs. 4 GewStG a.F. verstößt nicht gegen den Grundsatz des Vertrauensschutzes, soweit sie rückwirkend Vorabausschüttungen im Jahr 2001 erfasst, die erst nach dem Vermittlungsvorschlag v. 11.12.2001 beschlossen oder abgewickelt wurden, selbst wenn sie dem Empfänger der Vorabausschüttung noch vor der Verkündung des *Unterneh-*

Steuerrecht

menssteuerfortentwicklungsgesetzes im Bundesgesetzblatt zugeflossen sind. Dies gilt erst recht für Beschlüsse über Vorabausschüttungen, die nach dem endgültigen Gesetzesbeschluss v. 14.12.2001 gefasst wurden.

[69] a) Gewinnausschüttungen beruhen zwar nicht zwingend auf einer besonderen Vertrauensdisposition der Streubesitzbeteiligten (aa)). Letztere können sich aber gleichwohl auf Vertrauensschutz berufen (bb)).

[70] aa) Ausschüttungen oder – wie im Ausgangsfall – Vorabausschüttungen von Erträgen aus einer Beteiligung i.S.d. § 8 Nr. 5 GewStG, die nach § 3 Nr. 40 EStG oder § 8b Abs. 1 KStG außer Ansatz bleiben, sind bei Streubesitzbeteiligungen, um die es hier allein geht (vgl. § 8 Nr. 5 i.V.m. § 9 Nr. 2a u. 7 GewStG), typischerweise nicht Ausfluss einer Dispositionsentscheidung des Minderheitsgesellschafters, die besonderen Vertrauensschutz verdient. Der gewerbesteuerpflichtige Minderheitsgesellschafter trifft in diesen Fällen im Allgemeinen keine von ihm maßgeblich verantwortete Dispositionsentscheidung über die Gewinnausschüttung, die Vertrauensschutz begründen könnte. Sein Einfluss in der Gesellschafterversammlung dürfte allenfalls gering sein. Er wird die Entscheidung der Gesellschafterversammlung über das Ob und Wie einer Ausschüttung oder Vorabausschüttung daher regelmäßig lediglich hinnehmen. Zudem ist die Entscheidung über eine Gewinnausschüttung per se keine Maßnahme, die – wie etwa eine Investitionsentscheidung – im Vertrauen auf den längerfristigen Bestand einer Rechtslage erfolgt. Auch das der Vorlage zugrunde liegende Ausgangsverfahren bietet keinen Anhaltspunkt dafür, dass die in Streit stehende Vorabausschüttung auf Maßnahmen der Kl.in zurückginge, die in besonderer Weise schutzwürdiges Vertrauen begründeten.

[71] bb) Berechtigtes Vertrauen für den die Ausschüttung entgegennehmenden Minderheitsgesellschafter besteht danach vorrangig im Hinblick auf die Gewährleistungsfunktion der Rechtsordnung (vgl. BVerfGE 127, 31 [57 f.]). Steuerpflichtige müssen grundsätzlich darauf vertrauen dürfen, dass die zum Zeitpunkt des tatsächlichen Abschlusses eines steuerrelevanten Geschäftsvorgangs geltende Steuerrechtslage nicht ohne hinreichend gewichtigen Rechtfertigungsgrund rückwirkend geändert wird. Andernfalls wäre das Vertrauen in die Rechtssicherheit und Rechtsbeständigkeit der Rechtsordnung als Garanten einer freiheitlichen Wirtschaftsordnung ernsthaft gefährdet (vgl. BVerfGE 109, 133 [180]; 126, 369 [393]; 127, 1 [16]). Die bloß allgemeine Erwartung, das geltende Recht werde zukünftig unverändert fortbestehen, genießt zwar, sofern keine besonderen Momente der Schutzwürdigkeit hinzutreten, keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz (vgl. BVerfGE 38, 61 [83]; 68, 193 [222]; 105, 17 [40]; 109, 133 [180 f.]; 127, 1 [17]). Das diesen Grundsatz rechtfertigende Anliegen, die notwendige Flexibilität der Rechtsordnung zu wahren, zielt indes auf künftige Rechtsänderungen und relativiert nicht ohne Weiteres die Verlässlichkeit der Rechtsordnung innerhalb eines Veranlagungs- oder Erhebungszeitraums.

[72] b) Die Einbringung eines Gesetzentwurfs im Deutschen Bundestag stellt das Vertrauen in den zukünftigen Bestand einer Rechtslage in Frage (aa)), jedenfalls der endgültige Beschluss des Bundestages über das rückwirkende Gesetz zerstört es grundsätzlich (bb)). Der Vorschlag des Vermittlungsausschusses hat hier das Vertrauen in den Fortbestand der Rechtslage beseitigt (cc)).

[73] aa) Mit der Einbringung eines Gesetzentwurfs im Bundestag durch ein initiativberechtigtes Organ werden geplante Gesetzesänderungen öffentlich. Ab diesem Zeitpunkt sind mögliche zukünftige Gesetzesänderungen in konkreten Umrissen allgemein vorhersehbar. Deshalb können Steuerpflichtige regelmäßig nicht mehr darauf vertrauen, das gegenwärtig geltende Recht werde auch in Zukunft, insbesondere im Folgejahr, unverändert fortbestehen; es ist ihnen vielmehr grundsätzlich möglich, ihre wirtschaftlichen Dispositionen durch entsprechende Anpassungsklauseln auf mögliche zukünftige Änderungen einzustellen (vgl. BVerfGE 127, 31 [50]).

[74] bb) Jedenfalls ab dem endgültigen Beschluss des Deutschen Bundestages über einen Gesetzentwurf müssen die Betroffenen nach st. Rspr. des BVerfG mit der Verkündung und dem Inkrafttreten der Neuregelung rechnen, weshalb es ihnen von diesem Zeitpunkt an zuzumuten ist, ihr Verhalten auf die beschlossene Gesetzeslage einzurichten. Der Gesetzgeber kann deshalb berechtigt sein, den zeitlichen Anwendungsbereich einer Norm sogar im Sinne einer echten Rückwirkung auch auf den Zeitraum von dem Gesetzesbeschluss bis zur Verkündung zu erstrecken (vgl. BVerfGE 13, 261 [273]; 30, 272 [286 f.]; 72, 200 [260 ff.]; 95, 64 [86 f.]; 97, 67 [79]; 127, 31 [58]). Diese Zuordnung hat das BVerfG als den „verhältnismäßig besten Ausgleich“ zwischen den denkbaren Positionen – Abstellen auf die Einbringung des Gesetzentwurfs einerseits und die Verkündung der Neuregelung andererseits – bezeichnet (vgl. BVerfGE 72, 200 [261 f.]; 127, 31 [58]).

[75] cc) (1) Der durch die Bundesregierung in den Deutschen Bundestag eingebrachte Entwurf eines *Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts* (BT-Drucks. 14/6882) enthielt noch keine den späteren § 8 Nr. 5 GewStG und § 36 Abs. 4 GewStG a.F. entsprechenden Bestimmungen. Die Anregung des Bundesrates in seiner Stellungnahme v. 27.9.2001 zu dem Gesetzentwurf, die Hinzurechnung von Bezügen und Einnahmen nach § 3 Nr. 40 EStG und von Bezügen und Gewinnen nach § 8b KStG zum Gewerbeertrag ausdrücklich zu regeln (vgl. BT-Drucks. 14/7084, S. 4 f.), wurde von der Bundesregierung in ihrer Gegenäußerung mit dem Argument abgelehnt, dass die Umsetzung des Vorschlags die Wiedereinführung der mit dem Steuersenkungsgesetz gerade abgeschafften Doppelbelastung von Streubesitz mit Gewerbesteuer bedeuten würde (vgl. BT-Drucks. 14/7084, S. 8). Zu diesem Zeitpunkt mussten potenziell Betroffene ihr Verhalten daher noch nicht auf eine solche Regelung einstellen.

[76] Erst nach Einleitung des Vermittlungsverfahrens und jedenfalls mit dessen Abschluss änderte sich dies. In der in der BT-Drucks. 14/7780 v. 11.12.2001 veröffentlichten Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses an den Bundestag zum *Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz* waren nunmehr Formulierungsvorschläge zu einem neuen § 8 Nr. 5 GewStG und zu § 36 Abs. 4 GewStG a.F. enthalten, die den später Gesetz gewordenen Regelungen entsprachen (vgl. BT-Drucks. 14/7780, S. 5). Hinsichtlich ihrer das Vertrauen in den Fortbestand der geltenden Rechtslage beeinträchtigenden Wirkung entspricht die Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses nicht nur derjenigen der Einbringung eines Gesetzentwurfs im Bundestag durch ein initiativberechtigtes Organ, sondern geht sogar noch darüber hinaus. Die Annahme eines solchen Vermittlungsvorschlags durch den Bundestag ist regelmä-

Steuerrecht

big erheblich wahrscheinlicher als die Verwirklichungschancen eines Gesetzentwurfs zu Beginn der parlamentarischen Beratungen, weil der Vermittlungsvorschlag am Ende des parlamentarischen Entscheidungsfindungsprozesses einschließlich der Kompromissbemühungen des Vermittlungsausschusses steht und deren Ergebnis markiert.

[77] Es kann daher hier offen bleiben, ob die Einbringung eines Gesetzentwurfs im Bundestag durch ein initiativberechtigtes Organ stets der maßgebliche Zeitpunkt ist, ab dem sich die Betroffenen nicht mehr auf ein schutzwürdiges Vertrauen in den Bestand der bisherigen Rechtslage berufen können (s.o. aa), vgl. auch BVerfGE 127, 31 [50]). Mit dem Vorschlag des Vermittlungsausschusses v. 11.12.2001 ist die Zerstörung schutzwürdigen Vertrauens hier jedenfalls eingetreten. Dies folgt aus der besagten hohen Wahrscheinlichkeit der Annahme des Vermittlungsvorschlags auf der einen Seite und der geringen Schutzwürdigkeit des Minderheitsgesellschafters im Hinblick auf einen Gewinnausschüttungsbeschluss der Gesellschaft (s. dazu oben 2.a) auf der anderen Seite.

[78] (2) Schutzwürdiges Vertrauen in den künftigen Bestand der bisherigen Rechtslage besteht erst recht nicht mehr ab der Zustimmung des Bundestages zum Vermittlungsvorschlag des Vermittlungsausschusses (vgl. Art. 77 Abs. 2 S. 5 GG) v. 14.12.2001 (vgl. BR-Drucks. 1061/01). Dieser Zeitpunkt entspricht in jeder Hinsicht dem des endgültigen Gesetzesbeschlusses des Bundestages über einen Gesetzentwurf, der nach st. Rspr. des BVerfG – auch in den Fällen echter Rückwirkung – den zeitlichen Endpunkt eines schutzwürdigen Vertrauens in den Bestand der bisherigen Rechtslage bestimmt (s. vorstehend bb)).

[79] (3) Der Wegfall schutzwürdigen Vertrauens bereits durch den Vorschlag des Vermittlungsausschusses v. 11.12.2001 führt dazu, dass Vorabausschüttungsbeschlüsse, die nach dem 11.12.2001 gefasst worden sind, keinen verfassungsrechtlichen Schutz vor der Hinzurechnung der Vorabausschüttung zum Gewerbeertrag nach dem später in das Gewerbesteuergesetz eingefügten § 8 Nr. 5 GewStG genießen. Da es insoweit schon an einem schutzwürdigen Vertrauen auf das Nichtbestehen einer solchen Hinzurechnungsvorschrift fehlt, kommt eine Abwägung, ob das Interesse der Allgemeinheit an dem rückwirkenden Inkraftsetzen des § 8 Nr. 5 GewStG bis zum 11.12.2001 dem Vertrauen Einzelner auf die Fortgeltung der Rechtslage über diesen Zeitpunkt hinaus unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit (zu diesem Maßstab vgl. BVerfGE 127, 31 [47 f.] und oben I.3.c) vorgeht, nicht in Betracht.

[80] Das der Vorlage des FG zugrunde liegende Ausgangsverfahren betrifft einen solchen Fall; der Vorabausschüttungsbeschluss in jenem Verfahren datiert v. 15.12.2001, liegt also zeitlich sowohl nach dem Vorschlag des Vermittlungsausschusses v. 11.12.2001 als auch nach dem Gesetzesbeschluss des Bundestages v. 14.12.2001.

[81] c) Das rückwirkende Inkraftsetzen von § 8 Nr. 5 GewStG ist mit dem Grundsatz des Vertrauensschutzes auch insoweit vereinbar, als die Regelung Vorabausschüttungen erfasst, die zwar erst nach dem 11.12.2001 beschlossen wurden, jedoch – wie im Ausgangsverfahren – dem Steuerpflichtigen noch vor der Verkündung der Neuregelung am 24.12.2001 zugeflossen sind.

[82] Das BVerfG hat allerdings in seinem Beschl. v. 7.7.2010 zur sog. „Fünftel-Regelung“ des § 34 Abs. 1

EStG (BVerfGE 127, 31 [57 ff.]) die Schutzwürdigkeit des Vertrauens der Betroffenen in die Gewährleistungsfunktion des geltenden Rechts unabhängig von der Schutzwürdigkeit ihrer Dispositionen zum Zeitpunkt der zugrunde liegenden Vereinbarungen für den Fall bejaht, dass der Mittelzufluss vor Verkündung der Neuregelung erfolgt ist. Dabei ging es um Abfindungsvereinbarungen zwischen Arbeitgebern und aus dem Arbeitsverhältnis ausscheidenden Arbeitnehmern. Bei den Entscheidungen über Sparen, Konsum oder Investition der erzielten Einnahmen durften die Arbeitnehmer nach dem Beschl. v. 7.7.2010 darauf vertrauen, dass der Steuergesetzgeber nicht ohne sachlichen Grund von hinreichendem Gewicht die Rechtslage zu einem späteren Zeitpunkt rückwirkend zu ihren Lasten verändere und dadurch den Nettoertrag der erhaltenen Abfindungszahlung erheblich mindere. Die Vorhersehbarkeit einer möglichen zukünftigen Gesetzesänderung bereits zum Zeitpunkt des Abschlusses der Entschädigungsvereinbarung und zum Zeitpunkt der Erfüllung des materiellen steuerbegründenden Tatbestands durch den Zufluss des Abfindungsbetrags stehe der Anerkennung grundrechtlich geschützten Vertrauens in geltendes Recht zum Zeitpunkt der Erfüllung nicht grundsätzlich entgegen (vgl. BVerfGE 127, 31 [57 f.]). Selbst wenn der Geldzufluss erst nach dem endgültigen Gesetzesbeschluss über die beabsichtigte Steuererhöhung erfolgt sei und die Betroffenen sich deshalb grundsätzlich schon auf die Neuregelung hätten einstellen können, bleibe in diesen Fällen des Mittelzuflusses vor Verkündung der Neuregelung das berechnete Vertrauen der Steuerpflichtigen in die Gewährleistungsfunktion des Rechts, das nur durch überwiegende Gemeinwohlinteressen an einer rückwirkenden Neuregelung überwunden werden könne (vgl. BVerfGE 127, 31 [58 f.]).

[83] Die Grundsätze dieser Fallgruppe sind auf den hier zu entscheidenden Fall nicht übertragbar. Dort ging es um zweiseitige Vereinbarungen zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber, auf deren Gültigkeit und Werthaltigkeit der Arbeitnehmer unter Umständen existenziell angewiesen war. Mit der Zustimmung zu einer Abfindungsvereinbarung disponiert der Arbeitnehmer über den Bestand seines Arbeitsvertrags und damit über Teile seiner wirtschaftlichen Existenz. Dabei handelt er in einer gewissen Zwangslage. Er verliert seine Rechte zwar nicht ohne seinen Willen, gibt sie aber doch unter einem erheblichen wirtschaftlichen, rechtlichen oder tatsächlichen Druck auf (vgl. BVerfGE 127, 31 [52, 60]). In dieser besonderen Situation verdient das Interesse des Arbeitnehmers am Erhalt des verfügbaren Werts einer solchen Vereinbarung in weitergehendem Umfang Schutz, selbst wenn sie erst nach der Zustimmung des Bundestages zu einem Steuererhöhungsgesetz geschlossen wurde, sofern die Abfindung noch vor der Verkündung des Gesetzes ausgezahlt wurde (vgl. BVerfGE 127, 31 [58 f.]).

[84] Damit ist die Lage bei der Ausschüttung von Gewinnanteilen an Streubesitzbeteiligte in der dem Ausgangsverfahren zugrunde liegenden Art nicht vergleichbar. Eine Vertrauensschutz erfordernde Disposition über Teile seines Vermögens hat der Minderheitsgesellschafter hier nicht in einer dem Arbeitnehmer bei der Abfindungsvereinbarung vergleichbaren Weise getätigt. Als Streubesitzbeteiligter ist er im Fall einer Ausschüttung im Wesentlichen auf deren Entgegennahme beschränkt; schutzwürdiges Vertrauen investiert er dabei regelmäßig in allenfalls geringfügigem Umfang (s. dazu bereits oben 2.a) aa)). Nach dem Vorschlag des Vermittlungsausschusses zur

Steuerrecht

rückwirkenden Einführung der Hinzurechnungsregelung v. 11.12.2001, erst recht nach dem endgültigen Beschluss des Bundestages, im vorliegenden Fall nach der Zustimmung des Bundestages v. 14.12.2001 zum Vermittlungsvorschlag, konnten sich die Begünstigten eines Vorabausschüttungsbeschlusses ohne Weiteres auf die sich konkret abzeichnende neue Rechtslage einstellen. Selbst bei Abwicklung dieses Beschlusses vor der Verkündung des Gesetzes am 24.12.2001 ändert der dadurch erreichte „gesteigerte Grad an Abgeschlossenheit“ (vgl. BVerfGE 127, 31 [59]) nichts am Fehlen schutzwürdigen Vertrauens in den Bestand der noch geltenden Steuerrechtslage für die Vorabausschüttung. Allein die Gewährleistungsfunktion des zum Zeitpunkt des Mittelzuflusses geltenden Rechts vermag das Fehlen schutzwürdigen Vertrauens wegen der bereits konkret absehbaren Neuregelung in solchen Fällen nicht zu kompensieren.

[85] Fehlt es für die Zeit nach dem 11.12.2001 an schutzwürdigem Vertrauen in das Fortbestehen der Steuerrechtslage zur Übertragbarkeit der Steuerfreistellung nach § 8b Abs. 1 KStG auf das Gewerbesteuerrecht, bedarf die Zulässigkeit der Rückwirkung keiner Abwägung mehr unter den Gesichtspunkten der Verhältnismäßigkeit und insbesondere der Zumutbarkeit (s.o. I.3.c)).

[86] 3. § 36 Abs. 4 GewStG a.F. ist mit dem Grundsatz des Vertrauensschutzes unvereinbar und verstößt gegen Art. 20 Abs. 3 GG, soweit er die Anwendung des neuen § 8 Nr. 5 GewStG auf den Erhebungszeitraum 2001 auch mit Wirkung vor dem 12.12.2001 erstreckt und dabei bis einschließlich 11.12.2001 beschlossene und zugeflossene Vorabausschüttungen erfasst.

[87] a) Der Vorschlag des Vermittlungsausschusses v. 11.12.2001 zur Einfügung des § 8 Nr. 5 in das Gewerbesteuergesetz, erst recht aber der Beschluss des Deutschen Bundestages hierzu v. 14.12.2001 haben zwar das Vertrauen in den zukünftigen Bestand der bisherigen Rechtslage zur gewerbesteuerlichen Freistellung von Erträgen i.S.d. § 8b Abs. 1 KStG aus Streubesitzbeteiligungen zerstört. Berechtigtes Vertrauen in den Bestand der Steuerrechtslage für den davor liegenden Zeitraum wird durch diese Vorgänge im Gesetzgebungsverfahren allerdings nicht beseitigt. Dies gilt auch dann, wenn es sich dabei um zurückliegende Zeiten innerhalb des laufenden Veranlagungs- oder Erhebungszeitraums handelt. Denn die Behandlung steuerlich relevanter Vorgänge als bis zum Ende des Veranlagungs- oder Erhebungszeitraums noch nicht abgeschlossene Sachverhalte bedeutet lediglich, dass Gesetze, die während, insbesondere gegen Ende eines Veranlagungszeitraums mit Wirkung für den gesamten Zeitraum erlassen werden, nach den für ein Gesetz mit unechter Rückwirkung anzuwendenden verfassungsrechtlichen Maßstäben beurteilt werden. Daraus folgt aber nicht, dass vor dem Gesetzeserlass getätigte Dispositionen des Steuerschuldners deshalb keinen Vertrauensschutz genossen. Hier ist eine Enttäuschung seines Vertrauens in die alte Rechtslage nur hinzunehmen, soweit dies aufgrund besonderer, gerade die Rückanknüpfung rechtfertigender öffentlicher Interessen unter Wahrung der Verhältnismäßigkeit gerechtfertigt ist (vgl. BVerfGE 127, 1 [20]).

[88] Vertrauen erwächst in den von der Vorlage des FG angesprochenen Fällen der Vorabausschüttung nicht in erster Linie durch in besonderer Weise schützenswerte Dispositionen des gewerbesteuerpflichtigen, mit weniger als 10 % beteiligten Minderheitsgesellschafters, sondern im We-

sentlichen aus der Gewährleistungsfunktion des geltenden Rechts (s.o. 2.a)). Um Vertrauensschutz gegen rückwirkende Gesetzesänderungen auslösen zu können, bedarf ein Geschäftsvorgang eines erkenn- und belegbaren gesteigerten Grades der Abgeschlossenheit. Diese liegt nicht allein in dem Gesellschafterbeschluss über die Vorabausschüttung. Da er keinen besonderen Formbindungen unterliegt und deshalb weder hinsichtlich seines Inhalts noch hinsichtlich des Beschlusszeitpunktes ohne Weiteres objektiv gesichert ist, vermittelt er allein hier noch keine Rechtsbeständigkeit gegenüber einer Gesetzesänderung. Erst der in Umsetzung des Gesellschafterbeschlusses erfolgte Zufluss der Ausschüttung beim Empfänger verschafft dem Sachverhalt einen gesteigerten Grad an Abgeschlossenheit, der Schutz gegen eine rückwirkende Änderung der Rechtslage bietet (vgl. BVerfGE 127, 31 [59]). Die Anknüpfung an den Zufluss der Ausschüttung gewährleistet zudem eine einheitliche Handhabung solcher Rückwirkungsfälle unabhängig von der Geltung des Zu- und Abflussprinzips (vgl. § 4 Abs. 3, § 11 EStG), das heißt unabhängig von der Methode der Einkünfteermittlung und insbesondere auch unabhängig von einer etwaigen im Fall der Bilanzierung erfolgenden Aktivierung des Anspruchs auf die Vorabausschüttung schon im Zeitpunkt der Beschlussfassung der ausschüttenden Gesellschaft.

[89] b) Besondere Gründe, welche die nachträgliche Belastung vor dem 12.12.2001 beschlossener und ausgezahlter Vorabausschüttungen mit einer höheren Gewerbesteuer rechtfertigen könnten, sind nicht erkennbar.

[90] Die allgemeinen Ziele der Umgestaltung des Steuerrechts und der Erhöhung des Steueraufkommens rechtfertigen die rückwirkende Steuerbelastung nicht (vgl. BVerfGE 127, 1 [26]; 127, 31 [59]).

[91] Ein spürbarer Ankündigungs- oder Mitnahmeeffekt mit Blick auf die drohende Erhöhung der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer, der durch die Rückwirkung verhindert werden sollte, ist – zumal für die Zeit bis zum 11.12.2001 – nicht erkennbar. Eine rein steuerlich motivierte Vorabausschüttung zu Gunsten einer mit weniger als 10 % beteiligten Minderheitsgesellschafters erscheint zudem generell eher ungewöhnlich. Es ist ferner nicht unüblich, dass Vorabausschüttungen kurz vor Jahresende beschlossen und durchgeführt werden. Auch das vorliegende FG hat im konkreten Fall festgestellt, dass bei der Körperschaft, an der die Kl.in des Ausgangsverfahrens beteiligt war, in den Vorjahren regelmäßig Vorabausschüttungen erfolgt waren.

[92] Der im Jahr 2001 vollzogene Systemwechsel im Körperschaftsteuerrecht (vgl. dazu BVerfGE 125, 1 [2 ff.]) bietet ebenfalls keinen Rechtfertigungsgrund für das rückwirkende Inkraftsetzen des § 8 Nr. 5 GewStG. Insbesondere war die sich vor Einfügung des § 8 Nr. 5 GewStG ergebende Rechtslage nicht systemwidrig. Die unmittelbare Auswirkung der körperschaftsteuerlichen Freistellung von Beteiligungserträgen und Veräußerungsgewinnen nach § 8b KStG auf das Gewerbesteuerrecht war und ist eine systemgerechte Folge aus der Übernahme der einkommen- oder körperschaftsteuerlichen Gewinnermittlungsregelungen in das Gewerbesteuerrecht (§ 7 S. 1 GewStG). Um dies zu ändern, bedurfte es einer ausdrücklichen Korrektur durch den Gesetzgeber, wie sie durch den neuen § 8 Nr. 5 GewStG für Erträge aus Streubesitzbeteiligungen dann auch erfolgt ist. Die zwischenzeitlich im Jahr 2001 geltende Rechtslage war damit keineswegs offensichtlich so un-

Steuerrecht

gerecht oder auch nur im Hinblick auf das Gewerbesteuerrecht so systemwidrig, dass eine rückwirkende Änderung durch den Gesetzgeber als unabweisbar hätte erscheinen müssen. Die Bundesregierung hat in ihrer Gegenäußerung auf den Vorschlag des Bundesrates v. 27.9.2001, die Hinzurechnung von Bezügen und Einnahmen nach § 3 Nr. 40 EStG und von Bezügen und Gewinnen nach § 8b KStG zum Gewerbeertrag ausdrücklich zu regeln (vgl. BT-Drucks. 14/7084, S. 4 f.), ihre Ablehnung damit begründet, dass die Umsetzung des Vorschlags die Wiedereinführung der mit dem Steuersenkungsgesetz gerade abgeschafften Doppelbelastung von Streubesitz mit Gewerbesteuer bedeuten würde (vgl. BT-Drucks. 14/7084, S. 8). Die neue Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Nr. 5 GewStG war daher keine überfällige Fehlerkorrektur, mit der Steuerpflichtige ohne Weiteres hätten rechnen müssen, sondern eine bewusst die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer abweichend von der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer gestaltende Entscheidung des Gesetzgebers.

[93] Liegen keine Gründe vor, welche die Rückwirkung der Regelung für bis einschließlich 11.12.2001 erfolgte Vorabausschüttungen rechtfertigen könnten, erübrigt sich die Prüfung, ob eine darauf gestützte Rückwirkungsanordnung verhältnismäßig wäre. Eine Interessenabwägung kommt nicht in Betracht, wenn verfassungsrechtlich bereits kein für die Rückwirkung sprechendes öffentliches Interesse anzuerkennen ist.

III. Ergebnis

[94] Soweit § 36 Abs. 4 GewStG a.F. den § 8 Nr. 5 GewStG auf Dividendenvorabausschüttungen an Minderheitsgesellschafter für anwendbar erklärt, die von der ausschüttenden Gesellschaft vor dem 12.12.2001 verbindlich beschlossen wurden und der mit weniger als 10 % beteiligten Körperschaft vor diesem Zeitpunkt zugeflossen sind, verstößt diese Anwendungsvorschrift gegen die verfassungsrechtlichen Grundsätze des Vertrauensschutzes und ist nichtig (§ 78 S. 1 i.V.m. § 82 Abs. 1 BVerfGG).

[95] Die Entscheidung über die Maßgeblichkeit des Zeitpunkts des Vorschlags des Vermittlungsausschusses anstelle des Gesetzesbeschlusses des Deutschen Bundestages (C.II.) ist mit 5 : 3 Stimmen ergangen.

Gewinnermittlung: Keine ernstlichen Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 GewStG 2002 n.F.

GewStG 2002 i.d.F. des UntStRefG 2008 § 8 Nr. 1 Buchst. a, d, e u. f; GewStG 2002 i.d.F. des WBG v. 22.12.2009 § 8 Nr. 1 Buchst. e; GG Art. 3 Abs. 1; FGO § 69 Abs. 2 S. 2, Abs. 3 S. 1

Es ist nicht ernstlich zweifelhaft, dass die Hinzurechnungsvorschriften des § 8 Nr. 1 Buchst. a, d, e u. f GewStG 2002 n.F. verfassungsmäßig sind.

BFH, Beschl. v. 16.10.2012 – I B 128/12

► Aus den Gründen:

I.

[1] Die Antragstellerin (Ast.) ist eine GmbH, die ausschließlich in von fremden Dritten angepachteten Gebäu-

den ein Hotel betreibt. Im Streitjahr 2009 erwirtschaftete sie daraus einen handelsrechtlichen Jahresfehlbetrag i.H.v. 6.281.169 €, im Vorjahr 2008 i.H.v. 8.829.468 €. Der körperschaftsteuerliche Verlust betrug 3.400.149 € im Streitjahr und 4.167.917 € im Vorjahr 2008. Ihre Jahresabschlüsse zum 31.12.2008 und 2009 wiesen einen Kassenbestand sowie Guthaben bei Kreditinstituten i.H.v.n ca. 11,5 Mio. € (2008) und i.H.v. ca. 5,25 Mio. € (2009) aus.

[2] Die Ast. wandte im Streitjahr Schuldentgelte i.H.v. 50.939 €, Pachtzinsen für bewegliche, im fremden Eigentum stehende Wirtschaftsgüter i.H.v. 9.403.200 €, Pachtzinsen für unbewegliche, im fremden Eigentum stehende Wirtschaftsgüter i.H.v. 56.223.688 € und Lizenzgebühren i.H.v. 87.400 € auf. Diese Aufwendungen führten bei der Ermittlung des Gewerbeertrags gemäß § 7 S. 1 i.V.m. § 8 Nr. 1 Buchst. a, d, e u. f GewStG 2002 i.d.F. des *Unternehmensteuerreformgesetzes 2008* v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912 = BStBl. I 2007, 630) und des *Gesetzes zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums (Wachstumsbeschleunigungsgesetz)* v. 22.12.2009 (BGBl. I 2009, 3950 = BStBl. I 2010, 2) – GewStG 2002 n.F. – zu Hinzurechnungen zum Gewinn i.H.v. insgesamt 9.599.709 € und zu einem GewSt.-Messbetrag von 62.044 €. Die Ast. hält das für verfassungswidrig und sieht sich darin – bezogen auf § 8 Nr. 1 Buchst. a, d u. e GewStG 2002 n.F. – durch das entsprechende Normenkontrollersuchen des FG Hamburg an das BVerfG durch Vorlagebeschl. v. 29.2.2012 – 1 K 138/10, EFG 2012, 960 bestätigt (Az. beim BVerfG: 1 BvL 8/12). Über ihren deswegen erhobenen Einspruch gegen den Bescheid über den GewSt.-Messbetrag 2009 ist noch nicht entschieden; er ruht im Hinblick auf ein derzeit laufendes Klageverfahren betreffend das Vorjahr 2008. Den zugleich gestellten Antrag auf Aussetzung der Vollziehung (AdV) des GewSt.-Messbescheids 2009 lehnten der das FA ebenso ab wie das anschließend angerufene FG Köln (FG Köln v. 4.7.2012 – 13 V 1292/12). ...

II.

[5] Die Beschwerde ist unbegründet. Das FG hat die beantragte AdV im Ergebnis zu Recht abgelehnt. Es fehlt bereits an den für die AdV-Gewährung erforderlichen ernstlichen Zweifeln an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Steuerbescheids.

1. ... 2. Keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Hinzurechnungsbesteuerung

[7] ... Die Vorinstanz lässt anklingen, dass sie die Rechtslage ähnlich einschätzt. Sie hat ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit jedenfalls der Hinzurechnungsvorschriften in § 8 Nr. 1 Buchst. a, d u. e GewStG 2002 n.F. dennoch bejaht, weil das FG Hamburg durch seinen Vorlagebeschl. v. 29.2.2012 – 1 K 138/10, EFG 2012, 960 ein entsprechendes Normenkontrollersuchen (gemäß Art. 100 Abs. 1 GG) an das BVerfG gerichtet hat. Das rechtfertigt die Annahme ernstlicher Zweifel, weil keine Anhaltspunkte dafür vorlägen, dass der Vorlagebeschluss unzulässig oder offenkundig unbegründet sei. Letzteres – die offenkundige Unbegründetheit der Vorlage – ist nach der gebotenen summarischen Prüfung jedoch anzunehmen. Der erkennende Senat teilt die Überzeugung des FG Hamburg, dass die erwähnten Hinzurechnungsregelungen verfassungswidrig seien, nicht. Er hält es vielmehr nach dem Stand der Diskussion und der einschlägigen Spruchpraxis des BVerfG für sicher, dass die Hinzurechnungsregelun-

Steuerrecht

gen und damit auch der angefochtene GewSt.-Messbescheid keine für die Gewährung der AdV hinreichend qualifizierten verfassungsrechtlichen Bedenken aufwerfen.

[8] a) Das BVerfG musste sich schon wiederholt mit der Gültigkeit der Gewerbesteuer als solcher ebenso wie mit der Hinzurechnung sog. Dauerschuldentgelte nach § 8 Nr. 1 GewStG a.F. – der Vorgängervorschrift zu § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG 2002 n.F. – befassen. Es hat in jenen Verfahren stets bekundet, dass weder das eine – die Gewerbesteuer als solche – noch das andere – die Hinzurechnung der Dauerschuldentgelte – gegen verfassungsrechtliche Grundsätze verstoßen (vgl. grundlegend BVerfG v. 13.5.1969 – 1 BvR 25/65, BVerfGE 26, 1 = BStBl. II 1969, 424, und nachfolgend ... BVerfG v. 3.6.1970 – 1 BvR 333/70, HFR 1970, 401; v. 29.8.1974 – 1 BvR 67/73, HFR 1974, 498; v. 25.10.1977 – 1 BvR 15/75, BVerfGE 46, 224 = BStBl. II 1978, 125; v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 = BGBl. I 2006, 1857; v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 = BGBl. I 2008, 1006). Das FG Hamburg hat sich mit diesen Entscheidungen intensiv auseinandergesetzt und die vom BVerfG bereits verworfenen Verfassungsverstöße abermals überprüft (so auch *Hamsch/Karrenbrock*, Ubg. 2012, 624 [625]: „erneuter Anlauf“). Es ist sodann vor dem Hintergrund der (auch schon vom BVerfG gewürdigten) Entwicklung der Gewerbesteuer – aus Sicht des FG – fort von einer sog. Objekt- und hin zu einer weiteren „normalen“ Ertragsteuer und vor dem Hintergrund der zwischenzeitlich neuformulierten Hinzurechnungsregelungen in § 8 Nr. 1 Buchst. a, d u. e GewStG 2002 n.F. zu einer Neubewertung der verfassungsrechtlichen Einschätzung und zugleich zu der Überzeugung gelangt, dass die besagten Hinzurechnungsregelungen nunmehr den Anforderungen, die an die Grundsätze einer gleichheitsgerechten Besteuerung zu stellen sind, nicht mehr genügen. In Anbetracht der Entwicklung der Gewerbesteuer zu einer Ertragsteuer widerspreche eine Besteuerung nach der Soll-Leistungsfähigkeit dem Folgerichtigkeitsgebot; zugrunde zu legen sei vielmehr die nach den Maßstäben des objektiven Nettoprinzip zu ermittelnde individuelle Ist-Leistungsfähigkeit.

[9] b) Der Senat schließt sich dem auf der Grundlage der verfestigten Spruchpraxis des BVerfG nicht an.

[10] aa) Er folgt vielmehr dem, was das BVerfG nach Analyse insbesondere der historischen Entwicklung der Gewerbesteuer in seinem Beschl. v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 = BGBl. I 2008, 1006 (dort Rz. 77) zum Ausdruck gebracht hat: „Die *mehrfache Erwähnung der Gewerbesteuer in Art. 106 Abs. 6 GG zeigt gerade auch vor dem Hintergrund der beschriebenen Entstehungsgeschichte dieser Vorschrift und zur Neuregelung des Art. 28 Abs. 2 S. 3 Halbs. 2 GG, dass der verfassungsändernde Gesetzgeber jedenfalls keinen Anlass für grundsätzliche verfassungsrechtliche Zweifel an der Gewerbesteuer gesehen hat. Die Gewerbesteuer ist folglich in ihrer Grundstruktur als vornehmlich auf den Ertrag des Gewerbebetriebs gerichtete Objektsteuer ... verfassungsrechtlich gerechtfertigt.*“ Das BVerfG hat also erklärtermaßen in Würdigung der strukturellen Ertragsorientierung der Gewerbesteuer erkannt. Diese – bereits historisch angelegte – Orientierung mag sich im Laufe der Zeit und auch in den Jahren nach denjenigen, welche noch den zitierten Entscheidungen des BVerfG zugrunde lagen, verstetigt haben. Dass sich dadurch jedoch der Charakter der Gewerbesteuer als einer Steuer, die aufgrund einer gegenüber den „reinen“

Ertragsteuern verobjektivierten Bemessungsgrundlage errechnet wird, hin zu einer ebenfalls „reinen“ Ertragsteuer (fort-)entwickelt hätte, ist nicht erkennbar und lässt sich auch dem Vorlagebeschluss des FG Hamburg nicht entnehmen. Die Gegenüberstellung der seit jeher widerstreitenden Besteuerungsgrundsätze – Ist-Leistungsfähigkeit und objektives Nettoprinzip hier, Soll-Leistungsfähigkeit und ertragsorientiertes Objektsteuer- und Äquivalenzprinzip dort – und die gewiss aufwendige und vertiefte Diskussion dieser Positionen durch das FG Hamburg dürfen nicht darüber hinwegtäuschen: Letzten Endes wendet sich das FG Hamburg nicht nur gegen die in Rede stehenden Hinzurechnungsvorschriften, sondern gegen die Gewerbesteuer als solche (s. in diesem Sinne auch deutlich *Hamsch/Karrenbrock*, Ubg 2012, 624) und stellt das FG seine Würdigung und seine Überzeugung zur Verfassungsmäßigkeit der einschlägigen Regelungen über die Hinzurechnung bestimmter Abzugspositionen zum Gewinn des gewerbetreibenden Steuerpflichtigen für die Ermittlung des maßgebenden Gewerbeertrags lediglich an die Stelle derjenigen des BVerfG. Dass diese Würdigung des BVerfG infolge einer nachfolgenden Entwicklung überholt wäre, ist indessen nicht ersichtlich. Sie erschließt sich weder aus den neuformulierten Hinzurechnungstatbeständen des § 8 Nr. 1 GewStG 2002 n.F. noch durch neuere Erkenntnisse im Schrifttum.

[11] bb) Das gilt auch, soweit das FG Hamburg sein Normenkontrollersuchen mit dem verfassungsrechtlichen Gebot der Folgerichtigkeit begründet. Dieses vom BVerfG als besondere Ausprägung des Gleichheitsgedankens entwickelte Gebot konkretisiert den allgemeinen Gleichheitssatz und besagt, dass der Gesetzgeber namentlich bei der Auswahl des Steuergegenstandes zwar einen „weitreichenden Entscheidungsspielraum“ hat, dass er bei der Ausgestaltung dieses „Ausgangstatbestandes“ die „einmal getroffene Belastungsentscheidung“ aber „folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit“ umsetzen muss. Abweichungen bedürfen eines „besonderen rechtfertigenden Grundes“; sie unterliegen also verschärften, über das bloße Willkürverbot hinausgehenden Rechtfertigungsanforderungen (grundlegend BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, 271 = BStBl. II 1991, 654, seither st. Rspr.; vgl. z.B. BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 [125] = BGBl. I 2002, 1305; v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210 [230 f.] = BGBl. I 2008, 2888; v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BVerfGE 107, 27 [46 f.] = BGBl. I 2003, 636; v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 [180 f.] = BGBl. I 2006, 1857; v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111 [120 f.]; daran für die Regelungslage in § 8 Nr. 1 GewStG 2002 a.F. anknüpfend FG Münster v. 26.7.2012 – 4 K 4172/09, juris). Es ist indessen nicht zu erkennen, dass und inwiefern die prinzipielle „Belastungsentscheidung“ des Gesetzgebers des Gewerbesteuergesetzes zugunsten einer „ertragsorientierten Objektsteuer“ durch die Hinzurechnungsvorschriften in ihrer nunmehrigen Fassung des § 8 Nr. 1 GewStG 2002 n.F. eine veränderte Ausgangslage im vorgenannten Sinne erfahren hätte. Dass diese Ausgangslage im Einzelnen – nach tatbestandlichen Voraussetzungen und insbesondere des Hinzurechnungsumfangs – in anderer Weise als zuvor ausgeformt worden ist, berührt die besagte Belastungsentscheidung nicht. Blieb deren bisherige Ausformung in Gestalt von § 8 Nr. 1 GewStG a.F. in verfassungs- und insbesondere gleichheitsrechtlicher Hinsicht unbeanstandet,

Steuerrecht

dann kann für die nunmehrige Regelungsfassung nichts anderes gelten. Vielmehr ist hierdurch – nämlich durch die erstmals erfassten Fallgruppen der Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung unbeweglicher Wirtschaftsgüter sowie der Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten in § 8 Nr. 1 Buchst. e u. f GewStG 2002 n.F. – die Entscheidung für eine „verobjektivierte“ Bemessungsgrundlage sogar verbreitert und ausgebaut worden. Die Belastungsentscheidung als solche und die diese tragende Rechtfertigung haben infolgedessen unverändert Bestand.

[12] cc) Das gilt im Kern auch für die im Rahmen der Hinzurechnungsvorgaben gesetzlich festgelegten Typisierungen. Diese betragen ursprünglich 100 v.H. und sind zwischenzeitlich im Zuge verschiedener Gesetzesänderungen für die einzelnen Hinzurechnungstatbestände fortschreitend in differenzierter Weise auf die Hälfte, ein Viertel oder ein Fünftel der hinzuzurechnenden Beträge abgesenkt und damit deutlich verringert worden. Wenn dadurch der immer wieder laut gewordenen Kritik an den substanzorientierten, ertragsunabhängigen Elementen der Gewerbesteuerrechnung getragen worden ist, gibt es in Anbetracht der nach wie vor verfassungskonformen gewerbesteuerrechtlichen Grundentscheidung keine Veranlassung, die abgesenkten Hinzurechnungsbeträge als einen Eingriff in die gleichheitsgerechte Besteuerung und in den Schutz des Eigentums zu beurteilen. Die Hinzurechnung ist dadurch nicht zur „Ausnahme von der Regel“ geworden und der Gesetzgeber ist angesichts der nach wie vor „durchgehaltenen“ Grundentscheidung einer ertragsorientierten Objektsteuer auch nicht gehalten, die typisierten Hinzurechnungsquoten, z.B. nach Maßgabe eines bestimmten Refinanzierungssatzes, zu „dynamisieren“, um eine Hinzurechnung nur zu einem „marktüblichen Zinsanteil“ zu gewährleisten (so – für die Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG 2002 n.F. – aber *Hamsch/Karrenbrock*, Ubg 2012, 624 [628 f.]; s. auch *Sarrazin* in Lenski/Steinberg, GewStG, § 8 Nr. 1 Buchst. d Rz. 5, § 8 Nr. 1 Buchst. e Rz. 5, § 8 Nr. 1 Buchst. f Rz. 5). Die gesetzgeberische Grundentscheidung der Gewerbesteuer orientiert sich vielmehr an einem „typisierten“ Unternehmen als objektivierte „Sollgröße“, das eigenkapitalfinanziert ist. Gemessen daran genügt es, wenn der Gesetzgeber mit gleichermaßen typisierten Ab- (oder auch Auf-)schlägen (re-)agiert, um einer (veränderten) „Wirklichkeit“ Rechnung zu tragen. Eine uneingeschränkt realitätsgetreue Abbildung jener „Wirklichkeit“ erfordert das allerdings nicht. Eine solche würde die gesetzgeberische Grundentscheidung – nämlich die gesetzgeberische Absicht, das Objekt- wie das Äquivalenzprinzip zu verwirklichen und dadurch trotz des damit einhergehenden Zurückdrängens substanzorientierter Merkmale ein möglichst verstetigtes kommunales Steueraufkommen zu bewirken – im Gegenteil konterkarieren und gerade keine folgerichtige Umsetzung dieser Entscheidung repräsentieren. Und auch, dass die Hinzurechnungspositionen auf dem nach Maßgabe des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnden Gewinn aus dem Gewerbebetrieb aufbauen und sich infolgedessen im Verlustfall unterschiedliche Rechtswirkungen ergeben, je nachdem, wie hoch der Verlust ist, liegt auf der Hand und ist – entgegen der Ast. – gerade Ausdruck jener „verobjektivierten“ Ertragskraft.

[13] dd) Nach allem verwundert es denn nicht, dass unbeschadet einer nach wie vor kritischen verfassungsrechtlichen Diskussion in der Wissenschaft (s. z.B. *Hey*, DStR

2009, Beih. 34, S. 109; *Montag* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., § 12 Rz. 1 f.; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, 2. Aufl., Band I, 497 ff.; *Sarrazin* in Lenski/Steinberg, GewStG, § 8 Nr. 1 Buchst. d Rz. 5, § 8 Nr. 1 Buchst. e Rz. 5, § 8 Nr. 1 Buchst. f Rz. 5) eine Verfassungswidrigkeit auch der Neuregelungen durchweg verneint worden ist (ausdrücklich z.B. FG Münster v. 22.8.2012 – 10 K 4664/10 G, juris; FG Niedersachsen v. 7.7.2011 – 10 K 78/10, EFG 2011, 2100 [speziell zu § 8 Nr. 1 Buchst. c GewStG 2002 n.F. für den Fall der Zwischenvermietung]; FG Sachsen v. 28.9.2011 – 8 K 239/11, juris [speziell zu § 8 Nr. 1 Buchst. e u. f GewStG 2002 n.F.]; FG Köln v. 27.10.2010 – 9 K 1022/10, EFG 2011, 561; *Holst* in Bergemann/Wingler, GewStG, § 8 Rz. 2; *Güroff* in Glanegger/Güroff, GewStG, 7. Aufl., § 8 Nr. 1a Rz. 3; *Köster* in Lenski/Steinberg, GewStG, § 8 Nr. 1 Buchst. a Rz. 40; *Voßkuhl* in Deloitte, GewStG, § 1 Rz. 7 ff.; *Clemens*, daselbst, § 8 Nr. 1b Rz. 6; s. auch *M. Frotscher* in *Frotscher/Maas*, KStG/GewStG/UmwStG, § 1 GewStG Rz. 4 ff.). Soweit die Verfassungsrechtslage in jüngeren Verlautbarungen (vgl. *Petrak/Karrenbrock*, DStRE 2012, 1147; *Petrak/Karrenbrock*, DStR 2012, 2046; *Hamsch/Karrenbrock*, Ubg 2012, 624; *Malzkorn/Rossa*, DB 2012, 1169; *Grünwald/Friz*, DStR 2012, 2106, Letztere ebenfalls speziell zur Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG 2002 n.F. für die – im Streitfall ohnehin nicht einschlägige und ggf. im Wege des Billigkeitserweises zu bewältigende – Sonderkonstellation gewerblicher Zwischenvermieter) abweichend eingeschätzt worden ist, setzen diese auf dem Normenkontrollersuchen des FG Hamburg auf und bekräftigen dessen Rechtsauffassung. Neue belastbare Gesichtspunkte, welche eine Änderung der vielfach bestätigten Spruchpraxis des BVerfG zu der streitgegenständlichen Problematik erzwingen, sind daraus indessen auch in Ansatzpunkten nicht erkennbar. Das bezieht den von der Ast. und deren Prozessbevollmächtigten (vgl. auch *Petrak/Karrenbrock*, DStRE 2012, 1147; *Petrak/Karrenbrock*, DStR 2012, 2046) vertretenen Verstoß gegen Art. 14 der Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (Europäische Menschenrechtskonvention) infolge der durch § 8 Nr. 1 GewStG 2002 n.F. bewirkten Typisierungen mit ein. Dass auch dort Gleichheitsüberlegungen eine Rolle spielen, steht außer Zweifel. Doch unterliegt die insoweit vorzunehmende Prüfung keinen anderen Maßstäben als die grundgesetzliche Gleichheitsprüfung. Führt die Letztere zu keinen Beanstandungen, gilt das deshalb auch für die Erstere.

[14] ee) Schließlich ergeben sich keine neuen Gesichtspunkte, welche speziell die vom FG Hamburg nicht angesprochene Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG 2002 n.F. betreffen und geeignet wären, diesbezüglich ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Festsetzung zu wecken.

3. Vom BVerfG bereits vielfach erkannte Beurteilung der Verfassungsrechtslage

[15] Es bestätigt sich damit für den beschließenden Senat das offensichtliche Fehlen ernstlicher Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der in Rede stehenden Hinzurechnungsvorschriften. Denn nur neue, bisher unerörtert gebliebene Gesichtspunkte dazu, dass die Gewerbesteuer ihren Realsteuercharakter verloren hätte und deswegen keine nach Art. 106 Abs. 6 GG zulässige Steuer mehr darstellt, oder ein grundlegender Wandel der Rechtsauffassung hin-

Steuerrecht

sichtlich des Gestaltungsspielraums des Gesetzgebers bei der Erschließung von Steuerquellen rechtfertigen die abermalige Beschäftigung des BVerfG mit einer von diesem bereits vielfach erkannten Beurteilung der Verfassungsrechtslage (vgl. BVerfG v. 17.11.1998 – 1 BvL 10/98 = BStBl. II 1999, 509; v. 17.12.1998 – 1 BvL 19/98, INF 1999, 575). Der Senat geht deswegen bei summarischer Prüfung davon aus, dass das Normenkontrollersuchen des FG Hamburg erfolglos bleiben wird.

4. Keine Aussetzung der Vollziehung des Bescheids

[16] Auf die zwischen den Beteiligten umstrittene (weitere) Frage danach, ob und unter welchen Voraussetzungen trotz ernstlicher Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit einer Rechtsnorm und damit der Rechtmäßigkeit eines darauf beruhenden Steuerbescheids – wie von der Vorinstanz im Streitfall angenommen – von der Gewährung der AdV jenes Bescheids abgesehen werden kann (vgl. z.B. einerseits BFH v. 13.3.2012 – I B 111/11, BFHE 236, 501 = BStBl. II 2012, 611 = GmbHR 2012, 646 m. Komm. *Wiese*, andererseits BFH v. 17.7.2003 – II B 20/03, BFHE 202, 380 = BStBl. II 2003, 807 = GmbHR 2003, 1298; v. 5.4.2011 – II B 153/10, BFHE 232, 380 = BStBl. II 2011, 942; v. 4.5.2011 – II B 151/10, BFH/NV 2011, 1395; v. 9.3.2012 – VII B 171/11, BFHE 236, 206 = BStBl. II 2012, 418; s. auch z.B. *Gosch* in Beermann/Gosch, FGO, § 69 Rz. 179 ff.; *Koch* in Gräber, FGO, 7. Aufl., § 69 Rz. 113; *Schallmoser*, DStR 2010, 297 ff.; *Seer* in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 69 FGO Rz. 97; *Specker*, DStZ 2010, 800 [802 f.]), braucht in Anbetracht dessen nicht mehr eingegangen zu werden.

5. Keine Divergenzanfrage wegen einer Verfahrensaussetzung durch den IV. BFH-Senat

[17] Dass der IV. Senat des BFH in seinem Beschl. v. 1.8.2012 – IV R 55/11 (juris) das vom FG Hamburg an das BVerfG gerichtete Normenkontrollersuchen als ein „nicht als aussichtslos erscheinendes Musterverfahren“ angesehen und (auch) deswegen das bei ihm anhängige Revisionsverfahren IV R 55/11 (gegen FG Sachsen v. 28.9.2011 – 8 K 239/11, juris), in welchem es ebenfalls um die Verfassungsmäßigkeit der Hinzurechnungsvorschriften (des § 8 Nr. 1 Buchst. e u. f GewStG 2002 n.F.) geht, gemäß § 74 FGO bis zum Vorliegen einer Entscheidung des BVerfG in jener Rechtssache ausgesetzt hat, ist unbeachtlich. Die Gründe, die – infolge sog. Ermessensreduzierung auf Null – die Verfahrensaussetzung nach § 74 FGO wegen eines anhängigen Normenkontrollersuchens erzwingen können, mögen zwar nach der einschlägigen Rspr. des BFH insoweit mit den Erfordernissen übereinstimmen, die an das Vorliegen „ernstlicher Zweifel“ an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Steuerbescheids i.S.v. § 69 FGO zu stellen sind, als es danach hier wie dort darauf ankommt, dass das auslösende Normenkontrollersuchen nicht „offensichtlich aussichtslos“ bzw. nicht „offensichtlich unbegründet“ ist. Ob das für die vorliegend zu beurteilende Rechtsfrage der Fall ist, ist vom IV. Senat des BFH ersichtlich abweichend vom beschließenden Senat eingeschätzt worden. Doch hindert diese Abweichung den Senat nicht daran, im Rahmen des vorläufigen Rechtsschutzes durchzuerkennen. Denn weder ein Aussetzungsbeschluss gemäß § 74 FGO noch der Beschluss in einem AdV-Verfahren stellen verfahrensbeendende Entscheidungen dar, in welchen die betreffende Rechtsfrage endgültig zu beantworten ist und welche allein eine Divergenzanfrage nach § 11

Abs. 3 FGO gebieten (vgl. z.B. BFH v. 15.4.2010 – IV B 105/09, BFHE 229, 199 = BStBl. II 2010, 971 = GmbHR 2010, 724 m. Komm. *Suchanek*; *Sunder-Plassmann* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 11 FGO Rz. 26 ff.; *Ruban* in Gräber, FGO, 7. Aufl., § 11 Rz. 5, jeweils m.w.N.).

6. Ergebnis

[18] Da anderweitige Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen GewSt.-Messbescheids weder ersichtlich noch geltend gemacht worden sind und schließlich auch kein Anhalt dafür gegeben ist, dass im Streitfall eine AdV nach dem in § 69 Abs. 3 S. 1 i.V.m. Abs. 2 S. 2 FGO vorgesehenen alternativen Aussetzungsgrund einer unbilligen Härte in Betracht käme, war die Beschwerde hiernach sowohl mit ihrem Haupt- als auch mit ihrem Hilfsantrag zurückzuweisen.

Verlustabzug: Sog. Mindestbesteuerung nicht verfassungswidrig

GG Art. 3 Abs. 1; EStG 2002 n.F. § 2 Abs. 7 S. 1 u. 2, § 10d Abs. 2 S. 1; KStG 2002 n.F. § 7 Abs. 3 S. 1 u. 2; GewStG 2002 n.F. § 7 S. 1, § 10a S. 1 u. 2, § 14 S. 2

Die sog. Mindestbesteuerung verstößt in ihrer Grundkonzeption einer zeitlichen Streckung des Verlustvortrags nicht gegen Verfassungsrecht.

BFH, Urt. v. 22.8.2012 – I R 9/11

► Aus den Gründen:

I.

[1] Streitig ist die Rechtmäßigkeit von Festsetzungen zur Körperschaftsteuer und zum GewSt.-Messbetrag des Streitjahres 2004, bei denen ein Verlustvortrag sowie ein vortragsfähiger Gewerbeverlustrat nur zu einem Teil bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens und des Gewerbeertrags einkommens- bzw. gewerbeertragsmindernd zum Abzug kamen (sog. Mindestbesteuerung).

[2] Die Klägerin (Kl.in), eine GmbH mit mehreren Tausend Gesellschaftern, betreibt den Erwerb und die Verwaltung von Vermögensanlagen jeder Art. Aus Aktien und Aktienfonds erzielt sie Erträge, die bei der Ermittlung des Einkommens weitgehend außer Betracht bleiben; diese Erträge machen ca. 2/3 der Gesamterträge aus. Die übrigen Erträge (aus festverzinslichen Wertpapieren und Festgeldern) entsprechen der Höhe nach den im Gesamtunternehmen regelmäßig anfallenden betrieblichen Aufwendungen. Die Kl.in schließt aus ihrer Betriebsart darauf, dass sie nicht auf unbegrenzte Zeit bestehen bleibe; sie werde voraussichtlich bis zum Jahre 2020 aktiv und dann bis spätestens im Jahre 2025 nach der Liquidation aufgelöst sein.

[3] Die Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte (2.002.474 €) und des vorläufigen Gewerbeertrags (2.327.228 €) des Streitjahres ist zwischen den Beteiligten nicht im Streit. Das FA berücksichtigte bei der Veranlagung des Streitjahres allerdings unter Hinweis auf § 8 Abs. 1 KStG 2002 i.V.m. § 10d Abs. 2 S. 1 EStG 2002 i.d.F. des Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz v. 22.12.2003 (BGBl. I 2003, 2840 = BStBl. I 2004, 14) – EStG 2002 n.F. – sowie auf § 10a S. 2 GewStG 2002 i.d.F. des Gesetzes zur Ände-

Steuerrecht

rung des Gewerbesteuergesetzes und anderer Gesetze v. 23.12.2003 (BGBl. I 2003, 2922 = BStBl. I 2004, 20) – GewStG 2002 n.F. – einen zum 31.12.2003 festgestellten Verlustvortrag (36.532.178 €) sowie einen vortragsfähigen Gewerbeverlust (38.411.472 €) nur teilweise einkommens- bzw. gewerbeertragsmindernd. Das FA setzte daraufhin eine Körperschaftsteuer von 100.427 € (zu versteuerndes Einkommen: 400.989 €) und eine Gewerbesteuer von 108.814 € (nach einem Gewerbeertrag von 530.800 €) fest. Die Klage, mit der geltend gemacht worden war, dass die Kl.in bei unveränderter Geschäftspolitik bis zu ihrer Liquidation nicht in der Lage sein werde, die erheblichen Verlustvorträge zu nutzen, blieb erfolglos (FG Berlin-Brandenburg v. 16.9.2010 – 12 K 8212/06 B).

[4] ... [6] Das BMF ist dem Verfahren beigetreten (§ 122 Abs. 2 FGO). Es hat keinen Antrag gestellt.

II.

[7] Die Revision der Kl.in ist nicht begründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat zu Recht entschieden, dass bei der Einkommensermittlung bzw. der Gewerbeertragsermittlung des Streitjahres ein zum 31.12.2003 festgestellter Verlustvortrag und vortragsfähiger Gewerbeverlust nach Maßgabe der sog. Mindestbesteuerung nur teilweise einkommens- und gewerbeertragsmindernd zu berücksichtigen ist.

1. Richtige Anwendung der sog. Mindestbesteuerung

[8] Im Rahmen der Festsetzungen, die dem angefochtenen Urteil zugrunde liegen, hat das FA die gesetzlichen Regelungen der sog. Mindestbesteuerung (§ 8 Abs. 1 KStG 2002 i.V.m. § 10d Abs. 2 S. 1 EStG 2002 n.F., § 10a S. 1 u. 2 GewStG 2002 n.F.) ohne Rechtsfehler angewendet.

[9] a) Mit dem *Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz* ließ der Gesetzgeber zwar den zuvor eingeschränkten innerperiodischen Verlustausgleich im Rahmen von § 2 Abs. 3 EStG 2002 n.F. wieder uneingeschränkt zu, er verschärfte aber die Beschränkung des überperiodischen Verlustabzugs nach § 10d Abs. 2 S. 1 EStG 2002 n.F.: Verluste, die weder im Veranlagungszeitraum ihrer Entstehung noch im Wege des Verlustrücktrags ausgeglichen werden konnten, sind ab dem Veranlagungszeitraum 2004 im Rahmen des Verlustvortrags nur noch begrenzt verrechnungsfähig. Gemäß § 10d Abs. 2 S. 1 EStG 2002 n.F. können sie nur noch bis zu einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 1 Mio. € unbeschränkt abgezogen werden. Darüber hinausgehende negative Einkünfte aus früheren Veranlagungszeiträumen sind nur noch i.H.v. 60 % des 1 Mio. € übersteigenden Gesamtbetrags der Einkünfte ausgleichsfähig. Im Ergebnis werden 40 % des positiven Gesamtbetrags der laufenden Einkünfte eines Veranlagungszeitraums unabhängig von etwaigen Verlusten in früheren Perioden der Besteuerung unterworfen, soweit sie die Schwelle von 1 Mio. € überschreiten.

[10] b) Diese Neuerungen im Bereich der Einkommensteuer (sog. Mindestbesteuerung) sind auch bei der Veranlagung der Kl.in zur Körperschaftsteuer im Streitjahr zu beachten (§ 8 Abs. 1 KStG 2002), ebenso die gleichlautende Einschränkung des gewerbesteuerrechtlichen Verlustvortrags bei der Ermittlung des GewSt.-Messbetrags der Kl.in durch § 10a S. 1 u. 2 GewStG 2002 n.F. Dies ist unter

den Beteiligten im Grundsatz nicht streitig und bedarf keiner weiteren Erörterungen.

[11] c) Dabei begegnet es keinen durchgreifenden rechtlichen Bedenken, dass auf dieser Grundlage der Abzug (auch) solcher bisher nicht ausgeglichener Verluste betroffen ist, die vor dem Inkrafttreten der Neuregelung entstanden sind. Dass der zum 31.12.2003 festgestellte nicht ausgeglichene (Gewerbe-)Verlust in den sachlichen Anwendungsbereich der Neuregelung fällt, stellt sich – wie der Senat in einer vergleichbaren Konstellation schon entschieden hat (BFH v. 11.2.1998 – I R 81/97, BFHE 185, 393 = BStBl. II 1998, 485 = GmbHR 1998, 848; s.a. BFH v. 8.10.2008 – I R 95/04, BFHE 223, 105 = BFH/NV 2009, 500 = GmbHR 2009, 263 m. Komm. Bock) – als eine tatbestandliche Rückanknüpfung dar, die nicht gegen das Vertrauensschutzgebot verstößt (s.a. z.B. Heuermann in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 10d Rz. A 288; Halterbach in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 10d EStG Rz. 12). Das Vertrauen in den Fortbestand einer bestimmten Ausgestaltung einer Verlustabzugsregelung muss schon angesichts der Ungewissheit, ob und wann es tatsächlich zur Möglichkeit einer Verlustverrechnung kommt, gegenüber einem gesetzgeberischen Änderungsinteresse zurücktreten. Denn es fehlt an einer rechtlichen Verfestigung der wirtschaftlichen Position der Verlustausgleichsmöglichkeit im Augenblick der Gesetzesänderung (Heuermann, FR 2012, 435 [442]; s. allgemein zum fehlenden Schutz eines sog. Kontinuitätsvertrauens BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BVerfGE 127, 1; BFH v. 17.6.2010 – III R 35/09, BFHE 230, 523 = BStBl. II 2011, 176, jeweils m.w.N.).

2. Kein Verstoß gegen Verfassungsrecht

[12] Die sog. Mindestbesteuerung verstößt in ihrer Grundkonzeption nicht gegen Verfassungsrecht.

[13] a) Die normative und systematische Grundlegung sowie die einschlägige Rspr. des BVerfG und des BFH und die Auseinandersetzung im Schrifttum stellen sich wie folgt dar:

[14] aa) Aus dem generellen verfassungsrechtlichen Maßstab des Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) lässt sich für die direkten Steuern sowohl ein systemtragendes Prinzip ableiten – die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuersubjekts – als auch das Gebot, dieses Prinzip bei der Ausgestaltung des einfachen Rechts folgerichtig umzusetzen (s. nur BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 = GmbHR 2011, 203 m. Komm. Roser, Rz. 50 f., m.w.N.). Zur Ermittlung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuersubjekts bedarf es eines Ausgleichs zwischen den vom ihm erwirtschafteten steuerbaren Einnahmen und den zur Erzielung dieser Einnahmen aufgewendeten Ausgaben. Das damit beschriebene („objektive“) Nettoprinzip ist jedenfalls einfachgesetzlich in § 2 Abs. 2 EStG 2002 angelegt (s. BVerfG v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111, Rz. 27 f.) und auf der Grundlage der Verweisung in § 8 Abs. 1 KStG 2002 auch im Bereich der Körperschaftsteuer anzuwenden (BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 = GmbHR 2011, 203 m. Komm. Roser, Rz. 57 f.; s.a. Hey, DStR 2009, Beihefter zu Nr. 34, S. 109 [110]; Heger, ebenda, S. 117 [118]; Heuermann, FR 2012, 435 [436]). Für die Gewerbesteuer gilt infolge der Verweisung in § 7 S. 1 GewStG 2002 auf die Grundsätze der ertragsteuerrechtlichen Gewinnermittlung als Grundlage für

Steuerrecht

die Ermittlung des Gewerbeertrags (vor Hinzurechnungen bzw. Kürzungen) nichts anderes (BFH v. 27.1.2006 – VI-II B 179/05, BFH/NV 2006, 1150, zu II.2.a) bb); *Hey*, DStR 2009, Beihefter zu Nr. 34, S. 109 [115]; *Kube*, DStR 2011, 1781 [1789]; *Desens*, FR 2011, 745 [746]; *Röder*, Das System der Verlustverrechnung im deutschen Steuerrecht, 2010, S. 232; s.a. FG Hamburg v. 29.2.2012 – 1 K 138/10, EFG 2012, 960, Rz. 99, 101).

[15] bb) Das Periodizitätsprinzip des § 2 Abs. 7 S. 1 u. 2 EStG 2002 (bzw. des § 7 Abs. 3 S. 1 u. 2 KStG 2002, § 14 S. 2 GewStG 2002) beschränkt das Nettoprinzip des § 2 Abs. 2 EStG 2002 nicht: Ein Abzug von Erwerbsaufwendungen ist auch dann zuzulassen, wenn die Erwerbsaufwendungen nicht im Veranlagungs- oder Erhebungszeitraum des Zugangs der Erwerbseinnahmen anfallen (BVerfG v. 22.7.1991 – 1 BvR 313/88, HFR 1992, 423; v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88). Dies kommt einfachgesetzlich in Regelungen zum sog. periodenübergreifenden Verlustausgleich zum Ausdruck (§ 10d EStG 2002, § 10a GewStG 2002). Die Möglichkeit des periodenübergreifenden Verlustausgleichs begründet aber nicht ihrerseits eine Bedingung der (Ertrags-) Besteuerung in der Weise, dass jene erst dann gerechtfertigt ist, wenn das Steuersubjekt gemessen an der Gesamtdauer seines einkommensbezogenen Tätigwerdens bzw. seiner wirtschaftlichen Existenz tatsächlich einen Zuwachs wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit erzielt (s. *Desens*, FR 2011, 745 [746 f.]; s.a. BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BFHE 220, 129 = BStBl. II 2008, 608; *Heuermann* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 10d Rz. A 86; derselbe, FR 2012, 435 [440 f.]; *Driën*, Periodengewinn und Totalgewinn, 1999, S. 103 f.). Eine solche Bedingung würde einem sachangemessenen Ausgleich der widerstrebenden Prinzipien (im Sinne einer wechselseitigen Begrenzung von Periodizitäts- und Nettoprinzip, s. insbesondere BVerfG v. 22.7.1991 – 1 BvR 313/88, HFR 1992, 423) nicht entsprechen (*Desens*, FR 2011, 745 [747 f.]; *Heuermann*, FR 2012, 435 [436 ff.]; *Driën*, aaO, S. 96 ff.).

[16] Soweit die Kl.in unabhängig von dieser Grundfrage auf einen Vorrang des Nettoprinziips verweist, der aus dem Umstand der jährlichen Verlustfeststellung (§ 10d Abs. 4 EStG 2002, § 10a S. 6 GewStG 2002) abzuleiten sei, ist ihr nicht zu folgen. Denn die (Verlust-)Feststellung löst das Spannungsverhältnis zwischen Abschnittsbesteuerung und Nettoprinzip nicht in einer eindeutigen Weise auf: Sie schafft zwar durch einen feststellenden Verwaltungsakt zeitnah Rechtssicherheit zur Höhe des in der jeweiligen Ermittlungsperiode erzielten Verlustes, berührt aber die Frage nach der sachangemessenen Ausgestaltung der ertragsteuerlichen Regelungen entsprechend der Maßgabe des „materiell-rechtlichen Prinzips“ der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nicht.

[17] cc) Die sog. Mindestbesteuerung beschränkt die Wirkung des periodenübergreifenden Verlustausgleichs (nur) „der Höhe nach“. Die Begründung zum Regierungsentwurf des § 10d Abs. 2 EStG 2002 n.F. (BT-Drucks. 15/1518, S. 13) weist zwar darauf hin, dass durch die sog. Mindestbesteuerung „keine Verluste endgültig verloren“ gingen, seine eigentlichen Beweggründe für die Regelungsänderung offenbart der Gesetzgeber dann aber darin, dass „der Grund für die Beschränkung ... in dem gewaltigen Verlustvortragspotential der Unternehmen zu sehen (sei), das diese vor sich herschieben. Um das Steueraufkommen für die öffentlichen Haushalte kalkulierbar zu

machen, ist es geboten, den Verlustvortrag zu strecken. Nur so ist auf Dauer eine Verstetigung der Staatseinnahmen gewährleistet.“ Damit ist dem Regierungsentwurf zu § 10d Abs. 2 EStG 2002 n.F. (ebenso zu § 10a GewStG 2002 n.F.: BT-Drucks. 15/1517, S. 19) eine ausschließlich fiskalischen Interessen geschuldete Begründung beigegeben worden (s.a. *Dorenkamp*, Systemgerechte Neuordnung der Verlustverrechnung – Haushaltsvertraglicher Ausstieg aus der Mindestbesteuerung, in Institut „Finanzen und Steuern“, Schrift Nr. 461, 2010, S. 27 ff.).

[18] dd) Das BVerfG hat sich bereits mehrfach – wenn auch noch nicht mit Blick auf § 10d Abs. 2 EStG 2002 n.F. – zu Einschränkungen des periodenübergreifenden Verlustausgleichs bzw. der Verlustverrechnung geäußert. Danach ist ein uneingeschränkter Verlustvortrag verfassungsrechtlich nicht garantiert. Die Beschränkung des Verlustvortrags auf bestimmte Einkunftsarten und damit der Ausschluss anderer Einkunftsarten von jeglichem Verlustvortrag war ebenso wenig verfassungsrechtlich zu beanstanden (BVerfG v. 8.3.1978 – 1 BvR 117/78, HFR 1978, 293) wie die Beschränkung des Verlustvortrags auf bestimmte, durch Betriebsvermögensvergleich ermittelte Betriebsverluste (BVerfG v. 8.3.1978 – 1 BvR 117/78, HFR 1978, 293; vgl. auch BVerfG v. 30.10.1980 – 1 BvR 785/80, HFR 1981, 181). Nach der Rspr. des BVerfG bestanden ferner unter Berücksichtigung des verfassungsrechtlichen Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit keine Bedenken gegen eine Beschränkung des Verlustabzugs auf einen einjährigen Verlustrücktrag und einen fünfjährigen Verlustvortrag (BVerfG v. 22.7.1991 – 1 BvR 313/88, HFR 1992, 423). Allerdings hat das Gericht ... in BVerfG v. 22.7.1991 – 1 BvR 313/88, HFR 1992, 423; v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88 den völligen Ausschluss der Verlustverrechnung bei laufenden Einkünften aus der Vermietung beweglicher Gegenstände (§ 22 Nr. 3 S. 3 EStG 1983) für verfassungswidrig erklärt.

[19] ee) Nach der Rspr. des BFH (vgl. dazu die Nachw. ... in BFH v. 1.7.2009 – I R 76/08, BFHE 225, 566 = BStBl. II 2010, 1061, und in ... BFH v. 27.1.2006 – VIII B 179/05, BFH/NV 2006, 1150; s.a. BFH v. 26.8.2010 – I B 49/10, BFHE 230, 445 = BStBl. II 2011, 826 = GmbHR 2010, 1265) bestehen im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG grundsätzlich insoweit keine Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit einer Verlustausgleichsbeschränkung, als der Verlustausgleich nicht versagt, sondern lediglich zeitlich gestreckt wird. Eine Verlagerung des Verlustausgleichs auf spätere Veranlagungszeiträume ist im Hinblick darauf nicht zu beanstanden, dass das Grundrecht seine Wirkung grundsätzlich veranlagungszeitraumübergreifend entfaltet. Es genügt, wenn die Verluste überhaupt, sei es auch in einem anderen Veranlagungszeitraum, steuerlich berücksichtigt werden. Insbesondere erstarkt die bei ihrer Entstehung gegebene bloße Möglichkeit, die Verluste später ausgleichen zu können, nicht zu einer grundrechtlich geschützten Vermögensposition (Art. 14 Abs. 1 GG; s. BVerfG v. 22.7.1991 – 1 BvR 313/88, HFR 1992, 423; dies relativierend BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BFHE 220, 129 = BStBl. II 2008, 608, zu D.II.2.). Immerhin hat der BFH in seinem Beschl. v. 29.4.2005 – XI B 127/04, BFHE 209, 379 = BStBl. II 2005, 609, in dem eine Beschränkung des Verlustvortrags grundsätzlich gebilligt wurde, wenn der Vortrag zeitlich über mehrere Veranlagungszeiträume gestreckt wird, ausgeführt, dass damit nicht zugleich über die Konstellation entschieden sei, dass „negative Einkünfte

Steuerrecht

te aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen“ in einem solchen System „nicht mehr vorgetragen werden können“. Darüber hinaus hat der XI. Senat des BFH in seinem Vorlagebeschluss an das BVerfG (BFH v. 6.9.2006 – XI R 26/04, BFHE 214, 430 = BStBl. II 2007, 167) hervorgehoben, dass die sog. Mindeststeuer durchaus den Schutzbereich des Art. 3 Abs. 1 GG berühre; auch wenn in mehreren summarischen Verfahren nach § 69 Abs. 2 u. 3 FGO wegen der die Veranlagungszeiträume übergreifenden Wirkung des Art. 3 Abs. 1 GG die Norm als verfassungsgemäß angesehen worden sei, sei nicht zu verkennen, dass die Begrenzung des vertikalen Verlustausgleichs (im dortigen Streitfall durch § 2 Abs. 3 EStG 2002) trotz der Streckung der Verlustverrechnung nicht nur bei einer kleinen Zahl von Steuerpflichtigen mit gleicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit zu nennenswerten Belastungsunterschieden führen könne. Auch bestehe naturgemäß keine Gewissheit, die Verluste in Zukunft verrechnen zu können.

[20] ff) In der Literatur wird die sog. Mindestbesteuerung teilweise für verfassungskonform gehalten (z.B. *Lambrrecht* in Kirchhof, EStG, 11. Aufl., § 10d Rz. 4; *Schneider/Krammer* in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, § 10d EStG Rz. 6; *Müller-Gatermann*, Wpg. 2004, 467 [468]; *Heuermann* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 10d Rz. A 85, 88, und *Heuermann*, FR 2012, 435 [439 ff.]): Die im Einzelfall eintretende Einschränkung des objektiven Nettoprinzips habe der Gesetzgeber ohne Verstoß gegen das allgemeine Willkürverbot in vertretbarer Weise ausgestaltet, da sich Beschränkungen des Verlustvortrags in betragsmäßiger oder zeitlicher Hinsicht jedenfalls im Grundsatz als verfassungskonform erwiesen hätten. Dem wird von anderer Seite entgegengehalten, die durch die „Deckelung“ des Abzugsbetrags bewirkte zeitliche Streckung des Verlustvortrags sei schon „als solche“ verfassungswidrig (s. z.B. *Lang* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., § 9 Rz. 66; *Lang/Englisch*, StuW 2005, 3 [21 ff.]; *Röder*, aaO, S. 263 ff., 355 ff.; *Röder*, StuW 2012, 18 [22 ff.]; *Mönikes*, Die Verlustverrechnungsbeschränkungen des Einkommensteuergesetzes im Lichte der Verfassung, 2006, S. 223 ff.; *Hey*, StuW 2011, 131 [140 f.]; *Dorenkamp*, aaO, S. 12; *Raupach* in Lehner [Hrsg.], Verluste im nationalen und Internationalen Steuerrecht, 2004, S. 53, 60 f.; *Eckhoff* in von Groll [Hrsg.], Verluste im Steuerrecht, Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft – DStJG – Band 28 [2005], S. 11, 34; *Lüdicke*, DStZ 2010, 434 [436]; *Kaminski* in Korn, § 10d EStG Rz. 30.9; *Wissenschaftlicher Beirat Steuern der Ernst & Young GmbH*, DB 2012, 1704 [1707]; *Esterer/Bartelt*, Ubg. 2012, 383 [392]; s.a. die Stellungnahme des Bundesrats im Gesetzgebungsverfahren, BT-Drucks. 15/1665, S. 2). Andere Literaturstimmen nehmen einen Verfassungsverstoß der sog. Mindestbesteuerung nur in den Fällen an, in denen ein Verlust nicht nur zeitlich gestreckt, sondern von einer Wirkung auf die Ermittlung des Einkommens endgültig ausgeschlossen wird („Definitiveffekte“, s. z.B. *Hallerbach* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 10d EStG Rz. 13; *Wendt*, DStJG, Band 28, S. 41 [74 ff.]; *Fischer*, FR 2007, 281 [283 ff.]; *Desens*, FR 2011, 745 [748 ff.]; *Klomp*, GmbHR 2012, 675 [676 f.]; wohl auch *Kempf/Vogel* in Lüdicke/Kempf/Brink [Hrsg.], Verluste im Steuerrecht, 2010, S. 81; *Schlenker* in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 10d EStG Rz. 6, 24; *Drißen*, ebenda, § 10a GewStG Rz. 21, 112; *Kube*, DStR 2011, 1781 [1789 ff.]; *Buciek*, FR 2011, 79; *Schmieszek* in Bordewin/Brandt, § 10d EStG Rz. 147; s.a. BMF v.

19.10.2011 – IV C 2 - S 2741/10/10002 – DOK 2010/1012683, BStBl. I 2011, 974 = GmbHR 2011, 1231), wobei insoweit auch eine verfassungskonforme Reduktion des Wortlauts des § 10d Abs. 2 S. 1 EStG 2002 n.F. für möglich gehalten wird (z.B. *Wendt*, DStJG, Band 28, S. 41 [78]; *Fischer*, FR 2007, 281 [285 f.]). Solche Effekte können im Unternehmensbereich insbesondere bei der Liquidation körperschaftsteuerpflichtiger Unternehmen auftreten, soweit es sich um zeitlich begrenzt bestehende Projektgesellschaften handelt, aber auch etwa bei bestimmten Unternehmensgegenständen (z.B. bei langfristiger Fertigung) und in Sanierungsfällen (s. *Lang/Englisch*, StuW 2005, 3 [21 ff.]; s.a. *Dorenkamp*, aaO, S. 33 f.; *Orth*, FR 2005, 515 [530]; BMF-Bericht der Facharbeitsgruppe „Verlustverrechnung und Gruppenbesteuerung“ v. 15.9.2011, S. 52 mit Fn. 57).

[21] b) Der erkennende Senat hat in ... BFH v. 11.2.1998 – I R 81/97, BFHE 185, 393 = BStBl. II 1998, 485 = GmbHR 1998, 848 hervorgehoben, dass die Abzugsfähigkeit von Verlusten nicht in ihrem Kernbereich betroffen und gänzlich ausgeschlossen sein darf (s.a. BFH v. 5.6.2002 – I R 115/00, BFH/NV 2002, 1549; v. 26.8.2010 – I B 49/10, BFHE 230, 445 = BStBl. II 2011, 826 = GmbHR 2010, 1265). Er hält daran fest. Diesem Maßstab wird § 10d Abs. 2 EStG 2002 n.F. unter Berücksichtigung der beschriebenen Ausgangslage und vor dem Hintergrund der dargestellten Rspr. und des einschlägigen Meinungsbildes im Schrifttum jedenfalls dann gerecht, wenn nicht ein sog. Definitiveffekt eintritt.

[22] aa) Die Grundkonzeption der zeitlichen Streckung des Verlustvortrags entspricht auch angesichts des Zins- bzw. Liquiditätsnachteils den verfassungsrechtlichen Anforderungen. Insoweit entnimmt der Senat der neueren Rspr. des BVerfG eine Unterscheidung zwischen temporären und endgültigen Steuereffekten (s. BVerfG v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111; s.a. BFH v. 25.2.2010 – IV R 37/07, BFHE 229, 122 = BStBl. II 2010, 784; zustimmend *Dorenkamp*, aaO, S. 61 f.; *Desens*, FR 2011, 745 [747]; *Heuermann*, FR 2012, 435 [439]; *Lang*, GmbHR 2012, 57 [61]; ablehnend *Röder*, StuW 2012, 18 [24 f.]). Wenn sich danach der maßgebliche Zeitpunkt der einkommensteuerrechtlichen Berücksichtigung eines gewinnmindernden Aufwands, also das Wann, nicht das Ob der Besteuerung, nicht mit Hilfe des Maßstabs wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit oder des objektiven Nettoprinzips bestimmen lässt, ist eine „Verluststreckung“ verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Dabei liegt es auch innerhalb der gesetzgeberischen Typisierungsbefugnis (zu dieser z.B. BVerfG v. 17.11.2009 – 1 BvR 2192/05, BVerfGE 125, 1 = BGBl. I 2010, 326 = GmbHR 2010, 368 m. Komm. *Prinz*), dass die zeitliche Streckung des Verlustvortrags das Risiko für den einkommenswirksamen Abzug des Verlusts erhöht, da „naturgemäß keine Gewissheit besteht, die Verluste in Zukunft verrechnen zu können“ (BFH v. 1.7.2009 – I R 76/08, BFHE 225, 566 = BStBl. II 2010, 1061; v. 6.9.2006 – XI R 26/04, BFHE 214, 430 = BStBl. II 2007, 167). Diesem Ergebnis steht auch die Existenz verschiedener gesetzlicher Regelungen nicht entgegen, die als Rechtsfolge eine „Vernichtung“ von Verlustvorträgen in bestimmten Fallsituationen vorsehen (z.B. im Zuge einer Anteilsübertragung: § 8c KStG 2002 n.F.). Dies gilt sinntesprechend z.B. auch für die Situation der Beendigung der persönlichen Steuerpflicht angesichts der fehlenden Möglichkeit der „Verlustvererbung“ (BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BFHE 220, 129 = BStBl. II 2008, 608).

Steuerrecht

[23] Der Gesetzgeber hat durch das Grundkonzept der Mindestbesteuerung die Grenzen seiner Gestaltungsfreiheit nicht willkürlich überschritten; er kann sich für diese Ausgestaltung des Verlustabzugs vielmehr auf den im Gesetzgebungsverfahren erteilten Hinweis auf eine Verstärkung des Steueraufkommens (s.a. BMF-Bericht der Facharbeitsgruppe „Verlustverrechnung und Gruppenbesteuerung“, v. 15.9.2011, S. 18) infolge der Dämpfung der Steuerauswirkungen konjunktureller Schwankungen berufen (s. oben zu II.2.a) cc); zur Steueraufkommenswirkung s. BT-Drucks. 17/4653, S. 17, bzw. BMF-Bericht der Facharbeitsgruppe „Verlustverrechnung und Gruppenbesteuerung“, v. 15.9.2011, S. 43 f.). Denn damit hat der Gesetzgeber nicht nur auf den (nicht in ausreichender Weise rechtfertigenden) Einnahmezweck (Erzielung von Steuermehreinnahmen), sondern auf einen in der Konzeption der Regelung angelegten „qualifizierten Fiskalzweck“ (*De-sens*, FR 2011, 745 [749]; s.a. *Kube*, DStR 2011, 1781 [1789 u. 1790]) verwiesen (s.a. BFH v. 27.1.2006 – VIII B 179/05, BFH/NV 2006, 1150; *Heuermann* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 10d Rz. A 85; ablehnend *Hey*, StuW 2011, 131 [141 f.]; *Röder*, StuW 2012, 18 [25 f.]; *Wissenschaftlicher Beirat Steuern der Ernst & Young GmbH*, DB 2012, 1704 [1707]). Daher kann – mit Blick auf § 10a GewStG 2002 n.F. – offenbleiben, ob die Beschränkung (auch) dadurch gerechtfertigt werden kann, dass auf diese Weise die kommunale Finanzhoheit (Art. 28 Abs. 2 S. 3 GG) sichergestellt werden konnte (FG Hamburg v. 2.11.2011 – 1 K 208/10, EFG 2012, 434; s.a. BFH v. 27.1.2006 – VIII B 179/05, BFH/NV 2006, 1150).

[24] bb) Die Grenze zum notwendigen Kernbereich einer Verlustverrechnung könnte zwar überschritten sein, wenn auf der Grundlage eines inneren Sachzusammenhangs bzw. einer Ursachenidentität der sog. Mindestbesteuerung im Einzelfall („konkret“) die Wirkung zukommt, den Verlustabzug gänzlich auszuschließen (s. dazu ... BFH v. 26.8.2010 – I B 49/10, BFHE 230, 445 = BStBl. II 2011, 826 = GmbHR 2010, 1265; a.A. *Heuermann*, FR 2012, 435 [440 f.]). Diese Frage kann allerdings im Streitfall offenbleiben. Denn eine sog. Definitivsituation (als endgültiger Ausschluss der Verlustnutzungsmöglichkeit) liegt im Streitfall nicht vor.

[25] aaa) Die Kl.in hat sich insoweit darauf berufen, dass ihr Geschäftsmodell eine Verlustnutzung ausschließe. Denn 2/3 der erzielten Erträge seien zu 95 % steuerfrei und die steuerpflichtigen Erträge würden durch betriebliche Aufwendungen in ungefähr derselben Höhe kompensiert. Insoweit werde sich bis zum Abschluss ihrer Geschäftstätigkeit (in voraussichtlich 20 Jahren) keine Möglichkeit einer Verlustverrechnung ergeben; vielmehr werde es bei der Liquidation der Gesellschaft zu einer Verlustvernichtung kommen.

[26] bbb) Der Senat folgt dieser Einschätzung nicht. Dabei lässt er offen, ob das „Definitivwerden“ von Liquidationsverlusten den Abschluss des entsprechenden Liquidationsverfahrens erfordert (s. insoweit FG Düsseldorf v. 12.3.2012 – 6 K 2199/09 K, EFG 2012, 1387); er lässt ebenfalls offen, ob – wie vom FA und vom BMF in der mündlichen Verhandlung betont – die Situation der Liquidation einer Kapitalgesellschaft wegen der auf einem Willensentschluss (der Organe) des Steuersubjekts beruhen-

den Entscheidung zur Liquidation („gewillkürte Maßnahme“) von einer Berücksichtigung auszuschließen sei (s.a. *Gosch*, BFH/PR 2011, 10 [11]). Schließlich kann auch offenbleiben, ob die auf einen 20-jährigen Zeitraum bzw. die Restdauer ihrer wirtschaftlichen Existenz bezogene Prognose der Kl.in schon insoweit zeitlich zu weit greift, als sie einen Ausgleich zwischen Periodizitäts- und Nettoprinzip (s. oben zu II.2.a) bb); s.a. *Klomp*, GmbHR 2012, 675 [678 f.]; *Heuermann*, FR 2012, 435 [441 f.]) vollständig vermissen lässt.

[27] Der Prognose der Kl.in ist schon allein aus dem Grund nicht zu folgen, dass sie nicht ausreichend berücksichtigt, dass es sowohl zu Änderungen des Geschäftsfelds kommen kann als auch insbesondere zu Änderungen der steuerrechtlichen Regelungslage. Und beides kann einen Einfluss auf den Umfang der Steuerfreistellung der erzielten Einnahmen haben. So ist eine Einschränkung des sachlichen Umfangs der Steuerbefreiung in § 8b Abs. 1 u. 2 KStG 2002 zur Zeit wieder (s. *Patzner/Frank*, IStR 2008, 433; *Gosch*, KStG, 2. Aufl., § 8b Rz. 62 – zum Entwurf eines *Jahressteuergesetzes 2009*) Gegenstand politischer Beratungen (s. dazu die Stellungnahme des Bundesrates [zum Entwurf eines *Jahressteuergesetzes 2013*, BR-Drucks. 302/12] v. 6.7.2012, DStR 2012, Heft 28, S. VI). Der Bundesrat fordert vor dem Hintergrund der infolge des Urteils des EuGH v. 20.10.2011 – C-284/09 – „Kommission ./. Deutschland“, DStR 2011, 2038 = GmbHR 2011, 1211 zu erwartenden Einbußen bei der Kapitalertragsteuer, dass die Steuerfreiheit von Dividenden und Veräußerungsgewinnen nach § 8b KStG für Streubesitzanteile (Anteile von weniger als 10 % am Nennkapital) aufgehoben wird. Auf dieser Grundlage lässt sich daher eine „Definitivsituation“ unter Annahme einer fortgeltenden Wirkung des § 8b Abs. 1 u. 2 KStG 2002 nicht zuverlässig prognostizieren.

[28] Dem Vorbringen der Kl.in in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat, die von ihr erzielten Verluste seien durch Provisionsaufwand bei der Einwerbung ihrer Gesellschafter entstanden, muss nicht nachgegangen werden. Denn es bestünde kein unmittelbarer sachlicher Zusammenhang derartiger Aufwendungen mit den später erzielten – steuerauslösenden – Erträgen, der die Rechtfertigung der Mindestbesteuerung berühren könnte.

3. Kein sog. Liebhabereibetrieb

[29] Schließlich ist dem Einwand der Kl.in, sie führe der Sache nach wegen fehlender Überschusserzielungsabsicht einen sog. Liebhabereibetrieb, was einer Besteuerung entgegenstehe, nicht zu folgen. Dies beruht auf grundsätzlichen – bereits in ... BFH v. 22.8.2007 – I R 32/06, BFHE 218, 523 = BStBl. II 2007, 961 = GmbHR 2007, 1275 m. Komm. *Schröder* näher ausgeführten und hier nicht im Einzelnen zu wiederholenden – Erwägungen zur Frage, ob einer Kapitalgesellschaft eine außerbetriebliche Sphäre zukommen kann (s. zuletzt BFH v. 15.2.2012 – I B 97/11, BFHE 236, 458 = BStBl. II 2012, 697 = GmbHR 2012, 528 m. Komm. *Knoke*). An diesen Erwägungen hält der Senat weiterhin fest. Es kommt daher weder in Betracht, den durch § 8b Abs. 1 u. 2 KStG 2002 begünstigten Bereich der Kapitalanlagen aus der gewerblichen (§ 8 Abs. 2 KStG 2002; § 2 Abs. 2 S. 1 GewStG 2002) Gesamttätigkeit der Kl.in herauszulösen noch die Tätigkeit der Kl.in insgesamt als nicht beststeuerbar anzusehen.

Konkret fordert die EU-Kommission in ihrem Jahreswachstumsbericht 2013 von den Regierungen der Mitgliedstaaten, vorrangig Eigentum, Konsum und Ressourcenverbrauch zu besteuern, Einkommen und Unternehmensgewinne hingegen zu entlasten. Durch diesen „tax shift“ würden die fiskalischen Rahmenbedingungen dahin ausgestaltet, dass es für Arbeitnehmer und Unternehmer mehr Anreize zum Arbeiten gebe und Arbeitgeber mehr Arbeitnehmer einstellen könnten.

Im Hinblick auf niedrige Einkommen könnten Konsumsteuern, Eigentumssteuern und Umweltsteuern einkommensschwächere Haushalte entlasten. Laut der EU-Kommission ist der Wert von Eigentum und Vermögen in Europa schneller angestiegen als der von Einkommen. So könnten Eigentumssteuern dazu genutzt werden, Immobilienblasen auf ein vernünftiges Niveau zu schrumpfen. Die Steuervorteile beim Kauf von Immobilien würden dazu beitragen, dass zu viel in Immobilien investiert werde und eine Blase am Wohnungsmarkt entstanden sei.

Hingegen würden Konsumsteuern auf alltägliche Güter wie Nahrung und Energie vor allem die unteren Einkommen treffen. Die Absicht von 11 Mitgliedstaaten, auf ihrem Gebiet eine Finanztransaktionssteuer im Rahmen der verstärkten Zusammenarbeit einzuführen, sieht die Kommission hingegen als eine geeignete Maßnahme an, ohne dass der Normalbürger belastet werde. Dabei lässt sie wohl außer Acht, dass die Finanztransaktionssteuer an Bankkunden weitergegeben würde.

Hinsichtlich der Verbreiterung der Steuerbemessungsgrundlage könnten die Mitgliedstaaten den Gebrauch von reduzierten Mehrwertsteuersätzen einschränken. Hierzu führe die EU-Kommission zurzeit eine öffentliche Konsultation durch. Nächstes Jahr wolle sie einen Richtlinienvorschlag zur Neuordnung der ermäßigten Mehrwertsteuersätze vorlegen.

Insbesondere Umweltsteuern gehören nach Auffassung der EU-Kommission zu den wachstumsfreundlichsten Steuern. Mögliche Maßnahmen sind die Anpassung der Steuerstruktur bei fossilen Brennstoffen, eine Indexierung sowie die Abschaffung reduzierter Sätze. Auf EU-Ebene solle die Energiesteuer-Richtlinie im Rat verabschiedet werden.

Schließlich seien Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuervermeidung erforderlich. Jedes Jahr würden Hunderte von Milliarden Euro von den Mitgliedstaaten nicht erhoben. Schuld seien Steuervermeidung und Betrug. Dies schwäche die Handlungsmöglichkeiten des Staates und verletze das Fairnessgebot (vgl. hierzu auch den folgenden Beitrag).

Insgesamt empfiehlt die Kommission neun EU-Ländern, darunter Deutschland, Frankreich und Italien, ihre Steuersysteme gerechter zu gestalten. In den kommenden Wochen und Monaten werden die zuständigen Ratsformationen den Jahreswachstumsbericht erörtern und dem Europäischen Rat auf seiner Märztagung Bericht erstatten, damit dieser die entsprechenden politischen Leitlinien für die Mitgliedstaaten beschließen kann. Diese Leitlinien sollen in die Haushalts- und Wirtschaftsprogramme der Mitgliedstaaten übernommen werden, die der Kommission im April zugeleitet werden. Aus-

gehend von diesen Programmen wird die Kommission mit Blick auf die Prioritäten des Jahreswachstumsberichts im Mai länderspezifische Empfehlungen abgeben, die dann vom Europäischen Rat im Juni bestätigt werden sollen. Die Mitgliedstaaten sind gehalten, ihre Haushaltspolitik und ihre Gesetzgebung in den betroffenen Bereichen daran auszurichten.

Georg Geberth, Siemens AG, München

EU-Kommission: Vorschläge zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerumgehung

Die EU-Kommission hat am 6.12.2012 einen Aktionsplan zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerumgehung veröffentlicht. Dieser enthält einen umfassenden Maßnahmenkatalog für sofortige und künftige Maßnahmen, die den Mitgliedstaaten helfen sollen, ihre Steuergrundlagen zu schützen und die Steuern einzuziehen, die ihnen rechtmäßig zustehen.

In der Praxis ist allerdings auch das Gegenteil zu beobachten, nämlich dass Unternehmen durch öffentlichen Druck gezwungen werden, mehr Steuern zu zahlen, als sie dem Fiskus rechtlich schulden. So sieht auch der zuständige Steuerkommissar *Algirdas Šemeta* das Steuerverhalten von vermögenden Privatpersonen und Unternehmen als häufig noch legal an, jedoch verstoße es gegen den „Geist der Gesetze“. Damit greift er einen Terminus auf, der sich auch in den Guidelines for multinational enterprises (MNE-Guidelines) der OECD befindet. Offen bleibt allerdings, wie dieser äußerst unpräzise Begriff konkretisiert werden kann, um den Unternehmen Rechtssicherheit zu geben sowie dem Legalitätsprinzip zu genügen.

Nach Aussagen von *Algirdas Šemeta* gehen in der EU Jahr für Jahr eine Billion Euro durch Steuerhinterziehung und Steuerumgehung verloren. Die Steuerausfall-Schätzung des Kommissars beruht allerdings auf einer Studie des Briten *Richard Murphy*, die dieser für Sozialisten und Sozialdemokraten im EU-Parlament erarbeitet hat. Die Seriosität der Berechnung dieser Zahlen wird unter Experten stark bezweifelt. *Richard Murphy* ist Gründer der Organisation „Tax Justice Network“, einer Nichtregierungsorganisation (Non Government Organization, NGO) deren Ziel allein in der Bekämpfung von Steuerflucht und Steueroasen besteht. In letzter Zeit ist eine vermehrte Gründung derartiger NGO mit speziellem Fokus im Bereich des Steuerrechts zu beobachten.

Neben den Maßnahmen auf EU-Ebene sind nach Auffassung des Kommissars auch Initiativen der Mitgliedstaaten notwendig, um auf nationaler Ebene für mehr Steuerehrlichkeit zu sorgen und Steuerhinterziehung zu bekämpfen. Die EU-Kommission wolle insbesondere folgende Maßnahmen vorantreiben:

- Identifizierung von Ländern, die Steueroasen darstellen und Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen mit diesen Ländern: Als Steueroasen gelten Länder mit mangelnder Transparenz und einem fehlenden Interesse an

einem Informationsaustausch, sowie Länder, die spezielle Steuervergünstigungen ausschließlich nicht ansässigen Unternehmen anbieten.

- Verpflichtung der Aufnahme einer allgemeinen Missbrauchsklausel in das nationale Recht der Mitgliedstaaten zur Bekämpfung der aggressiven Steuerplanung: Auf diese Weise sollen Unternehmensaktivitäten als missbräuchlich gelten, die offensichtlich aus Steuergründen und nicht aus „kommerziellen“ Gründen vereinbart wurden.
- Verhinderung von Keimmalbesteuerung („doppelter Nichtbesteuerung“): In Doppelbesteuerungsabkommen soll eine Steuerfreistellung von Steuersubstrat nur dann erfolgen, wenn es in dem anderen Land einer (substantiellen) Besteuerung unterzogen wurde.
- Intensivierung der Arbeit am EU-Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung: Werden nicht bald wirksame Lösungen zur Beseitigung bestimmter Diskrepanzen vereinbart und umgesetzt, so will die Kommission Legislativvorschläge für geeignete Maßnahmen vorlegen. Außerdem wird empfohlen, den Geltungsbereich des Verhaltenskodex auf Sondersteuerregelungen für vermögende Einzelpersonen auszudehnen.

Die aktuellen Bemühungen der Kommission befinden sich in einem Gleichklang mit den Aktivitäten der OECD sowie der G20-Staatengruppe. Anfang November wiesen der deutsche Finanzminister *Wolfgang Schäuble* und sein britischer Kollege *George Osborne* in einer öffentlichen Erklärung am Rande des G20-Gipfels in Mexiko auf die Herausforderung der internationalen Zusammenarbeit mit Blick auf die Unternehmensbesteuerung hin. Steuergestaltung und -betrug führe zu jährlichen Mindereinnahmen für die G20-Mitgliedstaaten i.H.v. ca. 60 Mrd. US-\$. Diese Zahl zeigt im Vergleich zu der von „Tax Justice Network“ für die EU berechneten Zahl von einer Billion Euro, dass letztere Zahl als unseriös einzuordnen ist.

Die OECD hat eine Arbeitsgruppe eingesetzt, die sich mit dem Thema „Base Erosion and Profit Shifting“ (BEPS) beschäftigen soll. Sie soll bereits im Frühjahr Vorschläge vorlegen, wie solche Praktiken eingedämmt werden können. Insbesondere der Bereich der Verrechnungspreise scheint stark in den Fokus der OECD zu geraten. So wurde das OECD-Projekt zur steuerlichen Behandlung immaterieller Wirtschaftsgüter im Bereich der Verrechnungspreise kurzerhand dem BEPS-Themenkomplex zugeordnet.

Georg Geberth, Siemens AG, München

Internationales Prozessrecht: Rat verabschiedet Brüssel I-VO

Der Ministerrat hat am 6.12.2012 den überarbeiteten Text der Verordnung über die gerichtliche Zuständigkeit und die Anerkennung und Vollstreckung von Entscheidungen in Zivil- und Handelssachen (Brüssel I-VO) verabschiedet. Die Verordnung regelt Fragen des Gerichtsstands und der grenzüberschreitenden Vollstreckung von gerichtlichen Entscheidungen.

Wie von der Europäischen Kommission vorgeschlagen, werden zukünftig alle Zwischenverfahren (Exequaturverfahren) abgeschafft. Demnach können in einem EU-Staat erstrittene zivilrechtliche Urteile in anderen EU-Staaten unmittelbar vollstreckt werden, ohne, dass es einer weiteren Vollstreckbarkeitserklärung von einem dort ansässigen Gericht bedarf. Dadurch sollen bei Verbrauchern und Unternehmen Kosten eingespart, die Rechtsdurchsetzung beschleunigt und dem Prinzip der gegenseitigen Anerkennung Rechnung getragen werden. Die Verordnung gilt auch für Verfahren im Bereich des Persönlichkeitsrechts, einstweilige Maßnahmen sowie den kollektiven Rechtsschutz. Dem Schuldnerschutz soll ebenfalls Rechnung getragen werden. Wenn die ausländische Entscheidung wesentliche Rechtsgrundsätze wie z.B. den Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt, so kann ein Schuldner wie bisher eine Versagung der Vollstreckung beantragen. Außerdem kann der Schuldner eine Übersetzung der Entscheidung verlangen. Diese Verordnung gilt nicht für die Schiedsgerichtsbarkeit. Hat jedoch ein Gericht eines EU-Mitgliedstaats festgestellt, dass eine Schiedsvereinbarung unwirksam oder nicht erfüllbar ist, so kann die Entscheidung des Gerichts in der Hauptsache dennoch anerkannt oder vollstreckt werden.

Die Verordnung will es auch weniger attraktiv machen, ein Gerichtsverfahren in einem Land mit langen Verfahrenszeiten anzustrengen, um so die Vollstreckung eines Anspruchs herauszuzögern (sog. Torpedoklagen). So erhalten Gerichte der EU-Mitgliedstaaten zukünftig das Ermessen, von der allgemeinen Rechtshängigkeitsregel abzuweichen und zu entscheiden, obwohl ein Verfahren bei einem anderen Gericht in einem anderen Mitgliedstaat anhängig ist. Auf diese Weise sollen die Wirksamkeit von ausschließlichen Gerichtsstandsvereinbarungen verbessert und missbräuchliche Prozessstrategien vermieden werden. So muss zukünftig das zuerst angerufene Gericht das Verfahren aussetzen, sobald das vereinbarte Gericht angerufen wurde, und zwar so lange, bis das letztere Gericht erklärt, dass es gemäß der ausschließlichen Gerichtsstandsvereinbarung nicht zuständig ist. Das vereinbarte Gericht sollte das Verfahren unabhängig davon fortsetzen können, ob das nicht vereinbarte Gericht bereits entschieden hat, das Verfahren auszusetzen. Diese Ausnahmeregelung soll nicht für Fälle gelten, in denen die Parteien widersprüchliche ausschließliche Gerichtsstandsvereinbarungen geschlossen haben.

Das Europäische Parlament hatte dem Verordnungstext bereits am 20.11.2012 zugestimmt. Die Brüssel I-VO wird auch in Großbritannien, Irland und Dänemark gelten. Die Verordnung muss nun noch im Amtsblatt der Europäischen Union veröffentlicht werden und ist zwei Jahre später in den EU-Staaten unmittelbar anwendbar.

Jochen Clausnitzer

Neu: Internationale Steuer-Rundschau.

Die **Internationale Steuer-Rundschau** bietet Ihnen als neue Zeitschrift für Internationales Steuerrecht ab sofort monatlich alles, was Sie über die aktuelle **Rechtsentwicklung und Rechtsprechung** in der Steuergestaltungs- und für die Rechtsdurchsetzungs-Beratung wissen müssen.

Die ISR unterstützt Steuer- und Rechtsberater ebenso wie Praktiker im Unternehmen **bei alltäglichen und komplexen grenzüberschreitenden Steuerfragen**.

Dabei liegt der Fokus auf ertragsteuerlichen Themen aus dem **Deutschen Internationalen Steuerrecht**,



Rechtsentwicklungen in anderen Staaten werden auch in regelmäßigen Abständen erläutert.

Alle Beiträge sind systematisch folgenden **Rubriken** zugeordnet:

- Außensteuerrecht
- DBA/OECD
- Europäisches Steuerrecht
- Internationale Steuerplanung/Verrechnungspreise

Die Volltexte der besprochenen Gerichtsentscheidungen und Verwaltungsanweisungen sind im Internet abrufbar:



www.internationales-steuerrecht.de

Bestellen Sie jetzt 3 Hefte im kostenlosen Probe-Abo per Fax: (02 21) 9 37 38-943

☐ **Ja, ich mache den Praxistest und bestelle 3 Ausgaben ISR kostenlos im Probeabo.**

Wenn ich nach Erhalt des 3. Hefes das Abo nicht innerhalb von 14 Tagen widerrufe (Datum des Poststempels), bekomme ich ISR monatlich zum Jahresbezugspreis von 309,- € plus Versandkosten. Kündigungstermin: 6 Wochen zum Jahresende. Preisstand 1.1.2013

Name _____ Firma _____

Datum/Unterschrift _____

Straße _____ PLZ/Ort _____

Mein Recht: Diese Abonnementbestellung kann ich innerhalb von 14 Tagen (Datum des Poststempels) schriftlich beim Verlag oder meiner Buchhandlung widerrufen.

Telefon _____ Fax _____

Datum/Unterschrift (Widerrufsrecht) _____ 8/12

Bestellen Sie bei Ihrer Buchhandlung oder beim Verlag Dr. Otto Schmidt · Postfach 51 10 26 · 50946 Köln

Wirtschafts-Praxis

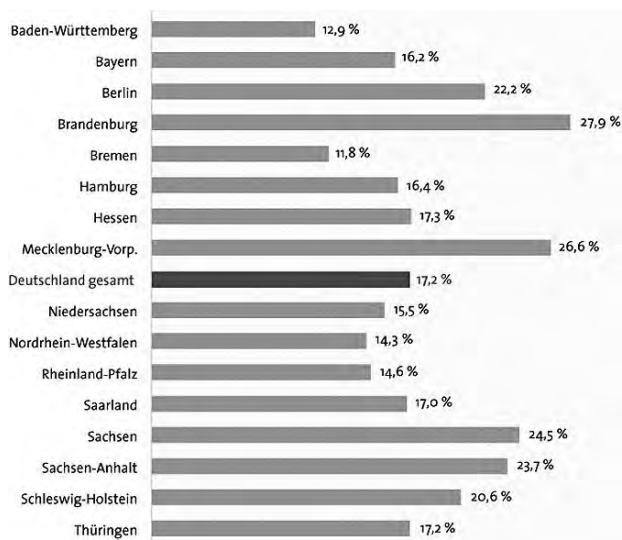
Marianne Gajo, Dipl.-Verw. Wiss., Spaichingen

Untersuchung zu Führungskräften in Deutschland

Die Wirtschaftsauskunftei Bürgel hat eine aktuelle Untersuchung zu den Führungskräften in Deutschland durchgeführt. Dazu wurden rund 1,1 Mio. Führungspositionen ausgewertet. Für die Studie „Führungskräfte in Deutschland“ wurden regionale Unterschiede, Geschlechterverteilungen, Altersgruppen und Branchenunterschiede analysiert. Im Fokus standen Geschäftsführer, Vorstände, Inhaber und Aufsichtsräte. Ein Ergebnis der Untersuchung ist, dass Frauen, obwohl sie mit einem Anteil von 51 % mehr als die Hälfte der deutschen Bevölkerung ausmachen und 44 % der deutschen Berufstätigen weiblich sind, in Führungspositionen mit nur 21,3 % weiterhin unterrepräsentiert sind.

In den Aufsichtsräten in Deutschland sind sogar nur 17,2 % der Mitglieder weiblich. In Ostdeutschland werden der Untersuchung zufolge Aufsichtsräte häufiger mit Frauen besetzt als in Westdeutschland. In Brandenburg liegt der Frauenanteil bei den Aufsichtsratsmitgliedern bei 27,9 %. Auch in Mecklenburg-Vorpommern (26,6 %), Sachsen (24,5 %) und Sachsen-Anhalt (23,7 %) ist der Frauenanteil in Aufsichtsräten noch vergleichsweise hoch. Am Ende der Liste liegen Bremen mit 11,8 % weiblichen Aufsichtsratsmitgliedern, Baden-Württemberg (12,9 %), Nordrhein-Westfalen (14,3 %) und Rheinland-Pfalz (14,6 %).

Frauenquote in Aufsichtsräten (pro Bundesland)



Quelle: Bürgel: Führungskräfte in Deutschland, Pressemitteilung vom 6.12.2012.

Die Geschlechterverteilung bei allen Führungspositionen liegt nach Angaben von Bürgel in den Bundesländern zwischen 19 % und 24 %. In Berlin sind 24,2 % der Führungskräfte Frauen. Auch in Brandenburg ist der Anteil der weiblichen

Führungskräfte mit 22,5 % vergleichsweise hoch. Es folgen das Saarland (22,4 %), Bayern (22,1 %) sowie Sachsen und Sachsen-Anhalt (beide 22,0 %). Am wenigsten Frauen in Führungspositionen arbeiten in Baden-Württemberg (19,3 %), Bremen und Schleswig-Holstein (beide 20,1 %). Immerhin ist der Anteil der weiblichen Führungskräfte gegenüber 2011 gestiegen. Bundesweit befinden sich 1,3 % mehr Frauen in Führungspositionen als im Vorjahr. Das stärkste Wachstum um plus 2,7 % verzeichnet Berlin, gefolgt von Hamburg und Mecklenburg-Vorpommern (beide plus 2,4 %). Einen vergleichsweise geringen Anstieg des Frauenanteils in Führungspositionen meldet hingegen das Saarland mit plus 0,2 %. Auch in Nordrhein-Westfalen (plus 0,4 %) und Niedersachsen (plus 0,5 %) konnte nur ein geringfügiges Wachstum erreicht werden.

Die Analyse stellt fest, dass statistisch gesehen weibliche Führungskräfte eher die unteren und mittleren Führungspositionen einnehmen und sie in der oberen Hierarchieebene seltener vertreten sind. Ähnliches gilt bei zunehmender Unternehmensgröße. Je größer das Unternehmen ist, desto stärker sinkt der Anteil der in Führungspositionen verantwortlichen Frauen. So liegt die Quote der Frauen in Führungspositionen bei Unternehmen mit bis zu neun Mitarbeitern bei 24,6 %. Bei Unternehmen mit 10 bis 50 Mitarbeitern liegt die Quote bei 13,2 %. In Großunternehmen mit mehr als 500 Mitarbeitern gibt es hingegen nur noch 8,7 % weibliche Führungskräfte.

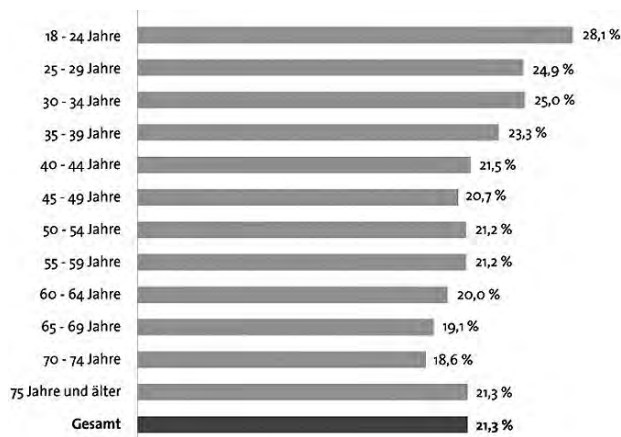
Frauen in Führungspositionen nach Unternehmensgröße (Mitarbeiterzahl)

Anzahl Mitarbeiter	
1 - 9 Mitarbeiter	24,6 %
10 - 50 Mitarbeiter	13,2 %
51 - 100 Mitarbeiter	11,2 %
101 - 500 Mitarbeiter	10,1 %
ab 501 Mitarbeiter	8,7 %

Quelle: Bürgel: Führungskräfte in Deutschland, Pressemitteilung vom 6.12.2012.

Ein weiteres Ergebnis der Untersuchung zeigt, dass im Gesundheitswesen sowie bei der Herstellung von pharmazeutischen Erzeugnissen (Frauenquote in Führungspositionen 37,9 %), im Einzelhandel (34,5 %), im Verlagswesen (26,9 %), in der Forschung und Entwicklung (26,2 %) sowie bei den Finanzdienstleistungen (25,3 %) Frauen häufiger Führungspositionen einnehmen. Weniger Frauen in Führungspositionen sind dagegen in der Schifffahrt (12,1 %), im Fahrzeugbau (10,9 %), im Hoch- und Tief- sowie im Maschinenbau (9,9 %) zu finden (s. Schaubild S. R13 oben links).

Auch hinsichtlich des Führungskräftealters stellt die Analyse Unterschiede bei der Geschlechterverteilung fest. Beim Alter von bis zu 44 Jahren liegt der Frauenanteil in Führungspositionen je nach Alterssegment bei mindestens 21,5 %. Im Segment der 18- bis 24-Jährigen sind anteilsmäßig die meisten weiblichen Führungskräfte zu finden (Anteil 28,1 %). Es folgen die 25- bis 29-Jährigen mit einem Anteil von 24,9 % weiblichen Führungskräften und die 30- bis 34-Jährigen (25,0 %).

Anteil weiblicher Führungskräfte pro Altersgruppe

Quelle: Bürgel: Führungskräfte in Deutschland, Pressemitteilung vom 6.12.2012.

Zwischen einem Alter von 45 und 74 Jahren sinkt die Frauenquote dagegen kontinuierlich ab.

Unabhängig vom Geschlecht sind der Untersuchung zufolge Führungskräfte in Deutschland durchschnittlich 51,3 Jahre alt. Statistisch gesehen sind Frauen in Führungspositionen mit einem Durchschnittsalter von 50,7 Jahren etwas jünger als ihre männlichen Kollegen (Alter 51,5 Jahre). Bei der Gesamtbetrachtung beider Geschlechter kommen die jüngsten Führungskräfte mit einem statistischen Alter von 49,5 Jahren aus Berlin. Etwas jünger als der Durchschnitt sind die Führungskräfte beiderlei Geschlechts ebenfalls in Thüringen (50,4 Jahre), Sachsen (50,5 Jahre), Hamburg (50,7 Jahre) und Bayern (50,8 Jahre). Die ältesten Führungskräfte sind im Saarland zu finden (52,5 Jahre).

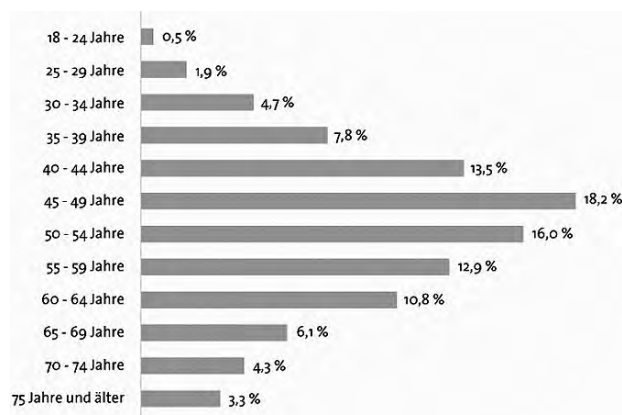
Durchschnittsalter der Geschäftsführer (in Jahren)

Bundesland	Frauen	Männer	Gesamt
Baden-Württemberg	51,3	51,8	51,7
Bayern	50,6	50,8	50,8
Berlin	48,6	49,7	49,5
Brandenburg	49,2	51,6	51,2
Bremen	51,7	52,6	52,4
Hamburg	49,8	50,9	50,7
Hessen	50,9	51,7	51,5
Mecklenburg-Vorpommern	49,5	52,0	51,5
Niedersachsen	51,3	51,8	51,7
Nordrhein-Westfalen	51,5	51,9	51,8
Rheinland-Pfalz	51,5	51,8	51,7
Saarland	52,7	52,5	52,5
Sachsen	48,8	50,9	50,5
Sachsen-Anhalt	49,6	51,9	51,5
Schleswig-Holstein	51,4	52,2	52,1
Thüringen	48,5	50,8	50,4
Deutschland	50,7	51,5	51,3

Quelle: Bürgel: Führungskräfte in Deutschland, Pressemitteilung vom 6.12.2012.

Bei der Verteilung der Altersgruppen stellt Bürgel fest, dass die 45- bis 49-Jährigen mit einem Anteil von 18,2% am häufigsten in Führungspositionen zu finden sind. Im Gegensatz dazu werden nur 0,5% der Führungspositionen von Personen im Alter von 18 bis 25 Jahren bekleidet. Die Gruppe der 65-Jährigen und älter macht 13,7% der Führungskräfte aus. Bezogen auf die regionale Verteilung kommen die meisten

Führungskräfte ab 65 Jahren aus Bremen (16,7% aller Führungskräfte). Es folgen Schleswig-Holstein (16,3% der Führungskräfte sind 65 Jahre oder älter), Hamburg (15,9%) und Hessen (15,6%). In Thüringen (Anteil der Über-65-Jährigen 9,6%), Brandenburg (10,7%) und Sachsen (10,8%) arbeiten hingegen weniger Führungskräfte, die 65 Jahre und älter sind.

Verteilung der Altersgruppen in Führungspositionen

Quelle: Bürgel: Führungskräfte in Deutschland, Pressemitteilung vom 6.12.2012.

Zeitschriftenspiegel

Gesellschaftsrecht

Ege/Klett, Praxisfragen der grenzüberschreitenden Mobilität von Gesellschaften, DStR 48/2012, 2442 ff.

Flöther/Korb, Das Verhältnis zwischen dem Erstattungsanspruch nach § 64 GmbHG und der Insolvenzanfechtung, ZIP 48/2012, 2333 ff.

Göb, Aktuelle gesellschaftsrechtliche Fragen in Krise und Insolvenz, NZI 22/2012, 918 ff.

Hermann/von Woedtke, Beginn der Verjährung bei Ansprüchen wegen existenzvernichtenden Eingriffs gegen mittelbare GmbH-Gesellschafter, NZG 33/2012, 1297 ff.

Hoefs/Rentsch, Altersdiskriminierung von Organmitgliedern. Zugleich Besprechung des BGH-Urteils vom 23.4.2012 – II ZR 163/10, DB 2012 S. 1499 [= GmbHR 2012, 845 m. Komm. Brötzmann], DB 48/2012, 2733 ff.

König/Bormann, „Genuine Link“ und freie Rechtsformwahl im Binnenmarkt, NZG 32/2012, 1241 ff.

Oser, Vom Schatten ins Licht – Erweiterung der Befreiungsmöglichkeiten für Tochterunternehmen durch das MicroBilG, DB 47/2012, 2647 ff.

Skauradszun, Die Übertragung vinkulierter Gesellschaftsanteile in der Insolvenz des Gesellschafters, NZG 32/2012, 1244 ff.

Teicke, Herausforderungen bei Planung und Umsetzung einer grenzüberschreitenden Verschmelzung, DB 47/2012, 2675 ff.

Ziemons, Beraterverträge mit Mitgliedern des Aufsichtsrats, GWR 20/2012, 451 ff.

Steuerrecht

Crezelius, Erbschaftsteuer auf Unternehmensvermögen, BB 48/2012, 2979 ff.

Geurts/Faller, Kapitalertragsteuererstattung bald auch für Ausländer?! Gesetzliche Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20.10.2011, C-284/09 [*GmbHR 2011, 1211*], DStR 47/2012, 2357 ff.

Gluth/Rund, Fallstricke in der Steuerberatungspraxis. Versteckte Gefahrenquellen erkennen und vermeiden, StBW 24/2012, 1124 ff.

Graefe, Zeitwertkonten bei Geschäftsführern einer GmbH und Zuflussprinzip – aktuelle Rechtsprechung, DStR 48/2012, 2419 ff.

Heerdt, Steuersubjektqualifikationskonflikte bei Einbringung in eine Kapitalgesellschaft, IStR 22/2012, 866 ff.

Kraft/Michel, Unionsrechtliche Problembereiche bei der Hinausverschmelzung von Organträger-Kapitalgesellschaften, IStR 22/2012, 882 ff.

Kraft/Quilitzsch, Belastungswirkungen der Hinzurechnungsbesteuerung unter dem Postulat steuerlicher Wettbewerbsneutralität – zugleich eine Warnung an die Gestaltungspraxis vor Hinzurechnungsfallstricken, ISR 4/2012, 109 ff.

Middendorf/Holtrichter, Geplante Änderungen bei der ertragsteuerlichen Organschaft, StuB 22/2012, 864 ff.

Niehus/Wilke, Konkretisierung des Anwendungsbereichs steuernerutraler Realteilungen, FR 23/2012, 1093 ff.

Patt, Steuerfreier Buchwertverkauf durch Einbringung nach §§ 20, 21 UmwStG, Steuertrick oder legitime Vergünstigung?, EStB 11/2012, 420 ff.

U. Prinz/Hütig, Ende der Trennungstheorie bei § 6 Abs. 5 EStG. Die BFH-Urteile vom 21.6.2012 sowie vom 19.9.2012 [= *GmbHR 2012, 1015 u. 1193*], DB 46/2012, 2597 ff.

Riedel, Besteuerung stiller Reserven und stiller Lasten bei der Verschmelzung von Kapitalgesellschaften, FR 23/2012, 1109 ff.

Schädle/Eich, Die grenzüberschreitende Sitzaufspaltung der SPE aus Sicht des deutschen Steuerrechts, DStR 46/2012, 2341 ff.

Schulze zur Wische, Neue Rechtsprechung zur Einbringung von Einzelwirtschaftsgütern und zur Übertragung von Mitunternehmeranteilen, DStR 48/2012, 2414 ff.

Wachter, Das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht erneut auf dem Prüfstand des BVerfG, DStR 46/2012, 2301 ff.

Buchbesprechung

Lutter/Hommelhoff. GmbH-Gesetz. Kommentar. Bearbeitet von Prof. Dr. Walter Bayer, Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Peter Hommelhoff, Prof. Dr. Detlef Kleindiek und Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Marcus Lutter. 18., neu bearbeitete Auflage. Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln 2012. 1964 S., gbd. 119,- €.

Bekanntermaßen ist die GmbH mit über einer Million Gesellschaften die mit Abstand erfolgreichste Rechtsform. Der Umsatz als Referenzgröße ergibt das gleiche Bild. Daher ist es nicht verwunderlich, dass die Rechtsform der GmbH die gesellschaftsrechtliche Beratungspraxis beherrscht. Zugleich sieht sich die Praxis heute vor die Herausforderung gestellt, die Neuerungen zu verarbeiten, die das MoMiG als die größte Reform des GmbH-Gesetzes seit seinem In-Kraft-Treten im Jahre 1892 gebracht hat. Oftmals hilft da ein Blick in einen *guten* Kommentar – z.B. in den „*Lutter/Hommelhoff*“.

Der altbewährte „*Lutter/Hommelhoff*“ ist auch in der neu erschienenen 18. Auflage ein Kurzkommentar zum GmbH-Gesetz, wie ihn sich der Praktiker für den schnellen – aber nicht zu schnellen – Überblick nur wünschen kann. Denn die Neuauflage bleibt dem erprobten Konzept, Unstreitiges in angemessener Kürze darzustellen und wichtige Rechtsfragen vertieft zu diskutieren, treu. In diesem Sinne ist das vorgelegte Werk kompakt und eingehend zugleich.

Hierbei sind die Autoren nie um eine eigene Stellungnahme verlegen, wodurch Lösungsansätze entstehen, die sich teils als richtungsweisend herausstellen, von der Rechtsprechung aufgenommen und bestätigt werden und dadurch auch selbst Impulse für die Entwicklung des GmbH-Rechts geben. Dies zeigt sich freilich besonders bei der Auseinandersetzung mit aktuellen Entwicklungen, die auch in der neuen Auflage gewohnt vollständig und solide eingearbeitet wurden.

Insbesondere waren seit Erscheinen der Voraufgabe die Erfahrungen mit dem MoMiG seit dessen In-Kraft-Treten vor vier Jahren kritisch aufzuarbeiten, erste Grundsatzentscheidungen darzustellen und die sich zeigenden neuen Rechtsfragen zu behandeln. Dies ist rundherum gut gelungen.

So werden etwa zahlreiche neu entstandene Streitfragen zum Recht der „Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt)“ von *Marcus Lutter* und *Detlef Kleindiek* beantwortet (§ 5a GmbHG).

Im Anhang zu § 64 GmbHG stellt *Detlef Kleindiek* das grundlegend umstrukturierte Recht der Gesellschafterdarlehen dar und erörtert nach einer Übersicht zur neuen Struktur die wichtigen Streitfragen unter Einbeziehung erster Grundsatzentscheidungen.

Die Behandlung der wirtschaftlichen Neugründung durch *Walter Bayer* in § 3 GmbHG ist um neueste Entwicklungen erweitert worden und gewinnt insgesamt an Tiefe und Umfang. Derselbe Autor zeichnet auch verantwortlich für die Kommentierung zur – mit dem MoMiG eingeführten – Gründung im vereinfachten Verfahren mittels Musterprotokoll

nach § 2 Abs. 1a GmbHG, die ebenfalls umfassend aktualisiert wurde.

Die nach wie vor hochaktuellen Themen Recht der Gesellschafterliste und gutgläubiger Erwerb von Geschäftsanteilen werden von *Walter Bayer* in § 16 und § 40 GmbHG eingehend und auch kritisch erörtert.

Aber auch abseits der Neuerungen, die das MoMiG seit Erscheinen der Voraufgabe gebracht hat, waren neuere Entwicklungen aufzuarbeiten.

So ist die Kommentierung zur Existenzvernichtungshaftung, die *Marcus Lutter* nunmehr unter Mitwirkung von *Walter Bayer* leistet, deutlich erweitert worden. Auch die Darstellung zum Recht der Einziehung von Geschäftsanteilen von *Marcus Lutter* wurde mit aktuellen Entwicklungen und neuesten Entscheidungen angereichert.

Schließlich wurde die Kommentierung zur GmbH als verbundenes Unternehmen nunmehr von *Marcus Lutter* und *Peter Hommelhoff* als Anhang zu § 13 GmbHG gemeinsam verfasst und bei der Bearbeitung des faktischen Konzerns von Grund auf neu bearbeitet.

Ein umfassendes Sachregister und die jeder Vorschrift vorangestellten, fein durchstrukturierten Gliederungen helfen das Entscheidende schnell und zielsicher zu finden. Die reichhaltigen und auf aktuellem Stand gehaltenen Literaturangaben runden das tadellose Bild, das der „*Lutter/Hommelhoff*“ macht, ab.

Zusammenfassend kann also festgehalten werden, dass mit dem vorgelegten Werk ein Stück Kurzkomentarliteratur zum GmbH-Gesetz *at its best* geliefert wurde, getragen vom stringent durchgehaltenen Konzept praxisgerechter Gewichtung ohne ins Oberflächliche abzugleiten, wo offene Rechtsfragen diskutiert und einer fundierten Lösung zugeführt werden müssen. Dies alles auf aktuellstem Stand und oftmals richtungsweisend und innovativ.

Die vorgelegte 18. Auflage des „*Lutter/Hommelhoff*“ ist also uneingeschränkt zu empfehlen.

*Dr. Sven H. Schneider, LL.M. (Berkeley),
Rechtsanwalt, Frankfurt a. M.*

Tagungshinweis

Hamburger Forum für Unternehmensteuerrecht 2013

Das Hamburger Forum für Unternehmensteuerrecht 2013 findet statt am

Donnerstag, 14. Februar 2013, von 13.00 bis 18.00 Uhr
(mit anschließendem Abendessen) und Freitag, 15. Februar 2013, von 9.00 bis 17.15 Uhr

in der Bucerius Law School, Jungiusstraße 6, 20355 Hamburg.

Die 1,5-tägige Tagung wird geleitet von *Prof. Dr. Birgit Weitemeyer*, Bucerius Law School, *Dr. Götz T. Wiese*, Latham & Watkins LLP und *Dr. Christian Ruoff*, Freshfields Bruckhaus Deringer LLP. Die Referenten und Diskussionsteilnehmer aus der Finanzverwaltung, der Finanzgerichtsbarkeit, der Wirtschaft, der Beraterschaft und der wissenschaftlichen Lehre beschäftigen sich mit folgenden Themenschwerpunkten:

- Unternehmensteuerrecht 2013 – nationale und internationale Aspekte
- Grenzüberschreitende Sachverhalte in der Betriebsprüfung
- Bilanzierung von Beteiligungen und Gewinnrealisierung bei Personengesellschaften
- – Tarifbegünstigung für Personenunternehmen
- Schenkungen unter Beteiligung von Kapitalgesellschaften
- Umwandlungssteuerrechtlicher Teilbetrieb

Als Referenten und Diskussionsteilnehmer wirken mit:

MR *Ernst Czakert* (BMF), *Prof. Dr. Marc Desens* (Universität Leipzig), *Mathias Gerner* (Dr. August Oetker KG), *Prof. Dr. Dietmar Gosch* (Vors. Richter am BFH), *Dr. Christoph Greiner* (M.M. Warburg & CO), *Dr. Andreas Körner, LL.M.* (RA/StB, Volkswagen AG), *Florian Lechner* (RA, Linklaters LLP), *Dr. Matthias Loose* (Richter am BFH), *Dr. Stefan Mayer* (RA/StB, Gleiss Lutz), MR *Dr. Rolf Möhlenbrock* (BMF), RD *Ralf Neumann* (OFD Rheinland), Dipl.-Finanzwirt (FH) *Christoph Oenings* (RA/StB, Flick Gocke Schaumburg), *Prof. Dr. Thomas Straubhaar* (Universität Hamburg), *Dr. Heike Weber, LL.M.* (Allen & Overy LLP), *Prof. Dr. Birgit Weitemeyer* (Bucerius Law School), *Dr. Götz T. Wiese* (RA/StB/FAStR, Latham & Watkins LLP), Dipl.-Finanzwirt (FH) *Torsten Zwirner* (Finanzbehörde der Freien und Hansestadt Hamburg)

Einzelheiten zum Programm unter:

www.forum-unternehmensteuerrecht.de

Tagungspreis: 425 €, für Mitglieder des Hamburger Forum für Unternehmensteuerrecht e.V. 335 €, für Studenten, Referendare und Juniormitglieder 30 €.

Information und Anmeldung: Hamburger Forum für Unternehmensteuerrecht e.V., c/o Bucerius Law School, Lehrstuhl für Steuerrecht, Frau Julia Theele, Jungiusstr. 6, 20355 Hamburg. E-Mail: julia.theele@law-school.de, Tel. (040) 30 70 6 – 270.

Impressum

Herausgeber: Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt in Verbindung mit Prof. Dr. Walter Bayer, Friedrich-Schiller-Universität Jena · Vors. RiBFH Prof. Dr. Dietmar Gosch · WP/StB Prof. Dr. Norbert Neu, DHPG Dr. Harzem & Partner KG, Bonn · RegDir. Ralf Neumann, OFD Rheinland, Köln · RA Prof. Dr. Jochem Reichert, SZA Schilling, Zutt & Anschutz, Mannheim

Herausgeber-Beirat: Prof. Dr. Georg Crezelius, Universität Erlangen/Bamberg · Prof. Dr. Dettlef Kleindiek, Universität Bielefeld · Notar Dr. Thomas Wachter, München · RA/StB Dr. Götz Tobias Wiese, Latham & Watkins LLP, Hamburg

Redaktion: Dr. Birgitta Peters (verantwortlich)
RA Werner G. Driesen

Redaktionssekretariat: Petra Fink · Tel. 02 21/ 9 37 38-561 · Fax 02 21/9 37 38-952 gmbhr@otto-schmidt.de · www.gmbhr.de

Verlag Dr. Otto Schmidt KG
Gustav-Heinemann-Ufer 58 · 50968 Köln
Postfach 51 10 26 · 50946 Köln · Tel. 02 21/ 9 37 38-01 bzw. -997 · Fax 02 21/9 37 38-943
(Vertrieb/Abonnementsverwaltung) vertrieb@otto-schmidt.de · www.otto-schmidt.de
Erfüllungsort und Gerichtsstand ist Köln.

Erscheinungsweise: Die Hefte erscheinen jeweils zum 1. und 15. eines Monats.

Anzeigenverkauf: Gaby Joisten · Anschrift des Verlags · Tel. 02 21/9 37 38-421 · Fax 02 21/ 9 37 38-942 · anzeigen@otto-schmidt.de
Gültig ist die Preisliste 41 vom 1.1.2013.

Druck: rewi druckhaus · Reiner Winters GmbH
Wiesenstr. 11 · 57537 Wissen
druckhaus@rewi.de · www.rewi.de
PEFC/04-31-0829. Förderung nachhaltiger Waldbewirtschaftung und Recycling – nähere Informationen unter www.pefc.org. Dieses Produkt wurde auf PEFC-zertifizierten Papieren produziert.

ISSN 0016-3570



Abonnement

Bezugspreis: (außerhalb des Anschlusses an die Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt) Jahres-Abonnement incl. DVD 279 €; Einzelheft 13,95 €, Doppel- und Sonderhefte ausgenommen. Alle Preise verstehen sich inkl. gesetzlicher MwSt. sowie zzgl. Versandkosten. Die Rechnungsstellung erfolgt jährlich zu Beginn des Bezugszeitraumes für das aktuelle Kalenderjahr (ggf. anteilig). Kündigungstermin für das Abonnement 6 Wochen vor Jahresschluss.

Hinweis für den Leser: Der Zeitschrifteninhalt wird nach bestem Wissen erstellt, Haftung und Gewähr müssen jedoch wegen der Komplexität und des ständigen Wandels der Rechtslage ausgeschlossen werden.

Urheber- und Verlagsrechte

Manuskripte werden nur zur Alleinveröffentlichung angenommen. Der Autor versichert, über die urheberrechtlichen Nutzungsrechte an seinem Beitrag einschließlich aller Abbildungen allein verfügen zu können und keine Rechte Dritter zu verletzen. Mit Annahme des Manuskripts (Aufsatz, Bearbeitung, Leitsatz) gehen für die Dauer von vier Jahren das ausschließliche, danach das einfache Nutzungsrecht vom Autor auf den Verlag über, jeweils auch für Übersetzungen, Nachdrucke, Nachdruckgenehmigungen und die Kombination mit anderen Werken oder Teilen daraus. Das Nutzungsrecht umfasst insbesondere auch die Befugnis zur Einspeicherung in Datenbanken sowie zur weiteren Vervielfältigung und Verbreitung zu gewerblichen Zwecken im Wege fotomechanischer, elektronischer und anderer Verfahren einschließlich CD-ROM und Online-Diensten.

Die Zeitschrift und alle veröffentlichten Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Dies gilt auch für Entscheidungen und deren Leitsätze, soweit sie redaktionell oder vom Einsender redigiert bzw. erarbeitet wurden. Jede vom Urheberrechtsgesetz nicht ausdrücklich zugelassene Verwertung bedarf vorheriger schriftlicher Zustimmung des Verlags. Dies gilt insbesondere für Vervielfältigung, Bearbeitung, Übersetzung, Mikroverfilmung und Einspeicherung, Verarbeitung bzw. Wiedergabe in Datenbanken oder anderen elektronischen Medien und Systemen. Fotokopien dürfen nur als Einzelkopien für den persönlichen Gebrauch hergestellt werden.

Hinweise für Autoren und Einsender

Bitte senden Sie alle Aufsatzmanuskripte, zum Abdruck bestimmte Gerichtsentscheidungen und Leserbriefe unmittelbar an die Redaktion. Bei der Einsendung von Entscheidungen sind wir für den Hinweis dankbar, ob sie rechtskräftig sind. Bitte geben Sie möglichst schon bei der Einsendung Ihre Bankverbindung an. Die Zahlung einer Pauschalvergütung für die Einsendung einer Gerichtsentscheidung erfolgt im Falle des Abdrucks und gilt für die Übertragung des Nutzungsrechts auf den Verlag mit der Maßgabe, die Entscheidung auch in anderen Print- und elektronischen Produkten des Verlags, insbesondere anderen Zeitschriften, veröffentlichen zu können.

Unter Verwendung eines PC-Textverarbeitungsprogramms erstellte Manuskripte übersenden Sie bitte im Dateianhang per E-Mail oder auf einem elektronischen Datenträger mit Ausdruck und Angabe des verwendeten Systems.

Jetzt abonnieren!

Die führende Fachzeitschrift rund um GmbH und GmbH & Co.

Erstens: Zweimal monatlich die Zeitschrift. So bleiben Sie immer auf dem Laufenden.

Zweitens: Die GmbHHR-CD. Eine riesige Datenbank mit regelmäßigen Updates zweimal im Jahr.

Drittens: Machen Sie jetzt den Test und bestellen Sie Ihr Schnupperabonnement und Sie erhalten 6 Hefte + Archiv-CD für nur 25,- €.

Bestellfax (02 21) 9 37 38-943

☒ Ja, ich bestelle die **GmbHHRundschau**. Die ersten 6 Hefte + Archiv-CD erhalte ich für nur 25,- €.

Wenn ich nach Erhalt des 6. Heftes das Abo nicht innerhalb von 14 Tagen (Datum des Poststempels) widerrufe, bekomme ich die GmbHHRundschau zweimal monatlich zum Jahresbezugspreis von 279,- € plus Versandkosten. Kündigungstermin: sechs Wochen zum Jahresende. Preisstand 1.1.2013

www.otto-schmidt.de



Mein Recht: Das Probeabonnement ist ohne Risiko – ich kann es bis 14 Tage nach Erhalt des letzten Heftes beim Verlag oder meiner Buchhandlung widerrufen.

Name

PLZ/Ort

Straße

Datum/Unterschrift

Datum Unterschrift/Widerrufsrecht 10/12

Bestellen Sie bei Ihrer Buchhandlung oder beim Verlag Dr. Otto Schmidt · Postfach 51 10 26 · 50946 Köln

GmbHR

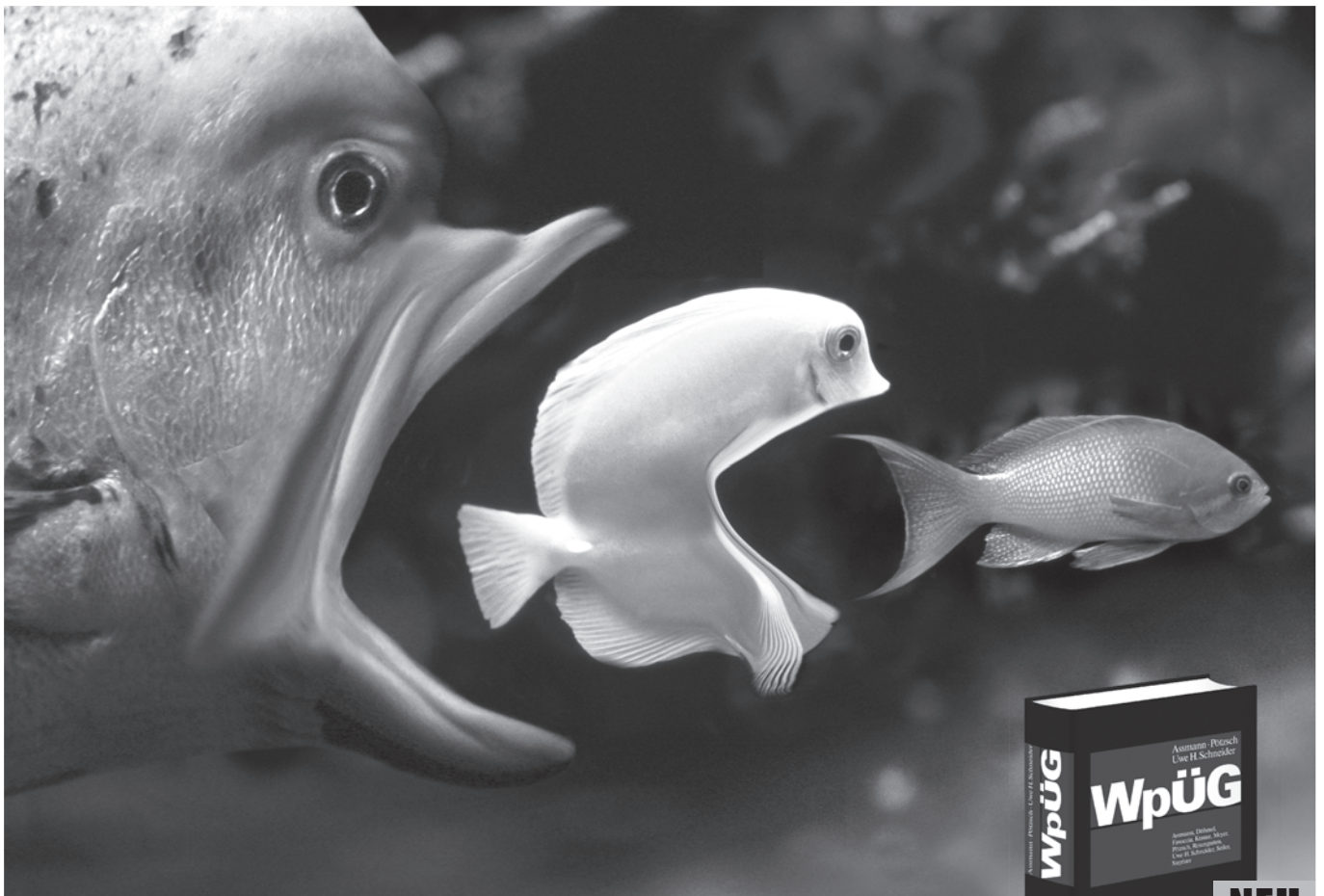
GmbHRundschau
2012

o.s.
Verlag
Dr. Otto Schmidt
Köln

o.s. Verlag
Dr. Otto Schmidt
Köln

Verlag Dr. Otto Schmidt KG · Postfach 51 10 26 · 50946 Köln

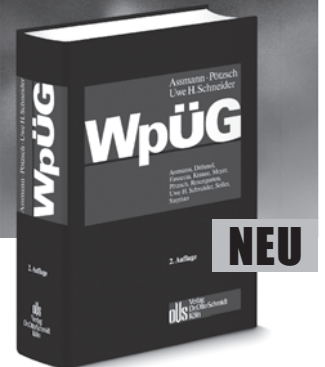
Immer schön fair bleiben.



Das Standardwerk für Unternehmensübernahmen ist wieder auf dem neuesten Stand. Mit der detaillierten Erläuterung von WpÜG und WpÜG-AngVO aus allen relevanten Blickwinkeln.

Mit neuen praxiserprobten Lösungen und richtungweisenden Antworten auf alle offenen Fragen. Mit angemessener Berücksichtigung aller am Übernahmeverfahren beteiligten Interessen. Mit einem erweiterten Kreis höchst kompetenter Autoren und dem allgegenwärtigen Blick auf die maßgebliche Rechtsentwicklung in Europa.

Assmann/Pötzsch/Uwe H. Schneider **WpÜG** Jetzt Probe lesen und bestellen bei www.otto-schmidt.de



Assmann/Pötzsch/Uwe H. Schneider (Hrsg.)
Wertpapiererwerbs- und Übernahmegesetz Herausgegeben von Prof. Dr. Heinz-Dieter Assmann, Ministerialdirigent Dr. Thorsten Pötzsch und Prof. Dr. Dr. h.c. Uwe H. Schneider. Bearbeitet von zehn hochkarätigen Experten des Übernahmerechts. 2., neu bearbeitete und erweiterte Auflage 2013, rd. 1.800 Seiten Lexikonformat, gbd. 249,- €. Erscheint im Februar. ISBN 978-3-504-40069-9