

Steuerberater Woche

+ Newsletter + Online

9. Heft 4.5.2012
Seiten 385-432

Fachbeirat

Prof. Dr. Joachim Englisch
Dr. Reinhard Geck
Ri BFH Dr. Matthias Loose
Prof. Dr. Dieter Mayer
Vors. Ri BFH Michael Wendt

Steuerrecht

Windkraftanlagen – Beginn der Abschreibung (BFH)	396
Ansparrücklage für Existenzgründer (BFH)	397
Mehraufwendungen für Verpflegung des Fahrers eines Noteinsatzfahrzeugs bzw. Rettungsassistenten (BFH)	398
Kein Kindergeld während Übergangszeit von mehr als vier Monaten zwischen Schule und Wehr-/Zivildienst (BFH)	399
Einbringung eines Einzelunternehmens in eine Personengesellschaft (BFH)	403
Zahlungen eines Ehegatten auf ein gemeinsames Oder-Konto als freigebige Zuwendung (BFH)	407
Abgeltungsteuer – Praxiserfahrungen, Gestaltungsempfehlungen und Verbesserungsbedarf – <i>Delp</i>	411
Verlustabzugsverbot bei unterjährigem schädlichen Beteiligungserwerb nach § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG – <i>Roth</i>	419

Urteil der Woche:

Auskunftsanspruch eines abgelehnten Stellenbewerbers: EuGH lehnt Auskunftsanspruch ab, bringt aber zugleich neue Arbeitgeberpflichten ins Spiel. Mehr auf S. 425

Wirtschaftsrecht

EuGH: Kein Auskunftsanspruch des abgelehnten Stellenbewerbers (EuGH)	425
Nachweis der Zahlungseinstellung bei Geschäftsführung wegen Insolvenzverschleppung (BGH)	426
Beendigung eines Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrags im GmbH-Konzern (OLG)	427
Zur Nachrangstellung des atypischen stillen Gesellschafters (OLG)	428
Neues vom BGH zur Unterbilanzhaftung bei wirtschaftlicher Neugründung – <i>Perwein</i>	430

Neues vom BGH zur Unterbilanzhaftung bei wirtschaftlicher Neugründung

RA/FAStR/FA Handels- u. GesR Sigmund Perwein*

Der BGH hat mit Urteil vom 6.3.2012 (BGH v. 6.3.2012 – II ZR 56/10) nunmehr erneut die von ihm im Jahre 2003 eingeleitete, sehr weitreichende Unterbilanzhaftung der Gesellschafter bei unterlassener Offenlegung der wirtschaftlichen Neugründung einer GmbH gegenüber dem Handelsregister eingegrenzt. Der Beitrag stellt diese Eingrenzung vor und diskutiert aus Sicht potentiell betroffener GmbH-Gesellschafter Argumente zur weiteren Eingrenzung der Unterbilanzhaftung.

I. Einführung

Mit seinem Beschluss vom 7.7.2003 (BGH v. 7.7.2003 – II ZB 4/02, GmbHR 2003, 1125) hatte der BGH die Verpflichtung begründet, dass eine GmbH gegenüber dem Handelsregister offen legen muss, wenn sie nach vorhergehender Einstellung ihrer werbenden Tätigkeit später mit einem anderen Unternehmensgegenstand wieder aktiv wird. Dabei ist nach dem Beschluss des BGH nicht nur die Tatsache der wirtschaftlichen Neugründung offen zu legen, sondern es ist gegenüber dem Handelsregister in analoger Anwendung von § 8 Abs. 2 GmbHG zudem zu versichern, dass das Stammkapital der GmbH noch mindestens zur Hälfte vorhanden ist. Für den Fall der Unterlassung der Offenlegung konzipierte der BGH eine zeitlich nicht näher bestimmte Haftung der Gesellschafter der GmbH für den Betrag aus der Differenz zwischen der Hälfte des Stammkapitals der GmbH und den durch diesen nicht gedeckten Verbindlichkeiten am Tage der später nachgeholtten Offenlegung. Da diese spätere Offenlegung zumeist nie erfolgt, sondern vielfach die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens die Zäsur darstellt, wurde hieraus faktisch eine zeitlich unendliche Haftung.

Schon kurze Zeit nach Bekanntwerden des Beschlusses hatte das damalige Mitglied (und spätere Vorsitzende) des entscheidenden II. Zivilsenates des BGH, *Goette*, auf die massive Kritik aus der Literatur, deshalb folgendes erwidert:

„Hier wird nachzusteuern sein; ohne dass ich jetzt irgendein Modell favorisieren möchte, könnte man daran denken, es für sog. Altfälle (vgl. hierzu unten unter IV) bei den früheren Regeln (...) bewenden zu lassen, während man für neue Fälle erwägen mag, ausnahmsweise den Nachweis zuzulassen, dass im Zeitpunkt der Revitalisierung der „GmbH-Hülse“ das statuarische Stammkapital durch Gesellschaftsvermögen gedeckt war.“ (DStR 2004, 461 [465]).

Das Urteil vom 6.3.2012 kommt dem nun für Neufälle nach, nachdem zuvor mit Urteil vom 26.11.2007 bereits für Altfälle ein Entschärfung eingetreten war (BGH v. 26.11.2007 – II ZA 14/06, ZIP 2008, 217 und unten unter IV).

II. Begrenzung der Unterbilanzhaftung in zeitlicher Hinsicht

Das OLG München hatte in seinem Berufungsurteil (OLG München v. 11.3.2010 – 23 U 2814/09, GmbHR 2010, 425), das nunmehr vom BGH aufgehoben worden ist und zur neuen Verhandlung und Entscheidung an das OLG München zurückverwiesen worden ist, den alleinigen Gesellschafter der GmbH, der seinen Anteil erst nach dem Zeitpunkt der unterlassenen Offenlegung der wirtschaftlichen Neugründung erworben hatte, auf Basis der Rechtsprechung des BGH, insbesondere dem Beschluss vom 7.7.2003, zur Zahlung aller Verbindlichkeiten der GmbH verurteilt, die sich zwischen dem Zeitpunkt der wirtschaftlichen Neugründung der GmbH im Juli 2004 bis zur Insolvenzeröffnung am 8.2.2007 aufgebaut hatten und nicht durch das Stammkapital gedeckt waren.

Der BGH hat demgegenüber entschieden, dass es für eine etwaige Unterbilanzhaftung des Beklagten darauf ankommt, ob im Zeitpunkt der wirtschaftlichen Neugründung im Juli 2004 eine Deckungslücke zwischen dem Vermögen der Gesellschaft und dem satzungsmäßigen Stammkapital bestanden hat (BGH v. 6.3.2012 – II ZR 56/10).

Bereits zuvor war in der Literatur die Auffassung vertreten worden, dass die Eintragung der zumeist mit der wirtschaftlichen Neugründung einhergehenden Satzungsänderungen durch das Handelsregister – trotz unterlassener Offenlegung – auf diesen Zeitpunkt aber jedenfalls eine Zäsur dergestalt herbeiführt, dass eine etwaige Unterbilanzhaftung auf den Betrag der Unterbilanz an diesem Tag begrenzt ist (vgl. *Roth/Altmeppen*, GmbHG, 7. Aufl. 2012, Rz. 14c zu § 3).

III. Kammergericht: „Keine Unterbilanzhaftung ohne Unterbilanz“

Das KG hatte in seinem Urteil vom 7.12.2009 (KG v. 7.12.2009 – 23 U 24/09, GmbHR 2010, 476) bereits die

* Sigmund Perwein ist Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht sowie Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht in der Steuerberater- und Rechtsanwaltskanzlei Reichert & Reichert in Singen/Hohentwiel.

Auffassung vertreten, dass der Verstoß gegen die registerrechtlichen Anforderungen des Beschlusses des BGH vom 7.7.2003 dann nicht zur Unterbilanzhaftung führt, wenn zum Zeitpunkt der Aufnahme der neuen Tätigkeit eine Unterbilanz tatsächlich nicht bestanden hat, weil in diesem Fall keine Gläubigergefährdung gegeben war (vgl. auch *Peetz*, GmbHR 2011, 178 [181]).

Nachdem für die anhängige Revision (Az. des BGH: II ZR 13/10) beim BGH auch in diesem Fall der II. Zivilsenat zuständig ist, ist zu erwarten, dass auch in diesem Fall der beklagte Gesellschafter der glücklichere Prozessbeteiligte sein sollte, denn in der Sache sind die bisher bekannt gewordenen Ausführungen des BGH im Urteil vom 6.3.2012 nicht anderes zu verstehen als das, was das KG bereits in seinem Urteil vom 7.12.2009 festgestellt hatte.

IV. Sog. Altfälle vor Bekanntwerden des Beschlusses des BGH vom 7.7.2003

Angesichts der vorstehend beschriebenen Entwicklungen bzw. zu erwartenden Entwicklungen hat die Bedeutung der Frage, ob ein sog. Altfall vorliegt oder nicht, aus Sicht des betroffenen Gesellschafters etwas an einschneidender Bedeutung verloren, ist aber noch immer wesentlich.

Worum geht es? Bis zum Bekanntwerden des Beschlusses des BGH vom 7.7.2003 war es in der Praxis nicht üblich, im Fall einer sog. Mantelverwendung eine Offenlegungserklärung abzugeben, eine entsprechende Verpflichtung wurde von zahlreichen Obergerichten vielmehr ausdrücklich abgelehnt (vgl. *Lutter/Hommelhoff*, GmbHG, 17. Aufl. 2009, Rz. 24 zu § 3).

Von daher wird in der Literatur (z.B. *Goette*, DStR 2004, 461 [465]) sowie in der Rechtsprechung (OLG Jena v. 1.9.2004 – 4 U 37/04, ZIP 2004, 2327 und v. 27.9.2006 – 6 W 287/06, WM 2007, 77) die Auffassung vertreten, dass es für Altfälle bei den bisherigen Regeln bleibt, nämlich einer Haftung für die bei Aufnahme der neuen Tätigkeit bei der GmbH etwaig bestehende Unterbilanz (weitergehend: OLG Köln v. 20.12.2007 – 18 U 172/06, ZIP 2008, 973: überhaupt keine Haftung).

Maßgeblicher Stichtag ist insoweit der Zeitpunkt der Aufnahme der neuen Tätigkeit durch die GmbH. Da dieser bei einem Altfall zwingend vor Inkrafttreten der Erhöhung der Verjährungsfrist von 5 auf 10 Jahre in § 9 Abs. 2 GmbHG liegt (Gesetz zur Anpassung von Verjährungsvorschriften, BGBl. I 2004, 3214), läuft ab diesem Zeitpunkt die damals noch gültige 5-jährige Verjährungsfrist analog § 9 Abs. 2 GmbHG (vgl. *Roth/Altmeyen*, GmbHG, 7. Aufl. 2012, Rz. 13a zu § 3; OLG Jena, a.a.O.; OLG Köln, a.a.O.; BGH v. 12.11.2007 – II ZR 183/06, ZIP 2008, 24), so dass es bei Altfällen heute wegen Verjährung keine Gefahr der erstmaligen Inanspruchnahme mehr gibt.

Während durch das Urteil des BGH vom 6.3.2012 nunmehr hinsichtlich des Haftungsumfangs im Grunde „Gleichheit“ zwischen Alt- und Neufällen hergestellt ist, indem es in beiden Fällen auf die Vermögenslage der GmbH zum Zeitpunkt der Aktivierung der „neuen“ GmbH ankommt, ist die Rechtslage bei der Verjährungsfrist bzw. dem Beginn deren Laufs in Neufällen derzeit nun wieder unklar.

Gemäß der bisherigen Rechtsprechung des BGH begann die Verjährung in Neufällen nämlich nicht vor der Offenlegung der wirtschaftlichen Neugründung. Fraglich ist, ob die Rechtsprechungsänderung des BGH hier nun insoweit ebenfalls eine Angleichung an die Altfälle bringt. Dann würde in Neufällen ab Aktivierung der „neuen“ GmbH die 10-jährige Verjährungsfrist laufen.

Für die Abgrenzung von Alt- und Neufällen kommt es zum einen darauf ab, wann der Beschluss des BGH vom 7.7.2003 bekanntgeworden ist und zum anderen darauf, welche Handlung als Aufnahme der Geschäftstätigkeit der „neuen“ GmbH angesehen werden kann.

Nachdem der Beschluss des BGH vom 7.7.2003 in den juristischen Zeitschriften verteilt auf den Zeitraum von ca. Mitte/Ende September 2003 bis ca. Anfang 2004 (z.B.: GmbHR: Anfang Oktober 2003; DB: Mitte September 2003; BB: Anfang Oktober 2003.) veröffentlicht worden ist, u.a. Ende Oktober 2003 in der NJW, ist von dessen Bekanntwerden frühestens Ende Oktober 2003 auszugehen, da erst durch die im Vergleich mit anderen Zeitschriften deutlich größere Leserschaft der NJW ein ausreichend großer Kreis angesprochen worden sein dürfte, dass man von einem Bekanntwerden in einem ausreichend großen Fachkreis sprechen kann.

Zur Annahme eines Altfalls kommt es also dann, wenn die Aufnahme der neuen Tätigkeit vor Ende Oktober 2003 stattgefunden hat.

Die Rechtsprechung neigt dazu, Vorgänge, die über das Handelsregister dokumentiert sind, als Zeitpunkt für die Aufnahme der neuen Tätigkeit anzusehen, also z.B. die Anmeldung oder Eintragung einer Firmenänderung und/oder Änderung des Unternehmensgegenstandes im Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Neugründung.

Allerdings zeigen die konkret entschiedenen Fälle, dass auch außerhalb des Handelsregisters und vor einer Anmeldung zum Handelsregister stattgefundenen Vorbereitungshandlungen den Tatbestand der Aufnahme der „neuen“ Geschäftstätigkeit begründen können (BGH v. 26.11.2007 – II ZA 14/06, ZIP 2008, 217: „dokumentiert spätestens durch die HR-Eintragung der Satzungsänderungen; OLG Jena v. 1.9.2004 – 4 U 37/04, ZIP 2004, 2327 und v. 27.9.2006 – 6 W 287/06, und WM 2007, 77: „dokumentiert insbesondere durch die HR-Anmeldung der Satzungsänderungen“; OLG Köln v. 20.12.2007 – 18

U 172/06, ZIP 2008, 973: „spätestens Zeitpunkt der HR-Anmeldung der Satzungsänderungen“).

Interessanterweise enthält das gute, alte HGB in § 123 Abs. 2 eine Regelung, die dem hier diskutierten Problemfeld überraschend nahekommt: *Beginnt die Gesellschaft ihre Geschäfte schon vor der Eintragung, so tritt die Wirksamkeit mit dem Zeitpunkte des Geschäftsbegins ein, soweit nicht aus § 2 oder § 105 Abs. 2 sich ein anderes ergibt.*

Eine OHG entsteht also im Außenverhältnis wirksam mit Aufnahme ihrer Geschäfte, es sei denn diese ist „minderkaufmännischer“ Natur. Als Geschäfte, die die Aufnahme des Geschäftsbetriebs bedingen können, werden z.B. Kundenwerbung und Vorbereitungsgeschäfte wie z.B. die Anmietung von Räumen genannt (vgl. Münchner Kommentar, 3. Aufl. 2011, Rz. 9 zu § 123; s. auch BGH v. 19.2.1990 – II ZR 42/89, NJW-RR 1990, 799).

Von daher spricht einiges dafür, dass bereits vorbereitende Geschäfte, sofern diese jedenfalls geeignet sind einen genauen Zeitpunkt zu dokumentieren, die Aufnahme der „neuen“ Geschäftstätigkeit der GmbH bedeuten können, so z.B. der Abschluss eines Mietvertrages oder Arbeitsvertrages.

V. Keine Haftung des Erwerbers wegen mangelnder Analogiefähigkeit des § 16 Abs. 3 GmbHG a.F.?

Das OLG München hat in seinem vom BGH nunmehr aufgehobenen Urteil die analoge Anwendung des § 16 Abs. 3 GmbHG a.F. befürwortet und ist so erst zur Haftung des Erwerbers des Geschäftsanteils gekommen (a.A. OLG Schleswig v. 7.9.2006 – 5 U 26/06, ZIP 2007, 822 [823]; OLG Schleswig v. 4.5.2007 – 5 U 100/06, ZInsO 2007, 948, welches die Erwerberhaftung ablehnt, da § 16 Abs. 3 GmbHG a.F. nicht analogiefähig sei; ebenso *Podewils*, GmbHR 2010, 684 [688]).

Neben der richterlichen Rechtsfortbildung in Gestalt der Rechtsfigur der „Unterbilanzhaftung bei nicht ordnungsgemäß offengelegter wirtschaftlicher Neugründung“ bedarf es nämlich für eine Haftung derjenigen Gesellschafter, die ihren Anteil an der GmbH erst nach erfolgter wirtschaftlicher Neugründung erworben haben, zusätzlich der analogen Anwendung von § 16 Abs. 3 GmbHG a.F.

Der er BGH hat in seinem Urteil vom 6.3.2012 die Anwendung von § 16 Abs. 3 GmbHG a.F. durch das OLG München bestätigt.

Dieser Rettungsanker ist für betroffene Gesellschafter also verloren, wobei durchaus denkbar wäre, dass es einen Unterschied macht, ob der Erwerber wie im Fall des OLG München alle Anteile erworben hat oder ob es sich um einen Erwerber eines Anteils von unter 25 % oder gar unter 10 % handelt.

VI. Haftung nur bei Anmeldung des Erwerbers bei der Gesellschaft gem. § 16 Abs. 1 GmbHG a.F.?

Nach altem Recht (vor dem Inkrafttreten des MoMiG) haftet ein Erwerber erst und nur dann, wenn sein Erwerb unter Nachweis des Erwerbs bei der GmbH angemeldet wurde.

Ausdrückliche Anmeldungen sind in der Praxis häufig unterblieben, insbesondere dann, wenn die Beteiligten sich nahestanden.

Auch die Tatsache, dass der Veräußerer in Personalunion Veräußerer und Geschäftsführer der GmbH war, führt nicht automatisch zur Anmeldung des Erwerbs bei der GmbH durch den Geschäftsführer/Veräußerer (vgl. *Baumbach/Hueck*, GmbHG, 18. Aufl. 2006, Rz. 3 zu § 16 a.F.).

VII. Fazit

Mit seinem Urteil vom 6.3.2012 hat der BGH das von ihm selbst ehemals eröffnete weite Minenfeld der „Unterbilanzhaftung bei nicht ordnungsgemäß offengelegter wirtschaftlicher Neugründung“ für Neufälle deutlich entschärft. Wasser in den Schläuchen dieses guten Weins ist allerdings der Umstand, dass der BGH wohl zugleich die die bis dato höchstrichterlich nicht entschiedene Frage, ob § 16 Abs. 3 GmbHG a.F. analog auf die Unterbilanzhaftung anwendbar ist, bejaht hat. Hinsichtlich weiterer Einwendungen betroffener Gesellschafter werden zukünftige Rechtsstreite zeigen, wie tragfähig diese sind. Für Altfälle, also Fälle, die bis Ende Oktober 2003 eingetreten sind, ist die damalige 5-jährige Verjährungsfrist mittlerweile deutlich abgelaufen.