

- **Hinweis:** Das GmbHG kennt kein Entnahmerecht des Gesellschafters. In der Praxis hilft man sich mit Darlehenskonten.

II. Geschäftsführer und weitere Vertreter

Zur Gestaltung des Geschäftsführervertrags s. Rz. 1290 ff.

1. Geschäftsführer als Organ der Gesellschaft

Obwohl die Gesellschafterversammlung als das oberste Willensbildungsorgan der GmbH bezeichnet werden muss, ergibt sich keine Allzuständigkeit der Gesellschafterversammlung. Vielmehr besteht der Grundsatz, dass ausschließlich die Geschäftsführer zur Vertretung berufen sind und diese Vertretungsbefugnis nicht eingeschränkt werden kann (§§ 35, 37 GmbHG). Sie sind damit das **Geschäftsführungs- und Vertretungsorgan**. Ebenso wie die Gesellschafterversammlung als Organ der Gesellschaft im GmbH-Gesetz ihre gesetzliche Ausprägung gefunden hat und im Gesellschaftsvertrag eine Anpassung an die konkreten Interessen der beteiligten Gesellschafter vorgenommen werden muss, so sind auch für den bzw. die Geschäftsführer im Gesellschaftsvertrag konkrete Regelungen über ihre Organbefugnisse, insbesondere im Verhältnis der Organe zueinander (Gesellschafterversammlung/Geschäftsführer), zu treffen. 350

Was die **Person des Geschäftsführers** angeht, so können alle natürlichen unbeschränkt geschäftsfähigen Personen Geschäftsführer sein. Bestimmte Personen können jedoch nicht wirksam zum Geschäftsführer bestellt werden. Zum einen handelt es sich hierbei um betreute Personen, die unter einem sog. Einwilligungsvorbehalt gem. § 1903 BGB stehen (§ 6 Abs. 2 Satz 2 GmbHG). Zum anderen kann nicht Geschäftsführer sein, wer wegen bestimmter Straftaten rechtskräftig verurteilt worden ist (s. Rz. 106 ff.), und zwar auf die Dauer von fünf Jahren seit der Rechtskraft des Urteils. Das Gleiche gilt für solche Personen, denen durch gerichtliches Urteil oder durch eine vollziehbare Entscheidung einer Verwaltungsbehörde die Ausübung eines Berufes, Berufszweiges, Gewerbes oder Gewerbezweiges untersagt worden ist, wenn sie zum Geschäftsführer einer GmbH bestellt werden, deren Unternehmensgegenstand ganz oder teilweise mit dem Gegenstand des Berufsverbotes übereinstimmt. Sie können solange nicht zum Geschäftsführer bestellt werden, wie das Berufsverbot andauert. Wird die betreffende Person dennoch zum Geschäftsführer bestellt, ist die Bestellung unwirksam. Rechte gutgläubiger Dritter werden durch § 15 HGB oder durch die sog. Rechtsscheinhaftung geschützt. 351

Nach überwiegender Auffassung in Literatur und Rechtsprechung können als Geschäftsführer einer GmbH auch **Ausländer** bestellt werden. Ob eine jederzeitige Einreisemöglichkeit nach Deutschland besteht, ist nicht relevant. Gemäß § 4a GmbHG kann eine deutsche GmbH ihren Verwaltungssitz in das Ausland verlegen, so dass dem Argument der früher überwiegend vertretenen Auffassung, der im Ausland ansässige Geschäftsführer könne die Aufgaben als Ge- 352

schaftsführer nur unter erheblichen Schwierigkeiten erfüllen, der Boden entzogen ist¹.

- 353 Für die in die Satzung aufzunehmenden Regelungen bezüglich der Geschäftsführer ist auf Folgendes zu achten: Die Geschäftsführer sind einmal Organ der Gesellschaft, zum anderen aber auch Dienstnehmer der Gesellschaft, wenn sie – was im Allgemeinen der Fall ist – aufgrund eines Geschäftsführervertrages gegen eine Vergütung tätig werden. In die **Satzung** sind nur Regelungen über die Organstellung, nicht aber über die Dienstnehmerstellung aufzunehmen. Letztere gehören in einen **Geschäftsführervertrag**. So ist in der Satzung z.B. aufzunehmen, wie ein Geschäftsführer als Organ berufen wird, welchen Umfang seine Geschäftsführungsbefugnis haben soll, wie das Verhältnis zur Gesellschafterversammlung sein soll und wie die Abberufung erfolgt. Dagegen sind Bestimmungen über die Kündbarkeit des Dienstvertrages oder die Gehaltshöhe oder Pensionszusatz in den Geschäftsführervertrag aufzunehmen.

☛ **Hinweis:** Der Geschäftsführer ist Organ der GmbH und Dienstnehmer. Regeln über das Organ gehören in den Gesellschaftsvertrag, Regeln über die Dienstnehmerstellung in den Geschäftsführervertrag.

2. Verhältnis zur Gesellschafterversammlung

- 354 Eine strikte Trennung zwischen den Kompetenzen der Gesellschafterversammlung und der Geschäftsführung, so wie sie im Aktiengesetz vorgesehen ist, gilt nicht für die GmbH. Die Gesellschafterversammlung ist das oberste Willensbildungsorgan. So wird den Gesellschaftern in ihrer Gesamtheit die Möglichkeit eingeräumt, geschäftsführende Aufgaben zu übernehmen (§ 45 GmbHG). Der Gesellschaftsvertrag kann hiernach die Rechte der Gesellschafter im Hinblick auf die Geschäftsführung (Innenverhältnis) bestimmen. Zwar können die Gesellschafter oder die Gesellschafterversammlung im Außenverhältnis selbst nicht wirksam handeln, doch ist die Geschäftsführung zur Durchführung der Entscheidungen der Gesellschafterversammlung verpflichtet. Nach § 37 GmbHG haben die Geschäftsführer nicht nur die Beschränkungen einzuhalten, denen sie in der Satzung unterliegen, sondern auch die ihnen durch Gesellschafterbeschluss auferlegt werden. Damit ist es also den Gesellschaftern möglich, durch Weisungsbeschlüsse in die Geschäftsführung einzugreifen. Der Mehrheitsgesellschafter ist aufgrund seines Stimmrechts in der Gesellschafterversammlung somit in der Lage, durch permanente Einzelweisungsbeschlüsse den täglichen Ablauf der Geschäftsführung zu bestimmen und zu gestalten. Ein unantastbarer Kernbereich eigenverantwortlicher Geschäftsführung ist nur durch die uneingeschränkte Vertretungsmacht sowie bestimmte zwingende gesetzliche Pflichten (z.B. §§ 30, 31, 33, 64 GmbHG) abgesteckt. In der Erfüllung dieser Verpflichtungen dürfen die Geschäftsführer nicht behindert werden. Da-

1 OLG Düsseldorf v. 16.4.2009 – I-3 Wx 85/09, NZG 2009, 678; OLG München v. 17.12.2009 – 31 Wx 142/09, NZG 2011, 871. Ausführlich auch *Wachter*, GmbHR 2003, 538 nach OLG Dresden v. 5.11.2002 – 2 U 1433/02, GmbHR 2003, 537.

rüber hinaus gibt es **keinen weisungsfreien Mindestbereich für die Geschäftsführung**¹.

Weisungsbeschlüsse sind von den Geschäftsführern zu befolgen, selbst wenn sie fehlerhaft sein sollten. Andererseits kann der Geschäftsführer nicht haftbar gemacht werden, wenn er ein Rechtsgeschäft aufgrund eines ordentlichen oder fehlerhaften Weisungsbeschlusses ausführt². Hiervon gibt es nur wenige Ausnahmen, so z.B. wenn der Geschäftsführer einen Beschluss ausführt und dabei gleichzeitig gegen den Grundsatz der Erhaltung des Stammkapitals verstößt. Solche Beschlüsse sind im Interesse des Gläubigerschutzes auch für den Geschäftsführer unverbindlich. 355

☛ **Hinweis:** Anders als bei einer AG unterliegt die Geschäftsführung der GmbH dem direkten Einfluss der Gesellschafter.

Die **Einberufung der Gesellschafterversammlung** und ihre Vorbereitung obliegt den Geschäftsführern. Auf die Vertretungsmacht kommt es nicht an. Jeder Geschäftsführer ist für sich alleine befugt und ggf. auch verpflichtet, die Gesellschafterversammlung einzuberufen, also auch dann, wenn er ansonsten nur Gesamtvertretungsbefugnis hat³. 356

Gesetzliche Einberufungsgründe sind u.a.: Feststellung des Jahresabschlusses, Satzungsänderung, Auflösung und Liquidation, ferner wenn sich aus der Jahresbilanz oder einer aufgestellten Zwischenbilanz ergibt, dass die Hälfte des Stammkapitals verloren ist (§ 49 Abs. 3 GmbHG). Der Information der Gesellschafter bei einem Verlust der Hälfte des Stammkapitals wird insoweit Nachdruck verliehen, als die Verletzung der Anzeigepflicht durch den Geschäftsführer nach § 84 Abs. 1 Nr. 1 GmbHG mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder mit Geldstrafe belegt wird. 357

Dem Geschäftsführer steht nach dem Gesetz kein **Recht auf Teilnahme an der Gesellschafterversammlung** zu, sie sind jedoch auf Verlangen eines Gesellschafters zur Teilnahme verpflichtet⁴. Die Satzung kann jedoch ein eigenes Teilnahmerecht für die Geschäftsführer begründen. Auch bei einem solchen satzungsgemäßen Teilnahmerecht sind die Gesellschafter grundsätzlich nicht gehindert, den Geschäftsführer durch einvernehmlichen Beschluss ad hoc von der Teilnahme auszuschließen⁵. 358

☛ **Hinweis:** Im Gesellschaftsvertrag ist an folgende Regelungsbereiche zu denken: Die Einberufungsgründe für die Gesellschafterversammlung sollen in der Satzung niedergelegt werden. Möglicherweise sollte ein Einberufungsgrund auch dann gegeben sein, wenn Gesellschafter ab einer bestimmten Beteiligungshöhe dies verlangen.

1 *Koppensteiner/Gruber* in Rowedder/Schmidt-Leithoff, 5. Aufl. 2013, § 37 GmbHG Rz. 19 ff.

2 Vgl. zu den erforderlichen Differenzierungen *Ebert*, GmbHR 2003, 444.

3 BayObLG v. 2.7.1999 – 3 Z BR 298/98, GmbHR 1999, 984.

4 *Koppensteiner/Gruber*, 5. Aufl. 2013, § 48 GmbHG Rz. 10.

5 *Seibt* in Scholz, 11. Aufl. 2014, § 48 GmbHG Rz. 20.

3. Bestellung des Geschäftsführers

359 Die Bestellung des Geschäftsführers erfolgt **durch die Gesellschafterversammlung mit einfacher Mehrheit der abgegebenen Stimmen** (§§ 46 Nr. 5, 47, 48 Abs. 1 GmbHG). Obwohl diese Bestimmung recht einfach ist, können sich hieraus in der Praxis vielfach Probleme ergeben. Zunächst muss erkannt werden, dass ein **Mehrheitsgesellschafter**, der bei der Bestellung seiner eigenen Person zum Geschäftsführer vom Stimmrecht nicht ausgeschlossen ist, kraft seiner Stimmrechtsmehrheit sich selbst zum Geschäftsführer bestellen und auch die Bedingungen seines Anstellungsvertrages festlegen kann. Hier kann gerade für **Minderheitsgesellschafter** eine besondere **Gefahr** liegen, wenn nämlich die Ertragskraft der GmbH sich in Grenzen hält und die Gewinne größtenteils durch Geschäftsführergehälter aufgebraucht werden. Zivilrechtliche Schutzmechanismen greifen nur in außergewöhnlichen Fällen, wenn nämlich dem Gesellschafter bezüglich der Ausübung seines Stimmrechtes ein Stimmrechtsmissbrauch nachgewiesen werden kann. Hiervon unberührt bleibt die steuerliche Betrachtungsweise über nicht angemessene Geschäftsführergehälter, die bekanntlich zu verdeckten Gewinnausschüttungen führen (vgl. Rz. 1427 ff.). Auch wenn steuerlich die Gehaltshöhe als unangemessen festgestellt werden sollte, bedeutet dies noch nicht, dass der betreffende Gesellschafter bezüglich der Festlegung seines Gehaltes sein Stimmrecht missbraucht habe. Eine solche Problemstellung könnte sich z.B. bei drei Gesellschaftern, die jeweils mit 1/3 beteiligt sind, ergeben, wenn nur zwei Gesellschafter die Geschäftsführung ausüben. Hier besteht für den dritten Gesellschafter die Gefahr, dass die beiden anderen Gesellschafter sich kraft ihrer Stimmrechtsmajorität gegenseitig zum Geschäftsführer bestellen und entsprechend günstige Anstellungsbedingungen festlegen. In diesen Fällen muss überlegt werden, ob der Anstellungsvertrag nicht mit einem höheren Beschlussquorum als 51 % abgeschlossen werden sollte. Zu denken ist auch an ein Zustimmungsrecht bestimmter Gesellschafter.

➔ **Hinweis:** Der Mehrheitsgesellschafter kann sich kraft seiner Stimmrechtsmajorität zum Geschäftsführer bestellen und die Bedingungen seines Anstellungsvertrages festlegen. Eine Grenze wird lediglich bei Stimmrechtsmissbrauch gezogen.

360 Auch bei einer **Zweipersonen-Gesellschaft** können sich aus dem vorstehenden Bestellungsrecht Probleme ergeben. Geht man einmal davon aus, dass zwei gleichberechtigte Gesellschafter vorhanden sind, die sich auch gleichzeitig die Geschäftsführung teilen. Verstirbt einer der Gesellschafter und möchte die Familie des verstorbenen Gesellschafters einen Geschäftsführer ihres Vertrauens bestellen, so scheidet dies nicht selten an dem Veto des anderen Gesellschafters, da die Familie nicht über die Mehrheit des Stimmrechtes verfügt. In diesen Fällen sollte an eine Gruppenlösung gedacht werden. Jeder Gesellschafter und alle weiteren Gesellschafter, die ihre Rechtsnachfolge auf den bestimmten Gesellschafter zurückführen, bilden eine Gruppe. Sind also z.B. die Gesellschafter Meier und Schulze mit jeweils 50 % beteiligt, so könnten alle Gesellschafter nach Meier einerseits und alle Gesellschafter nach Schulze anderer-

seits eine Gruppe bilden. Jede Gruppe hat ein eigenes Bestellungsrecht¹ bezüglich eines Geschäftsführers ihres Vertrauens.

- ☛ **Hinweis:** In Einzelfällen kann es wichtig sein, den Gesellschaftergruppen ein Geschäftsführer-Bestellungsrecht einzuräumen.

Die Kompetenz zur Bestellung des Geschäftsführers kann von der Gesellschafterversammlung auch einem anderen Organ, insbesondere dem **Beirat**, übertragen werden. In einer Gesellschaft mit einer Vielzahl von Gesellschaftern wird das Bestellungsrecht vielfach auf einen Beirat oder Gesellschafterausschuss übertragen, wenn es sich hierbei um im Wirtschaftsleben erfahrene Personen handelt. 361

Für Gründergesellschaften wird vielfach in der Satzung das Geschäftsführungsrecht als lebenslangliches **Sonderrecht** eingeräumt. Damit ist es grds. nur mit Zustimmung des betroffenen Gesellschafters aufhebbar. Durch die Einräumung eines solchen Sonderrechts wird insbesondere die Geschäftsführerstellung eines Senior-Gesellschafters gesichert, auch wenn er später im Wege der vorweggenommenen Erbfolge möglicherweise mit seinem Stimmrecht unter 50 % absinkt. Nach Meinung des OLG Stuttgart² sollte bei derartigen Sonderrechten gleichzeitig eine Regelung über die Anzahl der Geschäftsführer aufgenommen werden bzw. eine Regelung, wer die Anzahl der Geschäftsführer bestimmt. Anderenfalls kann das Geschäftsführungsrecht durch Bestellung zahlreicher weiterer Geschäftsführer ausgehöhlt werden. Besonders weitgehend ist das Sonderrecht, wenn ein Selbstbenennungsrecht oder Drittbenennungsrecht vorgesehen ist und der Sonderrechtsgeschäftsführer stets einzelvertretungsberechtigt und von § 181 BGB befreit ist, während alle weiteren Geschäftsführer nur gemeinschaftlich mit diesem vertretungsbefugt sind. 362

Hierbei sollte klargestellt werden, ob es sich um ein **dinglich** am jeweiligen Geschäftsanteil haftendes Sonderrecht handelt oder ob es sich um ein **persönliches Recht** handelt, das allerdings regelmäßig nur solange gelten soll und gelten kann, als der Bevorrechtigte noch Gesellschafter der Gesellschaft ist³. Gleiches gilt für die Vererblichkeit. Eine Satzungsklausel über ein dingliches Geschäftsführungsrecht sollte aber kritisch geprüft werden, da der Rechtsnachfolger vielfach nicht bekannt oder seine Führungsfähigkeit noch nicht erwiesen ist. Bei einem dinglichen Sonderrecht sind die Folgen einer Geschäftsanteilsteilung zu regeln – beispielsweise dahingehend, dass bei einer Teilung alle Inhaber der Teilgeschäftsanteile dieses nur einheitlich ausüben können oder dass das Recht stets dem nominell größten verbleibt und bei Entstehung gleichgroßer Geschäftsanteile das Sonderrecht nur gemeinschaftlich ausgeübt werden kann. 363

1 Vgl. zu einem Präsentationsrecht OLG Saarbrücken v. 10.10.2006 – 4 U 382/05-169, GmbHR 2007, 143.

2 OLG Stuttgart v. 28.12.1998 – 20W 14/98, GmbHR 1999, 537 (538).

3 Die Gesellschafterstellung ist nach h.M. zwingende Voraussetzung des Sonderrechts, Uwe H. Schneider/Sven H. Schneider in Scholz, 11. Aufl. 2012, § 6 GmbHG Rz. 84; Kleindiek in Lutter/Hommelhoff, 18. Aufl. 2012, § 38 GmbHG Rz. 10.

- **Hinweis:** Das Geschäftsführungsrecht kann als Sonderrecht zugunsten eines bestimmten Gesellschafters in der Satzung verankert werden. Empfehlenswert bei dem sich allmählich zurückziehenden Senior-Gesellschafter.

- 364 Teilweise wird bei Gründung einer GmbH die Geschäftsführerbestellung in die GmbH-Satzung aufgenommen¹. Dann ist fraglich, ob darin die Bestellung eines Sonderrechts zu sehen ist oder nicht. Beides ist möglich. Streit ist vorprogrammiert, Klarstellung geboten. Ebenso kann darin die Beschränkung der Abberufbarkeit auf die Abberufung aus wichtigem Grund zu sehen sein. Ferner ist für die Abberufung im Zweifel keine Satzungsänderung erforderlich². Die Rechtsprechung war diesbezüglich bisher restriktiv und hat der Bestellung in der Satzung als solcher noch keine entscheidende Bedeutung zugemessen, wohl aber einer „Bestellung auf Lebenszeit“ in der Satzung³.
- 365 Ein Gesellschafter mit Geschäftsführungs-Sonderrecht kann nur aus wichtigem Grund oder mit seiner Zustimmung abberufen werden⁴. Die vollständige **Abschaffung** des Sonderrechts bedarf einer Satzungsänderung mit notarieller Beurkundung und nach § 53 Abs. 3 GmbHG der Zustimmung des betroffenen Gesellschafters. Dies gilt nach Meinung des OLG Nürnberg auch bei Abberufung wegen Vorliegens eines wichtigen Grundes⁵. Bei der Beschlussfassung über die Abberufung aus wichtigem Grund hat der betroffene Gesellschafter kein Stimmrecht. Wird aufgrund eines wichtigen Grundes ein Sonderrechtsgeschäftsführer abberufen, so gilt er nach h.M. bis zur gerichtlichen Entscheidung weiterhin als Geschäftsführer⁶; die Sachlage ist genau umgekehrt bei einem Minderheits-Gesellschafter-Geschäftsführer ohne Sonderrecht⁷ oder bei einem Fremdgeschäftsführer⁸. In den beiden letztgenannten Fällen gilt § 84 Abs. 3 Satz 4 AktG entsprechend, gilt also bis zur wirksamen gerichtlichen Feststellung der Unwirksamkeit der Abberufung die Abberufung als wirksam. Diese Rechtsfolge passt auch beim Mehrheitsgesellschafter-Geschäftsführer und bei zwei gleichmäßig beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern nicht; hier ist die Rechtslage wie beim Geschäftsführer mit Sonderrecht; die Abberufung ist daher vorerst bis zur endgültigen gerichtlichen Klärung unwirksam.
- 366 Abgesehen von dem Sonderrecht auf Geschäftsführung zugunsten eines Geschäftsführers kann geregelt werden, dass seine Abberufung nur aus bestimm-

1 *Kleindiek* in Lutter/Hommelhoff, 18. Aufl. 2012, § 38 GmbHG Rz. 10 ff.

2 *Goette*, DStR 1998, 938 f.; *Altmeyen* in Roth/Altmeyen, 7. Aufl. 2012, § 6 GmbHG Rz. 62.

3 BGH v. 16.2.1981 – II ZR 89/79, WM 1981, 439; *Kleindiek* in Lutter/Hommelhoff, 18. Aufl. 2012, § 38 GmbHG Rz. 9.

4 BGH v. 17.10.1983 – II ZR 31/83, WM 1984, 29; *Uwe H. Schneider/Sven H. Schneider* in Scholz, 11. Aufl. 2014, § 38 GmbHG Rz. 41.

5 OLG Nürnberg v. 10.11.1999 – 12 U 813/99, GmbHR 2000, 563.

6 *Zöllner/Noack* in Baumbach/Hueck, 20. Aufl. 2013, § 38 GmbHG Rz. 51.

7 Vgl. *Uwe H. Schneider/Sven H. Schneider* in Scholz, 11. Aufl. 2014, § 38 GmbHG Rz. 63 ff. Dabei geht es um die streitige entsprechende Anwendung des § 84 Abs. 3 Satz 4 AktG auf die GmbH.

8 Bei diesem kann sich das Problem nur stellen, wenn der Grundsatz der jederzeitigen Abberufung nicht gilt, weil er aufgrund eines Benennungsrechts eines Gesellschafters nur aus wichtigem Grund abberufen werden kann.

ten Gründen erfolgen kann – dies auch ohne Begründung eines Sonderrechts¹. Das Recht auf Abberufung aus wichtigem Grunde kann jedoch nicht beschränkt oder abschließend geregelt werden². Es kann auch für einen solchen Fall nicht an die Zustimmung eines Gesellschafters im Sinne eines Vetorechts geknüpft werden. Die Satzungsbestimmung, mit der eine solche Beschränkung der Abberufung geregelt ist, kann grds. regulär nach §§ 53 ff. GmbHG durch Satzungsänderung geändert werden. Nur wenn in der Satzungsregelung gleichzeitig ein Sonderrecht zugunsten eines bestimmten Gesellschafters zu sehen ist, bedarf es zwingend dessen Zustimmung.

➔ **Formulierungsvorschlag:** Der Gesellschafter G hat persönlich und nicht vererblich für die Dauer seiner Zugehörigkeit als Gesellschafter dieser Gesellschaft das Sonderrecht, sich selbst oder einen beliebigen Dritten, stets jedoch nur einen Geschäftsführer, neben (*im Einzelfall prüfen, ob diese Regelung gewünscht*) dem oder den sonst frei von der Gesellschafterversammlung frei wählbaren Geschäftsführern zu benennen. Der jeweilige von dem Sonderrechtsinhaber bestellte Geschäftsführer kann nur aus wichtigem Grunde abberufen werden. Der aufgrund des Sonderrechts bestellte Geschäftsführer ist stets einzelvertretungsberechtigt und von § 181 BGB befreit. Alle weiteren Geschäftsführer sind nur mit dem Sonderrechtsgeschäftsführer gemeinschaftlich vertretungsberechtigt.

4. Vertretungs- und Geschäftsführungsbefugnis

Den Geschäftsführern obliegt die Vertretung (Handeln im Außenverhältnis) 367 der Gesellschaft (§ 35 Abs. 1 GmbHG). Sind mehrere Geschäftsführer vorhanden, so steht ihnen nur **Gesamtvertretungsbefugnis** zu (§ 35 Abs. 2 Satz 2 GmbHG). Durch den Gesellschaftsvertrag kann aber eine anderweitige Vertretungsbefugnis unmittelbar geregelt werden oder aber es wird festgelegt, dass durch Gesellschafterbeschluss die Gesellschafterversammlung jederzeit einem oder mehreren Geschäftsführern Einzelvertretungsbefugnis einräumen kann. Die Zeichnung durch die Geschäftsführer geschieht in der Weise, dass die Zeichnenden zu der Firma der Gesellschaft ihre Namensunterschrift beifügen.

Die Gesamtvertretungsbefugnis wird in der Satzung vielfach auf die **unechte Gesamtvertretung** erstreckt, wonach ein Geschäftsführer immer nur zusammen mit einem anderen Geschäftsführer oder Prokuristen handeln kann. Eine solche ist aber nur zulässig, wenn mindestens zwei Geschäftsführer vorhanden sind, andernfalls würde man unzulässigerweise die Vertretungsbefugnis des alleinigen Geschäftsführers an die Mitwirkung eines Prokuristen binden. 368

Dem Geschäftsführer einer GmbH ist es nach allgemeinem Recht untersagt, 369 mit sich selbst als Privatmann oder Unternehmer Rechtsgeschäfte abzuschließen (§ 181 BGB). Eine Aufhebung dieses **Selbstkontrahierungsverbotes** ist in der Praxis vielfach erwünscht und regelmäßig empfehlenswert, schon alleine um bei Gesellschafter-Geschäftsführern die Gefahr steuerlicher Nachteile zu

1 Zöllner/Noack in Baumbach/Hueck, 20. Aufl. 2013, § 38 GmbHG Rz. 7 ff.

2 BGH v. 21.4.1969 – II ZR 200/67, NJW 1969, 1483; Uwe H. Schneider/Sven H. Schneider in Scholz, 11. Aufl. 2014, § 38 GmbHG Rz. 39.

vermeiden (vgl. Rz. 693). Die generelle Befreiung eines Geschäftsführers vom Selbstkontrahierungsverbot bedarf einer satzungsmäßigen Grundlage, da sie die gesetzliche Vertretungsbefugnis ändert¹. In der Satzung sollte deshalb eine Klausel aufgenommen werden, wonach einzelne Geschäftsführer durch Gesellschafterbeschluss von den Beschränkungen des § 181 BGB befreit werden können. Die nachträgliche Befreiung ohne bisherige Satzungsgrundlage erfordert daher eine formelle Satzungsänderung. Namentliche Benennungen in der Satzung sollten möglichst unterbleiben, es sei denn, dass dem Gründer- oder Senior-Gesellschafter ein Sonderrecht auf Einzelvertretungsbefugnis eingeräumt werden soll und für ihn gleichzeitig festgeschrieben wird, dass er vom Selbstkontrahierungsverbot befreit ist. Die tatsächlich erteilte Befreiung von § 181 BGB bedarf der Anmeldung und Eintragung in das Handelsregister².

- 370 Auch bei der **Einpersonen-GmbH** reicht es aus, wenn in der Satzung eine allgemeine Ermächtigungsklausel – also ohne namentliche Benennung des Geschäftsführers – zur Befreiung vom Selbstkontrahierungsverbot enthalten ist³.

➤ **Hinweis:** Die Befreiung vom Selbstkontrahierungsverbot durch Gesellschafterbeschluss muss in die Satzung aufgenommen werden. Dies gilt auch für die Einpersonen-GmbH.

- 371 Die organschaftliche Vertretungsbefugnis des Geschäftsführers ist nicht übertragbar. Eine Generalvollmacht eines Geschäftsführers zugunsten eines Dritten ist daher grds. unwirksam. Allerdings lässt sie sich eine solche Vollmacht regelmäßig zumindest als Generalhandlungsvollmacht nach § 54 HGB aufrechterhalten⁴.

- 372 Die **Geschäftsführungsbefugnis** ist von der Vertretungsbefugnis zu unterscheiden. Sie betrifft nur das Innenverhältnis und nicht das Außenverhältnis (Vertretung). Die Geschäftsführungsbefugnis bestimmt somit den Umfang des rechtlichen Dürfens im Innenverhältnis. Zwar schweigt das Gesetz über die Art der Geschäftsführungsbefugnis, doch wird heute allgemein angenommen, dass bei mehreren Geschäftsführern diesen nur Gesamtgeschäftsführungsbefugnis zusteht⁵.

- 373 Der **Umfang** der Geschäftsführungsbefugnis ist recht weit gezogen, jedoch fallen ungewöhnliche Maßnahmen und Maßnahmen, die nicht mehr vom Unternehmensgegenstand gedeckt sind, in den Zuständigkeitsbereich der Gesellschafter.

- 374 Im **Gesellschaftsvertrag** wird vielfach von der vorstehend geschilderten rechtlichen Ausgangssituation abgewichen. So kann die Gesamtgeschäftsführungsbefugnis äußerst hinderlich für den Ablauf der Geschäftsführung sein. Aus diesem Grunde wird man in die Satzung lediglich eine **Öffnungsklausel** vorsehen,

1 OLG Celle v. 16.8.2000 – 9 W 82/00, GmbHR 2000, 1098; *Wälzholz*, GmbHR 2002, 305 – bei Liquidation.

2 Siehe OLG Stuttgart v. 18.10.2007 – 8 W 412/07, GmbHR 2007, 1270.

3 OLG Hamm v. 27.4.1998 – 15 W 79/98, GmbHR 1998, 682.

4 BGH v. 18.7.2002 – III ZR 124/01, GmbHR 2002, 972.

5 *Uwe H. Schneider/Sven H. Schneider* in Scholz, 11. Aufl. 2014, § 37 GmbHG Rz. 21.

wonach durch Gesellschafterbeschluss oder durch eine zu erlassende Geschäftsordnung einzelnen Geschäftsführern Einzelgeschäftsführungsbefugnis eingeräumt werden kann¹. Selbstverständlich besteht die Möglichkeit, auch bei Einräumung einer Einzelgeschäftsführungsbefugnis Maßnahmen von größerer Bedeutung an die gemeinsame Entscheidung der Geschäftsführer zu binden.

In den meisten Satzungen wird eine genaue Kompetenzabgrenzung zwischen der Gesellschafterversammlung einerseits und den Geschäftsführern andererseits vorgenommen durch Festlegung eines **Zustimmungskataloges**, wonach bei bestimmten Rechtsgeschäften und Rechtshandlungen die Geschäftsführer der Zustimmung der Gesellschafterversammlung bedürfen. Es wird ganz von der Interessenslage und der Zusammensetzung der Gesellschafter abhängen, ob und inwieweit ein solcher Zustimmungskatalog in die Satzung aufgenommen wird. Dabei ist auf Folgendes zu achten: Die in der Satzung niedergelegten zustimmungspflichtigen Rechtsgeschäfte werden damit Satzungsbestandteil und können nur durch eine Satzungsänderung wieder aufgehoben werden.

➤ **Hinweis:** Es empfiehlt sich, in die Satzung eine weitere Bestimmung aufzunehmen, die sinngemäß lautet: „Die vorstehend aufgeführten zustimmungsbedürftigen Rechtsgeschäfte sind nicht Satzungsbestandteil im materiellen Sinne, sondern eine intern bindende Richtlinie für die Geschäftsführung. Die zustimmungsbedürftigen Rechtsgeschäfte können daher durch formlosen Gesellschafterbeschluss ohne Einhaltung der für eine Satzungsänderung erforderlichen Formvorschriften jederzeit erweitert, eingeschränkt oder aufgehoben werden.“

Enthält ein Gesellschaftsvertrag die vorstehende Regelung nicht, ergeben sich rechtliche Schwierigkeiten, wenn in dem Geschäftsführervertrag die Zuständigkeit des Geschäftsführers gegenüber dem Zustimmungskatalog erweitert werden soll. In diesem Falle bedarf es dann zunächst eines satzungsändernden Beschlusses, andernfalls ginge die erweiterte Zuständigkeit im Geschäftsführervertrag ins Leere. Noch flexibler ist es, im Geschäftsführervertrag lediglich auf eine von der Gesellschafterversammlung zu beschließende und vom Geschäftsführer zu beachtende Geschäftsordnung zu verweisen und in der Satzung ebenfalls nur auf eine Geschäftsordnung zu verweisen, die jederzeit durch einfachen Gesellschafterbeschluss erlassen und geändert werden kann.

Denkbar ist auch, die Zustimmung zu bestimmten Rechtsgeschäften an die **Einwilligung eines einzelnen Gesellschafters** zu binden. Eine solche Vertragsformulierung sollte man aber nur treffen, wenn allseits bestimmte Interessen eines einzelnen Gesellschafters auf Dauer geschützt werden sollen, so z.B. bei der Vermietung eines Grundstücks durch den betreffenden Gesellschafter.

5. Abberufung/Niederlegung des Amtes

Zu unterscheiden ist zwischen der Abberufung des Geschäftsführers als Organ der Gesellschaft und der Kündigung seines Dienstvertrages². Das Amt des Ge-

1 Ebenso *Langenfeld/Miras*, GmbH-Vertragspraxis, 7. Aufl. 2015, Rz. 207 f.

2 Siehe *Kreklau*, GmbHR 2007, 365 ff.

schäftsführers ist **jederzeit ohne Vorliegen eines wichtigen Grundes** widerrufbar (§ 38 Abs. 1 GmbHG). Dagegen beinhaltet die Abberufung eines Geschäftsführers eine Satzungsänderung und bedarf daher der notariellen Beurkundung auch bei Vorliegen eines wichtigen Grundes, wenn mit der Abberufung dem Geschäftsführer ein satzungsmäßiges Sonderrecht dauerhaft entzogen wird¹. Einschränkungen können sich bei einer zweigliedrigen GmbH aus der Treuepflicht ergeben².

- 379 Die Satzung kann den Grundsatz der jederzeitigen Abberufbarkeit zugunsten der Geschäftsführer einschränken. In der Praxis finden sich bei Gesellschafter-Geschäftsführern häufig Beschränkungen auf das Vorliegen eines wichtigen Grundes. Die Möglichkeit zur Abberufung aus wichtigem Grund ist zwingend.³ Eine weitergehende Beschränkung, z.B. die abschließende Aufzählung oder der Ausschluss objektiv wichtiger Gründe, ist auch durch Satzungsbestimmung nicht zulässig⁴. Ist objektiv ein wichtiger Grund gegeben, muss es der Mehrheit der Gesellschafterversammlung möglich sein, den betreffenden Gesellschafter abzurufen. Die Satzung kann jedoch Gründe, die objektiv keinen wichtigen Grund darstellen, als solche festlegen, wie etwa Erreichen der Altersgrenze, Verlegung des Wohnortes, Übernahme politischer Funktionen, Ehescheidung⁵.

Eine solche **Schutzklausel** zugunsten der Gesellschafter-Geschäftsführer könnte sinngemäß lauten:

„Gesellschafter-Geschäftsführer können nur bei Vorliegen eines wichtigen Grundes abberufen werden.“

- 380 Die Beschränkung des Grundsatzes der jederzeitigen Abberufbarkeit ist auch bei Fremdgeschäftsführern zulässig⁶. Die Aufnahme einer solchen Klausel in die Satzung sollte jedoch sorgfältig bedacht werden, da dem Fremdgeschäftsführer hierdurch die Möglichkeit eingeräumt wird, die Unzulässigkeit der Abberufung und somit Fortdauer der Organstellung gerichtlich gegenüber der Gesellschaft geltend zu machen. Zwar steht ihm kein eigenes Anfechtungs-, wohl aber ggf. ein Wiederbestellungsrecht zu⁷.
- 381 Für die Abberufung reicht ein **Mehrheitsbeschluss der Gesellschafterversammlung**. Der Mehrheitsgesellschafter stimmt hierbei über seine eigene Abberufung mit und wird sie in der Regel blockieren. Lediglich wenn eine Abberufung aus wichtigem Grunde erfolgt, darf der betreffende Gesellschafter hierbei nicht

1 So OLG Nürnberg v. 10.11.1999 – 12 U 813/99, GmbHR 2000, 563 – nicht zweifelsfrei.

2 BGH v. 29.11.1993 – II ZR 61/93, DStR 1994, 214; vgl. auch OLG Düsseldorf v. 7.1.1994 – 16 U 104/92, GmbHR 1994, 884; OLG Hamm v. 1.2.1995 – 8 U 148/94, GmbHR 1995, 736 (739).

3 Vgl. BGH v. 21.4.1969 – II ZR 200/67, NJW 1969, 1483.

4 *Kleindiek* in Lutter/Hommelhoff, 18. Aufl. 2012, § 38 GmbHG Rz. 7.

5 *Uwe H. Schneider/Sven H. Schneider* in Scholz, 11. Aufl. 2014, § 38 GmbHG Rz. 39; *Kleindiek* in Lutter/Hommelhoff, 18. Aufl. 2012, § 38 GmbHG Rz. 7.

6 *Uwe H. Schneider/Sven H. Schneider* in Scholz, 11. Aufl. 2014, § 38 GmbHG Rz. 40; *Kleindiek* in Lutter/Hommelhoff, 18. Aufl. 2012, § 38 GmbHG Rz. 8.

7 *Kleindiek* in Lutter/Hommelhoff, 18. Aufl. 2012, § 38 GmbHG Rz. 14.

mit abstimmen¹. Nach wohl h.M. reicht für den Stimmrechtsausschluss die bloße, plausible Behauptung eines wichtigen Grundes. Hinsichtlich des Wirksamkeitszeitpunktes der Abberufung im Streitfall ist genau zu differenzieren² (s. ausführlich auch Rz. 365 f.).

☞ **Hinweis:** Der Geschäftsführer einer GmbH ist grds. jederzeit ohne Vorliegen besonderer Gründe durch einfachen Mehrheitsbeschluss der Gesellschafterversammlung abrufbar. Die Abberufung ist grds. ohne Auswirkungen auf den bestehenden Dienstvertrag.

Grds. kann ein Geschäftsführer der GmbH sein Amt jederzeit **niederlegen**³. Die Amtsniederlegung ist im GmbHG nicht geregelt. Gleichwohl ist die Amtsniederlegung, also die Beendigung des organschaftlichen Verhältnisses als **einseitige, empfangsbedürftige Erklärung** jederzeit möglich, ohne Rücksicht auf die behaupteten Gründe. Eines wichtigen Grundes bedarf es nach herrschender Meinung nicht⁴. Würde man die Wirksamkeit der Niederlegung von einem Streit über das Vorliegen eines wichtigen Grundes abhängig machen, wäre ggf. eine lang andauernde Unsicherheit über die Organstellung eines Geschäftsführers vorprogrammiert. Überlegungen der **Rechtssicherheit** gehen daher vor. Entsprechende Grundsätze gelten auch für den GmbH-Liquidator⁵. Bei einer Einpersonen-GmbH mit identischem Geschäftsführer/Liquidator soll die Erklärung über die Amtsniederlegung gegenüber dem Registergericht abzugeben sein und erst mit dem Zugang bei diesem wirksam werden⁶. Zumindest eine zusätzliche Erklärung zusätzlich zur Erklärung gegenüber dem Gesellschafter kann sich aus Sicherheitsgründen empfehlen. M.E. liegt hier kein Problem des § 181 BGB vor⁷.

382

Da wichtige Konsequenzen an den Verlust der Amtsstellung geknüpft sind, sollte auf jeden Fall darauf geachtet werden, dass die Amtsniederlegungserklärung möglichst **allen Gesellschaftern zugeht**. Nach der überzeugenden Rechtsprechung des BGH genügt jedoch auch eine Abgabe der Niederlegungserklärung gegenüber einem Gesellschafter⁸. Bei einem Einpersonen-Gesellschafter-Geschäftsführer ist hingegen wohl das Registergericht empfangszuständig⁹, in

383

1 Vgl. OLG Stuttgart v. 13.4.1994 – 2 U 303/93, GmbHR 1995, 228 m.w.N.

2 Siehe dazu insb. OLG Schleswig v. 5.7.2007 – 5 U 186/06, GmbHR 2007, 1108 (Ls).

3 Siehe dazu ausführlich *Schuhmann*, GmbHR 2007, 305 ff.; *Wälzholz*, GmbH-StB 2006, 264 ff.

4 BGH v. 8.2.1993 – II ZR 58/92, GmbHR 1993, 216; *Altmeyen* in Roth/Altmeyen, 7. Aufl. 2012, § 38 GmbHG Rz. 75; *Wachter*, GmbHR 2001, 1129 (1130); vgl. auch BGH v. 17.9.2001 – II ZR 378/99, GmbHR 2002, 26; *Trölitzsch*, GmbHR 1995, 857 (858).

5 Vgl. *Haas* in Baumbach/Hueck, 20. Aufl. 2013, § 66 GmbHG Rz. 29; BayObLG v. 13.1.1994 – 3 Z BR 311/93, GmbHR 1994, 259.

6 BayObLG v. 13.1.1994 – 3 Z BR 311/93, GmbHR 1994, 259 = NJW-RR 1994, 617 [Liquidator].

7 Ebenso wenig steht der Mitwirkung an einer Beschlussfassung § 47 Abs. 4 GmbHG entgegen, vgl. *K. Schmidt* in Scholz, 11. Aufl. 2014, § 47 GmbHG Rz. 118.

8 BGH v. 17.9.2001 – II ZR 378/99, GmbHR 2002, 26; *Lohr*, DStR 2002, 2173 (2174); a.A. noch *Wachter*, GmbHR 2001, 1129 (1133).

9 BayObLG v. 13.1.1994 – 3 Z BR 311/93, GmbHR 1994, 259 = NJW-RR 1994, 617.

bestimmten Fällen auch der Aufsichtsrat¹. Der Zugang der Amtsniederlegung bei mindestens einem Gesellschafter ist dem Registergericht in der Form des § 39 Abs. 2 GmbHG zum Zwecke der Handelsregisteranmeldung nachzuweisen². Aus diesem Grunde sollte die Erklärung die Erklärung per **Einschreiben-Rückschein** versenden. Die Niederlegungserklärung gegenüber einem Mitgeschäftsführer reicht jedenfalls nicht³. Sind die Gesellschafter wiederum Gesellschaften, so soll nach Meinung des OLG Naumburg⁴ auch die Vertretungsbefugnis von deren Vertretungsorganen in öffentlicher Form nachgewiesen werden müssen. Es empfiehlt sich insoweit die Vorlage eines beglaubigten Handelsregistrauszuges.

- 384 Der Grundsatz der jederzeitigen Amtsniederlegung oder der eigenen Abberufung⁵ gilt nicht in den Fällen des Rechtsmissbrauchs bzw. der **Amtsniederlegung zur Unzeit**. Eine solche Amtsniederlegung ist unwirksam⁶. **Rechtsmissbrauch** liegt in der Regel vor, wenn der alleingeschäftsführende Alleingesellschafter sein Amt niederlegt, ohne dass ein wichtiger Grund vorliegt und ohne dass für die Bestellung eines Nachfolgers gesorgt wird⁷. Dies gilt grds. auch nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens wegen Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung der Gesellschaft⁸. Zwar geht die öffentlich-rechtliche Verpflichtung zur Stellung des Insolvenzantrages nach § 15a Abs. 3 InsO im Falle der Führungslosigkeit auf die Gesellschafter über (§ 35 Abs. 1 Satz 2 GmbHG). Dies rechtfertigt jedoch nicht, in einem solchen Falle von der sofortigen Wirksam-

1 Vgl. *Lohr*, DStR 2002, 2173 (2174).

2 OLG Frankfurt v. 19.7.2006 – 20 W 229/06, GmbHR 2006, 1151 = DNotZ 2006, 950 (mit Hinweis auf Ersatz des Zugangs durch Gerichtsvollzieherzustellung nach § 132 Abs. 1 ZPO oder öffentliche Zustellung nach § 132 Abs. 2 ZPO); OLG Düsseldorf v. 10.8.2004 – I-3 Wx 177/04, GmbHR 2004, 1532 = NZG 2004, 1068; OLG Naumburg v. 28.2.2001 – 7 Wx 5/00, GmbHR 2001, 569 m. Anm. *Wachter*, GmbHR 2001, 1129 ff.

3 OLG Düsseldorf v. 3.6.2005 – 3 Wx 118/05, GmbHR 2005, 932 = GmbH-StB 2005, 263 = NZG 2005, 632.

4 OLG Naumburg v. 28.2.2001 – 7 Wx 5/00, GmbHR 2001, 569.

5 Vgl. OLG München v. 16.3.2011 – 31 Wx 64/11, GmbHR 2011, 486 (487).

6 BayObLG v. 15.6.1999 – 3 Z BR 35/99, GmbHR 1999, 980; OLG Zweibrücken v. 15.2.2006 – 3 W 209/05, GmbHR 2006, 430 = DB 2006, 662; BGH v. 8.2.1993 – II ZR 58/92, GmbHR 1993, 216 = NJW 1993, 1198; BayObLG v. 6.8.1981 – BReg 1 Z 39/81, GmbHR 1982, 43 (44); BayObLG v. 29.7.1992 – 3 Z BR 71/92, GmbHR 1992, 671; BayObLG v. 13.1.1994 – 3 Z BR 311/93, GmbHR 1994, 259 = NJW-RR 1994, 617 (Liquidator); OLG Koblenz v. 26.5.1994 – 6 U 455/91, GmbHR 1995, 730; BayObLG v. 15.6.1999 – 3 Z BR 35/99, GmbHR 1999, 980; OLG Düsseldorf v. 6.12.2000 – 3 Wx 393/00, GmbHR 2001, 144; KG Berlin v. 1.11.2000 – 23 W 3250/00, GmbHR 2001, 147; OLG Hamm v. 21.6.1988 – 15 W 81/88, GmbHR 1989, 35; OLG Naumburg v. 28.2.2001 – 7 Wx 5/00, GmbHR 2001, 569; vgl. auch *Wachter*, GmbHR 2001, 1129.

7 OLG Düsseldorf v. 6.12.2000 – 3 Wx 393/00, GmbHR 2001, 144; für die Zwei-Personen GmbH s. KG Berlin v. 1.11.2000 – 23 W 3250/00, GmbHR 2001, 147 (Ls.).

8 OLG Köln v. 1.2.2008 – 2 Wx 3/08, GmbHR 2008, 544 = GmbH-StB 2008, 170; OLG Düsseldorf v. 17.12.2010 – I-25 Wx 56/10, BeckRS 2011, 05605 = juris; zweifelnd *Uwe H. Schneider/Sven H. Schneider* in Scholz, 11. Aufl. 2014, § 38 GmbHG Rz. 90.

keit der Amtsniederlegung auszugehen. Die Amtsniederlegung durch den alleingeschäftsführenden Alleingesellschafter bewirkt eine Unklarheit im Rechtsverkehr, die vom Gesetz nicht hingenommen werden kann¹.

Die Folgen des Missbrauchseinwands lassen sich folglich vermeiden, wenn gleichzeitig **mit der Abberufung ein neuer Geschäftsführer bestellt** wird. Es kann jedoch nicht ausgeschlossen werden, dass die Abberufung/Niederlegung nachträglich trotz Vollzugs im Handelsregister als nichtig angesehen wird, wenn der neue Geschäftsführer tatsächlich nie bereit war, die Geschäftsführung zu übernehmen, sondern es sich nur um ein „Täuschungsmanöver“ gehandelt hat. 385

Schwierigkeiten kann bei einer Amtsniederlegung die **Handelsregisteranmeldung** bereiten. Hat der einzige verbleibende Geschäftsführer mit sofortiger Wirkung die Niederlegung seines Amtes erklärt, so ist er selbst nicht mehr für die Handelsregisteranmeldung zuständig. Aus diesem Grunde sollte die Niederlegung des Amtes **aufschiebend bedingt auf die Eintragung** der Niederlegung ins Handelsregister erfolgen². In diesem Fall ist der Geschäftsführer im Zeitpunkt der Unterzeichnung der Handelsregisteranmeldung noch vertretungsbefugt. Ebenso ist es möglich und verlagert den Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Niederlegung weiter vor, die Niederlegung auf den Zeitpunkt des Zugangs der vollzugsfähigen Anmeldung beim Handelsregister vorzunehmen (riskanter als die erste Variante). 386

Bereits begangene **Pflichtverstöße in zivil- oder strafrechtlichrechtlicher Hinsicht** können durch die Amtsniederlegung nicht beseitigt werden³. Eine Amtsniederlegung ohne wichtigen Grund unter Fortbestand des Anstellungsvertrages kann zu Schadensersatzansprüchen gegenüber der Gesellschaft führen, da der Geschäftsführer in einem solchen Fall seinen fortbestehenden arbeitsvertraglichen Verpflichtungen nicht mehr nachkommt⁴. 387

Grds. endet mit der Amtsniederlegung und mit der Abberufung die Organstellung des Geschäftsführers. Der Geschäftsführer hat daher grds. nicht mehr die Pflichten des Geschäftsführeramtes⁵. Allerdings soll dies nicht gelten, wenn der Geschäftsführer **nach Eintritt der Insolvenzantragspflicht** und Lauf der Drei-Wochenfrist im Rahmen des § 15a InsO sein Amt niederlegt und sich damit der Möglichkeit beraubt, den Insolvenzantrag noch rechtzeitig zu stellen⁶. Alle weiteren Verschlechterungen in der Vermögenslage der Gesellschaft kön- 388

1 OLG München v. 16.3.2011 – 31 Wx 64/11, GmbHR 2011, 486; OLG München v. 29.5.2012 – 31 Wx 188/12, GmbHR 2012, 496.

2 Vgl. OLG Zweibrücken v. 15.2.2006 – 3 W 209/05, DB 2006, 662.

3 Uhlenbruck, GmbHR 2005, 817 (819).

4 OLG Koblenz v. 26.5.1994 – 6 U 455/91, GmbHR 1995, 730 – § 43 GmbHG als Schadensersatzgrundlage; Wachter, GmbHR 2001, 1129 (1131); Uhlenbruck, GmbHR 2005, 817 (819).

5 Zöllner/Noack in Baumbach/Hueck, 20. Aufl. 2013, § 38 GmbHG Rz. 86.

6 Kleindiek in Lutter/Hommelhoff, 18. Aufl. 2012, Anh. zu § 64 GmbHG Rz. 83; OLG Jena v. 28.11.2001 – 4 U 234/01, GmbHR 2002, 112; Wachter, GmbHR 2001, 1129 (1133).

nen in einem solchen Fall wohl der Pflichtverletzung durch Niederlegung ohne Insolvenzantragstellung zugerechnet werden.

6. Weitere Vertreter und die Vertretung der führungslosen GmbH

- 389 Nach § 8 Abs. 4 GmbHG ist eine inländische Geschäftsanschrift der GmbH zum Handelsregister anzumelden. Diese wird nach § 10 Abs. 1 GmbHG im Handelsregister eingetragen. Nach § 10 Abs. 2 GmbHG einzutragen ist auch die empfangsberechtigte Person mit inländischer (Geschäfts-)Anschrift, die den Gläubigern als weiterer Zustellempfänger dient, sofern von der Gesellschaft hiervon Gebrauch gemacht wird. Hierbei kann es sich um einen Gesellschafter oder eine sonstige rechtsgeschäftlich handelnde empfangsberechtigte Person wie z.B. einen Steuerberater oder Notar handeln¹. Durch die Eintragung des vorstehend bezeichneten weiteren Vertreters soll die Häufigkeit der Fälle reduziert werden, in denen die Gesellschaft mangels Geschäftsführern keinerlei Willenserklärungen mehr angeben kann. Ergänzend wird in § 35 GmbHG geregelt, dass an die Vertreter der Gesellschaft unter der im Handelsregister eingetragenen Geschäftsanschrift Willenserklärungen abgegeben und Schriftstücke zugestellt werden können. Unabhängig hiervon kann die Zustellung auch unter der eingetragenen Anschrift der empfangsberechtigten Person nach § 10 Abs. 2 Satz 2 GmbHG erfolgen, also an den fakultativen weiteren Vertreter.
- 390 Hat eine Gesellschaft keinen Geschäftsführer (**Führungslosigkeit**), so wird die Gesellschaft für den Fall, dass ihr gegenüber Willenserklärungen abgegeben oder Schriftstücke zugestellt werden, durch jeden Gesellschafter vertreten. Die Führungslosigkeit wird dabei definiert als GmbH, die keinen Geschäftsführer hat. Auf die Bereitschaft des Geschäftsführers zur Wahrnehmung seiner Aufgaben wird hingegen nicht abgestellt.
- 391 Nach § 170 Abs. 1 Satz 2 der Zivilprozessordnung (ZPO) kann eine **Zustellung** nie an die Gesellschaft selbst erfolgen, da diese nicht prozessfähig ist. Die Zustellung hat vielmehr stets an die gesetzlichen oder an die rechtsgeschäftlichen Vertreter zu erfolgen (§ 170 Abs. 1 Satz 1, § 171 Satz 1 ZPO). § 35 Abs. 1 Satz 2 GmbHG bestimmt, dass im Falle der Führungslosigkeit der GmbH gegenüber den Gesellschaftern als Empfangsvertreter der Gesellschaft Zustellungen vorgenommen werden können. Auf eine Kenntnis der Gesellschafter oder Aufsichtsratsmitglieder von der Führungslosigkeit kommt es insoweit nicht an. Aufgrund des § 35 Abs. 2 GmbHG sind alle Vertreter der Gesellschaft stets unter der im Handelsregister eingetragenen Geschäftsanschrift zu erreichen. Die Zustellung unter dieser Anschrift ist daher stets möglich und zulässig. Dies funktioniert allerdings nur, solange dort tatsächlich ein Geschäftslokal besteht oder der zurechenbare Rechtsschein eines Geschäftsraums gesetzt worden ist. Sollte dieses Kriterium nicht erfüllt sein, besteht also keinerlei Geschäftslokal unter der angegebenen Anschrift mehr und können keine Willenserklärungen mehr entgegengenommen und keine Zustellungen bewirkt werden, so ist die Zustellung im Wege der öffentlichen Bekanntgabe nach § 185 Nr. 2 ZPO möglich².

1 Vgl. hierzu OLG Hamm v. 20.1.2011 – 15 W 485/10, GmbHR 2011, 595.

2 Siehe hierzu ausführlich *Steffek*, BB 2007, 2077 ff.

B. Körperschaftsteuer

I. Ermittlung der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage – Überblick

1. Zweistufige Ermittlung der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage

- 578 Die Körperschaftsteuer bemisst sich gem. § 7 Abs. 1 KStG nach dem zu versteuernden Einkommen. Zu versteuerndes Einkommen ist **für die Körperschaftsteuer allgemein** das Einkommen i.S.d. § 8 Abs. 1 KStG, vermindert um die Freibeträge der §§ 24, 25 KStG (§ 7 Abs. 2 KStG). Da diese Freibeträge bei der GmbH nicht in Betracht kommen, ist das zu versteuernde Einkommen identisch mit dem Einkommen i.S.d. § 8 Abs. 1 KStG.
- 579 **Begriff und Ermittlung** des Einkommens richten sich bei der Körperschaftsteuer nach den Vorschriften des EStG und des KStG (§ 8 Abs. 1 KStG). Das bedeutet, dass für die Ermittlung des Einkommens die Vorschriften des EStG maßgebend sind, soweit die Vorschriften des KStG keine Sondervorschriften hierfür enthalten.

Im Überblick ergibt sich die Ermittlung der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage und der Körperschaftsteuer wie folgt:

Schritt	Ergebnis
Gewinnermittlung (1. Stufe)	Unterschiedsbetrag nach § 4 Abs. 1 EStG (Gewinn Steuerbilanz)
Einkommensermittlung (2. Stufe)	Einkommen bzw. zu versteuerndes Einkommen
Steuerberechnung Körperschaftsteuer	Körperschaftsteuer
Steuerberechnung Solidaritätszuschlag	Solidaritätszuschlag

2. Verfahrensrechtliche Aspekte der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens

- 580 Verfahrensrechtlich ist die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens der GmbH ein unselbständiger Teil der Körperschaftsteuerveranlagung, auch wenn einzelne Teile des zu versteuernden Einkommens – z.B. der in ihm enthaltene Anteil der GmbH am Gewinn einer Personengesellschaft – gesondert und einheitlich festzustellen sind.
- 581 Das Einkommen der GmbH ist materiell- und verfahrensrechtlich unabhängig von dem der Gesellschafter zu ermitteln und vom Finanzamt zu veranlagern. Es besteht keine verfahrensrechtliche Bindung zwischen dem Körperschaftsteuerbescheid der GmbH und dem Einkommensteuerbescheid ihres Gesellschafters. Eine Ausnahme gilt allerdings nach § 8 Abs. 3 Sätze 4 und 5 KStG sowie § 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG insbesondere hinsichtlich verdeckter Gewinnausschüttungen und verdeckter Einlagen. Vgl. Rz. 732 ff. und Rz. 1690.

3. Gewinnermittlungszeitraum

a) Wirtschaftsjahr als Ermittlungszeitraum

Veranlagungszeitraum für die Körperschaftsteuer ist das Kalenderjahr (§ 7 Abs. 3 Sätze 1 und 2 KStG). **Ermittlungszeitraum** bei nicht nach dem HGB zur Buchführung verpflichteten Körperschaften ist nach § 7 Abs. 3 Satz 2 KStG ebenfalls zwingend das Kalenderjahr. Bei nach dem HGB zur Buchführung verpflichteten Körperschaften, also auch bei der GmbH als Formkaufmann, ist Ermittlungszeitraum das **Wirtschaftsjahr** (§ 7 Abs. 4 Satz 1 KStG). Die Dauer des Wirtschaftsjahres beträgt grundsätzlich zwölf Monate (§ 8b Satz 1 EStDV¹). In Ausnahmefällen ist nach § 8b Satz 2 EStDV ein kürzeres Wirtschaftsjahr (**Rumpfwirtschaftsjahr**) möglich, so bei Eröffnung, Erwerb, Aufgabe oder Veräußerung eines Betriebes. Ein Wirtschaftsjahr mit einer Dauer von mehr als zwölf Monaten ist – im Gegensatz zu einigen ausländischen Rechtsordnungen – nicht zulässig. Ein steuerlicher Gewinnermittlungszeitraum von mehr als zwölf Monaten ist ausnahmsweise zulässig, wenn eine Körperschaft liquidiert wird und sich die **Liquidation** über einen Zeitraum von mehr als einem Jahr, aber nicht mehr als drei Jahre erstreckt (§ 11 Abs. 1 Satz 2 KStG)². Wird der Gewinn für einen längeren Zeitraum als zwölf Monate ermittelt, so ist die Buchführung nicht ordnungsgemäß und der Gewinn ist zu schätzen³.

Die Vorschrift des § 7 Abs. 4 KStG entspricht inhaltlich im Wesentlichen der des § 4a Abs. 1 Nr. 2 und § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG. Somit ist auch **ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr** zulässig. Bei der Gründung der GmbH kann der Abschlussstichtag und damit das Wirtschaftsjahr frei gewählt werden. Restriktionen bestehen insoweit nicht. Regelmäßig wird der Abschlussstichtag im Gesellschaftsvertrag festgelegt.

b) Handelsrecht: Geschäftsjahr

Der handelsrechtliche Begriff für das Wirtschaftsjahr ist das Geschäftsjahr. Handelsrechtlich gelten folgende Regelungen zum **Geschäftsjahr**: Nach § 240 Abs. 2 Satz 2 HGB darf die Dauer des Geschäftsjahres zwölf Monate nicht überschreiten. Auch insoweit ist die Bildung eines Rumpfwirtschaftsjahres zulässig, insbesondere bei Eröffnung, Auflösung oder Umwandlung des Gewerbebetriebes. Bei Errichtung eines Unternehmens kann ein vom Kalenderjahr abweichendes Geschäftsjahr bestimmt werden. Der Wechsel auf einen anderen Abschlussstichtag ist grundsätzlich zulässig. Soweit der Abschlussstichtag bei einer GmbH im Gesellschaftsvertrag geregelt ist, bedarf der Wechsel des Abschlussstichtages allerdings einer Änderung des Gesellschaftsvertrags in der in § 53 GmbHG vorgeschriebenen Form und wird nach § 54 Abs. 3 GmbHG erst mit Eintragung der Satzungsänderung in das Handelsregister wirksam. Ein beliebiger und willkürlicher Wechsel des Geschäftsjahres wird für unzulässig ge-

1 Nach R 32 Abs. 1 Nr. 2 KStR 2004 = R 8.1 (1) Nr. 2 KStR 2015-E sind die Vorschriften der §§ 8b und 8c EStDV nach § 8 Abs. 1 KStG auch bei Körperschaften anzuwenden.

2 R 51 Abs. 1 KStR 2004 = R 11 (1) KStR 2015-E.

3 BFH v. 28.11.1978 – VIII R 146/76, BStBl. II 1979, 333.

halten¹. Dies kann sich im Zweifel nur aus der Schutzfunktion des Jahresabschlusses (insbesondere § 264 Abs. 2 HGB) ergeben.

- 585 Hinsichtlich der steuerlichen Gewinnermittlung gilt allerdings keine Bindung an das handelsrechtliche Geschäftsjahr. Da es keinen handelsrechtlichen Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) hinsichtlich der Wahl des Geschäftsjahres gibt, kann insoweit auch nicht der Maßgeblichkeitsgrundsatz nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG greifen². Aus Gründen der Praktikabilität wird allerdings regelmäßig die steuerliche Gewinnermittlung an dem handelsrechtlichen Geschäftsjahr anknüpfen, da dann Überlegungen zu notwendigen Abschlussbuchungen sowohl handelsrechtlich als auch steuerlich nur für diesen einen Stichtag erforderlich sind.

c) Umstellung des Wirtschaftsjahres

- 586 Nach § 7 Abs. 4 Satz 3 KStG ist eine **Umstellung des Wirtschaftsjahres** möglich. Die Umstellung von einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr zu einem mit dem Kalenderjahr übereinstimmenden Wirtschaftsjahr ist ohne weitere Restriktionen, insbesondere ohne Zustimmung der Finanzverwaltung, möglich. In diesem Fall entsteht ein Rumpfwirtschaftsjahr, so dass im Kalenderjahr der Umstellung die Ergebnisse von zwei Wirtschaftsjahren, nämlich dem letzten vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr und dem Rumpfwirtschaftsjahr bei der Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage zu erfassen sind.
- 587 Die Umstellung des Wirtschaftsjahres **vom Kalenderjahr auf ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr** oder von einem vom Kalenderjahr abweichenden auf ein anderes vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr ist gesetzlich in § 7 Abs. 4 Satz 3 KStG eingeschränkt. Bei einer solchen Umstellung des Wirtschaftsjahres ist die **Zustimmung des zuständigen Finanzamtes** erforderlich. Das Zustimmungserfordernis dient der Verhinderung missbräuchlicher Gestaltungen, welche eine Umstellung des Wirtschaftsjahres ausschließlich aus steuerlichen Gründen zum Gegenstand haben³. Einen Missbrauch und damit einen Grund für die Ablehnung eines Antrags auf Umstellung des Wirtschaftsjahres hat die Rechtsprechung des BFH dann angenommen, wenn der Bilanzstichtag ausschließlich aus steuerlichen Gründen gewählt wurde, insbesondere zur Erzielung einer sog. Steuerpause⁴. Soweit betriebliche Gründe

1 Vgl. *Winkeljohann/Philippis* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 240 HGB Rz. 63.

2 So im Ergebnis auch FG Hamburg v. 3.12.1996 – VII 176/94, EFG 1997, 603 (rkr.), allerdings mit der Begründung, dass die Spezialvorschrift des § 4a EStG dem Maßgeblichkeitsgrundsatz vorgeht, so dass sich die Bildung und Umstellung des Wj. allein nach dem Steuerrecht und nicht nach dem Handelsrecht richten soll.

3 Vgl. Begründung zum Regierungsentwurf des StÄndG 1957, BT-Drucks. 2/481, S. 72. Ferner *Kanzler* in H/H/R, EStG/KStG, § 4a EStG Rz. 64 (September 2013).

4 BFH v. 18.12.1991 – XI R 40/89, BStBl. II 1992, 486. Zum Gestaltungsmissbrauch bei unterschiedlicher Wahl des Wirtschaftsjahres von Besitz- und Betriebsunternehmen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung vgl. BFH v. 16.12.2003 – VIII R 89/02, GmbHR 2004, 815. Vgl. auch Anm. *F. Hoffmann*, FR 1963, 383; *F. Hoffmann*, FR 1967, 366; dagegen a.A. *Offerhaus*, StBp. 1980, 286. Daneben BFH v. 24.8.1980 – IV R 149/76, BStBl. II 1981, 50 (Umstellung des Wirtschaftsjahres, um

vorliegen, ist ein steuerlicher Vorteil als Nebenfolge der Umstellung dagegen unschädlich.

Allgemein **rechtfertigen betriebliche Vorteile eine Umstellung des Wirtschaftsjahres**, wobei die Umstellung nicht betriebsnotwendig sein muss¹. Anzuerkennende Gründe sind insbesondere²: Vereinfachungen bei der Inventur³, eine Rationalisierung des Betriebsablaufs⁴ und die periodengerechte Zuordnung von Reparaturen, Umstellung auf das Wirtschaftsjahr des Verpächters bei Betriebspacht⁵, die Vermeidung eines Rumpfgeschäftsjahres⁶, Umstellung auf einen branchenüblichen Stichtag, insbesondere um einen Betriebsvergleich zu vereinfachen⁷, die Umstellung auf den einheitlichen Stichtag im Konzern⁸, die Umstellung des Rechnungswesens auf ein neues System⁹ oder die Begründung und Beendigung einer Organschaft¹⁰. 588

Maßgebend ist grundsätzlich das Ermessen des Kaufmanns, so dass das Finanzamt die Beweislast für einen Missbrauch hat. In Zweifelsfällen darf daher die Zustimmung nicht verweigert werden, vielmehr ist das Ermessen des Finanzamtes durch den auf die Verhinderung von Missbräuchen gerichteten Zweck der Vorschrift stark eingeschränkt. Stimmt das Finanzamt einer handelsrechtlich gültigen Umstellung des Geschäftsjahres nicht zu, so ist der steuerliche Gewinn – abweichend vom handelsrechtlichen Jahresergebnis – nach dem bis dahin maßgebenden Wirtschaftsjahr zu ermitteln¹¹. 589

Nach § 7 Abs. 4 Satz 2 KStG wird das Ergebnis aus einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr dem Kalenderjahr zugeordnet, in dem das Wirtschaftsjahr endet. 590

II. Gewinnermittlung (1. Stufe)

1. Ermittlungsschema und Bedeutung der Steuerbilanz

Methodisch ergeben sich für die Ermittlung des Unterschiedsbetrages nach § 4 Abs. 1 EStG („Steuerbilanzgewinn“) zwei Möglichkeiten: 591

eine wegen Gesetzesänderung ergangene steuerliche Übergangsregelung ausnutzen zu können); BFH v. 15.6.1983 – I R 76/82, BStBl. II 1983, 672 (Ermöglichung eines Verlustrücktrages).

- 1 BFH v. 9.1.1974 – I R 141/72, BStBl. II 1974, 238.
- 2 Vgl. auch *Richter*, FR 1968, 144 (145); *Bordewin* in Lademann, § 4a EStG Anm. 85.
- 3 BFH v. 12.3.1965 – VI 109/64 U, BStBl. III 1965, 287; BFH v. 9.11.1966 – VI 303/65, BStBl. III 1967, 111; BFH v. 26.9.1968 – IV 244/65, BStBl. II 1969, 71; BFH v. 8.9.1971 – I R 165/68, BStBl. II 1972, 87.
- 4 BFH v. 15.6.1983 – I R 76/82, BStBl. II 1983, 672.
- 5 BFH v. 8.10.1969 – I R 167/66, BStBl. II 1970, 85.
- 6 So jedenfalls andeutend BFH v. 16.12.2003 – VIII R 89/02, GmbHR 2004, 815 unter II.2.b).
- 7 BFH v. 8.9.1971 – I R 165/68, BStBl. II 1972, 87.
- 8 Vgl. *Vofß*, DB 1968, 1598.
- 9 BFH v. 9.1.1974 – I R 141/72, BStBl. II 1974, 238.
- 10 R 59 Abs. 3 KStR 2004 = R 14.4 (3) KStR 2015-E. In diesem Falle können sich ausnahmsweise zwei Umstellungen in einem Kalenderjahr ergeben; vgl. BMF v. 17.11.1989 – IV B 7 - S 2770 - 29/89, DB 1989, 2512.
- 11 BFH v. 7.2.1969 – VI R 88/67, BStBl. II 1969, 337.

Möglichkeit 1:	Möglichkeit 2:
Gewinn/Verlust lt. Steuerbilanz	Jahresüberschuss lt. Handelsbilanz
=	+/- Überleitungsrechnung nach § 60 Abs. 2 EStDV
Unterschiedsbetrag nach § 4 Abs. 1 EStG	= Unterschiedsbetrag nach § 4 Abs. 1 EStG

- 592 Auf der ersten Stufe der Gewinnermittlung ist der steuerbilanzielle Gewinn zu ermitteln. § 8 Abs. 1 KStG enthält selbst keine Regelung zur Ermittlung des Einkommens, vielmehr wird auf die Vorschriften des EStG verwiesen. Aber auch das EStG enthält keine geschlossenen Regelungen zur steuerlichen Gewinnermittlung. Da eine GmbH als Formkaufmann (§ 6 Abs. 1 HGB, § 13 Abs. 3 GmbHG) unabhängig von der Größe des Unternehmens und der ausgeübten Tätigkeit nach § 238 Abs. 1 HGB verpflichtet ist, Bücher zu führen und nach § 242 HGB zum Ende eines jeden Geschäftsjahres einen Jahresabschluss aufzustellen hat, ist der steuerliche Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich (Bilanzierung) nach § 5 Abs. 1 EStG zu ermitteln. Die insoweit maßgebliche Definition des „Gewinns“ enthält § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG. Danach ist der Gewinn der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen. Dabei ist nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 EStG das Betriebsvermögen zu Grunde zulegen, dass nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) anzusetzen ist (sog. **Maßgeblichkeitsgrundsatz**).
- 593 Die äußere **Form der steuerlichen Gewinnermittlung** hat der Gesetzgeber nur ansatzweise geregelt. Soweit die (Handels-)Bilanz Ansätze oder Bewertungen enthält, die den steuerlichen Vorschriften nicht entsprechen, „sind diese Ansätze oder Beträge durch Zusätze oder Anmerkungen den steuerlichen Vorschriften anzupassen“ (§ 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV), was regelmäßig in Form einer sog. **Mehr- oder Weniger-Rechnung** zur Ableitung des steuerlichen Ergebnisses aus dem Ergebnis der handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung erfolgt. In diesem Falle wird keine den steuerlichen Vorschriften entsprechende Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung erstellt, sondern lediglich das der Besteuerung zugrunde zu legende steuerliche Ergebnis aus der Handelsbilanz abgeleitet. Somit erfolgt nicht zwingend eine Darstellung und Fortschreibung der steuerlichen Wertansätze der steuerlich anzusetzenden Wirtschaftsgüter. Diese Vorgehensweise übersieht, dass eine Bindung der steuerlichen Ansätze an die erstellte Handelsbilanz nicht besteht. Vielmehr beschränkt sich die Reichweite des Maßgeblichkeitsprinzips auf den Rückgriff auf die handelsrechtlichen GoB. In diesem Rahmen können steuerlich alle Wertansätze gewählt werden, unabhängig von der Vorgehensweise in der Handelsbilanz. Weiterhin birgt die Gefahr, dass durch die Überleitungsrechnung eine richtige Fortschreibung bestehender Differenzen zwischen Handels- und Steuerbilanz nicht erfolgt.
- 594 Nach § 60 Abs. 2 Satz 2 EStDV kann der Steuerpflichtige auch eine den steuerlichen Vorschriften entsprechende Bilanz erstellen (**Steuerbilanz**). Vorteil dieser Vorgehensweise ist, dass die steuerlichen Bilanzansätze explizit dargestellt

werden. Soweit deutliche Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz bestehen, erscheint diese Vorgehensweise zwingend, da ansonsten die Fortschreibung der steuerlichen Wertansätze kaum nachvollziehbar ist. Insoweit ist eine **integrierte Steuerbuchführung** empfehlenswert¹. Aus Gründen der Praktikabilität wird dabei üblicherweise eine Abweichungsbuchführung (sog. Y-Modell) geführt. D.h. die Grundbücher werden sowohl für handelsrechtliche als auch für steuerliche Zwecke gemeinsam geführt und darauf aufbauend werden lediglich die abweichenden Werte erfasst. Mit einer integrierten Steuerbuchführung kann sichergestellt werden, dass Abweichungen vollständig erfasst und fortgeschrieben werden und Ansatz und Bewertung auf den richtigen Ansatz- und Bewertungsgrundlagen beruhen. Nicht zuletzt erleichtert ein solches System auch die Erstellung der E-Bilanz i.S.d. § 5b EStG.

In der Vergangenheit wurde vielfach die Handelsbilanz von vornherein unter Beachtung der steuerlichen Vorschriften aufgestellt, so dass sich keine Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz ergaben (sog. **Einheitsbilanz**), was eine gewisse Vereinfachung bedeutete. Allerdings wird dies durch die zunehmenden steuerlichen Sondervorschriften vielfach nicht mehr möglich sein, so dass sich zumindest punktuelle Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz ergeben, welche gesondert zu erläutern sind. 595

- ➔ **Hinweis:** Auch aufgrund der verschiedenen Zwecksetzungen der Handelsbilanz einerseits und der Steuerbilanz andererseits erscheint eine strikte Trennung zwischen Handels- und Steuerbilanz geboten. Insbesondere die Publizitätspflichten im elektronischen Bundesanzeiger erfordern vielfach die Nutzung der in der Handelsbilanz vorhandenen Spielräume (Bilanzpolitik), so z.B. bei dem Ansatz des Vorratsvermögens, der Bemessung der Abschreibungen und dem Ansatz von Rückstellungen, um in der publizitätspflichtigen Handelsbilanz eine entsprechende Darstellung der Vermögens- und Ertragslage zu erzielen, ohne an die meist deutlich engeren steuerbilanziellen Vorgaben gebunden zu sein.

2. Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB

Die GmbH ist als Formkaufmann (§ 6 HGB) aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet, Bücher zu führen (§ 238 HGB) und regelmäßig Abschlüsse zu erstellen (§ 242 HGB). Die Befreiungsvorschrift des § 241a HGB gilt nur für kleine Einzelunternehmen und ist für die GmbH mithin nicht relevant. Für eine GmbH darf der Gewinn daher nicht als Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 3 Satz 1 EStG), sondern ist zwingend durch **Betriebsvermögensvergleich** (Bestandsvergleich) zu ermitteln (§ 4 Abs. 1 EStG). Dieser Bestandsvergleich erfolgt durch Bilanzierung. Für die der steuerlichen Gewinnermittlung zugrunde zu legende Bilanz (Steuerbilanz) gilt (auch nach dem BilMoG) der sog. **Maßgeblichkeitsgrundsatz** (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG). Hiernach hat die GmbH für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungs-

¹ Hierzu *Winkeljohann/Briese* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 274 HGB Rz. 245; *Herrfurth*, StuB 2011, 658 (663); *Herzig*, DB 2010, 1905.

mäßiger Buchführung (GoB) auszuweisen ist. Die weiteren Gewinnkorrekturen, wie z.B. steuerfreie Erträge oder nicht abziehbare Ausgaben, erfolgen außerhalb der Bilanz.

- 597 Die frühere sehr enge Verzahnung von Handels- und Steuerbilanz¹ wurde allerdings durch das BilMoG aufgehoben. Nach der Neufassung des § 5 Abs. 1 EStG durch das BilMoG² beschränkt sich der Bezug auf das Handelsrecht auf die **materielle Maßgeblichkeit**, also die Maßgeblichkeit der abstrakten handelsrechtlichen GoB für die Steuerbilanz. Die **formelle Maßgeblichkeit**, nämlich die Bindung der Steuerbilanz an die konkret erstellte Handelsbilanz, und die **umgekehrte Maßgeblichkeit**, also die Maßgeblichkeit der Steuerbilanz für die Handelsbilanz bei der Ausübung steuerlicher Wahlrechte, existieren ab dem VZ 2009 nicht mehr.
- ➔ **Hinweis:** Nach wie vor existiert – abgesehen von der Sonderregelung für Bewertungseinheiten in § 5 Abs. 1a EStG – keine konkrete Maßgeblichkeit dergestalt, dass der konkrete Ansatz in der Handelsbilanz für die Steuerbilanz zu übernehmen ist³. Und erst recht kann eine fehlerhafte Handelsbilanz der Besteuerung nicht zugrunde gelegt werden⁴.
- 598 Nach Maßgabe des § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG ist im Rahmen des für Zwecke der Ermittlung des steuerlichen Gewinns durchzuführenden Betriebsvermögensvergleichs das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach handelsrechtlichen GoB auszuweisen ist. Der Grundsatz der Maßgeblichkeit nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 EStG wird jedoch durch die steuerlichen Ansatz- und Bewertungsvorbehalte durchbrochen (§ 5 Abs. 1a bis 4b, Abs. 6; §§ 6, 6a und 7 EStG)⁵. Für die steuerbilanziellen Sondervorschriften wird allgemein der Begriff „**Vorbehaltsnormen**“ verwendet. Nach h.M. umfasst die materielle Maßgeblichkeit sowohl die Bilanzansätze dem Grunde nach (**Bilanzansatz**) als auch der Höhe nach (**Bewertung**)⁶, wobei allerdings festzustellen ist, dass hinsichtlich der Bewertung die handelsrechtlichen GoB weitgehend durch die detaillierten Regelungen der §§ 6 und 7 EStG verdrängt werden.

1 Vgl. *Theile*, Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2. Aufl. 2009, S. 22.

2 Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102 = BStBl. I 2009, 650.

3 BFH v. 13.2.2008 – I R 44/07, BStBl. II 2008, 673 = GmbHR 2008, 774 und im Ergebnis ebenso BFH v. 19.3.1998 – IV R 1/93, BStBl. II 1999, 352. Ebenso *Weber-Grellet* in Schmidt, 34. Aufl. 2015, § 5 EStG Rz. 26.

4 BFH v. 13.6.2006 – I R 58/05, BStBl. II 2006, 928 = GmbHR 2006, 943; BFH v. 13.2.2008 – I R 44/07, BStBl. II 2008, 673 = GmbHR 2008, 774.

5 Vgl. BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, GmbHR 2010, 390 – Tz. 2.

6 *Förster/Schmidtman*, BB 2009, 1342 (1343); *Weber-Grellet* in Schmidt, 34. Aufl. 2015, § 5 EStG Rz. 35; *Weber-Grellet*, DB 1994, 2405; *Crezelius* in Kirchhof, 14. Aufl. 2015, § 5 EStG Rz. 12; *Anzinger* in H/H/R, EStG/KStG, § 5 EStG Anm. 259 (Januar 2015). Auch BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830; BFH v. 15.9.2004 – I R 5/04, BStBl. II 2009, 100, unter II.5.c; BFH v. 7.9.2005 – VIII R 1/03, BStBl. II 2006, 298. A.A. z.B. *Hummel*, FR 2010, 163 (164) m.w.N.

Hinsichtlich des Ansatzes von Wirtschaftsgütern und Schulden gilt¹:

599

- **Handelsrechtliche Aktivierungsgebote und Aktivierungswahlrechte** führen zu Aktivierungsgeboten in der Steuerbilanz. Dies gilt insoweit nicht, als dem Aktivierungsverbote in der Steuerbilanz entgegenstehen. So können nach § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB aktivierte selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter in der Steuerbilanz aufgrund des ausdrücklichen Verbots in § 5 Abs. 2 EStG nicht angesetzt werden.
- **Handelsrechtliche Passivierungsverbote** sind – vorbehaltlich steuerlicher Vorschriften – auch für die steuerliche Gewinnermittlung maßgeblich.
- **Passivierungsverbote und Passivierungswahlrechte** in der Handelsbilanz führen zu Passivierungsverboten in der Steuerbilanz². Wegen der Angleichung der Rückstellungsbilanzierung dem Grunde nach (Verbot von Aufwandsrückstellungen und best. Instandhaltungsrückstellungen in der Handelsbilanz) hat dies allerdings nur noch geringe Bedeutung.
- **Bewertungswahlrechte**, die in der Handelsbilanz ausgeübt werden können, ohne dass eine eigenständige steuerliche Regelung besteht, wirken wegen des maßgeblichen Handelsbilanzansatzes auch auf den Wertansatz in der Steuerbilanz.

Die Regelungen über den Betriebsvermögensvergleich schließen ein, dass bei der steuerlichen Gewinnermittlung nur **betriebsvermögensrelevante Positionen** berücksichtigt werden dürfen. Hierzu gehören nach dem Sinnzusammenhang der §§ 4–7k EStG nur – aktive und passive – **Wirtschaftsgüter und Rechnungsabgrenzungsposten**. Der Wirtschaftsgutbegriff stammt zwar aus dem Steuerrecht, wird aber dem handelsrechtlichen Begriff des Vermögensgegenstands praktisch gleichgesetzt³. Die steuerlich berücksichtigungsfähigen aktiven und passiven Rechnungsabgrenzungsposten ergeben sich aus § 5 Abs. 5 EStG.

600

Handelsrechtlich aktivierungsfähige Bilanzierungshilfen sind weder Wirtschaftsgüter noch Rechnungsabgrenzungsposten. Daher sind die aktiven latenten Steuern (§ 274 Abs. 2 HGB), die handelsrechtlich als sog. Bilanzierungshilfen aktiviert werden können, und passive latente Steuer in der steuerlichen Gewinnermittlung nicht anzusetzen. Dagegen ist eine Passivierung von Steuerlatenzen nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB auch für die Steuerbilanz maßgebend.

601

Handelsrechtlich werden **Beteiligungen an Personengesellschaften** als Vermögensgegenstand i.S.d. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB angesehen und im Grundsatz wie Anteile an Kapitalgesellschaften behandelt⁴. Es erfolgt eine Aktivierung

602

1 BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001 – DOK 2010/0188935, GmbHR 2010, 390.

2 BFH v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291.

3 Vgl. BFH v. 2.3.1970 – GrS 1/69, BStBl. II 1970, 382; BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348 = GmbHR 1988, 159; seitdem st. Rspr.

4 Vgl. nur IDW, WPg 1991, 334; IDW RS HFA 18, Rz. 1 und *Schubert/Gadek* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 255 HGB Rz. 141, 158; *Groh*, StuW 1995, 383; *Hoffmann*, BB 1996, Beilage 16, 14.

mit den Anschaffungskosten¹ und ggf. sind Abschreibungen auf den niedrigeren beizulegenden Wert zu prüfen. Wegen des Anschaffungskostenprinzips kommt eine Bewertung über den Anschaffungskosten handelsrechtlich nicht in Betracht. Bei einer betrieblichen Beteiligung an einer gewerblich tätigen oder auch einer gewerblich geprägten Personengesellschaft hat der Beteiligungsansatz in der Steuerbilanz grundsätzlich keine Bedeutung². Insoweit liegt nach h.A. kein Wirtschaftsgut vor³, da nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG Gewinne und Verluste dem Gesellschafter unmittelbar zugerechnet werden. Insoweit existiert hinsichtlich der bilanziellen Abbildung der Beteiligung auch keine Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz⁴. In der Steuerbilanz erfolgt nach überwiegender – aber letztlich noch nicht endgültig geklärt – Auffassung ein Ansatz des Postens „Mitunternehmeranteil“ anhand der **Spiegelbildmethode**⁵. Danach hat der Ansatz spiegelbildlich zum Kapitalkonto bei der Personengesellschaft zu erfolgen. Der Wert leitet sich also ab aus (1.) dem Kapitalkonto in der Gesamthandsbilanz, (2.) einem eventuellen Mehr- oder Minderkapital in einer steuerlichen Ergänzungsbilanz und (3.) etwaigem Kapital einer Sonderbilanz⁶.

3. Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz im Überblick

- 603 Insbesondere mit dem BilMoG⁷ haben sich Zahl und Umfang der Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz deutlich vergrößert. In der Praxis sind insbesondere folgende Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz von Bedeutung⁸:

Besonderheiten bei der Beteiligung an Personengesellschaften:

- Abgrenzung des steuerlichen Betriebsvermögens bei Personenunternehmen und Sonderbetriebsvermögen bei Personengesellschaften, insbesondere auch

1 Nur IDW RS HFA 18, Rz. 6 ff.

2 BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691 = GmbHR 1991, 281; BFH v. 26.6.1990 – VIII R 81/85, BStBl. II 1994, 645.

3 BFH v. 24.3.1999 – I R 114/97, BFH/NV 1999, 1271; BFH v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180; BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691; BFH v. 6.11.1985 – I R 242/81, BStBl. II 1986, 333; BFH v. 30.4.2003 – I R 102/01, BStBl. II 2004, 804; BFH v. 26.4.2012 – IV R 44/09, BStBl. II 2013, 142; BMF v. 29.4.1994 – IV B 2 - S 2241 - 37/93 und IV A 4 - S 0361 - 23/93, BStBl. I 1994, 282.

4 Ebenso *Hoffmann*, BB 1991, 448 und auch FG Hessen v. 18.10.1990 – 12 K 12236/86, BB 1991, 453.

5 Nur OFD Koblenz v. 28.2.2007 – S 2243 A - St 31 3, DStR 2007, 992; *Wacker* in Schmidt, 34. Aufl. 2015, § 15 EStG Rz. 690; *Nickel/Bodden*, FR 2003, 391; *Mayer*, DB 2003, 2034; *Ley*, DStR 2004, 1498. So wohl auch BFH v. 30.4.2003 – I R 102/01, BStBl. II 2004, 804 = GmbHR 2003, 1220.

6 BFH v. 6.7.1995 – IV R 30/93, BStBl. II 1995, 831.

7 Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102 = BStBl. I 2009, 650.

8 Umfassend hierzu *Herzig/Briesemeister*, DB 2009, 1; *Herzig/Briesemeister*, WPg 2010, 63 (66). Weiterhin *Breithecker* in Schmiel/Breithecker (Hrsg.), Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, Berlin 2008, 10 ff. und *Bareis* in Schmiel/Breithecker (Hrsg.), Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, Berlin 2008, 42 ff.

der Vorrang des Sonderbetriebsvermögens vor dem eigenen Betriebsvermögen.

- Steuerliche Ergänzungsbilanzen bei Personengesellschaften.

Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens:

- Der geschaffenen Möglichkeit der Aktivierung selbstgeschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens in der Handelsbilanz nach § 248 Abs. 2 und § 255 Abs. 2a HGB steht das nach wie vor bestehende Aktivierungsverbot nach § 5 Abs. 2 EStG entgegen.

Sachanlagevermögen:

- Aktivierungspflicht für anschaffungsnahe Aufwendungen (§ 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG).
- Gebäudeabschreibung: steuerlich feste Abschreibungssätze nach § 7 Abs. 4 und 5 EStG gegenüber einer handelsrechtlichen Abschreibungsdauer nach vernünftigem kaufmännischen Ermessen.
- Abschreibung beweglicher Wirtschaftsgüter: steuerliche Abschreibung begrenzt auf linear, leistungsabhängig (degressive AfA galt für die VZ 2009 und 2010) – § 7 Abs. 1 bis 3 EStG.
- Geringwertige Wirtschaftsgüter: Steuerlich Wahlrecht zwischen Sofortabschreibung bei Anschaffungskosten bis 410 Euro und Einstellung in jahresweisen Sammelposten und Auflösung über fünf Jahre bei Anschaffungskosten über 150 Euro und bis 1 000 Euro (§ 6 Abs. 2 und 2a EStG). Handelsrechtlich grundsätzlich normale AfA-Regeln – Sammelposten dann möglich, soweit keine wesentlichen Posten enthalten sind.

Finanzanlagevermögen:

- Aktivierungszeitpunkt von Gewinnausschüttungsansprüchen aus Kapitalgesellschaftsbeteiligungen: Phasengleiche Aktivierung in der Handelsbilanz unter bestimmten Bedingungen¹ gegenüber einer grundsätzlich phasenverschobenen Aktivierung in der Steuerbilanz².
- Beteiligungen an Personengesellschaften: Handelsrechtlicher Ansatz grds. mit den Anschaffungskosten und Vereinnahmung des handelsrechtlichen Gewinnanteils – Steuerlich Ansatz nach der Spiegelbildmethode und phasengleiche Vereinnahmung des steuerlichen Gewinnanteils entsprechend der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung.

Umlaufvermögen:

- Teilwertabschreibung bei nicht dauerhafter Wertminderung von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens: handelsrechtliche Abschreibungspflicht (§ 253 Abs. 4 HGB) gegenüber einem steuerlichen Abschreibungsverbot (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG).

1 BGH v. 21.1.1998 – II ZR 82/93, DB 1998, 567. Hierzu auch *Herzig*, BB 2000, 2253.

2 BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632. Zu Ausnahmen vgl. BFH v. 7.2.2007 – I R 15/06, BStBl. II 2008, 340.

Pensionsrückstellungen:

- Passivierungspflicht steuerlich an die Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 und 2 EStG gebunden – Bewertung in der Steuerbilanz nach den Regeln des § 6a EStG (Zinssatz 6 %, Verhältnisse zum Stichtag) gegenüber dem Marktzinssatz (mit Vereinfachungen) und dem erwarteten Erfüllungsbetrag in der Handelsbilanz.

Sonstige Rückstellungen:

- Drohverlustrückstellungen dürfen nach § 5 Abs. 4a Satz 1 EStG in der steuerlichen Gewinnermittlung nicht angesetzt werden.
- Verpflichtungen, die nur *bei Anfall künftiger Einnahmen bzw. Gewinne* zu erfüllen sind: Passivierungspflicht in der Handelsbilanz gegenüber einem Passivierungsverbot nach § 5 Abs. 2a EStG in der Steuerbilanz.
- Rückstellungen wegen *öffentlich-rechtlicher Verpflichtungen* können steuerlich nur unter sehr engen Voraussetzungen passiviert werden¹.
- Rückstellungen wegen *Verletzung fremder Schutzrechte*: Steuerliche Passivierungspflicht nach § 5 Abs. 3 Satz 1 EStG unter der Voraussetzung, dass Ansprüche wegen der Rechtsverletzung geltend gemacht wurden bzw. ernsthaft zu erwarten sind – Auflösung in der Handelsbilanz bei Wegfall des Grundes (§ 249 Abs. 2 Satz 2 HGB) gegenüber einer dreijährigen Auflösungsfrist in der Steuerbilanz (§ 5 Abs. 3 Satz 2 EStG).
- Rückstellungen für *Jubiläumszuwendungen*: handelsrechtliche Passivierungspflicht nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB gegenüber einer eingeschränkten Passivierungspflicht in der Steuerbilanz (§ 5 Abs. 4 EStG – insbesondere nur bei Anwartschaftserwerb nach dem 31.12.1992, schriftlich erteilter Zusage und einem mindestens zehn Jahre bestehenden Dienstverhältnis).
- Rückstellungen für *künftig aktivierungspflichtige Aufwendungen*: Grds. Passivierungsverbot (Steuerbilanz ausdrücklich nach § 5 Abs. 4b Satz 1 EStG) – handelsrechtliche Passivierungspflicht ausnahmsweise dann, wenn die künftigen AK/HK den Zeitwert des zu aktivierenden Vermögensgegenstandes überschreiten (fehlende Werthaltigkeit).
- Rückstellungen für *künftige Aufwendungen*, die einem steuerlichen *Abzugsverbot* unterliegen: handelsrechtliche Passivierungspflicht (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB) gegenüber einem steuerlichen Passivierungsverbot.
- *Bewertung* von Rückstellungen: Handelsbilanz – Erfüllungsbetrag unter Berücksichtigung zukünftiger Preis- und Kostenveränderungen und einer Abzinsung mit einem laufzeitkongruenten Zinssatz bei Laufzeit größer ein Jahr (§ 253 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 Satz 1 HGB). Steuerbilanz – Erfüllungsbetrag ohne Berücksichtigung zukünftiger Preis- und Kostenveränderungen (Stichtagsprinzip) und einer Abzinsung mit 5,5 % bei Laufzeit größer ein Jahr (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f und Nr. 3a Buchst. e EStG).

1 Nur BFH v. 19.8.2002 – VIII R 30/01, BStBl. II 2003, 131 m.w.N., und R 5.7 (3) EStR 2012.

Verbindlichkeiten:

- Bewertung von unverzinslichen Verbindlichkeiten mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr: Handelsbilanz: Erfüllungsbetrag (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB). Steuerbilanz: Zugrundelegung eines Zinssatzes von 5,5 %, ermittelter Barwert des Erfüllungsbetrages (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG).

4. Ausübung steuerlicher Wahlrechte

Nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 EStG wird die materielle Maßgeblichkeit nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 EStG dann ausgeschlossen (verdrängt), wenn im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts ein „anderer Ansatz“ gewählt wird. Konsequenz des § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 EStG ist, dass steuerliche Wahlrechte **unabhängig vom handelsrechtlichen Wertansatz** ausgeübt werden können. 604

Ganz überwiegend wird die Auffassung vertreten, dass diese Öffnungsklausel sowohl GoB-inkonforme, also originär steuerliche Wahlrechte (z.B. Rücklagenübertragungen nach § 6b EStG oder steuerliche Sonderabschreibungen) als auch GoB-konforme, also mit dem Handelsrecht übereinstimmende steuerliche Wahlrechte erfasst¹. Diese Ansicht vertritt auch die Finanzverwaltung². Nach einer anderen Meinung (Mindermeinung) sollen nur nicht GoB-konforme steuerliche Wahlrechte erfasst werden³. 605

Mit dem steuerlichen Wahlrechtsvorbehalt des § 5 Abs. 1 Satz 1 letzter Halbs. EStG werden den Steuerpflichtigen deutlich erhöhte **bilanzpolitische Spielräume** gegeben⁴. In weiten Bereichen kann die Steuerbilanzpolitik von der Handelsbilanzpolitik abgelöst werden, so dass den unterschiedlichen Zielen beider Rechenwerke deutlich eher gerecht werden kann als vor BilMoG. Insbesondere bestehen nun viele Instrumente, die eine ergebnisorientierte Handelsbilanzpolitik ohne steuerliche Nachteile zulassen. 606

Andererseits können dadurch, dass auch **nicht GoB-konforme Wahlrechte** außerhalb der früheren umgekehrten Maßgeblichkeit in der Steuerbilanz unabhängig von der Handelsbilanz ausgeübt werden können, steuerliche Nachteile vermieden werden. Als Beispiel sind Teilwertabschreibungen nach § 6 Abs. 1 607

1 So nur *Theile/Hartmann*, DStR 2008, 2031 (2033 f.); *Herzig/Briesemeister*, DB 2009, 926 (929 f.); *Herzig/Briesemeister*, DB 2009, 976; *Herzig/Briesemeister*, DB 2010, 917; *Ortmann-Babel/Bolik/Gageur*, DStR 2009, 934 (935 f.); *Günkel*, Die Bilanzrechtsreform 2009/10, 2009, Rz. 214 ff.; *Werth*, DStZ 2009, 508; *Dörfler/Adrian*, DB 2009, 58 f.; *Kirsch*, Stbg 2009, 320; *Kirsch*, DStZ 2008, 561; *Dörfler/Adrian*, Ubg 2009, 385 (387); *Strahl*, KÖSDI 2008, 16290 (16294); *Schubert/Adrian* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 274 HGB Rz. 145; *Mitschke*, FR 2010, 214 (218).

2 So BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239. Hierzu *Weber-Grellet*, DB 2009, 2402; *Meurer*, BB 2009, 2364; *Geberth/Blasius*, FR 2010, 408.

3 Vgl. *Förster/Schmidtman*, BB 2009, 1342 (1343); *Hennrichs*, Ubg 2009, 533; *Hummel*, FR 2010, 163 (166 f.).

4 So auch *Centrale für GmbH, GmbHR* 2009, 1273 f.

Nr. 1 Satz 2, Nr. 2 Satz 2 EStG zu nennen¹. So kann es z.B. bei **Teilwertabschreibungen**, welche nach § 8b KStG steuerlich nicht wirksam sind, vorteilhaft sein, diese in der Steuerbilanz nicht nachzuvollziehen, um eine spätere zu 5 % steuerpflichtige Wertaufholung zu vermeiden². Auch kann eine Teilwertabschreibung dann nicht sinnvoll sein, wenn steuerlich im Rahmen der Mindestbesteuerung nach § 10d Abs. 2 EStG der durch die Abschreibung entstehende Aufwand nicht unmittelbar genutzt werden kann.

608 Die **Ausübung** steuerlicher Wahlrechte erfolgt **in der steuerlichen Gewinnermittlung**. Ausgeübt sind steuerliche Wahlrechte somit:

- mit der Übermittlung der Zusätze und Anmerkungen i.S.d. § 5b Abs. 1 Satz 2 EStG (steuerliche Überleitungsrechnung nach § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV) bzw.
- mit der Übermittlung einer Steuerbilanz i.S.d. § 5b Abs. 1 Satz 3 EStG (§ 60 Abs. 2 Satz 2 EStDV).³

Ab Übermittlung dieser Unterlagen an die Finanzbehörde ist der Steuerpflichtige **an die Wahlrechtsausübung gebunden**⁴.

➤ **Hinweis:** Dies verdeutlicht die Bedeutung der mit der Steuererklärung übermittelten **E-Bilanz**: Während bislang hinsichtlich der Darstellung der Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz keine formalen Vorgaben bestanden und somit im Einzelfall auch fraglich sein konnte, ob ein steuerliches Wahlrecht tatsächlich ausgeübt war, erfolgt nun im Rahmen des E-Bilanz-Datensatzes eine eindeutige Festlegung der steuerbilanziellen Ansätze. Insoweit muss deutlich werden, dass die Übermittlung der E-Bilanz nicht nur die Erfüllung einer formalen Pflicht darstellt, sondern auch materielle Auswirkungen haben kann.

609 Mit der Ausübung ist das steuerliche Wahlrecht für das wahlrechtsbegründende Ereignis grds. verbraucht. Dies bedeutet, dass der **gewählte Wertansatz in den Folgeperioden fortzuschreiben** ist⁵. Soweit einschlägig, sind die in den jeweiligen steuerlichen Vorschriften vorgesehenen Regelungen über einen Methodenwechsel zu beachten, so bspw. § 6b Abs. 7 EStG, § 7 Abs. 3 EStG, § 7a EStG⁶.

610 Da steuerliche Wahlrechte in der Steuerbilanz bzw. in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgeübt werden, kann eine Änderung eines ausgeübten Wahlrechtes nur im Rahmen einer **Bilanzänderung** i.S.d. § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG er-

1 Hierzu *Dörfler/Adrian*, Ubg 2009, 385 (390 f.). So auch BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239 – Tz. 15.

2 Vgl. *Herzig/Briesemeister*, Ubg 2009, 157 (162 f.); *Günkel* in Die Bilanzrechtsreform 2009/10, 2009, Rz. 218 ff.; *Dörfler/Adrian*, Ubg 2009, 385 (390 f.).

3 So auch *Anzinger* in H/H/R, EStG/KStG, § 5 EStG Anm. 281 (Februar 2014).

4 H.M., nur *Schiffers* in Korn, § 5 EStG Rz. 150.2 (Oktober 2012); *Ehmcke* in Blümich, § 6 EStG Rz. 561d (April 2012).

5 So auch *Krumm* in Blümich, § 5 EStG Rz. 203b (Oktober 2013); *Anzinger* in H/H/R, EStG/KStG, § 5 EStG Anm. 282 (Februar 2014).

6 Vgl. *Herzig/Briesemeister*, DB 2010, 917 (918).

folgen. Unter diesen Restriktionen ist aber eben auch eine **geänderte Wahlrechtsausübung** möglich¹.

Voraussetzung für die Ausübung steuerlicher Wahlrechte ist nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG die Aufnahme der Wirtschaftsgüter, die nicht mit dem handelsrechtlich maßgeblichen Wert in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesen werden, in besondere, laufend zu führende **Verzeichnisse**. Die laufende Führung des in § 5 Abs. 1 Satz 3 EStG genannten Verzeichnisses ist Tatbestandsvoraussetzung für die wirksame Ausübung des jeweiligen steuerlichen Wahlrechtes. Dies bedeutet, dass wenn das Verzeichnis nicht oder nicht vollständig geführt wird, der Gewinn hinsichtlich des betreffenden Wirtschaftsguts durch die Finanzbehörde so zu ermitteln ist, als wäre das Wahlrecht nicht ausgeübt worden². 611

Eine besondere Form ist für diese Verzeichnisse nicht vorgeschrieben. Insoweit lässt die Finanzverwaltung vereinfachend zu, dass soweit die Angaben bereits im Anlagenverzeichnis oder in einem Verzeichnis für geringwertige Wirtschaftsgüter gem. § 6 Abs. 2 Satz 4 EStG enthalten sind oder das Anlagenverzeichnis um diese Angaben ergänzt wird, diese Dokumentation ausreichend ist³. In die nach § 5b EStG verpflichtend eingeführte elektronische Übermittlung der Bilanz und GuV an die Finanzverwaltung (E-Bilanz) wurde dieses gesondert zu führende Verzeichnis nicht aufgenommen. Dieses ist also **zusätzlich zur Steuererklärung** der Finanzverwaltung einzureichen. 612

Die Finanzverwaltung lässt **Vereinfachungen** bei der Bildung von steuerlichen Rücklagen⁴ und bei der erfolgsneutral als Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten für das Wirtschaftsgut behandelten Zuschüssen (R 6.5 Absatz 2 Satz 3 EStR)⁵ zu. 613

➤ **Hinweis:** Da eine **fehlende Dokumentation** zur Versagung des steuerlichen Wahlrechtes führt, sollten in Zweifelsfällen Unterschiede zwischen den steuerlichen und den handelsrechtlichen Wertansätzen vorsichtshalber in die Dokumentation aufgenommen werden.

5. Bilanzberichtigung und Bilanzänderung

Der Besteuerung ist der zutreffende Gewinn zugrunde zu legen. Enthält die Bilanz als Basis der Einkommensermittlung **Fehler**, so sind diese nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG **vom Steuerpflichtigen zu berichtigen**. Nach Einreichung der Bilanz müssen entdeckte Fehler, die zu einer Steuerverkürzung führen können, nach § 153 AO bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist richtig gestellt werden. Das Finanzamt hat alle bekannten Bilanzierungsfehler bei der Veranlagung und im außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren ohne Einschränkungen von Amts wegen zu korrigieren. Generell ist eine Berichtigung von Bilanzansätzen nur 614

1 BFH v. 25.10.2007 – III R 39/04, BStBl. II 2008, 226. So auch *Strahl* in Korn, § 4 EStG Rz. 440 (Dezember 2005).

2 BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239 – Tz. 21.

3 BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239 – Tz. 20.

4 BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239 – Tz. 22.

5 BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239 – Tz. 23.

im Rahmen einer Berichtigung der Veranlagung möglich. Insoweit sind die verfahrensrechtlichen Schranken zu beachten. Im Übrigen wirken sich Bilanzierungsfehler über den Bilanzzusammenhang regelmäßig auf die Folgejahre aus.

- 615 Nach früherem Verständnis war eine Bilanzberichtigung unzulässig, wenn der Bilanzansatz im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung subjektiv richtig war. Als subjektiv richtig wurde jede der im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung der kaufmännischen Sorgfalt entsprechende Bilanzierung angesehen. Diese Auffassung der Finanzverwaltung¹ beruhte auf der Rechtsprechung des BFH². Mit Beschluss des GrS vom 31.1.2013³ wurde der **subjektive Fehlerbegriff** hinsichtlich bilanzieller Rechtsfragen aufgegeben. Diese Neuausrichtung basiert maßgeblich darauf, dass nach dem verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz der Besteuerung nur die objektiv richtige Rechtslage zugrunde gelegt werden kann.
- 616 Die Aufgabe des subjektiven Fehlerbegriffs hat ganz erhebliche **Auswirkungen auf das Steuerbilanzrecht**:
- Hinsichtlich der Anwendung der objektiv richtigen Rechtslage besteht ausdrücklich keine Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB⁴. Insoweit vollzieht sich eine weitere Ablösung des Steuerbilanzrechts vom Handelsbilanzrecht.
 - Ausdrücklich hebt der BFH hervor, dass spezielle steuerrechtliche Vorschriften dabei auch dann eigenständig auszulegen und anzuwenden sind, wenn sie im Handelsrecht eine Entsprechung finden. Die Auslegung der steuerlichen Begriffe hat unter Berücksichtigung des systematischen Zusammenhangs, in dem sie im Steuerrecht stehen, zu erfolgen⁵. Auch dies zeigt die Grenzen des sog. Maßgeblichkeitsprinzips nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG auf.
 - Die notwendige steuerliche Korrektur ist unabhängig davon, ob die Handelsbilanz korrigiert werden muss oder kann. Handelsrechtlich wird vielfach weiter davon ausgegangen, dass der subjektive Fehlerbegriff (weiterhin) maßgebend ist⁶. Dies ist allerdings umstritten⁷. U.E. gibt es für die Annahme ei-

1 R 4.4 Abs. 1 Sätze 1 bis 5 EStR 2012.

2 BFH v. 12.11.1992 – IV R 59/91, BStBl. II 1993, 392; BFH v. 5.6.2007 – I R 47/06, BStBl. II 2007, 818; BFH v. 23.1.2008 – I R 40/07, BStBl. II 2008, 669 = GmbHR 2008, 770; BFH v. 17.7.2008 – I R 85/07, BStBl. II 2008, 924 = GmbHR 2008, 1281; BFH v. 16.12.2008 – I R 54/08, BFH/NV 2009, 746; BFH v. 16.12.2009 – IV R 18/07, BFH/NV 2010, 1419.

3 BFH v. 31.1.2013 – GrS 1/10, BStBl. II 2013, 317 = GmbHR 2013, 547. Hierzu nur *Drüen*, GmbHR 2013, 505; *Hennrichs*, NZG 2013, 681; *Kanzler*, NWB 2013, 1405; *M. Prinz*, FR 2013, 703; *U. Prinz*, WPg 2013, 615; *Rogall/Curdt*, Ubg 2013, 345; *Schulze-Osterloh*, DB 2013, 1131; *Weber-Grellet*, DStR 2013, 729; *Oser*, DB 2013, 2466; *Hoffmann*, DB 2013, 733.

4 BFH v. 31.1.2013 – GrS 1/10, BStBl. II 2013, 317 – Tz. 60 = GmbHR 2013, 547.

5 BFH v. 31.1.2013 – GrS 1/10, BStBl. II 2013, 317 – Tz. 74 = GmbHR 2013, 547.

6 Vgl. bspw. IDW RS HFA 6. Auch IDW, HFA v. 18./19.6.2013, FN-IDW 8/2013, 356. Weiterhin die Nachweise in BFH v. 31.1.2013 – GrS 1/10, BStBl. II 2013, 317 – Rz. 49 = GmbHR 2013, 547.

7 Für die Aufgabe des subjektiven Fehlerbegriffs auch für die Handelsbilanz: *Schulze-Osterloh*, BB 2013, 1131 (1132 f.).

- nes subjektiven Fehlerbegriffs im Handelsrecht keine Grundlage. Insoweit bleibt aber die weitere Diskussion abzuwarten.
- Der Zeitpunkt der Bilanzaufstellung hat keine materielle Bedeutung für die objektiv richtige Auslegung der am Bilanzstichtag geltenden Normen. Vielmehr ist bis zur Bestandskraft des Steuer- oder Feststellungsbescheids eine Korrektur vorzunehmen, wenn sich herausstellt, dass dem Bilanzansatz nicht die objektiv richtige Rechtslage zugrunde gelegt wurde. Damit dürfte auch die bisherige Rechtsprechung zum Wertaufhellungszeitraum aus steuerlicher Sicht überholt sein¹.
 - Bei Bestandskraft des Steuer- bzw. Feststellungsbescheids erfolgt eine Korrektur in der ersten offenen Bilanz nach dem Grundsatz des formellen Bilanzzusammenhangs.
 - ➔ **Hinweis:** Konsequenzen kann eine Fehlerberichtigung bei der Ermittlung des steuerlichen Gewinns (1. Stufe der Gewinnermittlung) nur dann haben, wenn verfahrensrechtliche Korrekturmöglichkeiten hinsichtlich des Steuer- bzw. Feststellungsbescheides bestehen.
 - Eine Korrektur ist zugunsten wie zu Lasten des Steuerpflichtigen vorzunehmen.
 - Ausdrücklich offen blieb, ob die subjektive Sichtweise weiter für Tatsachen (Prognosen und Schätzungen) gilt. Dies hat z.B. Relevanz bei der Nutzungsdauerbestimmung, Schätzung der Ausfallwahrscheinlichkeit von Forderungen und der Risikobestimmung bei Rückstellungen.
 - Bei streitigen bilanziellen Entscheidungen liegt mithin die Entscheidungskompetenz² hinsichtlich der
 - Handelsbilanz: In der Handelsbilanz beim Kaufmann nach Maßgabe vernünftiger kaufmännischer Beurteilung;
 - Steuerbilanz: In der Steuerbilanz hat zwingend eine Orientierung am maßgebenden Recht zu erfolgen, welches letztlich durch die Gerichte ausgelegt wird.

6. Elektronische Übermittlung von Bilanz und GuV (E-Bilanz)

a) Elektronisch zu übermittelnde Unterlagen

Ab dem Veranlagungszeitraum 2011 besteht die Verpflichtung, die **Steuererklärungen in elektronischer Form an die Finanzverwaltung zu übermitteln**. Dies gilt bei der GmbH für die KSt-Erklärung (§ 31 Abs. 1a Satz 1 KStG), die Erklärung zur Festsetzung des GewSt-Messbetrags und Zerlegungserklärung (§ 14a Satz 1 GewStG) und die Umsatzsteuererklärung (§ 18 Abs. 3 UStG). Entsprechend verpflichtet § 5b EStG, die **Bilanz und GuV**, welche als Anlage zur Steuererklärung einzureichen sind, ebenfalls elektronisch zu übermitteln. Als Folgeänderung entfällt die Verpflichtung zur Übermittlung in Papierform nach § 60 Abs. 1 Satz 2 EStDV, soweit nicht auf eine elektronische Übermittlung verzichtet wird. Nach § 52 Abs. 15a EStG i.d.F. der Rechtsverordnung vom

617

¹ So ausdrücklich *Weber-Grellet*, DStR 2013, 729 (732) m.w.N.

² So *Kanzler*, NWB 2013, 1405 (1411).