

5. Abschnitt

**Errichtung und Veränderung
 der GmbH – Gründung und
 Satzungsänderung**

	Rz. I		Rz. I
A. Abschluss des Gesellschaftsvertrags			
I. Errichtung der GmbH im engeren Sinne			
1. Allgemeines (§§ 1, 2 Abs. 1 GmbHG)	500	d) Abweichungen von der gesetzlichen Vertretungsbefugnis der Geschäftsführer (§ 35 Abs. 2 Satz 2, Abs. 4 Satz 1 GmbHG)	526
2. Gründer	506	e) Vorbelastungen	527
3. Vertretung		3. Gestaltungsfreiheit	
a) Vollmacht (§ 2 Abs. 2 GmbHG) .	510	a) Gesellschafterversammlung (§§ 45 Abs. 2, 53 Abs. 2 Satz 2, 60 Abs. 1 Nr. 2 GmbHG)	529
b) Gesetzliche Vertretung	513	b) Weitere Organe der GmbH	530
c) Testamentsvollstreckerschaft	515	c) Sonderrechte, Sonderpflichten	531
d) Treuhand- und Strohmanngründung	516	d) Gerichtsstand, Schiedsgericht	532
II. Inhaltliche Anforderungen an den Gesellschaftsvertrag		e) Vinkulierung, Austritt, Abtretungspflichten (§§ 15 Abs. 5, 34 Abs. 2 GmbHG)	533
1. Allgemeines	520	f) Salvatorische Klausel	534
2. Gesetzlich vorgeschriebener Inhalt		4. Unechte Satzungsbestandteile	535
a) Zwingender Mindestinhalt (§ 3 Abs. 1 GmbHG)	522	III. Vorvertrag	537
b) Nebenleistungspflichten/Vorzugsrechte (§ 3 Abs. 2 GmbHG) .	524	IV. Änderung und Ergänzung des Gesellschaftsvertrags	539
c) Sacheinlage/Sachübernahme (§ 5 Abs. 4 GmbHG)	525		

Leseprobe Teil I:
**Errichtung und
 Veränderung
 der GmbH – Gründung
 und
 Satzungsänderung**
 S. 1-42

Leseprobe Teil II:
**Finanzierungsmaßnah
 men**
 ab S. 43

	Rz. I		Rz. I
B. Satzungsänderung		II. Kapitalerhöhung gegen Einlagen	
I. Allgemeines		1. Bedeutung und Zweck	583
1. Begriff und Bedeutung (§ 53 Abs. 1 GmbHG)	560	2. Beschluss der Gesellschafter	
a) Satzungsergänzung	561	a) Form, Mehrheit, Grundsätze	587
b) Fassungsänderung	562	b) Inhalt des Beschlusses	592
c) Satzungsdurchbrechung	563	3. Übernahme neuer Stammeinlagen	598
d) Aufhebung notwendiger Satzungsbestandteile	566	a) Übernehmer	599
e) Faktische Satzungsänderung	567	b) Form und Inhalt der Übernahme	602
f) Satzungsauslegende Beschlüsse	567.1	c) Annahme der Übernahmeerklärung	
2. Beschluss der Gesellschafter		aa) Bezugsrecht	603
a) Zwingende Aufgabe der Gesellschafterversammlung (§ 53 Abs. 1 GmbHG)	568	bb) Bindung an Übernahmeerklärung	604
b) Verfahren des Beschlusses (§ 51 Abs. 4 GmbHG)	569	cc) Form der Annahme, Vertretung der Gesellschaft	605
c) Die Mehrheit (§ 53 Abs. 2 GmbHG)	573	dd) Selbstkontrahieren	607
d) Gleichmäßige Behandlung	574	d) Wirkung des Übernahmevertrages	609
e) Entziehung von Sonderrechten	575	4. Übersicht Abwicklung Kapitalerhöhung	611
f) Vermehrung der Leistungen (§ 53 Abs. 3 GmbHG)	576	III. Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln	
g) Treuepflicht	579	1. Zulässigkeit (§ 57 c Abs. 1 GmbHG)	612
h) Befristung, Rückwirkung	581	2. Begriff	613
i) Änderung und Aufhebung des Beschlusses	582	3. Bilanz als Grundlage (§§ 57 c Abs. 3, 57 e bis g GmbHG)	616
		4. Rücklagen zur Umwandlung in Stammkapital (§ 57 d GmbHG)	617

	Rz. I		Rz. I
5. Umwandlungsbeschluss (§§ 57 c Abs. 2, 57 h Abs. 2, 57 j, 57 n Abs. 2 GmbHG)	618	bb) Befriedigung oder Sicherung der Gläubiger (§ 58 Abs. 1 Nr. 2 GmbHG)	643
6. Neue Geschäftsanteile (§§ 57 h Abs. 1, 57 k, 57 l GmbHG)	622	cc) Sperrjahr (§ 58 Abs. 1 Nr. 3 GmbHG)	644
7. Übersicht Abwicklung Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln . . .	628	b) Vereinfachte Kapitalherabsetzung	
8. Kombination Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln mit Kapitalerhöhung gegen Einlagen	629	aa) Zweck (§ 58 a Abs. 1 GmbHG)	645
9. Schütt-Aus-Hol-Zurück-Verfahren	630	bb) Vorgängige Auflösung von Rücklagen (§ 58 a Abs. 2 GmbHG)	646
10. Wirkungen der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln (§ 57 m GmbHG)	631	cc) Zweckbindung des Herabsetzungsgewinns (§ 58 b Abs. 1 und 2 GmbHG)	647
IV. Kapitalherabsetzung		dd) Ausschüttungssperre für Rücklagen aus Kapitalherabsetzung (§ 58 b Abs. 3 GmbHG)	648
1. Begriff und wirtschaftliche Bedeutung	634	ee) Ausschüttungssperre für im Zuge der Kapitalherabsetzung ausgeglichene scheinbare Verluste (§ 58 c GmbHG)	649
2. Beschluss der Gesellschafter		ff) Einschränkung für Ausschüttung späterer laufender Gewinne (§ 58 d GmbHG)	650
a) Form, Mehrheit, Grundsätze	636	4. Wirkung der Kapitalherabsetzung (§ 58 e GmbHG)	652
b) Inhalt des Beschlusses (§§ 58 Abs. 2, 58 a Abs. 3 GmbHG)	637	5. Verbindung der Kapitalherabsetzung mit einer Kapitalerhöhung (§§ 58 a Abs. 4, 58 f GmbHG) . . .	654
3. Schutz der Gläubiger . . .	640		
a) Ordentliche Kapitalherabsetzung			
aa) Bekanntmachung und Aufforderung der Gläubiger (§ 58 Abs. 1 Nr. 1 GmbHG)	641		

	Rz. I		Rz. I
V. Umstellung des Stammkapitals und der Geschäftsanteile auf Euro		III. Voraussetzungen der Handelsregisteranmeldung	
1. Umrechnung	658	1. Bestellung der ersten Geschäftsführer (§ 6 Abs. 1, Abs. 3 Satz 2 GmbHG)	690
2. Kapitalerhöhung gegen Einlagen	661	2. Einlageleistung (§ 7 Abs. 2 und 3 GmbHG)	692
3. Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln	667	3. Sachgründungsbericht (§ 5 Abs. 4 Satz 2 GmbHG)	698
4. Kapitalherabsetzung	668	4. Weitere Anforderungen bei Kapitalerhöhung und Kapitalherabsetzung (§§ 57 Abs. 1, 57 e Abs. 1, 58 Abs. 1 Nr. 3, 58 a Abs. 4 Satz 2 GmbHG)	702
5. Tabellarische Übersicht	669		
C. Notarielle Beurkundung und Handelsregisteranmeldung		IV. Durchführung der Handelsregisteranmeldung	
I. Erfordernis notarieller Beurkundung		1. Notwendigkeit der Handelsregisteranmeldung (§§ 7 Abs. 1, 54 Abs. 1, 57 Abs. 1 GmbHG)	706
1. Abschluss sowie Änderung und Ergänzung des Gesellschaftsvertrags im Gründungsstadium (§ 2 GmbHG)	670	2. Form der Handelsregisteranmeldung (§ 78 GmbHG, § 12 HGB)	707
2. Satzungsänderung, Kapitalerhöhung, Kapitalherabsetzung (§§ 47 Abs. 3, 48, 53 Abs. 2, 55 Abs. 1 GmbHG)	673	3. Inhalt der Anmeldung (§ 8 Abs. 3 bis 5 GmbHG)	712
II. Verfahren der notariellen Beurkundung		4. Abzugebende Versicherungen der Geschäftsführer (§§ 8 Abs. 2, 57 Abs. 2 GmbHG)	715
1. Abschluss sowie Änderung und Ergänzung des Gesellschaftsvertrags im Gründungsstadium	681	5. Anlagen der Anmeldung	724
2. Satzungsänderung, Kapitalerhöhung, Kapitalherabsetzung	688		

	Rz. I		Rz. I
D. Prüfung und Eintragung			
I. Prüfung durch das RegisterG (§ 9 c GmbHG)		1. Nichtigkeit der Gesellschaft (§ 75 GmbHG) . .	799
1. Prüfungsgegenstände		2. Auflösung nach Mangel feststellung (§ 60 Abs. 1 Nr. 6 GmbHG)	805
a) Allgemein	740	3. Heilung von Mängeln . .	808
b) Kapitalaufbringung . .	750	4. Insbesondere: Die fehlerhafte Beitrittserklärung bzw. Übernahmeerklärung	815
2. Verfahren	755		
II. Eintragung und Bekanntmachung		F. Haftung wegen mangelnder Kapitalaufbringung	
1. Eintragung		I. Gründerhaftung (§ 9 a GmbHG)	821
a) Gegenstand	763	II. Differenzhaftung	
b) Fehlerhafte Eintragung	768	1. Vorbelastungshaftung .	829
c) Wirkung der Eintragung	773	2. Haftung wegen Überbewertung einer Sacheinlage (§ 9 GmbHG)	840
2. Bekanntmachung			
a) Gegenstand	778	G. Die Vor-GmbH	
b) Bedeutung	782	I. Entstehung, Beendigung	845
E. Mängel des Gesellschaftsvertrags bzw. des Satzungsänderungsbeschlusses		II. Rechtsfähigkeit, Verfassung	849
I. Nichtigkeit und Anfechtbarkeit des Gesellschaftsvertrags bzw. des Satzungsänderungsbeschlusses .	790	III. Die unechte Vor-GmbH	
II. Rechtsfolgen der Nichtigkeit oder Anfechtbarkeit vor Handelsregistereintragung . . .	796	1. Der fehlerhafte Gesellschaftsvertrag	853
III. Rechtsfolgen der Nichtigkeit oder Anfechtbarkeit nach Handelsregistereintragung		2. Aufgabe der Eintragsabsicht bzw. Scheitern der Eintragung wegen mangelnder Kapitalaufbringung	856
		IV. Die Handelndenhaftung	862
		V. Haftungsschema	865

A. Abschluss des Gesellschaftsvertrags

I. Errichtung der GmbH im engeren Sinne

1. Allgemeines (§§ 1, 2 Abs. 1 GmbHG)

Die Errichtung der GmbH im engeren Sinne ist die **Feststellung des Gesellschaftsvertrags**¹. Bei der Mehrpersonen-Gründung wird der Gesellschaftsvertrag abgeschlossen, bei der Einpersonen-Gründung wird der Gesellschaftsvertrag vom alleinigen Gründer festgestellt. Üblicherweise wird die GmbH sowohl bei der Einpersonen- als auch bei der Mehrpersonen-Gründung ausdrücklich errichtet und daneben der Gesellschaftsvertrag abgeschlossen bzw. festgestellt. 500

Bei der Mehrpersonen-Gründung ist der Gesellschaftsvertrag entsprechend seiner Bezeichnung ein **Vertrag** zwischen den Gründern². Bei der Einpersonen-Gründung handelt es sich naturgemäß nicht um einen Vertrag, sondern um eine **einseitige, nicht empfangsbedürftige Erklärung des Gründers**³. In beiden Fällen handelt es sich um ein **Rechtsgeschäft**. Daher finden grundsätzlich die allgemeinen Vorschriften des BGB über Rechtsgeschäfte, im Falle der Mehrpersonen-Gründung auch über den Vertrag, Anwendung⁴. 501

Für den **späteren Beitritt weiterer Gründer** vor Eintragung der Gesellschaft bedarf es einer Änderung des Gesellschaftsvertrages unter Mitwirkung aller Gesellschafter⁵. Eine **Stufengründung** ist dagegen nicht möglich. Es müssen vielmehr sämtliche Gründer im Gesellschaftsvertrag eine Stammeinlage übernehmen⁶. Nach Eintragung der GmbH kann der Beitritt im Wege einer **Kapitalerhöhung** oder der **Abtretung eines Teil-Geschäftsanteils** durch einen bisherigen Gesellschafter erfolgen. 502

1 *Roth* in *Roth/Altmeppen*, GmbHG, 4. Aufl. 2003, § 1 Rz. 2; *Schmidt-Leithoff* in *Rowedder/Schmidt-Leithoff*, GmbHG, 4. Aufl. 2002, Vorbemerkung vor § 1 Rz. 4.

2 *Hueck/Fastrich* in *Baumbach/Hueck*, GmbHG, 17. Aufl. 2000, § 2 Rz. 5.

3 *Hueck/Fastrich* in *Baumbach/Hueck*, GmbHG, 17. Aufl. 2000, § 2 Rz. 7; *Schmidt-Leithoff* in *Rowedder/Schmidt-Leithoff*, GmbHG, 4. Aufl. 2002, § 2 Rz. 4; *Wachter*, GmbHR 2003, 660 (661) mwN.

4 *Hueck/Fastrich* in *Baumbach/Hueck*, GmbHG, 17. Aufl. 2000, § 2 Rz. 6 und 7.

5 *Scholz/Emmerich*, GmbHG, 9. Aufl. 2000, § 2 Rz. 22.

6 *Scholz/Emmerich*, GmbHG, 9. Aufl. 2000, § 2 Rz. 16.

Die Kapitalerhöhung kann auch schon im Gründungsstadium beschlossen oder die Abtretung vereinbart werden. Sie werden dann aber erst mit Eintragung der GmbH wirksam¹, so dass erst in diesem Zeitpunkt die Einlagepflicht entsteht. Der neue Geschäftsanteil entsteht aber nicht bereits mit Eintragung der GmbH, sondern erst mit der nachfolgenden Eintragung der Kapitalerhöhung. Beim Hinzutritt weiterer Gesellschafter wird im Falle der Einpersonen-Gründung vielfach eine wesentliche Umgestaltung des Gesellschaftsvertrags erforderlich sein.

503–505 Einstweilen frei.

2. Gründer

- 506 Gründer können zunächst natürliche Personen sein. Persönliche Eigenschaften wie Staatsangehörigkeit, Religion, Beruf, Familienangehörigkeit sind nach dem Gesetz ohne Belang². Insbesondere gelten für **Ausländer** keine besonderen Anforderungen. Die Teilnahme an der Gründung einer deutschen GmbH setzt keine deutsche Staatsangehörigkeit, Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich des GmbHG voraus³. Einschränkungen können sich aber bei Ausländern ergeben, wenn ausländerrechtliche Vorschriften umgangen werden (s. Rz. I 51.5). **Ehegatten** können jeder für sich oder auch gemeinsam Gründer sein. Ihre Einlageverpflichtung unterliegt aber den Beschränkungen des Ehegüterrechts (bei der Zugewinnngemeinschaft dem § 1365 BGB, bei der Gütergemeinschaft den §§ 1423 f. und 1437 f. BGB)⁴. Es bestehen auch gegen die Ehegatten-GmbH keine Bedenken⁵.
- 507 Der **Gesellschaftsvertrag** kann bestimmen, dass die Gesellschafter **bestimmte Eigenschaften** haben, zB Inländer sein müssen. Wird bei der Gründung das Fehlen einer im Gesellschaftsvertrag geforderten Eigenschaft bewusst hingenommen, so bedeutet dies eine für den Einzelfall gemachte Ausnahme mit der Folge, dass die Aufnahme des Gründers

1 *Lutter/Hommelhoff*, GmbHG, 15. Aufl. 2000, § 15 Rz. 27; *Scholz/Priester*, GmbHG, 9. Aufl. 2002, § 53 Rz. 186, § 55 Rz. 29; *Roth* in *Roth/Altmeyen*, GmbHG, 4. Aufl. 2003, § 55 Rz. 9.

2 *Lutter/Hommelhoff*, GmbHG, 15. Aufl. 2000, § 2 Rz. 3.

3 *Hueck/Fastrich* in *Baumbach/Hueck*, GmbHG, 17. Aufl. 2000, § 1 Rz. 28.

4 *Scholz/Emmerich*, GmbHG, 9. Aufl. 2000, § 2 Rz. 45.

5 *Hueck/Fastrich* in *Baumbach/Hueck*, GmbHG, 17. Aufl. 2000, § 1 Rz. 26.

in die Gesellschaft gültig ist. Die Bestimmung des Gesellschaftsvertrags behält Bedeutung sowohl für die Übertragung des betreffenden Geschäftsanteils als auch für die Aufnahme weiterer Gesellschafter¹. War das Fehlen der geforderten Eigenschaft bei der Aufnahme in die Gesellschaft unbekannt, so ist eine Anfechtung des Gesellschaftsvertrags durch die übrigen Gesellschafter (und zwar durch jeden von ihnen) wegen Irrtums oder arglistiger Täuschung möglich. Verliert ein Gesellschafter später die bei seiner Aufnahme vorhanden gewesene geforderte Eigenschaft, so bleibt er so lange Gesellschafter, wie nicht ein im Gesellschaftsvertrag für diesen Fall vorgesehenes Verfahren durchgeführt oder der Gesellschafter nach den allgemeinen in der Rechtsprechung anerkannten Regeln (vgl. Rz. I 1484) aus der Gesellschaft ausgeschlossen worden ist.

Auch alle **Rechtspersönlichkeiten, Körperschaften des öffentlichen Rechts**, Gemeinden, Gemeindeverbände, Länder und Bund, wie juristische Personen des Privatrechts (**AG, GmbH, eingetragene Vereine – eV –**) können Gesellschafter sein. Auch die Fähigkeit einer **OHG** oder **KG**, sich an der Gründung einer GmbH zu beteiligen, ist allgemein anerkannt. Sie sind von ihren Gesellschaftern zu unterscheiden und selbständige Zuordnungsobjekte mit eigenen Rechten und Pflichten. Als Rechtsgrundlage für eine persönliche Haftung der Gesellschafter kommen deshalb nur die §§ 128, 171 HGB in Betracht. Eine über die §§ 171, 172 HGB hinausgehende Haftung der Kommanditisten für die Einlageverbindlichkeit der KG gegenüber der GmbH scheidet aus. Haftungsbeschränkungen der Kommanditisten in Bezug auf die Einlageforderung der GmbH können vereinbart werden, nicht aber eine Haftungsbeschränkung der OHG oder KG. **BGB-Gesellschaft, Vor-GmbH** und **nichtrechtsfähiger Verein** können ebenfalls Gründer einer GmbH sein. Der BGH hat die BGB-Gesellschaft als Gründer einer GmbH mit dem Argument zugelassen, dass sich die Mitglieder einer BGB-Gesellschaft an der Gründung gemeinschaftlich beteiligen und gemeinsam eine Stammeinlage mit der Folge übernehmen können, dass der so erworbene Geschäftsanteil Gesamthandsvermögen wird². Für Vor-GmbH und nicht rechtsfähigen Verein kann nichts anderes gelten³. Entgegen der

1 *Hachenburg/Ulmer*, GmbHG, 8. Aufl. 1992 (Stand 1.9.1989), § 2 Rz. 85.

2 BGH v. 3.11.1980 – II ZB 1/79, GmbHR 1981, 188 = BGHZ 78, 311.

3 *Scholz/Emmerich*, GmbHG, 9. Aufl. 2000, § 2 Rz. 53.

früher hM können sich im Grundsatz selbst **Erben- und Gütergemeinschaften** an der Gründung einer GmbH beteiligen. Allerdings fehlt bei ihnen die personenrechtliche Verselbständigung gegenüber den Mitgliedern¹. Allen diesen Gesamthandsgemeinschaften steht auch die Einpersonen-Gründung offen, bzw. die gemeinschaftliche Gründung durch die Mitglieder einer solchen Gesamthandsgemeinschaft unterliegt den Vorschriften für die Einpersonen-Gründung².

- 509 Auch **ausländische juristische Personen** können eine GmbH gründen. Bei ihnen bestimmt sich der Umfang ihrer Rechtsfähigkeit nach dem betreffenden ausländischen Recht³. Das gilt im Falle einer in einem Mitgliedstaat der EU gegründeten Gesellschaft selbst dann, wenn die ausländische Gesellschaft ihren tatsächlichen Sitz in Deutschland hat. Die nach ausländischem Recht gegründete Gesellschaft ist gegebenenfalls auch in Deutschland rechtsfähig⁴.

3. Vertretung

a) Vollmacht (§ 2 Abs. 2 GmbHG)

- 510 Bei der Errichtung der GmbH ist Stellvertretung eines Gründers aufgrund Vollmacht möglich, wie § 2 Abs. 2 GmbHG zeigt. Die Unterschrift unter der Vollmacht muss aber nach dieser Vorschrift notariell beglaubigt sein. Die von einem ausländischen Notar oder einer ausländischen Behörde beglaubigte Vollmacht genügt⁵. Der Inhalt der Vollmacht muss sich auf die Errichtung der GmbH, auf den Abschluss bzw. die Feststellung des Gesellschaftsvertrags und die Übernahme einer Stammeinlage erstrecken. Die Vollmacht muss nicht Firma, Sitz, Höhe des Stammkapitals oder andere Einzelheiten des Gesellschaftsvertrags enthalten. Sie braucht auch nicht die Höhe der vom Vollmachtgeber zu übernehmenden Stammeinlage zu nennen. Ausreichend ist die **Prokura**, die durch Handelsregisterauszug nachgewiesen wird, nicht jedoch die üb-

1 S. im Einzelnen *Hachenburg/Ulmer*, GmbHG, 8. Aufl. 1992 (Stand 1.9.1989), § 2 Rz. 81, 82.

2 *Hachenburg/Ulmer*, GmbHG, 8. Aufl. 1992 (Stand 1.9.1989), § 2 Rz. 83; *Scholz/Emmerich*, GmbHG, 9. Aufl. 2000, § 2 Rz. 53.

3 *Lutter/Hommelhoff*, GmbHG, 15. Aufl. 2000, § 2 Rz. 6.

4 BGH v. 13.3.2003 – VII ZR 370/98, GmbHR 2003, 527.

5 *Scholz/Emmerich*, GmbHG, 9. Aufl. 2000, § 2 Rz. 25.

liche Handlungsvollmacht (§ 54 HGB)¹. Denn es steht außer Frage, dass zum Betrieb eines Handelsgewerbes auch der Erwerb, das Halten und die Veräußerung anderer Unternehmen sowie von Beteiligungen an ihnen gehört und die Vertretungsmacht des Prokuristen ohne weiteres auch alle damit verbundenen Rechtsgeschäfte umfasst².

Beratungshinweis

Häufig wird es sich anbieten, einen Mitgründer zu bevollmächtigen. Dabei ist zu empfehlen, ausdrücklich von den **Beschränkungen des § 181 BGB** zu befreien, auch wenn die in der Vollmacht zum Ausdruck gekommene Gestattung, dass der Bevollmächtigte selbst auch Gesellschafter werden kann, die Ermächtigung nach § 181 BGB enthält³. Zulässig ist es auch, dass alle Mitgründer eine Person, die ihrerseits selbst Mitgründer sein kann, zum Abschluss des Gesellschaftsvertrags ermächtigen. Der Bevollmächtigte muss jedoch von jedem Mitgründer ermächtigt sein, nicht nur für den Vollmachtgeber zu handeln, sondern auch für die übrigen Mitgründer und für sich selbst⁴.

511

Die Gründungsvollmacht muss sich auch auf die Bestellung der ersten Geschäftsführer erstrecken, auch wenn die Bestellung im Gesellschaftsvertrag erfolgt (§ 6 Abs. 3 Satz 2 GmbHG). Insoweit ist § 181 BGB einschlägig bei Selbstbestellung des Stimmrechtsvertreters⁵.

Ist **keine Vollmacht** erteilt oder **fehlt die notarielle Beglaubigung**, so 512 ist der Gründer nicht wirksam vertreten⁶. Bei der Mehrpersonen-Gründung kann aber der Abschluss des Gesellschaftsvertrags durch den vollmachtlosen Vertreter vom Gründer in der Form des § 2 Abs. 2 GmbHG genehmigt werden⁷. Bei der Einpersonen-Gründung bleibt nur die Be-

1 Hueck/Fastrich in Baumbach/Hueck, GmbHG, 17. Aufl. 2000, § 2 Rz. 17.

2 BGH v. 2.12.1991 – II ZB 13/91, BB 1992, 303 ff.

3 So Hueck/Fastrich in Baumbach/Hueck, GmbHG, 17. Aufl. 2000, § 2 Rz. 17.

4 KG in OLGR 19, 29.

5 Zöllner in Baumbach/Hueck, GmbHG, 17. Aufl. 2000, § 47 Rz. 41.

6 Hueck/Fastrich in Baumbach/Hueck, GmbHG, 17. Aufl. 2000, § 2 Rz. 18; Wachter, GmbHR 2003, 660 (661).

7 Hueck/Fastrich in Baumbach/Hueck, GmbHG, 17. Aufl. 2000, § 2 Rz. 18.

stätigung durch formgerechte Wiederholung¹. Fehlt lediglich die Schriftform oder die notarielle Beglaubigung der erteilten Vollmacht, so kann die Vollmacht formgerecht bestätigt werden. Dies gilt auch für die Einpersonen-Gründung. Der Registerrichter wird daher in solchen Fällen den Eintragungsantrag nicht zurückweisen, sondern eine Frist zur Beibringung einer ordnungsgemäßen Vollmacht, einer Genehmigungsurkunde oder einer entsprechenden Beitrittserklärung setzen. Die Eintragung der Gesellschaft in das Handelsregister heilt alle Formmängel der Vollmacht. Durch Eintragung nicht geheilt wird jedoch das Fehlen jeglicher Vollmacht sowie die Erteilung der Vollmacht durch einen Geschäftsunfähigen, was zwar nicht die Nichtigkeit der Gesellschaft zur Folge hat, wohl aber ihre Auflösbarkeit nach § 144 a Abs. 4 FGG².

b) Gesetzliche Vertretung

- 513 Für **Geschäftsunfähige oder beschränkt Geschäftsfähige** muss der gesetzliche Vertreter bei der Errichtung der GmbH mitwirken³. Ist bei einer Mehrpersonen-Gründung der gesetzliche Vertreter selbst als Gründer beteiligt, so muss für den Minderjährigen ein Ergänzungspfleger (§ 1909 BGB) bestellt werden, und zwar für jeden von mehreren Minderjährigen einer. Der Aufgabenkreis des Ergänzungspflegers kann aber auf die Mitwirkung an der Errichtung der GmbH beschränkt sein, es braucht kein Dauerergänzungspfleger bestellt zu werden, weil der gesetzliche Vertreter trotz eigener Beteiligung die Rechte und Pflichten des nicht unbeschränkt Geschäftsfähigen in der Gesellschaft wahrnehmen kann⁴. Soweit auf die Stimmabgabe bei bestimmten Gesellschafterbeschlüssen § 181 BGB Anwendung findet⁵, kann im Einzelfall ein Ergänzungspfleger bestellt werden. Die Einwilligung des gesetzlichen Vertreters eines beschränkt Geschäftsfähigen bedarf mit Rücksicht auf die Nachweisanforderungen des Handelsregisters (§ 8 GmbHG) derselben

1 Hueck/*Fastrich* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 17. Aufl. 2000, § 2 Rz. 18; Wachter, GmbHR 2003, 660 (661) mwN.

2 Scholz/*Emmerich*, GmbHG, 9. Aufl. 2000, § 2 Rz. 71; *Hachenburg/Ulmer*, GmbHG, 8. Aufl. 1992 (Stand 1.9.1989), § 2 Rz. 103; *Schmidt-Leithoff* in Rowedder/Schmidt-Leithoff, GmbHG, 4. Aufl. 2002, § 2 Rz. 57.

3 *Lutter/Hommelhoff*, GmbHG, 15. Aufl. 2000, § 2 Rz. 4; *Scholz/Emmerich*, GmbHG, 9. Aufl. 2000, § 2 Rz. 42; *Hueck/Fastrich* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 17. Aufl. 2000, § 1 Rz. 25.

4 *Hueck/Fastrich* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 17. Aufl. 2000, § 1 Rz. 25.

5 *Zöllner* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 17. Aufl. 2000, § 47 Rz. 41.

Form wie die Vollmacht. Dasselbe gilt für die nachträgliche Genehmigung des § 184 BGB¹. Der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses noch nicht bestellte Pfleger kann den von ihm in dieser Eigenschaft geschlossenen Vertrag nach seiner Bestellung rückwirkend genehmigen. Dasselbe gilt für einen Minderjährigen, dessen Beitrittserklärung schwebend unwirksam ist, nach Eintritt der Volljährigkeit.

Für jede Beteiligung eines Minderjährigen an einer GmbH ist darüber hinaus die **vormundschaftsgerichtliche Genehmigung** erforderlich². Selbst wenn die GmbH nicht als Erwerbsgesellschaft tätig werden soll, ist vormundschaftsgerichtliche Genehmigung zu fordern, weil in der möglichen Haftung des Minderjährigen aus §§ 24, 31 Abs. 3 und 4 GmbHG die Übernahme einer fremden Verbindlichkeit iS von § 1822 Nr. 10 BGB liegt³. Zwar kann die Haftung aus § 24 GmbHG entfallen sein, weil die Stammeinlagen voll eingezahlt worden sind. Es bleibt aber die eventuelle sonstige kollektive Haftung, zB bei einer späteren Kapitalerhöhung. Das Vormundschaftsgericht hat bei seiner Entscheidung neben der sich aus dem Gesellschaftsvertrag ergebenden Stellung des Minderjährigen in der Gesellschaft und allen vermögensrechtlichen Gesichtspunkten auch die Mitgesellschafter (Vermögensverhältnisse, charakterliche und fachliche Eignung für den Betrieb) in die Beurteilung einzubeziehen. Zur Klärung aller Umstände hat das Vormundschaftsgericht die nach pflichtgemäßem Ermessen erforderlichen Ermittlungen anzustellen⁴. Hat der Minderjährige seine Beitrittserklärung in notarieller Form abgegeben, so kann er bei einer Mehrpersonen-Gründung nach Eintritt der Volljährigkeit seinen schwebend unwirksamen Beitritt selbst formfrei genehmigen⁵.

c) Testamentsvollstreckerschaft

Streitig ist die Frage, ob ein Testamentsvollstrecker kraft seines Amtes 515 für die von ihm vertretenen Erben bei der Gründung einer GmbH mitwirken kann. Die hM verneint dies zu Recht im Hinblick auf die Kapitalaufbringungserfordernisse, weil die Verpflichtungsmacht des Testa-

1 *Hachenburg/Ulmer*, GmbHG, 8. Aufl. 1992 (Stand 1.9.1989), § 2 Rz. 33.

2 *Hueck/Fastrich* in *Baumbach/Hueck*, GmbHG, 17. Aufl. 2000, § 2 Rz. 21.

3 *Scholz/Emmerich*, GmbHG, 9. Aufl. 2000, § 2 Rz. 43.

4 S. im Einzelnen BayObLG v. 4.11.1976 – BReg. 1 Z 119/76, BB 1977, 669 f.

5 BGH v. 21.1.1980 – II ZR 153/79, BB 1980, 857.

mentsvollstreckers auf den Nachlass beschränkt ist (§§ 2206, 2207, 2209 BGB)¹. Der Testamentsvollstrecker kann sich also für die Erben an der Errichtung einer GmbH nur bei entsprechender Ermächtigung durch die Erben beteiligen, durch die die Erben die unbeschränkte und unbeschränkbare Einlagenhaftung übernehmen.

d) Treuhand- und Strohmanngründung

- 516 An der Errichtung einer GmbH kann sich auch jemand im eigenen Namen für Rechnung eines anderen aufgrund eines Treuhandverhältnisses beteiligen mit dem Ziel, entweder später entsprechend einer Weisung seines Auftraggebers den Geschäftsanteil auf diesen zu übertragen oder aber ihn auf Dauer für diesen zu halten. Dies kann dazu dienen, den Rechtsverkehr über den wirtschaftlich hinter der Gründung stehenden Auftraggeber im Unklaren zu lassen, seine Identität Dritten gegenüber zu verdecken². In Frage kommt aber auch eine Sicherungstreuhand bei einer finanzierten GmbH-Beteiligung. Zur Frage der notariellen Beurkundung des Treuhandvertrages s. unten Rz. I 951.
- 517 Der Registerrichter kann die **Eintragung** der GmbH nicht wegen des Verdachts der Mitwirkung eines Strohmanns ablehnen³. Insbesondere handelt es sich nicht um eine Scheinerklärung⁴. Der Eintragung steht auch nicht entgegen, dass der treuhänderisch handelnde Strohmann noch vor der Eintragung dem anderen Gesellschafter den Geschäftsanteil mit Wirkung zum Zeitpunkt der Eintragung abtritt (s. oben Rz. I 502)⁵. Denn normalerweise wollen die Beteiligten ernsthaft eine echte Gesellschafterstellung des Strohmanns begründen mit allen Pflichten einschließlich der vollen Einlagenhaftung; auch die Absicht späterer Anteilsübertragung an den Auftraggeber ist auf ein rechtlich zulässiges Er-

1 *Scholz/Emmerich*, GmbHG, 9. Aufl. 2000, § 2 Rz. 47, 48; *Hueck/Fastrich* in *Baumbach/Hueck*, GmbHG, 17. Aufl. 2000, § 1 Rz. 45, 46; aA *Lutter/Hommelhoff*, GmbHG, 15. Aufl. 2000, § 2 Rz. 7 mit der Maßgabe, dass die Erben auch die Haftung für die Einlagepflicht auf den Nachlass beschränken können, sowie für den Fall, dass die Einlagen voll geleistet sind; *Hachenburg/Ulmer*, GmbHG, 8. Aufl. 1992 (Stand 1.9.1989), § 2 Rz. 35.

2 *Hachenburg/Ulmer*, GmbHG, 8. Aufl. 1992 (Stand 1.9.1989), § 2 Rz. 59.

3 *Hachenburg/Ulmer*, GmbHG, 8. Aufl. 1992 (Stand 1.9.1989), § 2 Rz. 60.

4 *Scholz/Emmerich*, GmbHG, 9. Aufl. 2000, § 2 Rz. 56.

5 *Hachenburg/Ulmer*, GmbHG, 8. Aufl. 1992 (Stand 1.9.1989), § 2 Rz. 60.

gebnis gerichtet; die Haftungsfreistellung durch den Hintermann betrifft die persönliche Rechtsbeziehung außerhalb des Gesellschaftsverhältnisses¹.

Die Erklärungen des Treuhänders bei der Gründung erzeugen Wirkungen nur für und gegen ihn selbst. Er ist (obwohl Strohmann) wahrer Gründer, aber aus dem Auftragsverhältnis heraus verpflichtet, den erworbenen Geschäftsanteil an den Auftraggeber herauszugeben (eine nach dem Statut erforderliche Genehmigung der Gesellschaft ist auch in diesem Fall einzuholen) oder auf einen Dritten zu übertragen. Obwohl danach nur der Treuhänder Gründer ist, trifft den Hintermann aufgrund besonderer gesetzlicher Vorschrift in § 9 a Abs. 4 GmbHG neben dem Treuhänder die **Gründerhaftung**. Allerdings soll diese Haftungserstreckung nicht gelten, wenn der Hintermann praktisch keinen Einfluss auf die Gründung genommen hat (s. Rz. I 825). 518

Selbst wenn der Treuhänder die Ausübung der Gesellschafterrechte, insbesondere das Stimmrecht, dem Treugeber überlässt, ist er rechtlich Gesellschafter mit allen Rechten und Pflichten². Das gilt insbesondere für eine evtl. Ausfallhaftung nach §§ 22, 24 GmbHG³. Daraus ergeben sich erhebliche Risiken für den Treuhänder, wenn der Treugeber nicht zahlungsfähig ist. 519

Beratungshinweis

Stammeinlagen sollten nur dann treuhänderisch übernommen werden, wenn die fälligen Einlagebeträge auch der übrigen Gründer vom Treugeber aufgebracht werden könnten, so dass evtl. Freistellungs- bzw. Regressansprüche des Treuhänders gesichert erscheinen. Außerdem muss sichergestellt werden, dass nicht etwa verdeckte Sachübernahmen vom Hintermann erfolgen⁴.

1 Hueck/*Fastrich* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 17. Aufl. 2000, § 1 Rz. 40.

2 Hueck/*Fastrich* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 17. Aufl. 2000, § 1 Rz. 41.

3 BGH v. 13.5.1996 – II ZR 275/94, GmbHR 1996, 601. Ausführlich zur Haftung bei treuhänderischen GmbH-Beteiligungen *Armbrüster*, GmbHR 2001, 1021 (1026 ff.).

4 Vgl. dazu *Armbrüster*, GmbHR 2001, 1021 (1027).

Nach der Rspr. soll auch den Hintermann die Ausfallhaftung nach § 24 und § 31 Abs. 3 GmbHG treffen (s. auch oben Rz. I 337 und I 363)¹. Die Literatur hält die formale Gesellschafterstellung des Treuhänders für diese schuldunabhängige Einstandspflicht für ausschlaggebend und lehnt ihre Erstreckung auf den Hintermann ab². Die GmbH kann aber jedenfalls den Freistellungsanspruch des Treuhänders gegen den Treugeber aus dem Auftragsverhältnis pfänden.

II. Inhaltliche Anforderungen an den Gesellschaftsvertrag

1. Allgemeines

- 520 Den Inhalt des Gesellschaftsvertrages bestimmen grundsätzlich die Gründer mit der Maßgabe, dass er einen **obligatorischen Mindestinhalt** haben muss (§ 3 Abs. 1 GmbHG), dass **fakultativ weitere Bestimmungen** als echte Satzungsbestandteile in den Gesellschaftsvertrag aufgenommen werden können und aufgenommen werden müssen, wenn sie statutarische Gültigkeit haben sollen (§§ 3 Abs. 2, 5 Abs. 4 Satz 1, 15 Abs. 5, 17 Abs. 3, 19 Abs. 3, 34 Abs. 1, 52 Abs. 1, 60 Abs. 2 GmbHG usw.), und dass auch sog. **unechte Satzungsbestandteile** in den Gesellschaftsvertrag aufgenommen werden können. Diese sog. unechten Satzungsbestandteile sind **Individualvereinbarungen** einzelner Gesellschafter, wie zB Stimmbindung, persönliches Vorkaufsrecht. Sie sind nur „zufälliger“, nur „formeller“, nicht materieller Teil der Satzung³. Zu ihrer Änderung oder Aufhebung bedarf es keiner Satzungsänderung, aber einer Vereinbarung der beteiligten Gesellschafter, in anderen Fällen auch nur eines einfachen Gesellschafterbeschlusses. Kennzeichen der Satzung ist ihre Verbindlichkeit für die *jeweiligen* Gesellschafter⁴. Den nur formellen Satzungsbestandteilen fehlt die **unmittelbare Bindung**

1 BGH v. 13.4.1992 – II ZR 225/91, GmbHR 1992, 525 = BGHZ 118, 107; *Lutter/Hommelhoff*, GmbHG, 15. Aufl. 2000, § 24 Rz. 7, § 31 Rz. 20; *Hueck/Fastrich* in *Baumbach/Hueck*, GmbHG, 17. Aufl. 2000, § 1 Rz. 43.

2 *Hachenburg/Ulmer*, GmbHG, 8. Aufl. 1992 (Stand 1.9.1989), § 2 Rz. 63; *Scholz/Emmerich*, GmbHG, 9. Aufl. 2000, § 2 Rz. 59 a.

3 *Lutter/Hommelhoff*, GmbHG, 15. Aufl. 2000, § 2 Rz. 10; *Hachenburg/Ulmer*, GmbHG, 8. Aufl. 1992 (Stand 1.9.1989), § 2 Rz. 9, § 3 Rz. 55.

4 *Hachenburg/Ulmer*, GmbHG, 8. Aufl. 1992 (Stand 1.9.1989), Einl. Rz. 23.

jetziger und künftiger Gesellschafter¹. S. im Einzelnen unten Rz. I 535, 536.

Allgemein ist der Gesellschaftsvertrag von schuldrechtlichen Nebenabreden abzugrenzen, auf die sich die Formvorschrift des § 2 GmbHG nicht bezieht. Soweit die Gesellschafter einer GmbH eine Verpflichtung gegenüber der Gesellschaft übernehmen, bedarf es der Aufnahme in den Gesellschaftsvertrag nur, wenn diese Verpflichtung in der Weise an den Geschäftsanteil gebunden sein soll, dass sie ohne weiteres auch künftige Anteilseigner trifft. Andernfalls ist eine formlose Vereinbarung der Gesellschafter untereinander oder der Gesellschaft gegenüber ausreichend². Es handelt sich dann um eine Nebenabrede, die lediglich den allgemeinen vertragsrechtlichen Grundsätzen unterliegt und gültig ist, auch ohne dass sie notariell beurkundet wurde³. Diese Vereinbarung unterliegt insbesondere nicht der Handelsregisterpublizität. Aus solchen Nebenabreden kann auch der GmbH ein unmittelbarer Anspruch gegen Gesellschafter zustehen, wenn die Vereinbarung der Gesellschafter ein Vertrag zugunsten der GmbH iS der §§ 328 ff. BGB ist. Ein charakteristisches Beispiel für schuldrechtliche Gesellschaftervereinbarungen sind Stimmrechtskonsortien und Schutzgemeinschaften. 520.1

Das GmbHG geht davon aus, dass alle Vereinbarungen der Gesellschafter mit wirtschaftlichem Charakter, welche die Rechtsverhältnisse der Gesellschaft bestimmen, ihre Organisation betreffen oder für die Beziehungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern maßgebend sein sollen, in den Gesellschaftsvertrag aufzunehmen sind, echter Satzungsbestandteil werden und grundsätzlich statutarische Verbindlichkeit erlangen⁴. Werden in diesem Bereich unter allen Gründern schuldrechtliche Vereinbarungen getroffen, so handelt es sich um **satzungsgleiche Gesellschaftervereinbarungen**⁵. Ihre Zulässigkeit wird jedoch bei der GmbH nicht in Frage gestellt⁶. 520.2

¹ *Hachenburg/Ulmer*, GmbHG, 8. Aufl. 1992 (Stand 1.9.1989), § 2 Rz. 8.

² BGH v. 8.2.1993 – II ZR 24/92, GmbHR 1993, 214 ff. = BB 1993, 676 ff.

³ *Hachenburg/Ulmer*, GmbHG, 8. Aufl. 1992 (Stand 1.9.1989), § 2 Rz. 23 und § 3 Rz. 53; *Scholz/Emmerich*, GmbHG, 9. Aufl. 2000, § 2 Rz. 13 a.

⁴ *Hachenburg/Ulmer*, GmbHG, 8. Aufl. 1992 (Stand 1.9.1989), § 3 Rz. 51.

⁵ *Priester* in FS Claussen, 1997, S. 319 ff. (321).

⁶ *Priester* in FS Claussen, 1997, S. 319 ff. (332, 333).

Beratungshinweis

Im Falle von schuldrechtlichen Nebenabreden ist bei einer Abtretung des Geschäftsanteils eine befreiende Schuldübernahme des Erwerbers erforderlich.

- 521 Wie jeder Vertrag ist auch der Gesellschaftsvertrag der Auslegung fähig, wenn er unklar, undeutlich, unbestimmt oder lückenhaft ist. Es gelten die **Auslegungsgrundsätze des BGB**, wonach nicht der buchstäbliche Sinn eines Ausdrucks entscheidet, sondern der wirkliche Wille zu erforschen ist und Treu und Glauben sowie die Rücksicht auf die Verkehrssitte als Maßstab zu gelten haben (§§ 133, 157 BGB). Die Vertragsauslegung muss daher den „objektivierten mutmaßlichen Willen der Vertragsschließenden“ zugrunde legen und versuchen, bei einer notwendig werdenden ergänzenden Auslegung eine „im Einzelfall interessengerechte Lösung“ zu finden, die Vorrang vor dispositivem Gesetzesrecht hat¹. Dabei ist auf der Grundlage des Gesellschaftsvertrages zu ermitteln, wie die Gesellschafter zB einen offen gebliebenen Punkt unter Berücksichtigung des Gebots von Treu und Glauben geregelt hätten, wenn sie bei Abschluss des Vertrages an ihn gedacht hätten.
- 521.1 Der Gesellschaftsvertrag ist aber nicht nur ein privater Vertrag unter den Beteiligten, sondern zugleich Grundlage der Existenz einer juristischen Person, einer eigenen Rechtspersönlichkeit. Insoweit beinhaltet er nicht nur eine Vereinbarung zwischen den Vertragsbeteiligten, sondern ist zugleich eine **Erklärung an die Öffentlichkeit**, insbesondere an diejenigen, die mit der GmbH Geschäfte abschließen. Auch künftige Gesellschafter müssen sich auf den Vertrag verlassen können, der zu den Akten des Handelsregisters eingereicht ist, und die sich zwanglos ergebende Auslegung. Der Auslegung ist nur zugänglich, was **formgerecht beurkundet** ist². Nebenabreden und sonstige für die Gestaltung wesentliche Umstände können zur Auslegung herangezogen werden, wenn sie allgemein ersichtlich, insbesondere aus den zum Handelsregister eingereichten Unterlagen zu entnehmen sind³, im Übrigen nur in Ausnahmefällen, zB wenn eine GmbH nur wenige Gesellschafter hat, sich der Struktur der

1 BGH v. 23.11.1978 – II ZR 20/78, GmbHR 1979, 138 f. = BB 1979, 287 f.

2 RGZ 140, 303.

3 Hueck/Fastrich in Baumbach/Hueck, GmbHG, 17. Aufl. 2000, § 2 Rz. 27.

offenen Handelsgesellschaft nähert, oder die Gründer selbst über die Auslegung streiten. Mit Recht hält man es in solchen Fällen für zulässig, Auslegungsbehelfe heranzuziehen, die sich nicht aus dem Handelsregister oder aus den Akten des RegisterG ergeben, aber doch allen Beteiligten bekannt sind und bekannt waren, ehe der Streit entstand. Dasselbe gilt allgemein für unechte Satzungsbestandteile¹.

2. Gesetzlich vorgeschriebener Inhalt

a) Zwingender Mindestinhalt (§ 3 Abs. 1 GmbHG)

Den zwingenden Mindestinhalt jedes Gesellschaftsvertrags regelt § 3 Abs. 1 GmbHG. Zum obligatorischen Mindestinhalt des Gesellschaftsvertrags gehören **Firma** und **Sitz, Gegenstand** des Unternehmens, Betrag des **Stammkapitals**, die von jedem Gesellschafter zu leistende **Stammeinlage**. Fehlen diese Bestimmungen, so wird die GmbH nicht eingetragen und gelangt nicht zur Entstehung. Die Gestaltung von Firma, Sitz und Gegenstand des Unternehmens wurde im Dritten Abschnitt (Rz. I 112 ff.), der Betrag des Stammkapitals und der Stammeinlagen im Vierten Abschnitt (Rz. I 249 ff.) behandelt.

Nach § 3 Abs. 1 Nr. 4 GmbHG muss der Gesellschaftsvertrag bei Gründung sowohl die Person der Gesellschafter als auch die Höhe der Stammeinlage eines jeden eindeutig in einer gesellschaftlichen Leistung ersichtlich machen. **Beachte:** Nach § 5 Abs. 2 GmbHG kann jeder Gesellschafter bei der Gründung der GmbH nur eine Stammeinlage übernehmen. Es ist daher unzulässig und kann Nichtigkeit herbeiführen, das Stammkapital in zahlreiche Anteile gleicher Höhe – wie Aktien – zu zerlegen und jedem Gesellschafter hiervon mehrere zuzuweisen. Wird der Gesellschaftsvertrag (zB im Zuge einer Kapitalerhöhung) später neu gefasst, so kann die Benennung der ersten Gesellschafter und ihrer Bareinlagen entfallen, und zwar auch dann, wenn die Einlagen noch nicht voll geleistet sind. Es braucht dann nur noch das aktuelle Stammkapital an-

¹ *Hachenburg/Ulmer*, GmbHG, 8. Aufl. 1992 (Stand 1.9.1989), Einl. Rz. 25; *Michalski*, GmbHG, 2002, § 2 Rz. 43.

gegeben zu werden¹. **Beachte:** Ein **Gesellschafterwechsel im Gründungsstadium** erfordert nach der Rspr. eine Änderung des Gesellschaftsvertrags, an der alle Gründer in der Form des § 2 GmbHG mitwirken müssen (s. unten Rz. I 541)². Nach *K. Schmidt* genügt entsprechend § 15 GmbHG ein notarieller Vertrag zwischen dem Veräußerer und dem Erwerber über die Übertragung des Vor-Geschäftsanteils mit formfreier Zustimmung aller Mitgesellschafter³. Dies dürfte aber mit § 3 Abs. 1 Nr. 4 GmbHG unvereinbar sein.

- 523 Nicht zum notwendigen Inhalt des Gesellschaftsvertrags gehört eine Bestimmung über die **Form der öffentlichen Bekanntmachungen der Gesellschaft**. Diese Bestimmung ist in § 10 Abs. 3 GmbHG als fakultativer Bestandteil des Gesellschaftsvertrags erwähnt. Sie ist jedoch zweckmäßig, weil sonst Pflichtveröffentlichungen in den für Handelsregisterbekanntmachungen bestimmten Blättern zu erfolgen haben (zB nach § 30 Abs. 2, § 52 Abs. 2 Satz 2, § 58 Abs. 1 Nr. 1 GmbHG). Dies ist bei der personalistischen GmbH unnötig. Als Minimum ist aber analog § 25 Satz 1 AktG die Veröffentlichung im elektronischen Bundesanzeiger vorzusehen. Dies wird künftig kraft Gesetzes gelten, so dass die Klausel im Gesellschaftsvertrag überflüssig wird⁴. Die übliche Klausel: „Bekanntmachungen der Gesellschaft erfolgen nur im Bundesanzeiger“ könnte auch schädlich sein, weil sie als Hinweis auf den Papier-Bundesanzeiger auszulegen wäre.

b) Nebenleistungspflichten/Vorzugsrechte (§ 3 Abs. 2 GmbHG)

- 524 Darüber hinaus schreibt das Gesetz unter jeweils bestimmten Voraussetzungen die Aufnahme weiterer Bestimmungen in den Gesellschaftsvertrag vor. Zu erwähnen ist zunächst § 3 Abs. 2 GmbHG. Danach müs-

1 BayObLG v. 13.11.1996 – 3 Z BR 168/96, GmbHR 1997, 73 (74) = BB 1997, 7; Müller, GmbHR 1997, 923 (926); Hachenburg/Ulmer, GmbHG, 8. Aufl. 1992 (Stand 1.9.1989), § 3 Rz. 48; Hueck/Fastrich in Baumbach/Hueck, GmbHG, 17. Aufl. 2000, § 3 Rz. 20 mwN; Schmidt-Leithoff in Rowedder/Schmidt-Leithoff, GmbHG, 4. Aufl. 2002, § 3 Rz. 19, 21; Scholz/Emmerich, GmbHG, 9. Aufl. 2000, § 3 Rz. 31.

2 BGH v. 27.1.1997 – II ZR 123/94, GmbHR 1997, 405 (406) = ZIP 1997, 679; OLG Frankfurt a.M. v. 14.8.1996 – 10 W 33/96, GmbHR 1997, 896.

3 *K. Schmidt*, GmbHR 1997, 869 (874).

4 *Noack*, AG 2003, 537 (539); *Melchior*, GmbHR 2003, R 397.

sen Bestimmungen in den Gesellschaftsvertrag aufgenommen werden, nach denen das Unternehmen auf eine gewisse Zeit beschränkt sein soll oder in denen den Gesellschaftern noch andere Verpflichtungen gegenüber der Gesellschaft außer der Leistung von Kapitaleinlagen auferlegt werden (sog. **Nebenleistungsgesellschaft**). Hierbei handelt es sich um Bestimmungen, die in den Gesellschaftsvertrag aufgenommen werden müssen, wenn sie statutarische Gültigkeit haben sollen. Statutarische Gültigkeit von Nebenleistungspflichten bedeutet, dass sie nicht nur die Gründer persönlich, sondern den jeweiligen Inhaber des Geschäftsanteils verpflichten. S. dazu unten Rz. I 1033. Was als Schuldverhältnis zwischen den Gesellschaftern vereinbart werden kann, darf auch zum Gegenstand einer gesellschaftlichen Nebenleistungspflicht gemacht werden¹. Dasselbe gilt, obwohl im Gesetz nicht erwähnt, für Vorzugsrechte der Gesellschafter, wenn sie wie Nebenleistungspflichten mit dem Geschäftsanteil verbunden und für alle künftigen Gesellschafter verbindlich sein sollen. Wenn sie mit dem Geschäftsanteil auf den Erwerber übergehen, handelt es sich um **Vorzugsgeschäftsanteile**². S. des Weiteren unten Rz. I 527, 531.

c) Sacheinlage/Sachübernahme (§ 5 Abs. 4 GmbHG)

Weitere solche gesetzlichen Bestimmungen finden sich in §§ 5 Abs. 4 Satz 1, 34 Abs. 1 GmbHG. Praktisch besonders bedeutsam ist § 5 Abs. 4 Satz 1 GmbHG. Danach muss im Falle einer Sacheinlage oder einer Sachübernahme (zum Begriff s. oben Rz. I 259) **der Gegenstand der Sacheinlage bzw. Sachübernahme** im Gesellschaftsvertrag festgesetzt werden. Dies erfordert so genaue Bezeichnung, dass Identität zweifelsfrei feststeht³. Bei der in § 5 Abs. 4 Satz 2 GmbHG besonders erwähnten Einbringung eines Unternehmens genügt Angabe der Firma und Handelsregister-Nr., wenn es sich um Handelsgeschäfte mit Firma handelt⁴. Die Angabe „mit allen Aktiven und Passiven“ ist dann

1 *Hachenburg/Ulmer*, GmbHG, 8. Aufl. 1992 (Stand 1.9.1989), § 3 Rz. 75.

2 *Hachenburg/Ulmer*, GmbHG, 8. Aufl. 1992 (Stand 1.9.1989), § 5 Rz. 161; *Schmidt-Leithoff* in *Rowedder/Schmidt-Leithoff*, GmbHG, 4. Aufl. 2002, § 3 Rz. 50; *Hueck/Fastrich* in *Baumbach/Hueck*, GmbHG, 17. Aufl. 2000, § 14 Rz. 17.

3 *Hueck/Fastrich* in *Baumbach/Hueck*, GmbHG, 17. Aufl. 2000, § 5 Rz. 45.

4 HM, vgl. *Hueck/Fastrich* in *Baumbach/Hueck*, GmbHG, 17. Aufl. 2000, § 5 Rz. 45. AA *Lutter/Hommelhoff*, GmbHG, 15. Aufl. 2000, § 5 Rz. 27: Beifügung der letzten Bilanz erforderlich.

nicht erforderlich¹. Bei Einbringung von Geschäften eines Einzelkaufmanns, die nicht getrennt bilanziert sind, muss sich dagegen aus dem Gesellschaftsvertrag eindeutig ergeben, ob und inwieweit auch Passiva übernommen werden². Hierfür reicht die Angabe „mit allen Aktiven und Passiven“ nur aus, wenn die Abgrenzung zwischen Privat- und Geschäftsvermögen ohne Schwierigkeiten möglich ist. Anderenfalls sind von der Gesellschaft zu übernehmende Finanzierungsverbindlichkeiten konkret zu bezeichnen. Zum Vollzug der Einbringung von Unternehmen wird regelmäßig ein gesonderter **Einbringungsvertrag** abgeschlossen, in dem die einzubringenden Aktiva und Passiva im Einzelnen abgegrenzt und weitere Fragen, wie etwa Gewährleistungsumfang (dazu oben Rz. I 290 ff.), geregelt werden.

Unerlässlich ist bei einer Sacheinlage die Nennung des Gesellschafters, auf dessen Stammeinlage sich die Sachleistung bezieht³. Anzugeben ist weiterhin der Euro-Betrag der Stammeinlage, für den die Sacheinlage geleistet wird⁴. Dies ist bedeutsam bei einer Mischeinlage (s. oben Rz. I 261). Im Falle einer gemischten Einlage, also bei einer Sacheinlage mit Ausgleichspflicht der GmbH, ist die Vergütung im Gesellschaftsvertrag anzugeben⁵, muss aber nicht beziffert werden (dazu oben Rz. I 262). Die Angabe des Einbringungswerts, also des Werts, zu dem die Sacheinlage bei der GmbH eingebucht wird, im Gesellschaftsvertrag ist nicht erforderlich, aber bei Buchwertfortführung zur Klarstellung zweckmäßig. In diesem Fall wird der überschießende Betrag als Agio in die Kapitalrücklage gebucht (§ 272 Abs. 2 HGB). Die Werthaltigkeitsprüfung durch das Registergericht (s. dazu oben Rz. I 288) bezieht sich dann nur auf den Betrag der übernommenen Stammeinlage, wenn es sich nicht um eine gemischte Einlage handelt. Die Angaben über Sacheinlagen müssen mindestens fünf Jahre nach Handelsregistereintragung in der Satzung bleiben⁶.

1 *Scholz/Winter*, GmbHG, 9. Aufl. 2000, § 5 Rz. 54 a.

2 OLG Düsseldorf v. 30.7.1992 – 3 Wx 36/92, GmbHR 1993, 441 (442) = DB 1993, 974.

3 *Hueck/Fastrich* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 17. Aufl. 2000, § 5 Rz. 44; *Lutter/Hommelhoff*, GmbHG, 15. Aufl. 2000, § 5 Rz. 27.

4 *Hueck/Fastrich* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 17. Aufl. 2000, § 5 Rz. 46.

5 *Hueck/Fastrich* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 17. Aufl. 2000, § 5 Rz. 46.

6 *Hueck/Fastrich* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 17. Aufl. 2000, § 5 Rz. 49 mN.

Beratungshinweis

In allen Fällen einer Sachgründung ist zu prüfen, ob nicht eine Spaltung zur Neugründung nach dem UmwG zweckmäßiger ist. Der Vorteil ist in diesen Fällen die – wenn auch nach § 132 UmwG eingeschränkte – Gesamtrechtsnachfolge. Problematisch kann aber der nach §§ 133, 134 UmwG bestehende Haftungsverbund sein¹. Insbesondere erfolgt die Umwandlung des Unternehmens eines Einzelkaufmanns in eine GmbH zweckmäßigerweise durch Ausgliederung nach §§ 152, 158 ff. UmwG. Allerdings finden auch in diesem Fall nach § 135 Abs. 2 Satz 1 UmwG grundsätzlich die Sachgründungs-, vor allem die Kapitalaufbringungsvorschriften Anwendung.

Die Sacheinlage kann nachträglich in eine Bareinlage geändert werden, und zwar auch noch nach Anmeldung der GmbH zum Handelsregister². Umgekehrt kann auch eine Bareinlage in eine Sacheinlage geändert werden³. Da die Änderung im Gründungsstadium erfolgt, müssen alle Mitgesellschafter in der Form des § 2 Abs. 1 GmbHG zustimmen (s. unten Rz. I 539). Nach Eintragung der GmbH können Sacheinlagen im Wege der Satzungsänderung wieder zur Bareinlage werden⁴. Dies ist auch für den Fall zulässig, dass der Wert der Sacheinlage über pari liegt und dies nicht vergütet werden soll. Die Änderung einer Bareinlage in eine Sacheinlage nach Eintragung kommt vor allem im Falle der **Heilung einer verdeckten Sacheinlage** in Frage (zu den Voraussetzungen und Rechtsfolgen einer verdeckten Sacheinlage s. oben Rz. I 280 ff.)⁵. Dabei muss ein notariell beurkundeter Gesellschafterbeschluss mit satzungsändernder Mehrheit dahin gefasst werden, dass die namentlich aufzuführenden Gesellschafter ihre Stammeinlagen statt bisher in Geld nunmehr durch

1 Zur Abwägung im Einzelnen s. *Kallmeyer*, UmwG, 2. Aufl. 2001, § 123 Rz. 16 ff.

2 *Hachenburg/Ulmer*, GmbHG, 8. Aufl. 1992 (Stand 1.9.1989), § 5 Rz. 25, 26; *Lutter/Hommelhoff*, GmbHG, 15. Aufl. 2000, § 5 Rz. 32.

3 *Hachenburg/Ulmer*, GmbHG, 8. Aufl. 1992 (Stand 1.9.1989), § 5 Rz. 27; *Lutter/Hommelhoff*, GmbHG, 15. Aufl. 2000, § 5 Rz. 32.

4 *Hachenburg/Ulmer*, GmbHG, 8. Aufl. 1992 (Stand 1.9.1989), § 5 Rz. 26; *Lutter/Hommelhoff*, GmbHG, 15. Aufl. 2000, § 5 Rz. 32.

5 BGH v. 4.3.1996 – II ZB 8/95, GmbHR 1996, 351 (353) = BGHZ 132, 141; *Hachenburg/Ulmer*, GmbHG, 8. Aufl. 1992 (Stand 1.9.1989), § 5 Rz. 27; *Lutter/Hommelhoff*, GmbHG, 15. Aufl. 2000, § 5 Rz. 32.

Sacheinlage leisten (**Umwidmung**), wobei Einbringungsgegenstand der ursprünglich übertragene Vermögensgegenstand oder die erfolglos verrechnete Geldforderung ist¹. Kann der Einbringungsgegenstand nicht herausgegeben werden, so wird stattdessen die Bereicherungsforderung auf eine angemessene Vergütung (§ 818 Abs. 2 BGB) eingebracht. Dem Inferenten steht indes nur dann eine Bereicherungsforderung zu, wenn die angemessene Vergütung die von der Gesellschaft geleistete Vergütung übersteigt². Als Einbringungsgegenstand kommt dann die Bereicherungsforderung wegen fehlgeschlagener Einlageleistung in Betracht³. Voraussetzung ist die **Werthaltigkeit des Einbringungsgegenstandes** im Zeitpunkt der Anmeldung des Umwidmungsbeschlusses, die durch einen Umwidmungsbericht entsprechend dem Sachgründungsbericht und eine von einem Wirtschaftsprüfer testierte Bilanz nachgewiesen werden muss⁴. Im Falle der Forderungseinbringung muss sich aus der Bilanz ergeben, dass die Gesellschaft im Zeitpunkt der Anmeldung nicht überschuldet ist (s. oben Rz. I 289). Dabei sind auch stille Reserven zu berücksichtigen⁵. Eine bloße Berichtigung des Gesellschaftsvertrages reicht selbst dann nicht aus, wenn die Beteiligten aufgrund fachmännischer Beratung von einer wirksamen Barkapitalerhöhung ausgingen⁶.

Das Umwidmungsverfahren hat der BGH zur Heilung des Schütt-aus-hol-zurück-Verfahrens anerkannt, es kann aber darüber hinaus, und zwar auch für den Fall der verdeckten Sachgründung, angewandt werden, sofern nicht die Eintragung wegen fehlender Mindesteinzahlung abgelehnt worden ist. Die Gesellschafter sind aufgrund der der verdeckten Sacheinlage zugrunde liegenden Abrede regelmäßig zur Mitwirkung an der Heilung verpflichtet⁷.

1 BGH v. 7.7.2003 – II ZR 235/01, GmbHR 2003, 1051 (1054) m. Komm. *Bormann*.

2 BGH v. 16.3.1998 – II ZR 303/96, GmbHR 1998, 588 (591).

3 *Scholz/Priester*, GmbHG, 9. Aufl. 2002, § 56 Rz. 36, 40.

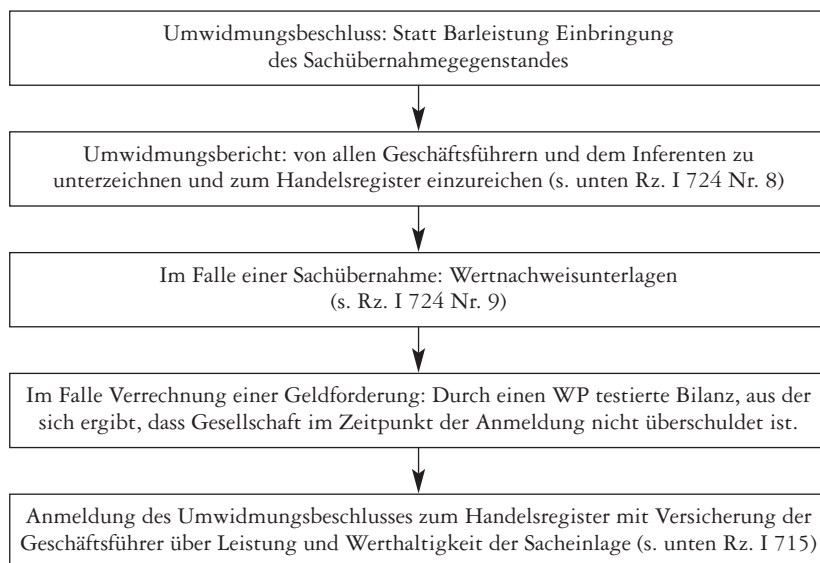
4 *Scholz/Priester*, GmbHG, 9. Aufl. 2002, § 56 Rz. 42; *Lutter/Hommelhoff*, GmbHG, 15. Aufl. 2000, § 5 Rz. 50.

5 BGH v. 2.4.2001 – II ZR 261/99, GmbHR 2001, 473.

6 OLG Koblenz v. 10.7.1997 – 6 U 785/95, EWiR § 19 GmbHG 2/97, 937 m. krit. Anm. *Sernetz*.

7 BGH v. 7.7.2003 – II ZR 235/01, GmbHR 2003, 1051 m. Komm. *Bormann*. Dazu im Einzelnen *Pentz*, ZIP 2003, 2093 (2096 ff.).

Übersicht Heilung verdeckte Sacheinlage



**d) Abweichungen von der gesetzlichen Vertretungsbefugnis der
Geschäftsführer (§ 35 Abs. 2 Satz 2, Abs. 4 Satz 1 GmbHG)**

Sollen Geschäftsführer abweichend von § 35 Abs. 2 Satz 2 GmbHG ein- 526
zelvertretungsbefugt sein, so bedarf es dafür einer Satzungsgrundlage¹.
Zu erwähnen ist auch die Notwendigkeit, die generelle **Befreiung** des
Einpersen-Gesellschafters als Geschäftsführer **vom Verbot des
Selbstkontrahierens** (§ 181 BGB) oder zumindest eine entsprechende
Ermächtigung für die Gesellschafterversammlung in den Gesellschafts-
vertrag aufzunehmen². Bei der Eipersonen-Gesellschaft, bei der der
Gesellschafter selbst Geschäftsführer ist, ist die Befreiung im Gesell-
schaftsvertrag unerlässlich, weil es eine Gestattung im Einzelfall nicht

¹ Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 15. Aufl. 2000, § 35 Rz. 33.

² Zöllner in Baumbach/Hueck, GmbHG, 17. Aufl. 2000, § 35 Rz. 79; Altmeyen
in Roth/Altmeyen, GmbHG, 4. Aufl. 2003, § 35 Rz. 65; BFH v. 23.10.1996
– 1 R 71/95, GmbHR 1997, 34.

geben kann, sonst also Verträge zwischen dem Gesellschafter und der Gesellschaft nicht möglich wären¹.

e) Vorbelastungen

- 527 Eine Bestimmung im Gesellschaftsvertrag ist erforderlich, wenn aus Anlass der Gründung für Gründer oder Dritte Ansprüche gegen die Gesellschaft auf **Gewährung von Sondervorteilen** begründet werden sollen (vgl. für die AG § 26 Abs. 1 AktG)². Solche Vorteile können in bereits bei Gründung zu leistenden Vergütungen bestehen, es kann sich aber auch um die **Einräumung von künftigen vermögensrechtlichen Ansprüchen** handeln wie Umsatzprovisionen, Naturalleistungen der Gesellschaft oder Belieferungs- oder Vorkaufsrechte³. Sondervorteile in diesem Sinne werden immer einem Gesellschafter persönlich, unabhängig voll seiner Gesellschafterstellung gewährt⁴. Deshalb können es auch keine Kontroll- oder Herrschaftsrechte sein⁵. Diese können nur einem Gesellschafter für die Dauer seiner Gesellschafterstellung eingeräumt werden und müssen dann schon wegen des mitgliedschaftlichen Charakters Bestandteil des Gesellschaftsvertrags sein (oben Rz. I 524). Um Sondervorteile handelt es sich nicht, wenn der Leistung der Gesellschaft eine angemessene Gegenleistung des Gesellschafters gegenübersteht⁶. Dann kann nur die Aufnahme in den Gesellschaftsvertrag als Gründungsaufwand erforderlich sein (dazu sogleich Rz. I 528)⁷. Die Abgrenzung läuft parallel zur Abgrenzung der verdeckten Auszahlung nach § 30 Abs. 1 GmbHG (s. oben Rz. I 345). Anlass für die Einräumung derartiger Sondervorteile an einen oder bestimmte Gesellschafter können die Verdienste der Begünstigten um die Entstehung der Gesellschaft sein

1 Scholz/Uwe H. Schneider, GmbHG, 9. Aufl. 2000, § 35 Rz. 119.

2 Hachenburg/Ulmer, GmbHG, 8. Aufl. 1992 (Stand 1.9.1989), § 5 Rz. 171; Schmidt-Leithoff in Rowedder/Schmidt-Leithoff, GmbHG, 4. Aufl. 2002, § 3 Rz. 52.

3 Hachenburg/Ulmer, GmbHG, 8. Aufl. 1992 (Stand 1.9.1989), § 3 Rz. 115, § 5 Rz. 175.

4 Hachenburg/Ulmer, GmbHG, 8. Aufl. 1992 (Stand 1.9.1989), § 5 Rz. 173; Schmidt-Leithoff in Rowedder/Schmidt-Leithoff, GmbHG, 4. Aufl. 2002, § 3 Rz. 50.

5 AA Hachenburg/Ulmer, GmbHG, 8. Aufl. 1992 (Stand 1.9.1989), § 5 Rz. 176.

6 Hachenburg/Ulmer, GmbHG, 8. Aufl. 1992 (Stand 1.9.1989), § 5 Rz. 173.

7 Schmidt-Leithoff in Rowedder/Schmidt-Leithoff, GmbHG, 4. Aufl. 2002, § 5 Rz. 67.

oder das Interesse der Mitgesellschafter, sie zum Beitritt zur Gesellschaft zu bewegen¹.

Darüber hinaus ist § 26 Abs. 2 AktG analog anzuwenden². § 26 Abs. 2 AktG soll im Interesse der Gläubiger der AG und der Aktionäre sicherstellen, dass in der Satzung offen gelegt wird, wie weit das Grundkapital durch **Gründungs Aufwand** vorbelastet ist. Dieser Gesetzeszweck hat auch für die GmbH Berechtigung. Ansprüche der Gesellschafter oder Dritter gegenüber der Gesellschaft auf Ersatz von Kosten im Zusammenhang mit der Errichtung der Gesellschaft einschließlich ihrer Eintragung im Handelsregister und mit der Erbringung der Einlagen einschließlich Beratungskosten im Zusammenhang mit der Gründung (Gründungs Aufwand) und/oder Ansprüche auf Vergütungen für eine Tätigkeit bei der Gründung oder deren Vorbereitung (sog. **Gründerlohn**) müssen mit ihrem geschätzten **Gesamtbetrag** in den Gesellschaftsvertrag aufgenommen werden. Einzubeziehen ist zur Vermeidung einer Erstattungspflicht der Gründer Gründungs Aufwand, den die GmbH unmittelbar getragen hat³. Regelmäßig wird der Gesamtbetrag als Höchstbetrag („bis zu“) bezeichnet. Neben der Angabe des Gesamt Betrags muss der Gründungs Aufwand nicht spezifiziert werden. Es genügt die Angabe: „die mit der Gründung verbundenen Kosten“ oder schlicht: „Kosten der Gründung“. *Lutter/Hommelhoff* empfehlen demgegenüber die Formulierung: „die Kosten der notariellen Beurkundung und der Eintragung im Handelsregister sowie die sonstigen Steuern und Gebühren der Gründung“⁴. **Vorsicht:** Erforderlich ist zur Vermeidung der **Gründerhaftung nach § 9a Abs. 1 GmbHG** die Angabe, dass außer den gesetzlich zwingenden Gründungskosten wie Beurkundungs- und Eintragungskosten Beratungshonorare oder sogar allgemein ein Gründ erlohn gezahlt werden soll, sowie deren Betrag⁵. Allein anhand der Bezeichnung „Kosten der Gründung“ und der Angabe eines Gesamt Betrags kann man nicht feststellen, ob diese Vergütungen iS des Gesetzes

1 *Hachenburg/Ulmer*, GmbHG, 8. Aufl. 1992 (Stand 1.9.1989), § 5 Rz. 174.

2 BGH v. 20.2.1989 – II ZB 10/88, GmbHR 1989, 250 (251); *Hueck/Fastrich* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 17. Aufl. 2000, § 5 Rz. 55; *Lutter/Hommelhoff*, GmbHG, 15. Aufl. 2000, § 3 Rz. 42; *Scholz/Winter*, GmbHG, 9. Aufl. 2000, § 5 Rz. 112.

3 BGH v. 20.2.1989 – II ZB 10/88, GmbHR 1989, 250 (251).

4 *Lutter/Hommelhoff*, GmbHG, 15. Aufl. 2000, § 3 Rz. 42.

5 FG Niedersachsen v. 15.2.2000 – 6 K 305/98, GmbHR 2000, 783 (784).

„unter den Gründungsaufwand aufgenommen“ sind¹. Nach Ablauf von 5 Jahren nach der Eintragung der GmbH kann die Bestimmung über Gründungsaufwand durch Satzungsänderung beseitigt werden².

3. Gestaltungsfreiheit

a) Gesellschafterversammlung (§§ 45 Abs. 2, 53 Abs. 2 Satz 2, 60 Abs. 1 Nr. 2 GmbHG)

529 Zwingende Regeln sind im GmbHG selten³. § 23 Abs. 5 AktG gilt im GmbH-Recht nicht, so dass den Gesellschaftern einer GmbH eine **sehr weit gehende Freiheit bei der Ausgestaltung der Gesellschaftsverfassung und bei der Regelung der Mitgliedsrechte** zukommt⁴. Bedeutsam ist vor allem § 45 Abs. 2 GmbHG, der für alle Regelungen über die **Gesellschafterbeschlüsse** dem Gesellschaftsvertrag Vorrang einräumt. Häufig finden sich in Gesellschaftsverträgen Bestimmungen, welche die Beschlussfassung der Gesellschafter über bestimmte Gegenstände, zB Auflösung der Gesellschaft, Bestellung und Abberufung von Geschäftsführern, Ankauf von Unternehmen, Veräußerung von Geschäftsanteilen ua. von einem einstimmigen Beschluss oder einer größeren Mehrheit abhängig machen, als es durch Gesetz vorgeschrieben ist (vgl. Rz. I 1341). Das ist zulässig. Auch Maßnahmen der Geschäftsführung können im Gesellschaftsvertrag von der Zustimmung einer Mehrheit der Gesellschafter abhängig gemacht sein, die noch über die für Satzungsänderungen erforderliche Mehrheit hinausgeht. Dabei wird es sich über die genannten Beispiele hinaus allgemein um Gegenstände oder Maßnahmen handeln, welche für die Gesellschaft von besonderer Bedeutung sind, im Interesse der Handlungsfähigkeit der Gesellschaft dagegen nicht um Maßnahmen der laufenden Geschäftsführung. Außerdem sollte der Gesellschaftsvertrag für Pattsituationen eine passende Lösung bereithalten, wenn sonst die Gesellschaft geschädigt würde. In Betracht kommt eine Stichtscheidungsregelung (s. Rz. I 57). Dagegen

1 LG Essen v. 11.12.2002 – 44 T 5/02, GmbHR 2003, 471.

2 Hueck/*Fastrich* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 17. Aufl. 2000, § 5 Rz. 55; *Hachenburg/Ulmer*, GmbHG, 8. Aufl. 1992 (Stand 1.9.1989), § 5 Rz. 186; LG Berlin v. 25.3.1993 – 98 T 75/92, GmbHR 1993, 590.

3 *Lutter/Hommelhoff*, GmbHG, 15. Aufl. 2000, § 3 Rz. 49.

4 BGH v. 14.7.1954 – II ZR 342/53, GmbHR 1954, 125 = BGHZ 14, 264; *Lutter/Hommelhoff*, GmbHG, 15. Aufl. 2000, § 3 Rz. 15.

ist es nicht möglich, im Gesellschaftsvertrag **Beschlüsse über Satzungsänderungen** mit einfacher Mehrheit zuzulassen¹. Dasselbe gilt nach §§ 50 Abs. 1 Satz 2, 233 Abs. 2 Satz 2, 240 Abs. 1 Satz 2 UmwG für **Umwandlungsbeschlüsse**. Möglich ist es jedoch, die Stimmkraft der Geschäftsanteile abweichend von der Regel des § 47 Abs. 2 GmbHG zu gestalten, und zwar auch für Satzungsänderungsbeschlüsse² und Umwandlungsbeschlüsse³. So können anders als bei der AG (§ 12 AktG) sowohl **Mehrstimmrechts-Anteile**⁴ als auch **stimmrechtslose Geschäftsanteile**⁵ geschaffen werden. Ausgeschlossen ist es jedoch, der Gesellschaftermehrheit das Entscheidungsübergewicht über die Gesellschaftermehrheit zu geben⁶. Auch werden durch einen Ausschluss des Stimmrechts die übrigen Mitverwaltungsrechte der Gesellschafter, zB das Recht auf Teilnahme an der Gesellschafterversammlung, Informationsrechte und das Recht auf Beschlussanfechtung, nicht berührt. Das Auskunftsrecht nach § 51 a GmbHG kann nach ausdrücklicher Vorschrift in Abs. 3 nicht abgeändert, jedoch im Gesellschaftsvertrag näher geregelt werden⁷. Dies ist auch dringend zu empfehlen⁸.

b) Weitere Organe der GmbH

Zwingend vorgeschrieben sind für die GmbH als **Organe** die Gesellschafterversammlung und die Geschäftsführung. Es ist daher nicht möglich, auf Geschäftsführer ganz zu verzichten, selbst wenn deren Befugnisse weitgehend auf die Gesellschafter übertragen werden, oder die Gesellschafterversammlung als oberstes Organ ganz zu beseitigen. Nach § 52 Abs. 1 GmbHG ist es jedoch dem Gesellschaftsvertrag überlassen, einen **Aufsichtsrat** vorzusehen und seine Zusammensetzung, Ordnung und Aufgaben zu regeln. Die sich daraus ergebende Gestaltungsfreiheit wird durch die **Mitbestimmungsgesetze** eingeschränkt, die bei Erreichen bestimmter Arbeitnehmerzahlen zwingend einen Aufsichtsrat vor-

1 Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 15. Aufl. 2000, § 53 Rz. 13; Scholz/Priester, GmbHG, 9. Aufl. 2002, § 53 Rz. 78; Mayer, GmbHR 1990, 61 (63).

2 Scholz/Priester, GmbHG, 9. Aufl. 2002, § 53 Rz. 81.

3 Zimmermann in Kallmeyer, UmwG, 2. Aufl. 2001, § 50 Rz. 7.

4 Mayer, GmbHR 1990, 61 (63).

5 BGH v. 14.7.1954 – II ZR 342/53, GmbHR 1954, 125 = BGHZ 14, 264 (269).

6 Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 15. Aufl. 2000, § 47 Rz. 4.

7 Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 15. Aufl. 2000, § 51 a Rz. 32.

8 Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 15. Aufl. 2000, § 51 a Rz. 33.

schreiben (dazu unten Rz. I 1802 ff.). In diesem Fall muss der Gesellschaftsvertrag eine Aufsichtsratsregelung enthalten. Dabei sind die weitgehend anwendbaren zwingenden Vorschriften des AktG zu beachten. An die Stelle eines fakultativen Aufsichtsrats und neben den obligatorischen Aufsichtsrat kann ein anderes Organ treten, dem das Kontroll- und Weisungsrecht der Gesellschafterversammlung gegenüber der Geschäftsführung übertragen wird. Man bezeichnet dieses Organ üblicherweise als **Beirat oder Verwaltungsrat**. Die Einrichtung eines solchen Beirats und dessen wesentliche Aufgaben müssen im Gesellschaftsvertrag festgelegt werden. Ein lediglich beratend und werbend tätiger Beirat oder Verwaltungsrat kann jedoch auf schuldrechtlicher Grundlage errichtet werden (s. unten Rz. I 1801). In mitbestimmungspflichtigen Gesellschaften ist sicherzustellen, dass durch die Übertragung von **Überwachungs- und Weisungsbefugnissen auf den Beirat** die Mitbestimmung nicht leer läuft¹. Dies schließt aber nicht die Ausübung der Rechte der Gesellschafterversammlung durch einen mit Gesellschaftern besetzten Beirat aus. Dem Beirat der nicht mitbestimmten GmbH kann auch das **Recht zur Bestellung und Anstellung der Geschäftsführer**, nicht dagegen die Zuständigkeit für Satzungsänderungen übertragen werden². Zwingend den Geschäftsführern vorbehalten ist die organ-schaftliche Vertretung der Gesellschaft³.

c) Sonderrechte, Sonderpflichten

- 531 In einer personalistischen GmbH kann der Gesellschaftsvertrag über die gesetzlichen Rechte und Pflichten der Gesellschafter hinaus eine Vielzahl weiterer Rechte und Pflichten statuieren, die alle gegenwärtigen und künftigen Gesellschafter berechtigen und verpflichten. Dabei kann es sich um allgemeine Rechte und Pflichten, aber auch um **Sonderrechte** und Sonderpflichten handeln. Sonderrechte sind Mitgliedschaftsrechte verfassungsmäßiger (körperschaftlicher) Art, die nur einzelnen Gesellschaftern zustehen, durch den Gesellschaftsvertrag begründet sein müssen und ohne Zustimmung des Begünstigten weder aufgehoben noch geändert werden dürfen (s. unten Rz. I 1333 ff.). So können bestimmten Gesellschaftern durch den Gesellschaftsvertrag **Kontroll- oder Herr-**

1 Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 15. Aufl. 2000, § 52 Rz. 74.

2 Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 15. Aufl. 2000, § 52 Rz. 71.

3 Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 15. Aufl. 2000, § 52 Rz. 70.

schaftsrechte als Sonderrechte eingeräumt werden. Im Vordergrund steht das Recht auf Bestellung zum Geschäftsführer oder auf Benennung eines Geschäftsführers sowie das Entsendungsrecht zu einem bei der GmbH bestehenden Aufsichts- oder Beirat¹. Daneben spielen besondere, über § 51a GmbHG hinausgehende Kontrollrechte, mitunter – etwa bei einem Gemeinschaftsunternehmen (dazu oben Rz. I 57) – besondere Weisungsbefugnisse gegenüber der Geschäftsführung eine Rolle². Kontroll- oder Herrschaftsrechte sind als Sonderrechte in der Regel höchstpersönlich. Sie setzen zwar die Gesellschafterstellung des Begünstigten voraus, gehen aber nicht auf einen Erwerber des Geschäftsanteils über³. Im Gesellschaftsvertrag sollte der Fall des Ausscheidens des begünstigten Gesellschafters geregelt werden. Die Möglichkeit der **Begründung von Sonderpflichten** wurde bereits in Rz. I 524 angesprochen. Die Sonderpflichten sind wie die Sonderrechte mit einem Geschäftsanteil verbunden und im Gesellschaftsvertrag statuiert. Es kann sich um Unterlassungs-, Dienstleistungs- und Finanzierungspflichten handeln. Solche Nebenleistungspflichten werden jedoch häufig nicht im Gesellschaftsvertrag, sondern in einem zwischen den Gesellschaftern abgeschlossenen **Konsortialvertrag** vereinbart und haben dann nur schuldrechtliche Wirkung.

d) Gerichtsstand, Schiedsgericht

Als echte Satzungsbestandteile möglich sind auch Gerichtsstands- oder 532 Schiedsklauseln, die sich auf alle **mitgliedschaftsrechtlichen Streitigkeiten der Gesellschafter untereinander oder mit der Gesellschaft** erstrecken. Insoweit wendet die hM § 1066 ZPO (§ 1048 ZPO aF) an mit der Folge, dass der Erwerber eines Geschäftsanteils an die Gerichtsstands- oder Schiedsklausel kraft Mitgliedschaft gebunden ist⁴. Die Schiedsklausel ist auch insoweit gültig, als ein Schiedsspruch oder ein im schiedsgerichtlichen Verfahren geschlossener Vergleich möglicherweise gegen zwingende **Gläubigerschutzvorschriften** verstößt⁵. Die Einrede des

1 *Hachenburg/Ulmer*, GmbHG, 8. Aufl. 1992 (Stand 1.9.1989), § 5 Rz. 177.

2 *Hachenburg/Ulmer*, GmbHG, 8. Aufl. 1992 (Stand 1.9.1989), § 5 Rz. 177.

3 *Hachenburg/Ulmer*, GmbHG, 8. Aufl. 1992 (Stand 1.9.1989), § 3 Rz. 114, § 5 Rz. 173, 176.

4 *Scholz/Emmerich*, GmbHG, 9. Aufl. 2000, § 13 Rz. 29; *Bork*, ZHR 157 (1993), 48 (58 ff.); *K. Schmidt*, ZHR 162 (1998), 265 (275); *Reichert/Harbarth*, NZG 2003, 379 (380).

5 BGH v. 19.7.2004 – II ZR 65/03, GmbHR 2004, 1214 (1216).

Schiedsvertrags kann nicht mehr erhoben werden, wenn die Gesellschaft aufgelöst und ihr Vermögen verteilt worden ist¹.

- 532.1 Schiedsklauseln sollen aber nach der Rspr. des BGH für **Nichtigkeits- und Anfechtungsklagen** eines Gesellschafters gegen die GmbH nur unter der Voraussetzung zusätzlicher gesetzlicher Regelungen zum Zwecke der Sicherstellung einer einheitlichen Entscheidung und des unabdingbaren Drittschutzes gelten². Solche gesetzlichen Regelungen sind nicht vorhanden. In § 1030 ZPO wurde, wie sich aus der Gesetzesbegründung ergibt, bewusst keine Regelung zu den gesellschaftsrechtlichen Anfechtungs- und Nichtigkeitsklauseln getroffen³. Deshalb ist für die Praxis davon auszugehen, dass gesellschaftsvertragliche Schiedsklauseln für die Beschlussanfechtung auch dann keine Anwendung finden, wenn sie diese ausdrücklich einbeziehen und insoweit besondere Verfahrensregeln, etwa zur Schiedsrichterbestellung, enthalten⁴.
- 532.2 **Beachte:** Rechtswirksam müsste aber eine gesellschaftsvertragliche Regelung dahingehend sein, dass die Schiedsklausel auch für Beschlussmängelstreitigkeiten gilt, wenn im gegebenen Fall nur *ein* Anfechtungsberechtigter vorhanden ist, wenn insbes. alle Gesellschafter bis auf einen dem Beschluss zugestimmt haben (s. Rz. I 1264)⁵. Denn hierbei handelt es sich um eine zulässige **rechtsgeschäftliche Bedingung** der Schiedsgerichtsabrede. Auch dürfte eine Schiedsklausel für Beschlussmängelstreitigkeiten bei mehreren anfechtungsberechtigten Gesellschaftern bindend sein, wenn die Schiedsvereinbarung sicherstellt, dass über alle Anfechtungsklagen in einem einheitlichen Schiedsverfahren entschieden wird und alle Anfechtungsberechtigten gleichberechtigt an der Benennung der Schiedsrichter beteiligt werden⁶. Durch eine solche Gestaltung wird die Schiedsvereinbarung auf die im Sinne des BGH unbedenklichen Fällen eingeschränkt.

Beispiel 1

Familien-GmbH: Vater 60 %, Sohn 40 %. Sohn möchte einen von seinem Vater gefassten Beschluss anfechten. Wenn er im ordentlichen Verfahren klagt, kann der Geschäftsführer auf Betreiben des Vaters die Einrede der Schiedsvereinbarung erheben.

1 OLG Düsseldorf v. 14.11.2003 – I 16 U 95/98, GmbHR 2004, 572 (577).

2 BGH v. 29.3.1996 – II ZR 124/95, GmbHR 1996, 437.

3 *Lachmann*, Handbuch für die Schiedsgerichtspraxis, 2. Aufl. 2002, Rz. 222.

4 *Geißler*, GmbHR 2002, 520 (529).

5 OLG Düsseldorf v. 14.11.2003 – I 16 U 95/98, GmbHR 2004, 572 (577).

6 *Bayer*, ZIP 2003, 881 (889); *Raeschke-Kessler*, SchiedsVZ 2003, 145 (150); *B. Schneider*, GmbHR 2005, 86 (88).

Beispiel 2

Familien-GmbH: Vater 60 %, Sohn 20 %, Tochter 20 %. Sohn möchte anfechten, Tochter stimmt dem Beschluss des Vaters zu. Rechtslage wie im Beispiel 1.

Beispiel 3

Sohn überzeugt Tochter, dass auch sie sich gegen den Beschluss wendet. Tochter möchte Schiedsklage erheben und schlägt einen Parteischiedsrichter aus ihrem Bekanntenkreis vor, mit dem der Sohn nicht einverstanden ist. Er kann Anfechtungsklage im ordentlichen Verfahren erheben, ohne dass der Geschäftsführer die Einrede der Schiedsvereinbarung erheben kann. Tochter kann keine Schiedsklage erheben, sondern ebenfalls nur im ordentlichen Verfahren klagen.

Beispiel 4

Sohn möchte ebenfalls Schiedsklage erheben und ist mit dem von der Tochter vorgeschlagenen Schiedsrichter einverstanden. Einer von beiden kann Schiedsklage erheben¹ und der andere sich als (streitgenössischer) Nebenintervenient beteiligen².

Gesellschaftsvertragliche Schiedsklauseln gelten nach der Rspr. des BGH auch nicht für **Streitigkeiten** der Gesellschafter untereinander oder mit der Gesellschaft **über nichtgesellschaftliche**, durch unechte Satzungsbestandteile begründete **Rechtsverhältnisse**³. Insoweit handelt es sich um eine im Hinblick auf § 1031 Abs. 5 ZPO wirksame **vertragliche Schiedsvereinbarung ohne statutarische Geltung**⁴.

Da die spätere Einführung einer satzungsmäßigen Schiedsklausel durch Satzungsänderung der Zustimmung aller Gesellschafter bedarf (s. unten Rz. I 577), sollten Gerichtsstands- oder Schiedsklauseln bereits bei der Gründung in den Gesellschaftsvertrag aufgenommen werden. Es reicht aus, dass die Kernbestimmung, dh. die Schiedsvereinbarung iS von § 1029 Abs. 1 ZPO, im Gesellschaftsvertrag selbst enthalten ist, während für die weiteren wesentlichen Bestandteile der Schiedsabrede auf den abgeschlossenen gesonderten Schiedsvertrag Bezug genommen wird (s. auch unten Rz. I 682)⁵. Allerdings muss der Schiedsvertrag der notariellen Urkunde als Anlage beigelegt oder gleichzeitig beurkundet werden (s. unten Rz. I 1035).

1 Zum Verfahren, das zweckmäßigerweise im Gesellschaftsvertrag geregelt wird, s. *Lutter/Hommelhoff*, GmbHG, 16. Aufl. 2004, Anh. § 47 Rz. 80–83.

2 *Bayer*, ZIP 2003, 881 (888) mwN.

3 *Scholz/Emmerich*, GmbHG, 9. Aufl. 2000, § 3 Rz. 70, § 13 Rz. 30.

4 *Ebeling*, NZG 1998, 281 (282).

5 BGH v. 19.7.2004 – II ZR 65/03, GmbHR 2004, 1214 (1216).

e) **Vinkulierung, Austritt, Abtretungspflichten**
(§§ 15 Abs. 5, 34 Abs. 2 GmbHG)

533 § 15 Abs. 5 GmbHG enthält eine ausdrückliche Ermächtigung für **Vinkulierungsklauseln** im Gesellschaftsvertrag. Solche Klauseln sind üblich bei Gesellschaftsverträgen einer personalistischen GmbH (vgl. oben Rz. I 52). Zum möglichen Inhalt vgl. unten Rz. I 991, 997. Besonders zu berücksichtigen sind Abtretungen in Vollzug von letztwilligen Verfügungen (s. unten Rz. I 1067, 1068). Auch die Behandlung der vorweggenommenen Erbfolge durch Schenkungen (s. unten Rz. I 1065) sollte besonders geregelt werden. Der Gesellschaftsvertrag kann auch allen oder einzelnen Gesellschaftern ein **Austrittsrecht** (Kündigungsrecht) zugestehen, wobei die Gründe beliebig vereinbart werden können, der Austritt aus wichtigem Grund aber nicht ausgeschlossen oder unzumutbar beschränkt werden darf¹. Zu den Austrittsgründen im Einzelnen s. unten Rz. I 1452, 1453. Entscheidend bei einer statutarischen Austrittsregelung ist die Bestimmung des angemessenen Austrittsentgelts (dazu unten Rz. I 1458–1460). Umgekehrt kann der Gesellschaftsvertrag auch vorsehen, dass ein Gesellschafter unter bestimmten Voraussetzungen (vgl. § 34 Abs. 2 GmbHG) zur **Abtretung** seines Geschäftsanteils an die GmbH oder einen Dritten verpflichtet ist, vielfach nach Wahl der Gesellschaft anstelle einer Einziehung² (dazu unten Rz. I 1477 ff., insbes. Rz. I 1479). Besondere Bedeutung haben solche Regelungen für die Vererbung von Geschäftsanteilen (s. unten Rz. I 1073 ff.).

Beratungshinweis

533.1 Eine geeignete Regelung, um eine durch Vinkulierung herbeigeführte Blockade der Anteilsveräußerung zu vermeiden, ist in einer zweigliedrigen Gesellschaft die Einräumung eines Erwerbsrechts an denjenigen Gesellschafter, der zuerst dem anderen Gesellschafter ein Erwerbsangebot macht. Der Erwerb kann dadurch abgewendet werden, dass der andere Gesellschafter, der das Angebot empfängt, innerhalb bestimmter Frist seinerseits ein Gegenangebot zum selben

[Anschluss S. I 298/1]

1 *Scholz/Winter*, GmbHG, 9. Aufl. 2000, § 15 Rz. 128; *Lenz*, GmbHR 2001, 1032 (1033 ff.).

2 *Lutter/Hommelhoff*, GmbHG, 16. Aufl. 2004, § 34 Rz. 41.

Preis unterbreitet, das der erstbietende Gesellschafter dann anzunehmen verpflichtet ist (sog. Kölner Klausel)¹. Möglich ist es auch, dieses Erwerbsrecht auf den Streitfall zu beschränken.

Beratungshinweis

533.2

Eine weitere Möglichkeit, eine Veräußerungsblockade durch Vinkulierung zu vermeiden, besteht darin, statt der Vinkulierung ein Mitverkaufsrecht der anderen – vorzugsweise Minderheits- – Gesellschafter vorzusehen. Dies ist das Recht, den Verkauf auch ihrer Beteiligung an den Erwerber zu gleichen Konditionen zu verlangen². Meist wird dieses Mitverkaufsrecht einer Andienungspflicht und evtl. Vorkaufsrecht nachgeschaltet. Dieses Mitverkaufsrecht erschwert zwar die Kaufvertragsverhandlungen, ist aber weniger belastend als das bloße Zustimmungserfordernis.

f) Salvatorische Klausel

In Betracht zu ziehen ist auch die übliche salvatorische Klausel in den Gesellschaftsvertrag einzufügen, die sich aus der Teilnichtigkeitsklausel und der Ersetzungsklausel zusammensetzt³. Die Klausel ist zulässig, ihre Rechtswirkungen sind aber begrenzt⁴. Insbesondere kann die Klausel nicht die gesetzlichen Vorschriften für Satzungsänderungen verdrängen, die auch für die Ersetzung nichtiger Satzungsbestimmungen gelten (s. unten Rz. I 542, 579)⁵.

Beratungshinweis

Die Klausel ist vor allem bei Gesellschaften mit einem größeren nicht homogenen Gesellschafterkreis zu empfehlen. Sie ist dann echter Satzungsbestandteil und gilt auch gegenüber dem Erwerber eines Geschäftsanteils.

1 *Otto*, GmbHR 1996, 16 (20).

2 *Otto*, GmbHR 1996, 16 (21).

3 *Sommer/Weitbrecht*, GmbHR 1991, 449.

4 Dazu im Einzelnen *Sommer/Weitbrecht*, GmbHR 1991, 449 (451, 454).

5 *Sommer/Weitbrecht*, GmbHR 1991, 449 (452); *Zimmermann* in Rowedder/Schmidt-Leithoff, GmbHG, 4. Aufl. 2002, § 53 Rz. 31.

4. Unechte Satzungsbestandteile

535 In den Gesellschaftsvertrag brauchen nicht, können aber auch lediglich schuldrechtlich gewollte Nebenabreden aufgenommen werden (s. oben Rz. I 520). Denn die Aufnahme bestimmter Vereinbarungen in den Gesellschaftsvertrag macht diese nicht notwendig zu mitgliedschaftlichen Vereinbarungen¹. In vielen Fällen ist sowohl eine schuldrechtliche als auch eine mitgliedschaftliche Vereinbarung möglich. Dies gilt vor allem hinsichtlich der mehrfach erwähnten Nebenleistungspflichten gegenüber der Gesellschaft. Der Unterschied zwischen schuldrechtlichen und mitgliedschaftlichen Bestandteilen des Gesellschaftsvertrags erlangt Bedeutung

- bei der Behandlung von Willensmängeln (uneingeschränkte Anwendung der Regeln des BGB nur bei unechten Satzungsbestandteilen),
- bei Änderungen (Formfreiheit nur bei unechten Satzungsbestandteilen),
- bei der Anteilsveräußerung (kein automatischer Übergang der Pflichten bei unechten Satzungsbestandteilen),
- bei Pflichtverletzungen (regelmäßig nur Schadensersatzansprüche bei unechten Satzungsbestandteilen)².

Beratungshinweis

Es ist zu empfehlen, dass der Gesellschaftsvertrag durch **deutliche Formulierung** klarstellt, ob eine nur schuldrechtliche oder eine mitgliedschaftliche Vereinbarung gewollt ist.

536 Die Gründer müssen sich also bei Abschluss des Gesellschaftsvertrags darüber einig sein, ob sie eine außerstatutarische schuldrechtlich wirkende Vereinbarung oder die Begründung statutarischer gesellschaftsrechtlicher Rechte und Pflichten oder eine statutarisch gesicherte Nebenleistungspflicht wollen. Unechte Satzungsbestandteile kommen in Frage bei der Übernahme zusätzlicher Verpflichtungen durch einzelne

1 *Hachenburg/Ulmer*, GmbHG, 8. Aufl. 1992 (Stand 1.9.1989), § 3 Rz. 55; *Hueck/Fastrich* in *Baumbach/Hueck*, GmbHG, 17. Aufl. 2000, § 3 Rz. 54.

2 *Scholz/Emmerich*, GmbHG, 9. Aufl. 2000, § 3 Rz. 62 ff.; *Hueck/Fastrich* in *Baumbach/Hueck*, GmbHG, 17. Aufl. 2000, § 3 Rz. 55.

Gründer gegenüber anderen Gründern sowie bei der Übernahme zusätzlicher Verpflichtungen durch einzelne oder alle Gründer außerhalb des § 3 Abs. 2 GmbHG zugunsten der Gesellschaft (§ 328 BGB)¹. Als unechte Satzungsbestandteile sind außerdem idR anzusehen

- die Beschränkung der internen Geschäftsführungsbefugnis der Geschäftsführer,
- die Einführung einer Geschäftsordnung für die Geschäftsführer,
- die Regelung der personellen Zusammensetzung eines Beirats,
- die Begründung von Rechten Dritter gegen die Gesellschaft,
- Stimmrechtsvereinbarungen der Gesellschafter,
- die Gesellschafter persönlich und deshalb möglicherweise auch noch nach ihrem Ausscheiden aus der Gesellschaft treffende Wettbewerbsverbote,
- zusätzliche Sachleistungspflichten der Gesellschafter neben ihrer Stammeinlagenverpflichtung².

Manche Verpflichtungen sind nur als schuldrechtliche möglich; so Zusagen von Gesellschaftern untereinander über eine Vergütung für den Beitritt oder die Garantie einer Mindestverzinsung³.

III. Vorvertrag

Ein rechtlich bindender Vorvertrag, der zur Gründung einer GmbH verpflichtet, kommt wegen des Erfordernisses der notariellen Beurkundung⁴ kaum vor. Üblich ist die Unterzeichnung eines „**Verständigungspapiers**“, das die wesentlichen Punkte der erzielten Einigung festhält. Aufgrund einer solchen Vereinbarung können bereits Nebenabreden rechtliche Verbindlichkeit erlangen, die nicht Bestandteil des geplanten Gesellschaftsvertrags werden sollen und die daher auch nicht formbedürftig sind (vgl. auch unten Rz. I 543), und Absprachen, die nicht zur Gründung einer GmbH verpflichten, sondern die Gründung zur Voraussetzung für eine andere Regelung erklären⁵. In der Regel entsteht durch

1 *Scholz/Emmerich*, GmbHG, 9. Aufl. 2000, § 3 Rz. 68.

2 *Scholz/Emmerich*, GmbHG, 9. Aufl. 2000, § 3 Rz. 69.

3 *Hueck/Fastrich* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 17. Aufl. 2000, § 3 Rz. 56.

4 *Scholz/Emmerich*, GmbHG, 9. Aufl. 2000, § 2 Rz. 79; *Scholz/K. Schmidt*, GmbHG, 9. Aufl. 2000, § 11 Rz. 12; *Hueck/Fastrich* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 17. Aufl. 2000, § 2 Rz. 29.

5 BGH v. 19.12.1968 – II ZR 138/67, BB 1969, 772.

eine solche Vereinbarung eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts, deren Zweck die Vorbereitung der Gründung ist¹. Eine solche Gesellschaft ist Innengesellschaft und kann nicht Trägerin eines etwa schon vorhandenen Unternehmens sein².

- 538 Eine privatrechtliche Vorbereitungsvereinbarung mit Fixierung des wesentlichen Inhalts des Gesellschaftsvertrags kann Grundlage für eine **Haftung wegen Verschuldens bei Vertragsverhandlungen** (§ 311 Abs. 2 BGB) sein, wenn anschließend das Vorhaben unbegründet aufgegeben wird. Anzuerkennen ist in einem solchen Fall jedoch lediglich ein Anspruch auf das negative Interesse. Dieser hebt nicht auf das Zustandekommen eines verpflichtenden Vertrags ab, sondern resultiert aus dem Vorwurf, die Gegenseite habe dadurch, dass sie ohne triftigen Grund von dem vorher als sicher hingestellten Vertragsabschluss Abstand genommen habe, schuldhaft gegen ihre mit dem Eintritt in Vertragsverhandlungen entstandenen Sorgfaltspflichten verstoßen³. Dem steht auch die Formbedürftigkeit des Abschlusses des Gesellschaftsvertrages nicht entgegen⁴.

IV. Änderung und Ergänzung des Gesellschaftsvertrags

- 539 Änderungen und Ergänzungen des Gesellschaftsvertrages vor Eintragung der GmbH im Handelsregister (nach der Eintragung s. unten Rz. I 560 ff.) können von den Vorgesellschaftern nur **einstimmig** beschlossen werden. Die Vorschriften der §§ 53 ff. GmbHG sind in diesem Stadium der Gründung noch nicht anwendbar⁵. Dies gilt auch dann, wenn die Änderung oder Ergänzung nur einen einzelnen Gesellschafter betrifft. Von den Umständen und Vereinbarungen des Einzelfalles hängt es ab, ob die Gesellschafter wechselseitig verpflichtet sind, an Änderungen und Ergänzungen mitzuwirken.

1 *Roth/Altmeyen*, GmbHG, 4. Aufl. 2003, § 2 Rz. 51.

2 *Scholz/K. Schmidt*, GmbHG, 9. Aufl. 2000, § 11 Rz. 9.

3 BGH v. 21.9.1987 – II ZR 16/87, GmbHR 1988, 98 = BB 1988, 159.

4 *Müller*, DB 1997, 1905 (1908).

5 *Scholz/Emmerich*, GmbHG, 9. Aufl. 2000, § 2 Rz. 21; *Lutter/Hommelhoff*, GmbHG, 15. Aufl. 2000, § 2 Rz. 23; *Hueck/Fastrich* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 17. Aufl. 2000, § 2 Rz. 13; weitere Nachweise bei *K. Schmidt*, GmbHR 1997, 869 (981 Fn. 26).

Möglich ist **jede Art von Änderung** des Gesellschaftsvertrages, zB Änderung der Firma, Abberufung eines statutarisch eingesetzten Geschäftsführers, Erhöhung und Herabsetzung des Stammkapitals, Änderungen in der Art der Einbringung und Verschiebung der Stammeinlagen unter den Gesellschaftern. Die Stammeinlage jedes Gesellschafter ist eine Einheit. Aus ihr kann auch durch Änderung der Satzung vor der Eintragung im Handelsregister immer nur ein Geschäftsanteil entstehen. 540

Keiner einstimmigen Beschlussfassung bedürfen Änderungen, welche das Gesetz nicht als Vertragsänderung mit dem Formzwang des § 2 GmbHG wertet. So genügt zB für die Bestellung und Abberufung eines Geschäftsführers analog den §§ 46 Nr. 5 und 47 Abs. 1 GmbHG ein **einfacher Mehrheitsbeschluss**¹. Dagegen liegt eine Vertragsänderung mit dem Einstimmigkeitserfordernis immer dann vor, wenn in der Zeit zwischen Abschluss des Gesellschaftsvertrages und Eintragung der GmbH in das Handelsregister Gründungsmitglieder ausscheiden oder neue hinzukommen². Das gilt auch für die sog. Übertragung von Anteilen an der Vor-GmbH, sogar für die Übertragung eines Anteils von dem Treuhänder auf den Treugeber³. Vom Gesellschafterwechsel vor Eintragung der GmbH ist die Abtretung des künftigen Geschäftsanteils zu unterscheiden, die erst mit Eintragung der GmbH wirksam wird (s. auch oben Rz. I 502), so dass der abtretende Gründer jedenfalls für eine logische Sekunde Gesellschafter der GmbH wird⁴. Dies reicht für seine Verlustdeckungs- und Unterbilanzhaftung aus, für die auch die Ausfallhaftung der anderen Gesellschafter nach § 24 GmbHG gilt⁵. Der Tod eines Vorgesellschafters hat den Eintritt seiner Erben als Erbengemeinschaft in die Vorgesellschaft zur Folge⁶. 541

Alle Änderungen und Ergänzungen des Gesellschaftsvertrages bedürfen der Form des § 2 GmbHG. Wenn und soweit einzelne Bestimmungen 542

1 Scholz/Emmerich, GmbHG, 9. Aufl. 2000, § 2 Rz. 21.

2 BGH v. 27.1.1997 – II ZR 123/94, GmbHHR 1997, 405 (406) m. Anm. Wilken = ZIP 1997, 679 m. Anm. K. Schmidt in ZIP 1997, 671.

3 Scholz/Emmerich, GmbHG, 9. Aufl. 2000, § 2 Rz. 22.

4 BGH v. 27.1.1997 – II ZR 123/94, GmbHHR 1997, 405 (406).

5 BGH v. 27.1.1997 – II ZR 123/94, GmbHHR 1997, 405 (406); aA OLG Köln v. 25.3.1997 – 22 U 3/97, GmbHHR 1997, 546 = BB 1997, 1118.

6 Scholz/Emmerich, GmbHG, 9. Aufl. 2000, § 2 Rz. 22; Hachenburg/Ulmer, GmbHG, 8. Aufl. 1992 (Stand 1.9.1989), § 2 Rz. 19.

des ursprünglichen Gesellschaftsvertrages unzulässig sind, kann dem durch Vertragsergänzung abgeholfen werden. Zwar ist dann keine neue Anmeldung erforderlich, wohl aber die **Einreichung eines neuen vollständigen Gesellschaftsvertrages in einem Schriftstück mit Bescheinigung des Notars** zum Handelsregister¹. Jeder interessierte Dritte soll sich jederzeit und ohne Schwierigkeiten über den jeweils geltenden Wortlaut des Gesellschaftsvertrages unterrichten können. Ebenso wie bei Änderungen des Gesellschaftsvertrages nach Eintragung der GmbH im Handelsregister – dem eigentlichen Fall des § 54 Abs. 1 Satz 2 GmbHG – erfordert es die Interessenlage auch bereits im Anmeldeverfahren zur Ersteintragung, den vollständigen Wortlaut des (geänderten) Gesellschaftsvertrages offen zu legen.

- 543 Von der formbedürftigen Ergänzung des Gesellschaftsvertrages sind **formlose Vereinbarungen** zu unterscheiden, welche von den Gründern zur Begründung persönlicher Rechtsbeziehungen oder über die Art der Ausführung des Vertrages geschlossen werden. Sie sind gültig, solange nicht eine Umgehung der Gründungsvorschriften vorliegt. So ist die Vereinbarung, wo die Einlage bezahlt werden soll, keine Ergänzung des Gesellschaftsvertrages und daher nicht formbedürftig². Dasselbe gilt für eine Vereinbarung über die Gewährung eines Darlehens an die Gesellschaft, wobei es im Einzelfall zweifelhaft sein kann, ob aus der Vereinbarung die Gesellschaft unmittelbar begünstigt werden oder lediglich ein Recht der Mitgesellschafter erwachsen soll³. Dasselbe gilt schließlich für eine Vereinbarung, wonach ein Gründer als Gesellschafter nur auftreten soll, um die Gewerbezulassung (und Eintragung in die Handwerksrolle) zu ermöglichen, und wonach dieser keine Rechte auf Gewinnbeteiligung aus dem Gesellschaftsvertrag, aber auch keine Pflichten, wie zB zu Kapitaleinlagen, finanziellen Einlagen bei Insolvenz, Haftungen ua. haben soll. Es handelt sich hierbei nicht um eine bloße Scheingründung⁴. Vgl. im Übrigen oben Rz. I 536.

1 *Scholz/Emmerich*, GmbHG, 9. Aufl. 2000, § 2 Rz. 21; *Lutter/Hommelhoff*, GmbHG, 15. Aufl. 2000, § 2 Rz. 23; OLG Zweibrücken v. 12.9.2000 – 3 W 178/00, GmbHR 2000, 1204.

2 *Hachenburg/Ulmer*, GmbHG, 8. Aufl. 1992 (Stand 1.9.1989), § 2 Rz. 21.

3 *Hachenburg/Ulmer*, GmbHG, 8. Aufl. 1992 (Stand 1.9.1989), § 2 Rz. 23.

4 BFH v. 7.4.1998 – VII R 82/97, GmbHR 1998, 854.

Eine nur von einzelnen Gesellschaftern beschlossene und daher **ungültige Änderung des Gesellschaftsvertrages** steht der Eintragung der Gesellschaft im Handelsregister selbst dann nicht entgegen, wenn der ungültige Änderungsbeschluss dem Eintragungsantrag beigelegt wird. Welche Rechtsfolgen im Verhältnis zwischen den Gesellschaftern ausgelöst werden, hängt vom Einzelfall ab, insbesondere von etwaigen formgültig getroffenen Vereinbarungen und der dem Änderungsbeschluss zukommenden Bedeutung¹. 544

Einstweilen frei.

545–559

B. Satzungsänderung

I. Allgemeines

1. Begriff und Bedeutung (§ 53 Abs. 1 GmbHG)

Mit der Entstehung der GmbH durch Eintragung wird der Gesellschaftsvertrag zur **körperschaftlichen Satzung**², für deren Änderung die §§ 53 ff. GmbHG gelten. 560

a) Satzungsergänzung

Satzungsänderung iS der §§ 53 ff. GmbHG ist jede neue Regelung, welche die Grundlagen des gesellschaftlichen Lebens berührt, in erster Linie jede Änderung in den Beziehungen der Gesellschafter zur Gesellschaft sowie jede Änderung in der Organisation der Gesellschaft. Dabei ist es nicht erforderlich, dass bisher schon eine Satzungsregelung vorhanden war. Auch wenn erstmalig von dispositivem Gesetzesrecht abgewichen wird und diese Regelung zur Grundordnung des Verbandes zu rechnen ist, handelt es sich um eine Satzungsänderung. Satzungsänderung ist auch jede Ergänzung der Satzung außerhalb des dispositiven Gesetzesrechts. 561

Um **Beziehungen der Gesellschafter zur Gesellschaft** handelt es sich bei der Abgrenzung der Rechte und Pflichten der Gesellschafter (Rechte der Gesellschafterversammlung, Gewinnrechte, Sonderrechte) sowie bei der Regelung der Veräußerung und Vererbung von Geschäftsanteilen.

¹ *Hachenburg/Ulmer*, GmbHG, 8. Aufl. 1992 (Stand 1.9.1989), § 2 Rz. 22.

² *Lutter/Hommelhoff*, GmbHG, 15. Aufl. 2000, § 2 Rz. 10.

Die **Organisation der Gesellschaft** steht in Frage, soweit es sich um ihre Firma, ihren Sitz und Geschäftsgegenstand, Rechte und Pflichten der Geschäftsführung sowie die Bildung von Organen (Aufsichtsrat, Beirat) oder deren Beseitigung und ähnliche Funktionsregelungen handelt (s. im Einzelnen oben Rz. I 529 ff.). Dabei ist es gleichgültig, ob einem Organ der Gesellschaft nur unbedeutende oder umfangreiche Arbeiten zugewiesen sind. Zum Satzungsinhalt gehören entsprechend auch Bestimmungen über das Amt des Geschäftsführers, zB die Regelung seiner Vertretungsbefugnis, seine Bestellung und Abberufung. Werden einzelne Rechte, die den Gesellschaftern nach §§ 45 ff. GmbHG zustehen, auf ein anderes Organ übertragen, so stellt auch dies eine Änderung der Satzung dar. Dasselbe gilt für die Einführung der Nachschusspflicht (§ 26 GmbHG), die Zulassung der Einziehung von Geschäftsanteilen (§ 34 GmbHG), die Begründung neuer Sonderrechte und Sonderpflichten und die nachträgliche Änderung der Zeitdauer der Gesellschaft. Die Änderung des Geschäftsjahrs ist auch dann Satzungsänderung, wenn die Satzung eine Regelung des Geschäftsjahrs nicht enthält¹. Die generelle Befreiung der Geschäftsführer vom Verbot des Selbstkontrahierens nach § 181 BGB ist auch dann Satzungsänderung, wenn der Gesellschaftsvertrag hierzu schweigt². Erhöhung und Herabsetzung des Stammkapitals sind ebenfalls Satzungsänderungen. Sie sind den besonderen Vorschriften der §§ 55 bis 58 f GmbHG unterstellt.

b) Fassungsänderung

- 562 Satzungsänderung ist auch die den materiellen Inhalt der Satzung nicht berührende Änderung des Wortlauts der Satzung außerhalb des dispositiven Gesetzesrechts (sog. Änderung der Fassung oder vollständige Neufassung), mag der Wortlaut auch nur von untergeordneter Bedeutung

1 *Zimmermann* in Rowedder/Schmidt-Leithoff, GmbHG, 4. Aufl. 2002, § 53 Rz. 23.

2 OLG Köln v. 2.10.1992 – 2 Wx 33, 92, GmbHR 1993, 37; *Zimmermann* in Rowedder/Schmidt-Leithoff, GmbHG, 4. Aufl. 2002, § 53 Rz. 25. AA *Altmeppen* in Roth/Altmeppen, GmbHG, 4. Aufl. 2003, § 35 Rz. 66.

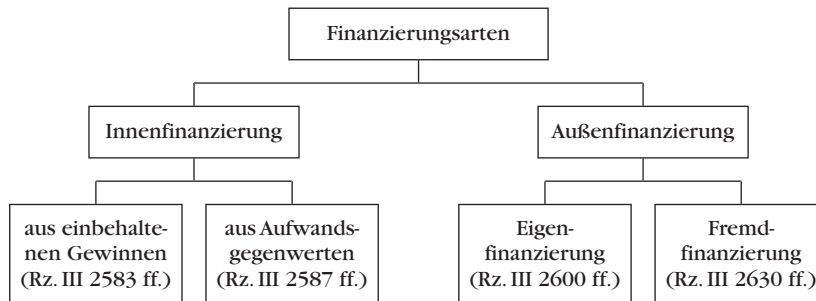
6. Abschnitt

Finanzierungs-
maßnahmen

	Rz. III		Rz. III
A. Finanzierungsarten . . .	2580	E. Begrenzung der Fremdfinanzierung – § 8a KStG	
B. Innenfinanzierung		I. Gesetzesentwicklung	2690
I. Finanzierung aus ein- behaltenen Gewinnen	2583	II. § 8a KStG idF des Korb-II-Gesetzes – Darlehensgewährung durch den Gesellschaf- ter an seine Kapitalge- sellschaft (Grundfall)	
II. Finanzierung aus Auf- wandsgegenwerten . .	2587	1. Voraussetzungen	2691
C. Eigenfinanzierung		2. Rechtsfolgen	2706
I. Gründung, Kapitaler- höhung und Kapital- herabsetzung	2600	III. Besonderheiten im Hinblick auf den Dar- lehensgeber/Sicher- heitengeber	
II. Zuschüsse von Gesell- schaftern	2603	1. Nahe stehende Perso- nen	2713
III. Zuschüsse von Dritten	2606	2. Rückgriffsberechtigte Dritte	2716
D. Fremdfinanzierung		IV. Besonderheiten im Hinblick auf den Dar- lehensnehmer	
I. Fremddarlehen		1. Holdingunternehmen als Darlehensnehmer	2721
1. Auswirkungen bei der GmbH	2630	2. Personengesellschaften als Darlehensnehmer . .	2724
2. Auswirkungen beim Gesellschafter mit Ante- ilen im Privatvermögen .	2638	V. Besonderheiten im Hinblick auf den Finan- zierungszweck – kon- zerninterne Erwerbe (§ 8a Abs. 6 KStG) . . .	2731
3. Auswirkungen beim Ge- sellschafter mit Anteilen im Betriebsvermögen . .	2641		
II. Gesellschafterdar- lehen			
1. Darlehensgewährung . .	2643		
2. Darlehensausfall	2655		
3. Darlehensverzicht mit und ohne Besserungs- schein	2665		
III. Stille Beteiligung	2676		

A. Finanzierungsarten

Die verschiedenen Finanzierungsarten können insbesondere nach der **Herkunft des Kapitals** sowie nach der **Rechtsstellung des Kapitalgebers** differenziert werden¹.



Von **Innenfinanzierung (Selbstfinanzierung)** wird gesprochen, wenn die Unternehmensleitung Teile des im Laufe eines Jahres erwirtschafteten Vermögenszuwachses, die sich als steuer- oder handelsrechtlicher Gewinn zeigen (würden), in der Unternehmung zurückbehält. Dabei ist zwischen offener Innenfinanzierung und Innenfinanzierung aus Aufwandsgegenwerten zu unterscheiden.

- Die **offene Innenfinanzierung** (Finanzierung aus Gewinnen) ist dadurch gekennzeichnet, dass Teile des ausgewiesenen Gewinns im Rahmen der Gewinnverwendung in der Unternehmung zurückbehalten werden. Es werden offene Rücklagen gebildet.
- Die **Innenfinanzierung aus Aufwandsgegenwerten** ist dadurch charakterisiert, dass bei der Preiskalkulation berücksichtigte nicht

¹ S. zu den gesellschaftsrechtlichen Grundlagen der GmbH-Finanzierung Rz. I 249 ff.

zahlungswirksame Aufwandsbestandteile über die Umsatzerlöse an das Unternehmen fließen¹.

2582 Bei der **Außenfinanzierung** wird dem Unternehmen Kapital von außen zugeführt. Insoweit ist zwischen Eigenfinanzierung (durch Gesellschafter) und Fremdfinanzierung (durch Dritte) zu unterscheiden. Die Grenzen zwischen den beiden Finanzierungsformen sind fließend. Insbesondere bei den verschiedenen Formen der **Mezzaninefinanzierung** liegen Charakteristika beider Ausprägungen vor; hier wird lediglich die stille Beteiligung erwähnt (s. Rz. III 2676). Im Bereich der Fremdfinanzierung spielt aus steuerlicher Sicht die durch das Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 22.12.2003 (sog. „Korb-II-Gesetz“; BGBl. I 2003, 2840) neu gefasste Vorschrift des **§ 8 a KStG** eine herausragende Rolle; sie wird demzufolge in einem eigenen Abschnitt E besprochen (s. Rz. III 2690 ff.).

Beratungshinweis

Die steueroptimale Finanzierung der GmbH kann nur im Einzelfall ermittelt werden. Zu prüfen ist insbesondere, ob der Gesellschafter seine Gesellschaft aus steuerlicher Sicht besser mit Eigen- oder Fremdkapital ausstattet².

B. Innenfinanzierung

I. Finanzierung aus einbehaltenen Gewinnen

2583 Eine offene Innenfinanzierung ist dadurch gekennzeichnet, dass Gewinne nicht ausgeschüttet, sondern im Unternehmen **thesauriert** werden. Die insoweit geltenden steuerlichen Rahmenbedingungen haben sich durch den Systemwechsel³ und die damit verbundene Reduzierung

1 Eine andere Form der Innenfinanzierung ist die stille Selbstfinanzierung. Hierbei kommen im Rahmen der Gewinnermittlung Teile des ansonsten festzustellenden Gewinns durch geeignete Bilanzierungs- und Bewertungsmaßnahmen erst gar nicht zur Entstehung (s. hierzu etwa *Bieg*, StB 1998, 186).

2 S. hierzu etwa *Neu/Lübhn*, GmbH-StB 2002, 229.

3 Steuersenkungsgesetz vom 23.10.2000, BGBl. I 2000, 1433.

des Körperschaftsteuersatzes für einbehaltene Gewinne von vormals 40 % auf 25 % verbessert. Werden die Gewerbesteuer und der Solidaritätszuschlag mit einbezogen, sind die Möglichkeiten der offenen Selbstfinanzierung allerdings nach wie vor begrenzt. Dies zeigt die folgende Tabelle für ausgewählte GewSt.-Hebesätze.

	Gewerbesteuer-Hebesatz				
	350 %	400 %	450 %	500 %	550 %
Gewinn	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
GewSt.	14,89	16,67	18,37	20,00	21,57
verbleiben	85,11	83,33	81,63	80,00	78,43
KSt.	21,28	20,83	20,41	20,00	19,61
SolZ	1,17	1,15	1,12	1,10	1,08
verbleiben	62,66	61,35	60,10	58,9	57,74
Gesamtbelastung	37,34 %	38,65 %	39,90 %	41,10 %	42,26 %

Bei dieser Darstellung wird unterstellt, dass der handelsbilanziell ausgewiesene Gewinn auch der Steuer unterliegt. Dies ist tatsächlich jedoch nicht der Fall.

Zum einen gibt es **Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz**, die in der Regel dazu führen, dass das steuerliche höher als das handelsrechtliche Ergebnis ist (s. Rz. II 752 ff.). Zum anderen wird das Ergebnis laut Steuerbilanz durch eine Vielzahl von **außerbilanziellen Korrekturen** verändert, wobei die Korrekturen zum Teil bemessungsgrundlagenerhöhend, zum Teil bemessungsgrundlagenmindernd wirken. Zu einer Erhöhung der Bemessungsgrundlage führen insbesondere die folgenden **Hinzurechnungsbeträge** (s. auch Rz. III 330 ff.).

- Verluste aus passiver Tätigkeit (§ 2 a EStG)
- nicht abzugsfähige Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 5 EStG)
- verdeckte Gewinnausschüttungen (§§ 8 Abs. 3 Satz 2, 8 a KStG)
- Verluste nach Verlust der wirtschaftlichen Identität, sog. „Mantelkauf“ (§ 8 Abs. 4 KStG)
- Beteiligungsverluste (§ 8 b Abs. 3 KStG)
- Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern sowie bestimmte Umsatz- und Vorsteuern (§ 10 Nr. 2 KStG)

- Geldstrafen etc. (§ 10 Nr. 3 KStG)
- 50 % der Aufsichtsratsvergütungen (§ 10 Nr. 4 KStG)
- Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer (§ 8 GewStG)
- Übernahmeverluste bei Umwandlungsvorgängen (zB §§ 4 Abs. 6, 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG)
- Verluste aus ausländischen DBA-Betriebsstätten

Zu einer Minderung der Bemessungsgrundlage führen insbesondere die folgenden **Kürzungsbeträge**.

- verdeckte Einlagen (s. Rz. III 2500 ff.)
- bestimmte Sanierungsgewinne (s. Rz. III 2635)
- 95 % der Beteiligungserträge nach § 8 b Abs. 1, 2 und 5 KStG (s. Rz. III 770 ff., Rz. III 4100 ff.)
- Investitionszulagen (§ 9 InvZulG)
- Kürzungen bei der Gewerbesteuer (§ 9 GewStG)
- Gewinne aus ausländischen DBA-Betriebsstätten

2585 Per Saldo führen die erwähnten Korrekturvorschriften tendenziell zu einer **Erhöhung der Bemessungsgrundlage**. Dies hat zur Folge, dass die effektive Steuerbelastung – bezogen auf den Handelsbilanzgewinn – im Normalfall höher, ggf. sehr viel höher sein kann als oben angegeben. Umso geringer ist der Teil des (handelsrechtlichen) Gewinns der zur offenen Innenfinanzierung eingesetzt werden kann.

2586 Beispiel

Das handelsrechtliche Ergebnis der X-GmbH beträgt 544259 Euro. Dabei hat sich eine nach § 5 Abs. 4a EStG steuerlich nicht anzuerkennende Drohverlustrückstellung in Höhe von 50000 Euro gewinnmindernd ausgewirkt. Des Weiteren sind Dauerschuldzinsen in Höhe von 100000 Euro zu berücksichtigen, die bei der Gewerbesteuer zur Hälfte hinzugerechnet werden (§ 8 Nr. 1 GewStG). Der Hebesatz beträgt 450 %.

		Handels- bilanz (Euro)	BMG GewSt. (Euro)	BMG KSt. (Euro)	Steuern (Euro)
	Handels- bilanzergebnis	544 259	544 259	544 259	
+	Drohverlust- rückstellung		50 000	50 000	
=	<i>Steuerbilanz- ergebnis</i>		<i>594 259</i>		
+	KSt./SolZ	212 884	212 884	212 884	212 884
+	1/2 Dauer- schuldzinsen		50 000		
=	Bemessungs- grundlage Steuern		857 143	807 143	
+	GewSt.	192 857	192 857	192 857	192 857
=	Ergebnis vor Ertrag- steuern/ Gesamt- steuer- belastung	950 000	1 050 000	1 000 000	405 741

Die **effektive Steuerbelastung** – bezogen auf das handelsrechtliche Ergebnis vor Steuern in Höhe von 950 000 Euro – beträgt (405 741 Euro : 950 000 Euro =) 42,7 % und ist damit um ca. 3 Prozentpunkte höher als in Rz. III 2583 dargestellten Tabelle angenommen. Damit stehen weitere ca. 26 000 Euro nicht zur Selbstfinanzierung zur Verfügung.

Beratungshinweis

Für die Finanzierungsplanung muss daher in der Praxis davon ausgegangen werden, dass aufgrund der effektiven Steuerbelastung eine (insbesondere: Wachstums-) Finanzierung der GmbH nur in sehr eingeschränktem Umfang aus einbehaltenen Gewinnen gelingen kann.

II. Finanzierung aus Aufwandsgegenwerten

2587 Die wesentlichsten Instrumente dieser Finanzierungsform sind **Abschreibungen** und **Pensionsrückstellungen**. In beiden Fällen führt die Aufwandsverbuchung dieser nicht zahlungswirksamen Posten dazu, dass der Gewinn sinkt. Die Beträge können demzufolge nicht ausgeschüttet werden und sind damit dem Zugriff der Anteilseigner entzogen. Eine entsprechende Verringerung der Ansprüche des Fiskus ist damit allerdings nicht in jedem Fall verbunden.

2588 • Hinsichtlich der **Abschreibungen** ist zu berücksichtigen, dass die handelsrechtlichen Abschreibungen steuerlich nicht in jedem Fall anerkannt werden. Dies trifft einmal für die planmäßigen Abschreibungen zu, für die es im Bereich der Immobilien gesetzliche Regeln, im Übrigen von der Finanzverwaltung erstellte AfA-Tabellen gibt, wobei beide von den handelsrechtlichen Vorgaben abweichen können. Des Weiteren sind hiervon außerplanmäßige Abschreibungen betroffen, die handelsrechtlich bei vorübergehender Wertminderung zulässig sind, steuerlich jedoch nicht anerkannt werden¹. Praktisch bedeutsam sind überdies handelsrechtlich zwingende Abschreibungen, deren steuerliche Wirkung vom Betriebsprüfer negiert wird. Und schließlich sind die Fälle zu erwähnen, in denen die Abschreibung zwar in der Steuerbilanz vorgenommen, außerbilanziell jedoch rückgängig gemacht wird; den wesentlichsten Anwendungsfall stellen die Abschreibungen nach § 8 b Abs. 3 KStG dar.

2689 • Bei den **Pensionsrückstellungen** ist zu beachten, dass das steuerliche Bewertungsverfahren nach § 6 a EStG in mehr oder weniger großem Umfang von der handelsrechtlichen Bewertungsmethode abweicht. Unabhängig davon treten die geplanten Steuerminderungseffekte nicht ein, wenn es sich um eine Pensionszusage an einen Gesellschafter-Geschäftsführer handelt, die steuerlich ganz oder teilweise nicht anerkannt wird (s. dazu Rz. III 6715 ff.).

2590–2599 Einstweilen frei.

¹ § 253 Abs. 2 Satz 3 HGB, § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG. Zu beachten ist das für die GmbH sowohl handels- als auch steuerrechtlich geltende Wertaufholungsgebot (§ 280 Abs. 1 und 2 HGB, § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 4 EStG). S. hierzu im Einzelnen Rz. II 744 ff.

C. Eigenfinanzierung

I. Gründung, Kapitalerhöhung und Kapitalherabsetzung

Die Erstausrüstung der GmbH wird ihr im Rahmen der Gründung und der damit verbundenen Zuführung des Stammkapitals zugeführt, das später entsprechend erhöht werden kann. Die rechtlichen Aspekte dieser Maßnahmen sind im Teil I in Rz. I 257 ff. (Gründung) bzw. Rz. I 583 ff. (Kapitalerhöhung), die steuerlichen Implikationen werden in Rz. III 260 ff. behandelt; s. zur steuerlichen Behandlung der Gründungs- und Kapitalerhöhungskosten Rz. III 1450 und Rz. III 1501. 2600

Keine Finanzierungsmaßnahme im eigentlichen Sinne stellt die **Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln** gemäß § 57 c GmbHG dar (s. zu den Rechtsfragen im Teil I Rz. I 612 ff.). Steuerlich ist der Vorgang wie folgt zu werten. 2601

- Bei der **GmbH** ergibt sich keine Auswirkung auf das Einkommen und das Betriebsvermögen. Hinsichtlich der gesondert auszuweisenden Eigenkapitalbestandteile gilt ein auf dem steuerlichen Einlagekonto nach § 27 KStG ausgewiesener Betrag nach § 28 Abs. 1 KStG als vor den sonstigen Rücklagen als verwendet. Sind dem gezeichneten Kapital auch andere Rücklagen zugeführt worden, so sind diese getrennt auszuweisen und gesondert festzustellen¹.
- Bei den **Gesellschaftern** führt die Zuweisung der neuen Anteile nach § 1 KapErhStG nicht zu steuerpflichtigen Einkünften². S. zu den Auswirkungen auf die Anschaffungskosten des Gesellschafters Rz. III 4012.

Wird das Kapital der GmbH durch eine **Kapitalherabsetzung** gemindert, so gilt ab dem 1. Januar 2002 Folgendes³. 2602

1 BMF v. 4.6.2003 – IV A 2 - S 2836 - 2/03, BStBl. I 2003, 366 = GmbHR 2003, 856, Rz. 35 ff. S. hierzu *Dötsch/Pung*, DB 2003, 1345; *Förster/van Lisbaut*, FR 2002, 1205 (1214).

2 Dies gilt – entgegen dem Wortlaut – auch insoweit, als nicht Rücklagen, sondern das Jahresergebnis zur Kapitalerhöhung verwendet wird (FinMin. NRW v. 4.7.1996 – S 1979 - 1 - V B 4, GmbHR 1996, 638).

3 BMF v. 4.6.2003 – IV A 2 - S 2836 - 2/03, BStBl. I 2003, 366 = GmbHR 2003, 856, Rz. 37 ff. S. hierzu *Dötsch/Pung*, DB 2003, 1345; *Förster/van Lisbaut*, FR 2002, 1205 (1214).

- Die **ordentliche Kapitalherabsetzung** nach § 58 GmbHG führt zur Auskehrung an die Gesellschafter (s. zum Zivilrecht Teil I Rz. I 641 ff.). Steuerlich gelten dieselben Regelungen wie bei einer Liquidation (s. Rz. III 6258 ff.).
- Die **vereinfachte Kapitalherabsetzung** nach § 58 b GmbHG dient der Abdeckung von Verlusten bzw. dem Ausgleich von Wertminderungen und führt nicht zu Auszahlungen an die Gesellschafter (s. zum Zivilrecht Teil I Rz. I 645 ff.). Bei der GmbH ergeben sich weder Auswirkungen auf das Einkommen noch auf eventuelle steuerliche Verlustvorträge. Besteht ein Sonderausweis iS des § 28 Abs. 1 KStG, so wird zunächst dieser gemindert. Ein übersteigender Betrag ist dem Einlagekonto gutzuschreiben, soweit die Einlage in das Nennkapital geleistet ist (§ 28 Abs. 2 KStG).

II. Zuschüsse von Gesellschaftern

- 2603 Der Gesellschafter kann seiner Gesellschaft weiteres Eigenkapital in Form von **Zuschüssen** oder Nachschüssen ohne formelle Kapitalerhöhung zur Verfügung stellen, wobei dies sowohl als Geld- als auch als Sachleistung erfolgen kann. S. zu den sich hieraus ergebenden Steuerfolgen bei der **GmbH** Rz. III 2500 ff. S. zu etwaigen Schenkungsteuerfolgen Rz. III 4950 ff. Wird Grundbesitz übertragen, ist die Grunderwerbsteuer zu beachten.
- 2604 Beim **Gesellschafter** stellt der Zuschuss nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung dar (s. Rz. III 4014 ff.). Dies gilt nach der Rechtsprechung auch dann, wenn der Zuschuss, wie nicht selten, zur Verlustabdeckung bzw. als Sanierungsbeitrag geleistet wurde. Es ist dann zu prüfen, ob eine Teilwertabschreibung auf die Beteiligung in Betracht kommt¹. Dies wird von der Rechtsprechung im Regelfall mit Hinweis auf die Teilwertvermutung abgelehnt².

1 *Neu*, GmbH-StB 1999, 284.

2 BFH v. 9.3.1977 – I R 203/74, BStBl. II 1977, 515 = GmbHR 1977, 235; BFH v. 18.12.1990 – VIII R 158/86, BFH/NV 1992, 15. Kritisch *Hoffmann*, BB 1992, 402; *Knepper*, DStR 1993, 1613; *Neu*, GmbH-StB 2000, 41 (42).

Beratungshinweis

Werden Nachschüsse iS des § 26 GmbHG, die nicht zur Deckung eines Verlustes am Stammkapital nach § 30 Abs. 2 GmbHG erforderlich sind (s. zu den zivilrechtlichen Hintergründen Teil I Rz. I 1371 ff.), an den Gesellschafter zurückgezahlt, so werden sie außerhalb der Verwendungsreihenfolge in § 27 Abs. 1 KStG unmittelbar aus dem Einlagekonto gespeist¹.

Siehe zu der Konstellation, dass der den Sanierungszuschuss leistende 2605
Gesellschafter zu weniger als 100 % beteiligt ist („disquotale Einlage“),
Rz. III 2610.

III. Zuschüsse von Dritten

Leisten **Nichtgesellschafter** Zuschüsse an eine GmbH, so ist danach zu 2606
differenzieren, ob²

- der Dritte aufgrund **eigener Verpflichtung** leistet, die Aufwendungen jedoch wirtschaftlich gesehen dem Anteilseigner zuzurechnen sind oder
- nicht der Dritte wegen einer eigenen Verbindlichkeit, sondern letztlich der **Gesellschafter** aus eigenem Vermögen leistet.

Die erste Kategorie liegt insbesondere in **Bürgschaftsfällen** vor und 2607
wird unter Rz. III 2610 behandelt. Zu der zweiten Kategorie zählen **mittelbare verdeckte Einlagen** sowie Fälle des **abgekürzten Zahlungswegs**.

- Der Regelfall eines Zuschusses eines Nichtgesellschafter an eine 2608
GmbH ohne eigene Leistungsverpflichtung ist die **mittelbare verdeckte Einlage**. Eine solche liegt vor, wenn die Leistung nicht aus eigenwirtschaftlichem Interesse erfolgt, sondern weil der Leistende

1 BMF v. 4.6.2003 – IV A 2 - S 2836 - 2/03, BStBl. I 2003, 366 = GmbHR 2003, 856, Rz. 29.

2 *Geiger/Klingebiel/Wochinger* in Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 8 Abs. 1 KStG nF Rz. 130 ff. S. auch OFD Düsseldorf v. 17.12.2001 – S 2244 - 50 - St 122 - K, GmbHR 2002, 121.

eine nahe stehende Person des Gesellschafters ist und diesem etwas zuwenden will¹. In diesen Fällen wird der eingelegte Vermögensvorteil eine logische Sekunde vor der Einlage auf den Gesellschafter übertragen, der seinerseits dann eine Einlage in die Kapitalgesellschaft aus seinem eigenen Vermögen erbringt. Im Verhältnis des Dritten zum Gesellschafter (sog. Deckungsverhältnis) beruht die Zuwendung auf unterschiedlichen Rechtsbeziehungen. Im Verhältnis des Gesellschafters zur GmbH (sog. Valutaverhältnis) beruht die Zuwendung auf dem Gesellschaftsverhältnis.

Beispiel

Die M-GmbH ist alleinige Gesellschafterin der T-GmbH, die ihrerseits wiederum sämtliche Anteile an der E-GmbH hält. Die M-GmbH leistet einen Zuschuss an die E-GmbH.

M-GmbH und T-GmbH sind nahe stehende Personen. Die Leistung der M-GmbH an die E-GmbH ist als verdeckte Einlage an die T-GmbH mit sich anschließender verdeckter Einlage der T-GmbH in die E-GmbH zu werten, die bei beiden Gesellschaften steuerneutral zu behandeln sind und das Einlagekonto erhöhen. Auf der Ebene der M-GmbH erhöhen sich die steuerlichen Anschaffungskosten der Beteiligung an der T-GmbH und bei der T-GmbH erhöhen sich die steuerlichen Anschaffungskosten der Beteiligung an der E-GmbH.

- 2609 • Ähnliche Steuerfolgen treten im Fall des **abgekürzten Zahlungswegs** auf. Ein abgekürzter Zahlungsweg liegt vor, wenn ein Dritter dem Gesellschafter in der Weise einen Geldbetrag zuwendet, dass er für den Gesellschafter im Einvernehmen mit ihm eine Zahlung unmittelbar an die GmbH leistet².

Beispiel

EF ist alleinige Gesellschafterin der X-GmbH. Aufgrund von Zahlungsproblemen der X-GmbH möchte sie einen Zuschuss an die Gesellschaft leisten. Da sie über die notwendigen Gelder nicht verfügt, zahlt ihr Ehemann EM. Dabei wird die Zahlung unmittelbar an die X-GmbH geleistet.

¹ BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307 = GmbHR 1997, 851.

² BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307 = GmbHR 1997, 851; BFH v. 2.12.1999 – IX R 45/95, BStBl. II 2000, 310; BFH v. 2.12.1999 – IX R 21/96, BStBl. II 2000, 312. Der Fall des „abgekürzten Vertragswegs“ dürfte in den hier interessierenden Fällen regelmäßig nicht anzunehmen sein. Ein „abgekürzter Vertragsweg“ liegt vor, wenn ein Dritter für den Steuerpflichtigen einen Vertrag abschließt. Der BFH vertritt jedoch die Auffassung, dass derartige Konstellationen nur bei Bargeschäften des täglichen Lebens vorkommen (BFH v. 24.2.2000 – IV R 75/98, BStBl. II 2000, 314).

Bei der X-GmbH liegt eine steuerneutrale verdeckte Einlage vor, bei EF kommt es zu einer Erhöhung der Anschaffungskosten.

Die vorgenannten Grundsätze kommen ggf. auch im Fall einer **disquotalen Einlage** zur Anwendung¹. 2610

Beispiel

Die A-GmbH ist zu 80 %, die B-GmbH zu 20 % an einer notleidenden Kapitalgesellschaft X-GmbH beteiligt. Die A-GmbH leistet einen Barzuschuss an die X-GmbH in Höhe von 200 000 Euro. Variante a): A-GmbH und B-GmbH sind Tochtergesellschaften der C-AG. Variante b): A-GmbH und B-GmbH sind fremde Dritte.

- In **Variante a)** sind die A-GmbH und die B-GmbH **nahe stehende Personen**. Folglich ist davon auszugehen, dass die A-GmbH die Einlage auch für die B-GmbH leistet (Abkürzung des Zahlungswegs). Der Zuschussteilbetrag von 40 000 Euro stellt dann eine vGA der A-GmbH an die C-AG, eine verdeckte Einlage der C-AG in die B-GmbH und schließlich eine verdeckte Einlage der B-GmbH in die X-GmbH dar².
- In **Variante b)** sind A-GmbH und B-GmbH dagegen **fremde Dritte**. Dann ist davon auszugehen, dass der Zuschuss nur im Eigeninteresse mit der Folge geleistet wird, dass der gesamte Betrag unter den Anschaffungskostenbegriff zu subsumieren ist. In Höhe des „überschießenden“ Zuschussbetrags ist ggf. eine Beteiligungsabschreibung vorzunehmen; diese wirkt sich steuerlich allerdings nicht aus (§ 8 b Abs. 3 KStG).

Beratungshinweis

2611

Schenkungssteuerlich soll bei einer disquotalen Einlage nach Ansicht des II. Senats des BFH die GmbH selbst bereichert sein, wenn dem keine gesellschaftsrechtlichen Gründe entgegenstehen. Die Verwaltung nimmt jedoch eine Zuwendung an den Mitgesellschafter in Höhe der Werterhöhung seines Gesellschaftsanteils an (s. dazu Rz. III 4950 ff.).

Einstweilen frei.

2612–2629

1 BFH v. 19.8.1999 – I R 77/96, BStBl. II 2001, 43 = GmbHR 1999, 1258.

2 BFH v. 28.1.1992 – VIII R 207/85, BStBl. II 1992, 605 = GmbHR 1992, 472.

D. Fremdfinanzierung

I. Fremddarlehen

1. Auswirkungen bei der GmbH

- 2630 Nimmt die GmbH bei einem fremden Dritten (insbesondere einem Kreditinstitut) ein Darlehen auf, so stellt das Darlehen handelsrechtlich und im Rahmen einer Überschuldungsprüfung **Fremdkapital** dar. Dies gilt auch steuerlich mit der Folge, dass die Finanzierungskosten als Betriebsausgaben abzugsfähig sind. Gewerbesteuerlich ist nach § 8 Nr. 1 GewStG nur ein hälftiger Abzug möglich, wenn es sich um sog. Dauerschuldenzinsen handelt.
- 2631 Hat der Gesellschafter für das Bankdarlehen eine **Sicherheit** (zB eine Bürgschaft) gestellt, so ändert sich am bilanziellen Ausweis nichts. Auch im Rahmen der Überschuldungsprüfung ist nach wie vor Fremdkapital auszuweisen, da eine Bürgschaftsinanspruchnahme durch den Gläubiger dazu führt, dass die Forderung des Gläubigers nach § 774 Abs. 1 BGB auf den Bürgen übergeht. Etwas anderes gilt dann, wenn der Gesellschafter hierfür den Rangrücktritt erklärt hat (s. hierzu im Einzelnen Teil I Rz. I 370 ff.). Steuerlich ist dies jedoch insofern ohne Belang, als die auf die verbürgten Darlehen gezahlten Finanzierungskosten nach wie vor als Betriebsausgaben behandelt werden.

Beratungshinweis

Zu beachten sind allerdings die Restriktionen des § 8a KStG (s. Rz. III 2690 ff.).

- 2632 Wird die Sicherheit nicht von einem Gesellschafter, sondern von einem **Dritten** gestellt, so leistet er die Aufwendungen auf eine eigene Verbindlichkeit. Treffen den Dritten die Rechtsfolgen, so ist davon auszugehen, dass die Aufwendungen im Innenverhältnis für Rechnung des Steuerpflichtigen geleistet werden. Die im Innenverhältnis für Rechnung des Steuerpflichtigen getragenen Aufwendungen des Dritten sind jedoch nach Ansicht der Verwaltung nur dann zu berücksichtigen, wenn der Dritte einen Rechtsanspruch auf Aufwendungsersatz hat (s. zur alterna-

tiven Konstellation, dass der Dritte Verbindlichkeiten des Gesellschafters erfüllt, Rz. III 2607 ff.)¹.

Beispiel

Für die Verbindlichkeiten der X-GmbH hat sich neben dem Alleingesellschafter X auch dessen Vater V verbürgt. X wird in Höhe von 100 000 Euro, V in Höhe von 150 000 Euro in Anspruch genommen.

V hat gegenüber seinem Sohn einen Aufwendungsersatzanspruch in Höhe von 25 000 Euro (§§ 774 Abs. 2, 426 BGB). Nur insoweit liegen nachträgliche Anschaffungskosten des X vor, es sei denn, bei Hingabe der Sicherheit bestand Einigkeit darüber, dass X im Innenverhältnis allein aus der gemeinsam eingegangenen Verpflichtung belastet werden sollte.

Liegen keine ausreichenden Sicherheiten vor und gerät die GmbH in wirtschaftliche Schwierigkeiten, so wird im Rahmen von **Sanierungsmaßnahmen** nicht selten auch von Fremdgläubigern auf (Teile von) Darlehen verzichtet. Da es sich in diesen Fällen nicht um gesellschaftsrechtlich veranlasste Zuwendungen handelt, sind die damit entstehenden Gewinne auf der Ebene der GmbH steuerpflichtig. Dies löst keine Steuerzahlungen aus, wenn die GmbH über ausreichende Verlustvorträge verfügt. 2633

Allerdings ist zu berücksichtigen, dass der steuerliche Verlustvortrag aufgrund von Abweichungen zwischen handelsrechtlichem Gewinn und steuerlichem Einkommen nicht selten niedriger ist als der handelsrechtliche und dass überdies auch gewerbe- und Körperschaftsteuerlicher Verlustvortrag voneinander abweichen können. Und schließlich ist zu beachten, dass die **Mindestbesteuerung** nach § 10 d Abs. 2 EStG (s. Rz. III 3011 ff.) dazu führen kann, dass ein an sich genügend hoher steuerlicher Verlustvortrag nicht in voller Höhe genutzt werden kann. 2634

Führen die Sanierungsmaßnahmen der Gläubiger zu einem positiven Einkommen, so ist dieses nach Abschaffung des § 3 Nr. 66 EStG zum 1.1.1998 auch steuerpflichtig. In geeigneten Fällen wird die Finanzver- 2635

¹ *Geiger/Klingebiel/Wochinger* in Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 8 Abs. 1 KStG nF Rz. 130 ff. S. auch OFD Düsseldorf v. 17.12.2001 – S 2244 - 50 - St 122 - K, GmbHR 2002, 121; der Verfügung wurde auch das folgende Beispiel entnommen. S. zu gemeinsamen Finanzierungshilfen von Ehegatten ebenda sowie BFH v. 12.12.2000 – VIII R 22/92, BStBl. II 2001, 385.

waltung die Steuer auf derartige Sanierungsgewinne aufgrund des sog. „**Sanierungserlasses**“¹ auf Antrag nach § 163 AO erlassen oder nach §§ 222, 227 AO stunden. Voraussetzung für die Annahme eines begünstigten Sanierungsgewinns sind die Sanierungsbedürftigkeit und Sanierungsfähigkeit des Unternehmens, die Sanierungseignung des Schuldenerlasses und die Sanierungsabsicht der Gläubiger. Liegt ein Sanierungsplan vor, so ist davon auszugehen, dass diese Voraussetzungen erfüllt sind.

2636

Beratungshinweis

Wird der Forderungsverzicht mit einem **Besserungsschein** verknüpft, so sind die sich hieraus ergebenden Zahlungen abzugsfähige Betriebsausgabe. Dies gilt allerdings nicht, soweit der Forderungsverzicht durch den Sanierungserlass steuerfrei gestellt wurde².

2637 In den Fällen des **abgekürzten Zahlungswegs** und der **mittelbaren verdeckten Einlage** kann der Forderungsverzicht eines Dritten auch als Leistung des Gesellschafters und damit bei der GmbH als steuerneutrale verdeckte Einlage behandelt werden (s. Rz. III 2606 ff.)³. Siehe zu den Folgen bei Forderungsverzichten durch den Gesellschafter Rz. III 2665 ff.

2. Auswirkungen beim Gesellschafter mit Anteilen im Privatvermögen

2638 Die Darlehensgewährung des Dritten (zB der Bank) als auch die Bürgschaftsgewährung sind für den Gesellschafter grundsätzlich steuerlich **irrelevant**. Insbesondere erhöht die Bürgschaftsgewährung noch nicht die Anschaffungskosten der Beteiligung⁴.

1 BMF v. 27.3.2003 – IV A 6 - S - 2140 - 8/03, BStBl. I 2003, 240, Rz. 5.

2 S. im Einzelnen dazu *Becker*, DStR 2003, 1602; *Blöse*, GmbHR 2003, 579; *Frystatzki*, EStB 2003, 357; *Janssen*, DStR 2003, 1055; *Kanzler*, FR 2003, 480; *Pflüger*, GStB 2003, 237; *Ritzer/Stangl*, Inf 2003, 547; *Schirmer*, StBp 2003, 285.

3 S. hierzu auch *Stollenwerk*, GmbH-StB 2003, 76.

4 OFD München v. 30.4.1996 – S 2244 - 8 St 42, FR 1996, 431.

Beratungshinweis

Da die Bank auf den Gesellschafter Rückgriff nehmen kann, ist § 8 a KStG zu beachten (s. hierzu Rz. III 2690 ff.).

Steuerfolgen in Form **nachträglicher Anschaffungskosten** auf die Beteiligung treten für den Gesellschafter nur dann und erst dann ein, wenn er steuerverstrickte Anteile hält¹ und er aus der Bürgschaft **in Anspruch genommen** wird. Dies setzt voraus, dass die Bürgschaftsübernahme ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat und die Rückgriffsforderung des Bürgen gegenüber der Gesellschaft wertlos ist². Insoweit ist nach der Rechtsprechung des BFH allein darauf abzustellen, ob die Bürgschaft eigenkapitalersetzenden Charakter hat³. Entscheidend für die steuerliche Qualifizierung von Bürgschaftsaufwendungen ist dabei nicht der Zeitpunkt der Inanspruchnahme aus der Bürgschaft, sondern der Zeitpunkt des Bürgschaftsversprechens⁴. Insoweit gelten die gleichen Grundsätze wie bei Gesellschafterdarlehen (s. Rz. III 2656).

2639

Beratungshinweis

Ist eine Bürgschaft bereits im Zeitpunkt der Vereinbarung kapitalersetzend und kommt es tatsächlich zu einer Inanspruchnahme, so sind im Rahmen der Veräußerungsgewinnermittlung keine nachträglichen Anschaffungskosten zu berücksichtigen, wenn der Gesellschafter die Verpflichtung wegen eigener Zahlungsunfähigkeit nicht erfüllen kann. Die Finanzverwaltung stellt dabei auf die Zahlungsfähigkeit des Bürgen in dem Veranlagungszeitraum ab, in dem der Verlust nach § 17 EStG geltend gemacht wird⁵.

2640

1 Insbesondere Anteile iS des § 17 EStG, aber auch einbringungs-, spaltungs- oder verschmelzungsgeborene Anteile (s. dazu Rz. III 5152, Rz. III 5303 und Rz. III 5445).

2 Entsprechendes gilt bei anderer Sicherheitsleistung wie zB Verpfändung, Inanspruchnahme für Schulden der GmbH nach §§ 69, 34 AO oder aus Konzernhaftung (*Schmidt/Weber-Grellet*, EStG, 22. Aufl. 2003, § 17 Rz. 176).

3 BFH v. 6.7.1999 – VIII R 9/98, BStBl. II 1999, 817 = GmbHR 1999, 1302; BFH v. 23.5.2000 – VIII R 3/99, BFH/NV 2001, 23 = GmbHR 2001, 40; BFH v. 12.12.2000 – VIII R 36/97, BFH/NV 2001, 761. S. auch OFD Kiel v. 14.12.1999 – S 2244 A – St 231, FR 2000, 161 (167) = GmbHR 2000, 197.

4 BFH v. 24.4.1997 – IV R 42/96, BFH/NV 1997, 837.

5 OFD Cottbus v. 26.3.1999 – S 2244 - 7 - St 113, GmbHR 1999, 502.

3. Auswirkungen beim Gesellschafter mit Anteilen im Betriebsvermögen

- 2641 Beim bilanzierenden Gesellschafter führt die Darlehensgewährung an die GmbH ebenfalls nicht zu Steuerfolgen. Auch die Bürgschaftsverpflichtung wirkt sich so lange nicht aus, wie mit ihrer Inanspruchnahme nicht zu rechnen ist¹. Ist ernstlich mit einer Inanspruchnahme zu rechnen, so ist eine **Rückstellung** zu passivieren und gleichzeitig eine Rückgriffsforderung gegen den Hauptschuldner (die GmbH) zu aktivieren, wobei diese regelmäßig – häufig auf 0 Euro – wertzuberichtigen ist. Eine Rückstellungsbildung ist auch dann erforderlich, wenn der Bürge selbst zahlungsunfähig ist².
- 2642 Nach der Rechtsprechung des BFH³ führt die Rückstellungsbildung und auch die spätere Inanspruchnahme – anders als im Anwendungsbereich des § 17 EStG (s. Rz. III 2656) – **nicht zu nachträglichen Anschaffungskosten** auf die Beteiligung. Dies ist insbesondere nach dem Systemwechsel für den Steuerpflichtigen positiv, weil die Erhöhung des Beteiligungsansatzes zwar idR durch eine Teilwertabschreibung zu korrigieren wäre; diese würde sich jedoch bei einer Beteiligung im Betriebsvermögen einer natürlichen Person nur zur Hälfte (§ 3 c Abs. 2 EStG) und bei einer Kapitalgesellschaft überhaupt nicht (§ 8 b Abs. 3 KStG) steuerlich auswirken.

II. Gesellschafterdarlehen

1. Darlehensgewährung

a) Auswirkungen bei der GmbH

- 2643 Gewährt der Gesellschafter seiner GmbH ein Darlehen, so stellt das Darlehen bei der GmbH **Fremdkapital** dar und die Zinszahlungen sind **Betriebsausgaben**. Die allgemeinen Grundsätze zur steuerlichen Anerkennung von Verträgen zwischen (beherrschenden) Gesellschaftern und

1 Allerdings ist eine Anhangangabe nach § 285 Nr. 3 HGB erforderlich (s. dazu Rz. II 843 ff.).

2 BFH v. 8.4.1998 – VIII R 21/94, BStBl. II 1998, 660 = GmbHR 1998, 1091.

3 BFH v. 18.12.2001 – VIII R 27/00, BStBl. II 2002, 733 = GmbHR 2002, 331.
Eine Rückstellungsbildung würde andernfalls wohl an § 5 Abs. 2 b EStG scheitern.

Gesellschaft sind zu beachten (s. Rz. III 1080 ff.). Siehe zu den Steuerfolgen aus über- und unterverzinslichen Darlehen Rz. III 1327 ff. Auf die gewerbesteuerliche Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Nr. 1 GewStG wird hingewiesen.

Beratungshinweis

2644

Zu beachten ist § 8 a KStG, wonach Zinszahlungen an Gesellschafter in bestimmten Fällen das Einkommen der GmbH nicht mindern dürfen (s. dazu Rz. III 2690 ff.).

Wird das Darlehen steuerlich anerkannt, so bleibt es auch dann **Fremdkapital**, wenn die Darlehensgewährung als solche nur durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Auch die handelsrechtliche Beurteilung des Gesellschafterdarlehens als eigenkapitalersetzendes Darlehen bewirkt weder eine Umwandlung in haftendes Eigenkapital noch eine interne Gleichstellung damit. Dies bedeutet, dass die Verbindlichkeit für das Innenrecht der GmbH immer Fremdkapitalcharakter behält und dadurch in der Handels- und Steuerbilanz zu passivieren ist. Die Passivierungspflicht für die GmbH endet grundsätzlich erst dann, wenn der Gesellschafter auf das Darlehen verzichtet¹. Auch ein Rangrücktritt² oder ein Stillhalteabkommen (pactum de non petendo) führen nicht zur Ausbuchung der Verbindlichkeit³.

Die **Zinspflicht** der Gesellschaft bleibt bestehen und wird regelmäßig auch von einem Rangrücktritt erfasst⁴. Folglich sind sowohl handels-

1 BFH v. 5.2.1992 – I R 127/90, BStBl. II 1992, 532 = GmbHR 1992, 382. S. auch BMF v. 16.9.1992 – IV B 7 - S 2472 - 61/92, BStBl. I 1992, 653.

2 BFH v. 30.3.1993 – IV R 57/91, BStBl. II 1993, 502.

3 Die Übergänge zwischen Forderungsverzicht mit Besserungsvereinbarung und Rangrücktritt sind fließend. Zum Teil wird daher auch die Ansicht vertreten, die beiden Instrumente seien trotz konstruktiver Unterschiede wirtschaftlich gleichwertig und daher bei entsprechender Ausgestaltung bilanzrechtlich gleich zu behandeln (*Schulze-Osterloh*, WPg 1996, 97 (104); *Schmidt/Weber-Grellet*, EStG, 22. Aufl. 2003, § 5 Rz. 550 „Gesellschafterfinanzierung“).

4 Die Verzinsungsmodalitäten während des Rangrücktrittszeitraums unterliegen grundsätzlich der Parteienvereinbarung. Fehlt eine solche, so wird im Fall der Ausgestaltung des Rangrücktritts als pactum de non petendo oder als Schuldänderungsvertrag die Verzinsungspflicht nicht berührt, während sie bei einem auflösend bedingten Erlass zum Erlöschen kommt (*Teller*, Rangrücktrittsvereinbarungen zur Vermeidung der Überschuldung bei der GmbH, Köln 1993, S. 118f.).

rechtlich als auch steuerlich fortlaufend aufwands- und betriebsausgabenwirksame **Zinsverbindlichkeiten** – auch auf eigenkapitalersetzende Darlehen – zu bilden, die das Schicksal der Hauptverbindlichkeit teilen¹. Dabei entsteht die Zinsverbindlichkeit mit ihrer Entstehung und nicht erst bei Auszahlung, da § 30 GmbHG nur die Erfüllung der Zinsverbindlichkeit verbietet, nicht dagegen deren Passivierung. In der bloßen Passivierung ist keine vGA iS des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG zu sehen.

- 2647 Fraglich ist, ob eine Auszahlung der Zinsen bzw. eine Rückzahlung der Darlehen unter Verstoß gegen §§ 30, 31 GmbHG zu einer vGA i. S. d. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG und zu einer Leistung iS des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG führt².

b) Auswirkungen beim Gesellschafter mit Anteilen im Privatvermögen

- 2648 Das vom Gesellschafter der GmbH gewährte Darlehen stellt auch beim Darlehensgeber ein **aliud** im Verhältnis zur Beteiligung dar. Konsequenterweise sind die Zinsen als Einnahmen aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG und nicht als Dividenden iS des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu behandeln. Entsprechend sind Aufwendungen im Zusammenhang mit voll steuerpflichtigen Zinserträgen zur Gänze abzugsfähig und nicht nur – wie bei Dividenden – zur Hälfte (§ 3 c Abs. 2 EStG).

2649 Beratungshinweis

Ist die Gesellschaft zur Zahlung nicht in der Lage, so hat die aufwandswirksame Verbuchung der Zinsen auch beim beherrschenden Gesellschafter **keinen Zufluss** zur Folge³. Im Übrigen ist § 8 a KStG zu beachten (s. Rz. III 2690).

1 BFH v. 5.2.1992 – I R 127/90, BStBl. II 1992, 532 = GmbHR 1992, 382.

2 S. dazu *Dörner*, Inf 2001, 494 (496); *Eilers/Wienands*, GmbHR 1998, 618; *Lange* in *Dötsch/Eversberg/Jost/Witt*, Die Körperschaftsteuer, § 8 Abs. 3 KStG nF Rz. 1124.

3 S. die Rechtsprechungsnachweise bei *Schmidt/Heinicke*, EStG, 22. Aufl. 2003, § 20 Rz. 31.

Das Abstellen auf den Veranlassungszusammenhang kann allerdings zu 2650 einer Einschränkung der Abzugsfähigkeit insbesondere von **Refinanzierungskosten** führen.

Beispiel

Die natürliche Person M ist Gesellschafter der T-GmbH und gewährt der Gesellschaft ein Darlehen in Höhe von 100 000 Euro zu einem Zinssatz von 3 %; marktüblich seien 6 %. Er hat das Darlehen bei einer Bank vollständig refinanziert und zahlt dort 6 % Zinsen (= 6 000 Euro).

Nach der Rechtsprechung¹ ist das Darlehen **aufzuteilen** in ein zu 6 % verzinsliches Darlehen in Höhe von 50 000 Euro (5/10 des Gesamtdarlehens) und ein unverzinsliches Darlehen in Höhe von ebenfalls 50 000 Euro. Folglich entfallen Zinsaufwendungen in Höhe von $(1/2 \times 6 000 \text{ Euro}) = 3 000 \text{ Euro}$ auf den verzinslichen Teil des Darlehens und sind voll abzugsfähig. Die andere Hälfte entfällt auf den unverzinslichen Teil; insoweit stehen die Aufwendungen mit Einkünften nach § 3 Nr. 40 EStG in Verbindung mit der Folge, dass hierfür nur ein hälftiger Abzug in Betracht kommt (s. zum Halbabzugsverbot nach § 3 c Abs. 2 EStG Rz. III 699 ff.).

S. zu den Folgen einer **Wertminderung** des Darlehens unter Rz. III 2651 2656.

c) Auswirkungen beim Gesellschafter mit Anteilen im Betriebsvermögen

Auch in der Bilanz des betrieblich beteiligten Gesellschafters stellt die 2652 Forderung an die Gesellschaft ein von der Beteiligung zu unterscheidendes Wirtschaftsgut dar. Ist Gesellschafter ein **Einzelunternehmer** oder eine Personengesellschaft mit natürlichen Personen als Gesellschafter, so gelten mithin die Ausführungen in Rz. III 2648 ff. entsprechend, auch im Hinblick auf die Problematik des **§ 3 c Abs. 2 EStG** und des **§ 8 a KStG**.

Ist Gesellschafter der GmbH wiederum eine **Kapitalgesellschaft**, so ist 2653 im Hinblick auf die Refinanzierungskosten zu berücksichtigen, dass § 3 c Abs. 1 EStG nicht anwendbar ist (§ 8 b Abs. 5 Satz 2 KStG). Vielmehr gelten 5 % der steuerfreien Einnahmen (offene und verdeckte Gewinnausschüttungen, Veräußerungsgewinne etc.) als Betriebsausgaben, die mit steuerfreien Einnahmen im Zusammenhang stehen und demzufolge

¹ BFH v. 25.7.2000 – VIII R 35/99, BStBl. II 2001, 698 = GmbHR 2001, 119.

den Gewinn nicht mindern dürfen; die tatsächlich entstandenen Aufwendungen sind dagegen vollständig abzugsfähig (§ 8b Abs. 5 Satz 2 KStG).

Beispiel

Wie in Rz. III 2650, allerdings ist Gesellschafter der T-GmbH nicht M, sondern die M-GmbH.

Die tatsächlich aufgewendeten Finanzierungskosten in Höhe von 6 000 Euro sind vollständig abzugsfähig. Schüttet die T-GmbH Gewinne aus, so sind diese zu 5 % steuerpflichtig, unabhängig davon, ob (dann noch) Finanzierungskosten anfallen oder nicht.

2654 S. zu den Folgen einer **Wertminderung** des Darlehens unter Rz. III 2662 ff.

2. Darlehensausfall

a) Auswirkungen bei der GmbH

2655 Ein Darlehen fällt endgültig dann aus, wenn der Schuldner insolvent wird (§. dazu Rz. III 6300 ff.). Die Darlehensverbindlichkeit ist in solchen Fällen nicht auszubuchen. Folglich ergeben sich aus dem Wertloswerden der Forderung bei der GmbH auch keine steuerlichen Konsequenzen.

b) Auswirkungen beim Gesellschafter mit Anteilen im Privatvermögen

2656 Fällt ein vom Gesellschafter an seine GmbH gewährtes Darlehen aus, so kommt eine steuerliche Berücksichtigung des Verlustes beim Gesellschafter nach Rechtsprechung und hL nur dann in Betracht, wenn es sich bei dem Forderungsausfall um **nachträgliche Anschaffungskosten** handelt, die einen Auflösungs- oder Veräußerungsverlust erhöhen¹. Nach der Rechtsprechung des BFH², dem sich die Finanzverwaltung

1 Voraussetzung ist, dass der Gesellschafter iS des § 17 EStG beteiligt ist oder es sich um einbringungs-, verschmelzungs- oder spaltungsgeborene Anteile handelt.

2 BFH v. 24.4.1997 – VIII R 16/94, BStBl. II 1999, 339 = GmbHR 1997, 1159; BFH v. 24.4.1997 – VIII R 23/93, BStBl. II 1999, 342 = GmbHR 1997, 1161; BFH v. 4.11.1997 – VIII R 18/94, BStBl. II 1999, 344 = GmbHR 1998, 198; BFH v. 10.11.1998 – VIII R 6/96, BStBl. II 1999, 348 = GmbHR 1999, 425.

angeschlossen hat¹, gehören zu den Anschaffungskosten einer Beteiligung iS des § 17 EStG auch nachträgliche Aufwendungen auf die Beteiligung, wenn sie durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind und weder Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen noch Veräußerungskosten sind. Zu diesen Aufwendungen zählt auch die Wertminderung des Rückzahlungsanspruchs aus einem der Gesellschaft gewährten Darlehen.

Ein Darlehen ist **durch das Gesellschaftsverhältnis** veranlasst, wenn 2657 im Zeitpunkt seiner Gewährung oder Weitergewährung entweder die Insolvenzreife der Gesellschaft bejaht werden muss oder wenn zwar noch keine Insolvenzreife vorliegt, die Rückzahlung des Darlehens aber angesichts der finanziellen Situation der Gesellschaft in einem Maße gefährdet ist, dass ein ordentlicher Kaufmann das Risiko einer Kreditgewährung zu denselben Bedingungen wie der Gesellschafter nicht mehr eingegangen wäre (sog. **Krise**). Nach Auffassung des BFH ist dies im Anschluss an die Rechtsprechung des BGH zu kapitalersetzenden Gesellschafterdarlehen danach zu beurteilen, ob die Gesellschaft unter den bestehenden Verhältnissen von einem Dritten noch einen Kredit zu marktüblichen Bedingungen erhalten hätte (s. dazu Teil I Rz. I 370 ff.).

Was im Fall der Hingabe des Darlehens in der Krise der Gesellschaft gilt, 2658 gilt auch bei einem der Gesellschaft vor der Krise gewährten Darlehen, wenn der Gesellschafter das Darlehen **stehen lässt**, obwohl er es hätte abziehen können, und es angesichts der veränderten finanziellen Situation der Gesellschaft absehbar war, dass die Rückzahlung gefährdet sein wird.

Im Einzelnen werden für die Frage des Umfangs nachträglicher Anschaffungskosten die folgenden **vier Fälle** unterschieden. 2659

- Wurde das Darlehen zu einem Zeitpunkt vergeben, in dem sich die GmbH **bereits in der Krise** befand, so stellt der Nominalwert des ausgefallenen Darlehens nachträgliche Anschaffungskosten dar.
- Wurde das Darlehen zu einem Zeitpunkt vergeben, in dem sich die GmbH **noch nicht in der Krise** befand, und wird das Darlehen in

¹ BMF v. 8.6.1999 – IV C 2 - S 2244 - 12/99, BStBl. I 1999, 545 = GmbHR 1999, 832. S. auch die schematische Übersicht der OFD Kiel v. 14.12.1999 – S 2244 A - St 231, FR 2000, 161 = GmbHR 2000, 197.

der Krise vom Gesellschafter nicht abgezogen, so ist zu differenzieren.

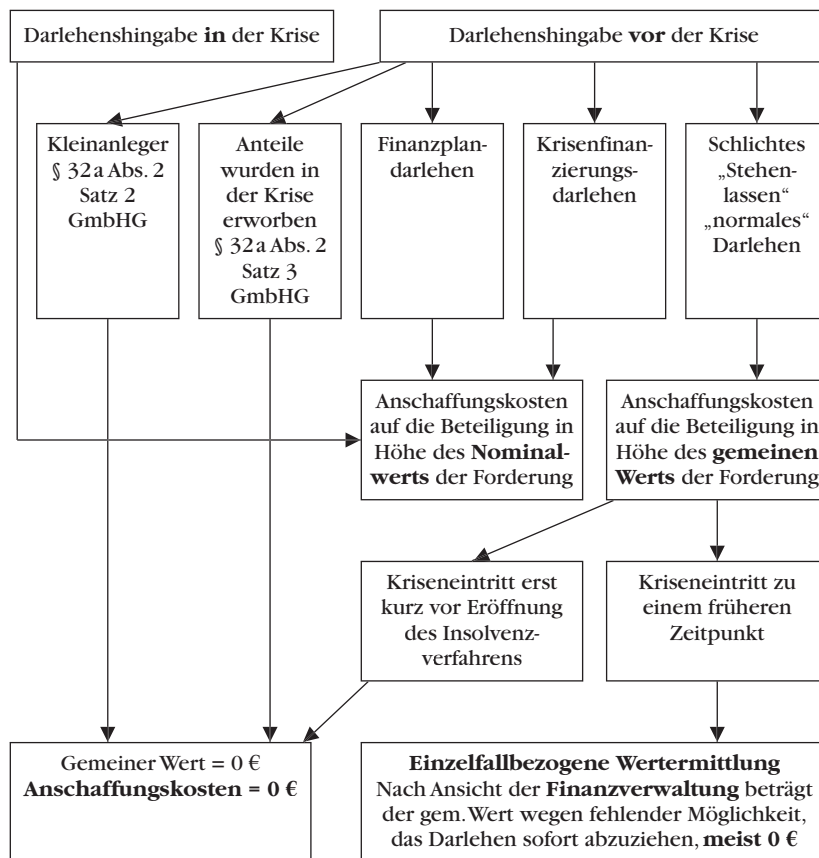
- Allgemein gilt, dass im Falle eines **stehen gelassenen** Darlehens grundsätzlich der **gemeine Wert** in dem Zeitpunkt maßgeblich ist, in dem es der Gesellschafter mit Rücksicht auf das Gesellschaftsverhältnis nicht abzieht. Dies kann ein Wert erheblich unter dem Nennwert des Darlehens, im Einzelfall sogar ein Wert von 0 Euro sein. Mitentscheidend ist dabei der Zeitraum zwischen Kriseneintritt und Insolvenzeröffnung.
- Auf die Prüfung, wann die Krise eingetreten ist und wann der Gesellschafter hiervon Kenntnis erlangt hat, kann verzichtet werden, wenn der Gesellschafter schon in einem früheren Zeitpunkt mit bindender Wirkung gegenüber der Gesellschaft oder den Gesellschaftsgläubigern erklärt hat, dass er das Darlehen auch in der Krise stehen lassen wird (sog. „**krisenbestimmtes Darlehen**“). Fällt der Gesellschafter mit einem solchen Darlehen aus, führt das im Allgemeinen zu nachträglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung in Höhe des Nennwerts des Darlehens.
- Auf die Prüfung, wann die Krise der Gesellschaft eingetreten ist und wann die Gesellschafter hiervon Kenntnis erlangt haben, kann nach Auffassung des BFH auch dann verzichtet werden, wenn das Darlehen von vornherein in die Finanzplanung der Gesellschaft in der Weise einbezogen ist, dass die zur Aufnahme der Geschäfte erforderliche Kapitalausstattung der Gesellschaft durch eine Kombination von Eigen- und Fremdfinanzierung erreicht werden soll. Derartige „**Finanzplandarlehen**“ sind nach Gesellschaftsrecht den Einlagen gleichgestellt. Da daher von einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung der Darlehenshingabe auszugehen ist, erhöhen sich im Falle seines Verlustes die Anschaffungskosten der Beteiligung in Höhe seines Darlehensnennwerts¹.

¹ Der BGH hat entschieden, der Finanzplankredit sei keine eigenständige Kategorie des Eigenkapitalersatzrechts (BGH v. 28.6.1999 – II ZR 272/98, ZIP 1999, 1263 = GmbHR 1999, 911; s. dazu *Fleischer*, DStR 1999, 1774). Vorerst zieht die Finanzverwaltung aus diesem Urteil keine Konsequenzen (OFD Kiel v. 14.12.1999 – S 2244 A - St 231, FR 2000, 161 = GmbHR 2000, 197, Rz. III.2).

Nach ständiger Rechtsprechung ist ein Gesellschafterdarlehen dann durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, wenn und soweit es nach dem Gesellschaftsrecht kapitalersetzenden Charakter hat. Nur wenn eine Kapitalbindung nach Kapitalersatzrecht eingetreten ist, führt ein späterer Darlehensausfall zu nachträglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung. Ist eine solche gesellschaftsrechtliche Kapitalbindung nicht eingetreten, ist ein in der privaten Vermögenssphäre liegender und damit einkommensteuerlich unbeachtlicher Vermögensverlust anzunehmen. Dies trifft in den Fällen zu, in denen der Gesellschafter nicht der Geschäftsführung angehört und zu nicht mehr als 10 % an der GmbH beteiligt ist, da dieser Gesellschafter nach § 32a Abs. 3 Satz 2 GmbHG nicht dem Kapitalersatzrecht unterliegt (sog. „**Kleinanlegerprivileg**“). Dasselbe gilt für Gesellschafter, die in der Krise der Gesellschaft zu deren Überwindung deren Gesellschaftsanteile erwerben (§ 32a Abs. 3 Satz 3 GmbHG; sog. „**Sanierungsprivileg**“)¹.

¹ S. hierzu OFD Düsseldorf v. 5.11.2002 – S 2244 - 55 - St 122 - K, GmbHR 2002, 1262. S. auch *Watermeyer*, GmbH-StB 1999, 193 (197).

2661 Die Auswirkungen eines Darlehensverlusts für den privat beteiligten Anteilseigner zeigt die folgende Übersicht.



c) Auswirkungen beim Gesellschafter mit Anteilen im Betriebsvermögen

2662 Gerät die GmbH in wirtschaftliche Schwierigkeiten, so ist beim betrieblich beteiligten Gesellschafter zu prüfen, ob eine **Teilwertabschreibung** vorzunehmen ist. Da es sich bei der Beteiligung einerseits und

der Forderung andererseits um zwei verschiedene Wirtschaftsgüter handelt, ist zunächst zu entscheiden, ob zunächst die Beteiligung, zunächst die Forderung oder beide gleichzeitig abzuwerten sind. Da der Eigenkapitalgeber im Insolvenzfall lediglich das Restvermögen – nach Abzug sämtlicher Schulden – erhält, ist eine Teilwertabschreibung **zunächst auf die Beteiligung** – maximal bis auf den Erinnerungswert – und erst dann auf die Forderung vorzunehmen¹.

Beratungshinweis

2663

Eine Teilwertabschreibung der regelmäßig eigenkapitalersetzenden Forderung ist nach einer Entscheidung des FG Köln² erst dann möglich, wenn aufgrund der weiteren Entwicklung erkennbar ist, dass der Belebnungsmaßnahme der Erfolg versagt bleiben wird. Im Ergebnis sollen damit die **Teilwertvermutungen** für Beteiligungen (s. dazu Rz. III 4021) auch auf eigenkapitalersetzende Darlehen angewendet werden.

Wird (auch) die Forderung abgeschrieben, so ist der dadurch entstandene Aufwand steuerlich in voller Höhe abzugsfähig; insbesondere handelt es sich auch steuerlich nicht um eine Beteiligungsabschreibung, die nach § 3 c Abs. 2 EStG nur zur Hälfte bzw. nach § 8 b Abs. 3 KStG überhaupt nicht steuerwirksam wäre. Die Abschreibungsbeträge sind auch nicht als nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung zu qualifizieren³. Nicht völlig geklärt ist die Frage, ob der Aufwand – zB bei eigenkapitalersetzenden Darlehen – in zumindest mittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang iS des § 3 c Abs. 2 EStG mit der Beteiligung steht und damit nur zur Hälfte berücksichtigt werden kann. Ist der darlehensgebende Gesellschafter eine Kapitalgesellschaft, sind sämtliche tatsächlichen

2664

1 *Neu*, GmbH-StB 2000, 41 (44); *van Lishaut* in Beinert/van Lishaut, FR 2001, 1037 (1141). AA *Beinert* in Beinert/van Lishaut, FR 2001, 1037 (1143).

2 FG Köln v. 19.11.1998 – 14 K 7699/96, EFG 1999, 374 (rkr. durch Rücknahme der Revision).

3 BFH v. 18.12.2001 – VIII R 27/00, BStBl. II 2002, 733 = GmbHR 2002, 331. So auch *Buciek*, Stbg 2000, 109; *Herzig*, WPg 2001, 253 (269); *Hoffmann*, GmbHR 1999, 1047; *Neu*, GmbH-StB 2000, 41 (44). AA *Eilers/Wienands*, GmbHR 1998, 622; *Wochinger* in Rödder/Wochinger, FR 2001, 1253 (1270). S. zum Sonderfall der Abschreibung von Forderungen an Organgesellschaften *Eckel*, DStR 2001, 1281.

Aufwendungen im Zusammenhang mit der Beteiligung voll abzugsfähig und nur 5 % der steuerfreien Einnahmen nicht abzugsfähige Betriebsausgaben; folglich ist in diesen Fällen ein vollständiger Abzug des Abschreibungsbetrages gegeben.

3. Darlehensverzicht mit und ohne Besserungsschein

a) Auswirkungen bei der GmbH

- 2665 Verzichtet der Gesellschafter einer GmbH auf eine ihm gegen die GmbH zustehende Forderung, so führt der Wegfall der Verbindlichkeit bei der GmbH handelsrechtlich zu einem **außerordentlichen Ertrag** iS des § 275 Abs. 2 Nr. 15 bzw. § 275 Abs. 3 Nr. 14 iVm. § 277 Abs. 4 HGB; alternativ kommt eine Einstellung in die Kapitalrücklage gemäß § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB in Betracht¹.
- 2666 Aus steuerlicher Sicht ist der entstandene Ertrag nicht steuerpflichtig, wenn und soweit eine **verdeckte Einlage** anzunehmen ist (s. hierzu Rz. III 2502). Im Regelfall wird dies der Fall sein, weil dem Forderungsverzicht durch den Gesellschafter regelmäßig eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung zugrunde liegt. Es ist jedoch auch eine betriebliche Veranlassung denkbar, bspw. dann, wenn der Anteilseigner Lieferungen oder Leistungen für die Gesellschaft erbracht hat, für die das Entgelt wegen Illiquidität der Gesellschaft noch aussteht, und diese Forderung im Rahmen eines allgemeinen Gläubigerakkords erlassen wird, um das wirtschaftliche Fortbestehen der Gesellschaft zu sichern².
- 2667 Im Fall des gesellschaftsrechtlich veranlassten Forderungsverzichts ist der durch den Verzicht entstandene handelsrechtliche Ertrag steuerlich nur in Höhe des werthaltigen Teils der Forderung zu neutralisieren, in dem der Steuerbilanzgewinn außerbilanziell korrigiert wird. Soweit die Forderung nicht werthaltig war, liegt eine steuerpflichtige Betriebsein-

1 S. nur *Förschle/Kofahl* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 5. Aufl. 2003, § 272 HGB Rz. 67, mwN.

2 *Geiger/Klingebiel/Wochinger* in Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 8 KStG nF Rz. 122. In diesen Fällen entstehen bei der Gesellschaft dieselben Steuerfolgen wie beim Verzicht eines Fremdgäubigers (s. hierzu Rz. III 2633 ff., dort auch zu den Möglichkeiten einer Freistellung des Sanierungsgewinns durch den sog. „Sanierungserlass“).

nahme vor¹. Bei der Wertermittlung ist die Sichtweise des Gläubigers einzunehmen und auf den **Teilwert** der Forderung abzustellen². Dieser entspricht im Zweifel den Wiederbeschaffungskosten³.

Die Forderung kann vom Gesellschafter auch unter der Bedingung 2668 erlassen werden, dass der Schuldner (die GmbH) im Besserungsfall Tilgungsleistungen zu erbringen hat (**Forderungsverzicht mit Besserungsschein**). Im Verzichtszeitpunkt ergeben sich dieselben Konsequenzen wie beim unbedingten Forderungsverzicht⁴. Gesundet die Gesellschaft, so liegt in der späteren Erfüllung der dann wiederauflebenden Forderung eine steuerlich anzuerkennende Form der Kapitalrückzahlung und keine vGA⁵. Im Übrigen ist zu differenzieren.

- Soweit der Forderungsverzicht auf der Ebene der GmbH zu **steuerpflichtigem Einkommen** geführt hat, führt das Wiederaufleben der Forderung zu abzugsfähigen Betriebsausgaben. Umfasste der Forderungsverzicht auch den Anspruch auf Darlehenszinsen, so sind nach Bedingungseintritt gezahlte Zinsen auch für die Dauer der Krise als Betriebsausgaben anzusetzen. Ein Verstoß gegen das für beherrschende Gesellschafter geltende Nachzahlungsverbot (s. Rz. III 1097 ff.) liegt nicht vor⁶.
- Soweit der Forderungsverzicht auf der Ebene der GmbH zu einer **verdeckten Einlage** geführt hat, führt das Wiederaufleben der Forderung unmittelbar und unter Umgehung der Verwendungsfiktion

1 BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307 = GmbHR 1997, 851. Dies gilt entgegen der früheren Rechtsprechung auch für den Verzicht auf eine Vergütungsanwartschaft, insbesondere einen Pensionsanspruch (BFH v. 19.5.1993 – I R 34/92, BStBl. II 1993, 804). S. zum Ganzen *Neu*, GmbH-StB 1998, 131; *Roser*, GmbHR 1998, 301; *Schlagbeck*, GmbHR 2000, 363; *Strahl*, KÖSDI 1999, 11862; *Welp*, BB 1997, 1716.

2 Kritisch dazu *Hoffmann*, DStR 1997, 1625 (1626); *Hoffmann*, DStR 1998, 1983. Die BFH-Rechtsprechung befürwortend *Grob*, BB 1997, 2523 (2524).

3 BFH v. 15.10.1997 – I R 58/93, DB 1998, 346 = GmbHR 1998, 289.

4 BFH v. 30.5.1990 – I R 41/87, BStBl. II 1991, 588 = GmbHR 1991, 73; BMF v. 16.12.2003 – IV A 2 - S - 2743 - 5/03, BStBl. I 2003, 648, Rz. 1. S. auch *Hoffmann*, DStR 1998, 196.

5 BFH v. 30.5.1990 – I R 41/87, BStBl. II 1991, 588 = GmbHR 1991, 73.

6 BMF v. 16.12.2003 – IV A 2 - S - 2743 - 5/03, BStBl. I 2003, 648, Rz. 2a.

des § 27 Abs. 1 Satz 4 KStG zu einer Verminderung des Einlagekontos¹.

2669

Beratungshinweis

Der Forderungsverzicht kann ggf. als Gestaltungsmittel zur Vermeidung der nachteiligen Folgen des § 8 Abs. 4 KStG („Mantelkauf“) eingesetzt werden (s. dazu Rz. III 3065). Tritt der Verlust der wirtschaftlichen Identität zwischen dem Zeitpunkt der Ausbuchung und dem Zeitpunkt der Wiedereinbuchung der Verbindlichkeit ein, so soll dieser Verlust nach Ansicht des BMF bereits unter die Abzugsbeschränkung des § 8 Abs. 4 KStG fallen, wenn der Verzicht nach dem 18.12.2003 vereinbart wurde. Für die Zinsen soll dies insoweit gelten, als sie rechnerisch auf den Zeitraum zwischen der Vereinbarung des Verzichts und dem Verlust der wirtschaftlichen Identität nach § 8 Abs. 4 KStG entfallen².

b) Auswirkungen beim Gesellschafter mit Anteilen im Privatvermögen

2670 Nach der Rechtsprechung³ führt der Verzicht des Gesellschafters auf eine Forderung gegenüber der Kapitalgesellschaft im Wege der verdeckten Einlage bei ihm zum **Zufluss** des noch werthaltigen Teils der Forderung. Der Verzicht wird damit so behandelt, als wenn die Gesellschaft ihre Verbindlichkeit gegenüber dem Gesellschafter begleichen und der Gesellschafter die erlangten Mittel der Gesellschaft als Einlage zur Verfügung stellen würde⁴. Demnach ist aus Sicht des Gesellschafters danach zu differenzieren, ob es sich bei der Forderung um einen Anspruch auf rückständige Entgeltzahlungen (Gehalt, Miete, Zins etc.; „**Leistungs-**

1 BMF v. 4.6.2003 – IV A 2 - S 2836 - 2/03, BStBl. I 2003, 366 = GmbHR 2003, 856, Rz. 29.

2 BMF v. 16.12.2003 – IV A 2 - S - 2743 - 5/03, BStBl. I 2003, 648, Rz. 2d und 3. S. kritisch dazu *Hoffmann*, DStR 2004, 293.

3 BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307 = GmbHR 1997, 851.

4 Ähnlich *Grob*, BB 1997, 2524.

forderung“) oder um ein aus der Zurverfügungstellung von Geld entstandenen Anspruch („**Darlehensforderung**“) handelt¹.

- Durch den Verzicht auf eine **Leistungsforderung** (zB Gehaltsanspruch) entstehen beim Gesellschafter in Höhe des werthaltigen Teils steuerpflichtige Einkünfte (zB aus nichtselbständiger Arbeit) und nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung. Wurde eine **Besserungsvereinbarung** getroffen und lebt die Forderung wieder auf, so mindert der werthaltige Teil wieder die Anschaffungskosten der Beteiligung. Der nicht werthaltige Teil wird nicht besteuert und geht auch nicht in die Anschaffungskosten der Beteiligung ein. Tritt insoweit die Besserung wieder ein, so sind die Zahlungen im Zuflusszeitpunkt als Einkünfte aus zB nichtselbständiger Arbeit zu behandeln. 2671
- Der Verzicht auf eine **Darlehensforderung** führt beim Gesellschafter nicht zu steuerpflichtigen Einkünften. Der werthaltige Teil der Darlehensforderung erhöht die Anschaffungskosten, der nicht werthaltige Teil geht insoweit verloren. Kommt es zur Besserung, so führt die Rückzahlung des werthaltigen Teils wiederum zu einer Minderung der Anschaffungskosten, ein Wiederaufleben des wertlosen Teils ist steuerlich unbeachtlich. 2672

c) Auswirkungen beim Gesellschafter mit Anteilen im Betriebsvermögen

Verzichtet der betrieblich beteiligte Gesellschafter auf seine ihm gegenüber seiner GmbH zustehende Forderung, so wird die Ursache im Regelfall in wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Gesellschaft liegen. Dementsprechend stellt sich auf der Ebene des Gesellschafters im Vorfeld des Forderungsverzichts die Frage nach der **Teilwertabschreibung** auf Forderung und/oder Beteiligung; insoweit wird auf die Ausführungen in Rz. III 2662ff. verwiesen. Danach stellt die Abschreibung der Forderung in voller Höhe eine abzugsfähige Betriebsausgabe dar². 2673

¹ *Wochinger* in Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 8 Abs. 1 KStG nF Rz. 129. S. zu Einzelheiten (zB Reihenfolge bei Teilverzicht bei mehreren Ansprüchen; Bewertungsfragen; Verpflichtung zur Einbehaltung von Lohnsteuern; Haftungsaspekte) *Neu*, GmbH-StB 1998, 131 (132).

² So auch *Gebhardt*, DStR 1998, 226; *Hoffmann*, GmbHHR 1998, 1140 (1142).

- 2674 Der Verzicht auf den werthaltigen Teil der Forderung führt in dieser Höhe zu **nachträglichen Anschaffungskosten** auf die Beteiligung. Weitere Steuerfolgen ergeben sich beim betrieblich beteiligten Gesellschafter nicht. Insbesondere ist zu berücksichtigen, dass eine dem Gesellschafter zustehende Leistungsforderung (Beispiel: Mietzinsanspruch im Rahmen einer Betriebsaufspaltung) bereits mit Forderungsentstehung steuerlich **realisiert** wurde; mithin kann der Verzicht auf eine derartige Forderung – anders als im Privatvermögen (s. Rz. III 2668) – keine Besteuerung auslösen, sondern nur zu einer erfolgsneutralen Umschichtung führen.
- 2675 War der Forderungsverzicht mit einer **Besserungsvereinbarung** versehen und war die Forderung – ausnahmsweise – werthaltig, so muss der Darlehensgeber die Forderung konsequenterweise erfolgsneutral gegen Minderung des Beteiligungsansatzes einbuchen. War die Forderung – wie regelmäßig – wertlos, so muss die aufgrund der Besserungsvereinbarung notwendig werdende Einbuchung bzw. Tilgung der Forderung steuerpflichtig sein¹.

III. Stille Beteiligung

- 2676 Siehe hierzu und zur Abgrenzung zu anderen Beteiligungsformen Rz. I 440 ff. sowie Rz. III 3450 ff.
- 2677–2689 Einstweilen frei.

E. Begrenzung der Fremdfinanzierung – § 8 a KStG

I. Gesetzesentwicklung

- 2690 Nach der vom 1.1.1994 bis zum 31.12.2003 und damit zehn Jahre lang geltenden Regelung des § 8 a KStG stellten Zinszahlungen an Anteilseigner, bei denen diese Zinszahlungen nicht im Rahmen einer Veranlagung im Inland erfasst wurden, nach Überschreiten einer bestimmten Eigenkapital-Fremdkapital-Relation verdeckte Gewinnausschüttungen dar. Der EuGH hat diese Regelung als einen Verstoß gegen die Niederlas-

¹ S. zu Gestaltungsansätzen *Neu*, GmbH-StB 1998, 131.

sungsfreiheit (Art. 43 EGV) und damit als europarechtswidrig angesehen¹. Die Finanzverwaltung hat auf dieses Urteil mit abgestimmten Erlassen reagiert, nach denen die Vorschrift in EU-Fällen in allen offenen Fällen nicht mehr anzuwenden ist². Der Gesetzgeber hat die Vorschrift daraufhin im Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 22.12.2003 (sog. „Korb-II-Gesetz“; BGBl. I 2003, 2840) **für nach dem 31.1.2003 beginnende Wirtschaftsjahre** auf inländische Anteilseigner ausgedehnt und darüber hinaus in vielfacher Hinsicht modifiziert³. Das BMF hat mit Schreiben vom 15.7.2004 zur neuen Rechtslage Stellung bezogen⁴. Soweit sich aus diesem Schreiben nichts Abweichendes ergibt, gelten ergänzend die Grundsätze des Schreibens vom 15.12.1994⁵.

II. § 8a KStG idF des Korb-II-Gesetzes – Darlehensgewährung durch den Gesellschafter an seine Kapitalgesellschaft (Grundfall)

1. Voraussetzungen

Der **Grundfall** des § 8a Abs. 1 KStG ist dadurch charakterisiert, dass einer **Kapitalgesellschaft**⁶ von einem **wesentlich beteiligten Anteilseigner** 2691

1 EuGH v. 12.12.2002 – Rs. C-324/00, FR 2003, 182 = GmbHR 2003, 44.

2 FinMin. NRW v. 26.5.2003 – S 2742a - 11 - V B 4, FR 2003, 686 = GmbHR 2003, 860. In der Literatur wird allerdings die Meinung vertreten, dass Art. 56 EGV auch Beeinträchtigungen des Kapitalverkehrs zwischen den EU-Mitgliedsstaaten und Drittländern verbietet und das EuGH-Urteil mithin auch für diese Fälle gilt (*Prinz/Cordewener*, GmbHR 2003, 80 [83]).

3 S. zu den Optionen des Gesetzgebers *Weßling/Romswinkel*, GmbHR 2003, 925 (926). Ob die Vorschrift nach der Neufassung europatauglich ist, ist durchaus nicht gesichert (vgl. *Hahn*, IStR 2004, 277; *Kessler/Eickser/Obser*, IStR 2004, 325; *Körner*, IStR 2004, 253; *Jedemund*, IStR 2004, 595).

4 BMF v. 15.7.2004 – IV A 2 - S 2742a - 20/04, BStBl. I 2004, 593 = GmbHR 2004, 1106. S. hierzu *Blumenberg/Lechner*, BB 2004, 1765; *Dörr/Geibel/Geißelmeier/Gemmel/Krauß/Schreiber*, NWB Beilage 11/2004; *Dötsch/Pung*, DB 2004, 1683; *Grotherr*, IWB 2004, Fach 3 Deutschland Gruppe 4, 463; *Körner*, IStR 2004, 769; *Rödter/Schumacher*, DStR 2004, 1449; *Schulte/Behnes*, GmbHR 2004, 1045.

5 BMF v. 15.7.2004 – IV A 2 - S 2742a - 20/04, BStBl. I 2004, 593 = GmbHR 2004, 1106, Tz. 1, mit Hinweis auf BMF v. 15.12.1994 – IV B 7 - S 2742a - 63/94, BStBl. I 1995, 25 = GmbHR 1995, 146.

6 S. zu Sonderfragen im Hinblick auf ausländische Kapitalgesellschaften als Darlehensnehmer („Outboundfälle“) Rz. III 5709 ff. S. zur Einbeziehung von Personengesellschaften Rz. III 2724 ff.

(s. Rz. III 2692)¹ nicht nur **kurzfristig² Fremdkapital** überlassen wird. Sind diese Voraussetzungen erfüllt, so ist für die Anwendung des § 8a KStG weiter erforderlich, dass

- die Vergütungen die **Freigrenze** von 250 000 Euro (s. Rz. III 2694 ff.) übersteigen **und**
- das **maßgebliche nicht nur kurzfristig überlassene Fremdkapital** das **maßgebliche Eigenkapital** um mehr als 50 % überschreitet (**safe haven**) (s. Rz. III 2697 ff.) **und**
- ein **Fremdvergleich** (s. Rz. III 2705) nicht geführt werden kann³.

a) Wesentlich beteiligter Anteilseigner

2692 Der Begriff des wesentlich beteiligten Gesellschafters ist in § 8a Abs. 3 KStG geregelt⁴.

- Eine wesentliche Beteiligung liegt nach § 8a Abs. 3 **Satz 1** KStG grundsätzlich dann vor, wenn der Darlehensgeber am Grund- oder Stammkapital der Kapitalgesellschaft zu **mehr als einem Viertel** unmittelbar oder mittelbar über eine Personen- oder Kapitalgesellschaft beteiligt ist. Dabei ist auf den Anteil am Kapital und nicht auf die Stimmrechte abzustellen⁵. Bei mittelbaren Beteiligungen ist die durchgerechnete

1 S. zu Sonderfragen im Hinblick auf ausländische Anteilseigner („Inboundfälle“) Rz. III 5790 ff.

2 Das Kriterium der nur kurzfristigen Überlassung ist neu in das Gesetz aufgenommen worden. Fremdkapital gilt dann als kurzfristig, wenn es nicht als Dauerschuld iS des § 8 Nr. 1 GewStG zu qualifizieren ist (BMF v. 15.7.2004 – IV A 2 - S 2742a - 20/04, BStBl. I 2004, 593 = GmbHR 2004, 1106, Tz. 37).

3 Ausgenommen sind überdies bankübliche Kreditaufnahmen durch Kreditinstitute (§ 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG). S. zu § 8a KStG aF BMF v. 15.12.1994 – IV B 7 - S 2742a - 63/94, BStBl. I 1995, 25 = GmbHR 1995, 146, Tz. 69; Hinweis auf §§ 1, 29 KWG.

4 Eine nur kurzfristige wesentliche Beteiligung genügt (BMF v. 15.12.1994 – IV B 7 - S 2742a - 63/94, BStBl. I 1995, 25 = GmbHR 1995, 146, Tz. 11). S. zu Problemen beim Anteilseignerwechsel *Grotherr*, WPg 2004, 404 (407); s. dazu auch BMF v. 15.12.1994 – IV B 7 - S 2742a - 63/94, BStBl. I 1995, 25 = GmbHR 1995, 146, Tz. 41.

5 BMF v. 15.12.1994 – IV B 7 - S 2742a - 63/94, BStBl. I 1995, 25 = GmbHR 1995, 146, Tz. 12. S. auch BMF v. 15.7.2004 – IV A 2 - S 2742a - 20/04, BStBl. I 2004, 593 = GmbHR 2004, 1106, Tz. 31.

Quote maßgeblich¹. Anteilseigner iS des § 8a Abs. 1 KStG ist aber immer nur der unmittelbar beteiligte Gesellschafter².

Beispiel

Die M-GmbH ist zu 15 % unmittelbar und zu 15 % über ihre 100%ige Tochtergesellschaft T1-GmbH an der T2-GmbH beteiligt. M-GmbH ist zu $(15 \% + 100 \% \times 15 \% =) 30 \%$ und damit wesentlich beteiligt.

- Ist der Darlehensgeber nicht zu mehr als 25 % beteiligt, so gilt er gleichwohl als wesentlich beteiligt, wenn er mit anderen Anteilseignern zu mehr als einem Viertel beteiligt ist, mit denen er eine Personenvereinigung bildet oder von denen er beherrscht wird, die er beherrscht oder die mit ihm gemeinsam beherrscht werden (§ 8a Abs. 3 **Satz 2** KStG). Im obigen Beispiel ist daher auch T1-GmbH wesentlich an T2-GmbH beteiligt, da sie zwar lediglich 15 % der Anteile hält; gemeinsam mit der sie beherrschenden M-GmbH sind es jedoch 30 %.
- Schließlich gilt ein Darlehensgeber auch dann als wesentlich beteiligt, wenn er allein oder im Zusammenwirken mit anderen Anteilseignern einen beherrschenden Einfluss ausüben kann (§ 8a Abs. 3 **Satz 3** KStG). Als Beispiel sei ein Stimmrechtspool genannt.

Die Vorschrift stimmt vollständig mit § 8a Abs. 3 KStG aF überein, so dass **2693** insoweit auf die entsprechenden Regelungen der Finanzverwaltung³ sowie die diesbezügliche Literatur⁴ verwiesen werden kann. Anders als in der Vorgängervorschrift ist es allerdings unerheblich, ob die Vergütung beim Anteilseigner im Inland im Rahmen einer Veranlagung erfasst wird oder nicht (so noch § 8a Abs. 1 Satz 2 KStG aF).

b) Freigrenze von 250 000 Euro

Als sog. „Mittelstandskomponente“ sieht das Gesetz für Zinsen auf Gesellschafterdarlehen eine Freigrenze vor⁵. § 8a KStG ist nicht anzuwenden, **2694** wenn die Vergütungen an wesentlich beteiligte Anteilseigner oder Per-

1 BMF v. 15.12.1994 – IV B 7 - S 2742a - 63/94, BStBl. I 1995, 25 = GmbHR 1995, 146, Tz. 10.

2 BMF v. 15.7.2004 – IV A 2 - S 2742a - 20/04, BStBl. I 2004, 593 = GmbHR 2004, 1106, Tz. 8.

3 BMF v. 15.12.1994 – IV B 7 - S 2742a - 63/94, BStBl. I 1995, 25 = GmbHR 1995, 146, Tz. 7 ff.

4 S. etwa *Wassermeyer*, IStR 1995, 106.

5 S. umfassend zur Freigrenze *Grotherr*, BB 2004, 411.

sonen iS des § 8a Abs. 1 Satz 2 KStG – und nur an diese – im jeweiligen Veranlagungszeitraum¹ **insgesamt** weniger als **250 000 Euro** betragen. Bei der Prüfung sind auch Vergütungen auf das zulässige Fremdkapital und Vergütungen auf Fremdkapital, für das der Drittvergleich gelingt, einzubeziehen. Vergütungen an einen rückgriffsberechtigten Dritten sind nur zu berücksichtigen, soweit kein Gegenbeweis gelingt (s. dazu Rz. 2716)². Bis zu diesem Betrag erfolgt damit – unabhängig vom safe haven (s. Rz. III 2697 ff.) – keine Umqualifizierung in eine vGA. Ein Zinsbetrag von 250 000 Euro bedeutet bei einem Zinssatz von 5 % Fremdkapital in Höhe von 5 000 000 Euro. Damit wird eine Reihe kleiner und mittlerer Unternehmen nicht von § 8a Abs. 1 KStG betroffen sein.

2695

Beratungshinweis

Zu beachten ist, dass es für Finanzierungen aus konzerninternen Erwerben keine Freigrenze (und keinen safe haven) gibt (s. dazu Rz. III 2731 ff.).

2696

Aus der Formulierung „wenn“ ist zu schließen, dass es sich um eine Freigrenze und nicht um einen Freibetrag handelt mit der Folge, dass jegliche Überschreitung des Betrages zur Umqualifikation **sämtlicher** nicht in den safe haven fallenden Vergütungen führt. Der Begriff „insgesamt“ bedeutet, dass die Grenze nicht geschafter-, sondern gesellschaftsbezogen zu ermitteln ist. Ist ein Geschafter an mehreren Gesellschaften beteiligt, gilt die Freigrenze konsequenterweise mehrfach³. Dies hat auch zur Folge, dass die Freigrenze auch dann vollständig und nicht nur zeitanteilig zu gewähren ist, wenn der Darlehensgeber nur zeitweise wesentlich an der Gesellschaft beteiligt ist.

c) Safe haven

2697

Wird die Freigrenze von 250 000 Euro überschritten, so stellen die Vergütungen auf nicht nur kurzfristig überlassenes Fremdkapital stets vGA

1 BMF v. 15.7.2004 – IV A 2 - S 2742a - 20/04, BStBl. I 2004, 593 = GmbHR 2004, 1106, Tz. 28.

2 BMF v. 15.7.2004 – IV A 2 - S 2742a - 20/04, BStBl. I 2004, 593 = GmbHR 2004, 1106, Tz. 29.

3 BMF v. 15.7.2004 – IV A 2 - S 2742a - 20/04, BStBl. I 2004, 593 = GmbHR 2004, 1106, Tz. 28. Kritisch *Grotherr*, BB 2004, 411 (412), dort auch umfassend zur Freigrenze.

dar, wenn sie **nicht in einem Bruchteil des Kapitals** bemessen sind. Dazu zählen insbesondere **gewinn- oder umsatzabhängige Vergütungen**. Dies gilt auch dann, wenn die Vergütungen nur teilweise gewinn- oder erfolgsabhängig sind¹. Damit führen zB partiarische Darlehen oder typische stille Beteiligungen eines wesentlich beteiligten Anteilseigners stets zu vGA, wenn die Vergütungen die Freigrenze überschreiten.

Beratungshinweis

Da für ergebnisabhängige Finanzierungen kein safe haven besteht, verbrauchen derartige Finanzierungen mE auch nicht den safe haven für festverzinsliche Darlehen. Bestehen daher beide Finanzierungsvarianten nebeneinander, bleibt der safe haven für festverzinsliche Darlehen unberührt².

2698

Handelt es sich dagegen um **in einem Bruchteil des Kapitals** bemessene Vergütungen (zB **festverzinsliche Darlehen**), so stellen diese nur insoweit verdeckte Gewinnausschüttungen dar, als das Fremdkapital das 1,5fache des auf den finanzierenden wesentlich beteiligten Gesellschafter entfallenden anteiligen Eigenkapitals überschreitet (sog. **safe haven**). 2699

Das anteilige Eigenkapital wird aus der **Handelsbilanz zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs** ermittelt (§ 8a Abs. 2 Satz 1 KStG). 2700
Es ergibt sich nach § 8a Abs. 2 Satz 2 bis 4 KStG aus folgender Berechnung (s. zur Ermittlung bei **Holdingsgesellschaften** Rz. III 2721 ff.).

1 S. die Beispiele in BMF v. 15.12.1994 – IV B 7 - S 2742a - 63/94, BStBl. I 1995, 25 = GmbHR 1995, 146, Tz. 55.

2 Ähnlich *Prinz* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 8a KStG aF Rz. 110 („Meistbegünstigungsprinzip“). So auch *Grotherr*, WPg 2004, 404 (406).

	Gezeichnetes Kapital
./.	ausstehende Einlagen ¹
+	Kapitalrücklagen, Gewinnrücklagen, Jahresüberschuss
./.	Verlustvortrag, Jahresfehlbetrag ²
+	50 % der Sonderposten mit Rücklageanteil
./.	Buchwerte der Beteiligungen am Grund- oder Stammkapital von Tochterkapitalgesellschaften ³
./.	Buchwerte der Beteiligungen an Tochterpersonengesellschaften
+	Buchwerte der anteiligen Vermögensgegenstände der Tochterpersonengesellschaften
=	Zwischensumme
./.	auf die übrigen Gesellschafter entfallender Teil der Zwischensumme
=	maßgebliches Eigenkapital iS des § 8a Abs. 2 KStG

2701 Die in der Tabelle enthaltene, vom Gesetz vorgesehene und dem Anwendungsschreiben zu § 8a KStG aF⁴ entlehnte Behandlung von **Beteiligungen an Personengesellschaften** wirft eine Reihe von Fragen auf. Fraglich ist insbesondere,

1 Ausstehende Einlagen mindern das Eigenkapital der Kapitalgesellschaft insgesamt und nicht nur den Eigenkapitalanteil des Gesellschafters, der noch eine Einlage schuldet (BMF v. 15.12.1994 – IV B 7 - S 2742a - 63/94, BStBl. I 1995, 25 = GmbHR 1995, 146, Tz. 40).

2 Eine vorübergehende Minderung des Eigenkapitals durch einen Jahresfehlbetrag ist unbeachtlich, wenn bis zum Ablauf des dritten auf das Wirtschaftsjahr des Verlustes folgenden Wirtschaftsjahrs das ursprüngliche Eigenkapital durch Gewinnrücklagen oder Einlagen wiederhergestellt wird (§ 8a Abs. 2 Satz 4 KStG).

3 Anteile an Kapitalgesellschaften sind nach Tz. 83 des BMF-Schreibens zu § 8a KStG aF (BMF v. 15.12.1994 – IV B 7 - S 2742a - 63/94, BStBl. I 1995, 25 = GmbHR 1995, 146) erst ab einer Quote von 20 % Beteiligungen im Sinne des Gesetzes; dies dürfte auch für die Neufassung gelten. Die Kürzung entfällt bei Holdinggesellschaften (s. Rz. III 2723). Vom BMF wird die Meinung vertreten, dass nach der Neufassung des § 8a KStG auch Anteile an ausländischen Gesellschaften vom Eigenkapital abgezogen werden (BMF v. 15.7.2004 – IV A 2 - S 2742a - 20/04, BStBl. I 2004, 593 = GmbHR 2004, 1106, Tz. 34); kritisch etwa *Blumers/Joerg/Thiele*, BB 2004, 631 (633).

4 Zu § 8a KStG aF BMF v. 15.12.1994 – IV B 7 - S 2742a - 63/94, BStBl. I 1995, 25 = GmbHR 1995, 146, Tz. 98.

- ob der von § 8a KStG verwendete Begriff „Vermögensgegenstand“ Aktiva und Passiva oder nur Aktiva erfasst¹,
- ob die Buchwerte laut Handels- oder Steuerbilanz maßgeblich sind und²
- ob bei einer Anknüpfung an die Steuerbilanz auch Ergänzungs- und Sonderbilanzen berücksichtigt werden³.

Die Finanzverwaltung spricht sich dafür aus, dass sowohl Aktiva als auch Passiva erfasst werden und die Buchwerte laut Handelsbilanz maßgeblich sind; Ergänzungs- und Sonderbilanzen bleiben demzufolge außen vor⁴.

Fraglich ist des Weiteren, wie zu verfahren ist, wenn die Tochterpersonengesellschaft ihrerseits an **Kapitalgesellschaften beteiligt** ist. Es ist insbesondere zu klären, ob diese Kapitalbeteiligungen gekürzt werden (s. Zeile 6 der obigen Tabelle). Die Finanzverwaltung bejaht dies⁵.

Das **Zusammenwirken von Freigrenze und safe haven** für festverzinsliche Darlehen zeigen die beiden folgenden Fälle.

1 Für die Einbeziehung von Aktiva und Passiva *Dötsch/Pung*, DB 2004, 91 (94); wohl auch *Prinz/Ley*, FR 2003, 933 (936). Für die Einbeziehung nur der Aktiva *Hill/Kavazidis*, DB 2003, 2028 (2032).

2 Für steuerliche Wertansätze *Dötsch/Pung*, DB 2004, 91 (94); wohl auch *Prinz/Ley*, FR 2003, 933 (936). Für die Handelsbilanz *Hill/Kavazidis*, DB 2003, 2028 (2032); *Stalinski*, NWB 2004 Fach 4, 4771 (4774).

3 Für die Einbeziehung von Ergänzungsbilanzen *Dötsch/Pung*, DB 2004, 91 (94); *Prinz/Ley*, FR 2003, 933 (936); interessanterweise auch *Stalinski*, NWB 2004 Fach 4, 4771 (4774), obwohl sie sich für eine Übernahme der Handelsbilanzwerte ausspricht. Gegen die Einbeziehung von Sonderbilanzen wegen andernfalls eintretender Doppelberücksichtigung *Dötsch/Pung*, DB 2004, 91 (94); *Stalinski*, NWB 2004 Fach 4, 4771 (4774).

4 BMF v. 15.7.2004 – IV A 2 - S 2742a - 20/04, BStBl. I 2004, 593 = GmbHR 2004, 1106, Tz. 32. S. zur Diskussion *Dötsch/Pung*, DB 2004, 91 (94); *Neu/Tombers*, GmbH-StB 2004, 75 (77); *Prinz/Ley*, FR 2003, 933 (936).

5 BMF v. 15.7.2004 – IV A 2 - S 2742a - 20/04, BStBl. I 2004, 593 = GmbHR 2004, 1106, Tz. 35. S. dazu auch *Dötsch/Pung*, DB 2004, 91 (94); *Neu/Tombers*, GmbH-StB 2004, 75 (78).

	Fall 1 (in Euro)	Fall 2 (in Euro)
Eigenkapital	1,0 Mio.	10,0 Mio.
Fremdkapital	4,0 Mio.	40,0 Mio.
Zinsen (5 %)	$5 \% \times 4 \text{ Mio.} = 0,2 \text{ Mio.}$	$5 \% \times 40 \text{ Mio.} = 2,0 \text{ Mio.}$
Freigrenze überschritten?	Nein	Ja
Fremdkapital Safe haven übersteigender Betrag	<i>Entfällt</i>	40,0 Mio. $1,5 \times 10 \text{ Mio.} = 15,0 \text{ Mio.}$ $40 \text{ Mio.} - 15 \text{ Mio.} = \underline{\underline{25,0 \text{ Mio.}}}$
Zinsen auf übersteigenden Betrag	<i>Entfällt</i>	$5 \% \times 25 \text{ Mio.} = 1,25 \text{ Mio.}$
vGA	0	$5 \% \times 25 \text{ Mio.} = 1,25 \text{ Mio.}$

- In **Fall 1** kommt es nicht zu einer vGA, weil die Freigrenze nicht überschritten wird; die Prüfung des safe haven erübrigt sich.
- In **Fall 2** betragen die Zinsen mehr als 250 000 Euro, so dass die safe-haven-Regelung zur Anwendung gelangt mit der Folge, dass (nur) die Zinsen auf den übersteigenden Betrag (= 1,25 Mio. Euro) betroffen sind¹.

d) Drittvergleich (§ 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG)

2705 Bei festverzinslichen, nicht dagegen variabel verzinslichen Darlehen stellen die Vergütungen trotz Überschreitens der Freigrenze und des safe havens dennoch keine vGA dar, wenn der Nachweis gelingt, dass die Gesellschaft dieses Fremdkapital bei sonst gleichen Umständen auch von einem **fremden Dritten** hätte erhalten können. Hierfür hat die Finanzverwaltung allerdings bisher kaum erfüllbare Anforderungen gestellt, so dass ein solcher Nachweis nur sehr schwer geführt werden kann². Im BMF-Schreiben vom 15.7.2004 wird darauf hingewiesen, dass der Gegenbeweis zB durch eine Bescheinigung des rückgriffsberechtigten Dritten geführt werden kann, aus der sich neben dem Nachweis als solchen insbesondere Art

1 S. zu der Konstellation, dass mehrere festverzinsliche Darlehen bestehen, *Neu/Tombers*, GmbH-StB 2004, 75 (78).

2 Zu § 8a KStG aF BMF v. 15.12.1994 – IV B 7 - S 2742a - 63/94, BStBl. I 1995, 25 = GmbHR 1995, 146, Tz. 59 ff.

und Umfang der für die Kapitalüberlassung gewährten Sicherheiten ergeben¹.

2. Rechtsfolgen

a) Rechtsfolgen beim Darlehensnehmer (Gesellschaft)

Als Rechtsfolge ordnet § 8a Abs. 1 Satz 1 KStG an, dass die von der Vorschrift erfassten Vergütungen **vGA** sind. Im Gegensatz zur gegenwärtigen Regelung des § 8a KStG werden folglich keine vGA fingiert, sondern es erfolgt eine tatsächliche (gesetzliche) Umqualifizierung. Vermutlich liegt der Grund darin, dass das FG Düsseldorf zur bisherigen Fassung des § 8a KStG entschieden hatte, die fingierten vGA führten nicht zu einer **Kapitalertragsteuerpflicht**². Dem soll offenbar durch die neue Formulierung „sind auch verdeckte Gewinnausschüttungen“ vorgebeugt werden³.

Im Zeitpunkt des Abflusses der Vergütungen sind nach Ansicht des BMF §§ 27 und 38 KStG zu beachten und ist Kapitalertragsteuer einzubehalten⁴. Dabei wird nicht beanstandet, wenn die Kapitalertragsteuer erst dann einbehalten und abgeführt wird, sobald die Vergütungen für das Fremdkapital iS des § 8a Abs. 1 Satz 1 KStG (insbesondere festverzinsliche Darlehen) die Freigrenze in Höhe von 250 000 Euro übersteigen. Handelt es sich dagegen um Darlehen, für das die Freigrenze nicht gewährt wird, oder ist bereits zu Beginn des Wirtschaftsjahres damit zu rechnen, dass die Vergütungen die Freigrenze übersteigen, ist die Kapitalertragsteuer von vorneherein einzubehalten und abzuführen⁵. In Organschaftsfällen besteht zwischen Organträger und Organ keine Kapitalertragsteuereinbehaltungspflicht⁶.

Die nach § 8a KStG als vGA zu behandelnde Vergütung ist dem Einkommen hinzuzurechnen (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG). Dies gilt auch für die

1 BMF v. 15.7.2004 – IV A 2 - S 2742a - 20/04, BStBl. I 2004, 593 = GmbHR 2004, 1106, Tz. 21. S. dazu *Schmid/Grabbe*, DStR 2004, 403.

2 FG Düsseldorf v. 5.9.2000 – 6 K 2821/97, FR 2001, 79.

3 *Prinz/Ley*, FR 2003, 933 (936).

4 BMF v. 15.7.2004 – IV A 2 - S 2742a - 20/04, BStBl. I 2004, 593 = GmbHR 2004, 1106, Tz. 5.

5 BMF v. 15.7.2004 – IV A 2 - S 2742a - 20/04, BStBl. I 2004, 593 = GmbHR 2004, 1106, Tz. 6.

6 BMF v. 15.7.2004 – IV A 2 - S 2742a - 20/04, BStBl. I 2004, 593 = GmbHR 2004, 1106, Tz. 26, mit Beispielfall.

Gewerbsteuer: Die bisherige Vorschrift des § 9 Nr. 10 GewStG, wonach die Einkommenshinzurechnungen nach § 8a KStG für Zwecke der Gewerbesteuer wieder gekürzt werden, wurde durch das Gesetz zur Änderung des Gewerbesteuergesetzes und anderer Gesetze vom 23.12.2003 (BGBl. I 2003, 2922) abgeschafft. Damit ist eine erhebliche Verschärfung gegenüber der alten Rechtslage eingetreten.

2709 Nach § 8a Abs. 1 Satz 1 KStG ist es für die Anwendung des § 8a KStG ausreichend, wenn der Gesellschafter nur zu einem Zeitpunkt im Wirtschaftsjahr wesentlich beteiligt ist (s. Rz. III 2692, Fn. 3). ME hat dies jedoch nicht zur Folge, dass damit sämtliche Zinszahlungen als vGA zu qualifizieren sind. Vielmehr gilt dies nur für die Zeiträume, in denen der Darlehensgeber wesentlich beteiligt ist¹.

b) Rechtsfolgen beim Darlehensgeber (Gesellschafter)

2710 Beim Darlehensgeber werden die bisher als Zinserträge versteuerten Einnahmen nach Ansicht der Finanzverwaltung zu **vGA** umqualifiziert².

- Handelt es sich beim Gesellschafter um eine **natürliche Person**, so unterlagen die Zinserträge bisher der vollen Einkommensteuer und ggf., wenn die Anteile in einem gewerblichen Betriebsvermögen gehalten wurden, der Gewerbesteuer. Sind die Zinsen unter § 8a KStG zu subsumieren, so handelt es sich nun um verdeckte Gewinnausschüttungen, für die das Halbeinkünfteverfahren und regelmäßig das gewerbesteuerliche Schachtelprivileg gilt (§ 9 Nr. 2a oder Nr. 7 GewStG)³. Im Fall einer Refinanzierung des Darlehens sind die Abzugsrestriktionen des § 3c Abs. 2 EStG zu beachten⁴.
- Ist Gesellschafter eine **Kapitalgesellschaft**, so sind die zu verdeckten Gewinnausschüttungen umqualifizierten Zinseinnahmen nach § 8b Abs. 1 KStG steuerfrei. Allerdings gelten nach § 8b Abs. 5 KStG idF

1 *Grotherr*, WPg 2004, 404 (408); s. zu § 8a KStG aF *Prinz* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 8a KStG aF Rz. 72 mwN.

2 BMF v. 15.7.2004 – IV A 2 - S 2742a - 20/04, BStBl. I 2004, 593 = GmbHR 2004, 1106, Tz. 11.

3 Fraglich ist, wie im Fall (typisch) stiller Beteiligungen mit Verlustanteilen zu verfahren ist. S. hierzu sowie zu weiteren Fragestellungen (zB auch Anwendung des § 15 Abs. 4 Satz 6 EStG; s. dazu Rz. III 3505.1 ff.) *Mensching*, DStR 2004, 408.

4 *Dötsch/Pung*, DB 2004, 91 (96); *Golücke/Franz*, GmbHR 2003, 1093 (1095); *Schiffers/Köster*, GmbHR 2003, 1301 (1306).

des Korb-II-Gesetzes 5 % der Dividende als nicht abzugsfähige Betriebsausgabe mit der Folge, dass die vGA im Ergebnis nur zu 95 % befreit ist.

Beratungshinweis

Die Rechtsauffassung des BMF ist nicht unumstritten. Insbesondere *Wassermeyer* ist der Ansicht, dass sich die Rechtsfolgen des § 8a KStG auf die Gesellschaftsebene beschränken und es auf der Ebene der Gesellschafter nicht zu einer Umqualifizierung kommt¹. § 8a KStG hätte dann ähnliche Steuerfolgen wie eine nicht abzugsfähige Betriebsausgabe.

2710.1

c) Gesamtbetrachtung

In einer Gesamtbetrachtung ergeben sich für 100 unter § 8a KStG fallende Zinsen nach Auffassung des BMF und der hM in der Literatur die folgenden steuerlichen Konsequenzen (ohne Refinanzierungskosten)².

	Einkommen ohne § 8a KStG	Einkommen mit § 8a KStG	
		Gesellschafter = M	Gesellschafter = M-GmbH
Gesellschaft (Darlehensnehmer) ³	-100	0	0
Gesellschafter (Darlehensgeber)	+100	+50	+5
Gesamt	0	+50	+5

Je nach Erfolgssituation der Beteiligten kann es zu Steuermehr- oder -minderzahlungen kommen. Sonderbelastungen ergeben sich möglicher-

1 *Wassermeyer*, DStR 2004, 749.

2 S. im Einzelnen die Steuerbelastungsrechnungen bei *Mensching/Bauer*, BB 2003, 2429 (2432).

3 Es sind ausschließlich die Körperschaftsteuerfolgen dargestellt. Gewerbesteuerlich ist beachtlich, dass die Zinsaufwendungen regelmäßig Dauerschuldzinsen darstellten und nach § 8 Nr. 1 GewStG zur Hälfte hinzugerechnet wurden. Nach Abschaffung von § 9 Nr. 10 GewStG kommt es in diesen Fällen zur Hinzurechnung der verbleibenden 50 %.

weise bei vorhandenem EK 02. Zu berücksichtigen ist, dass die Mehrbelastung auf der Ebene der Gesellschaft anfällt und die Entlastung beim Gesellschafter auftritt.

2712

Beratungshinweis

Dies kann bei Gesellschaften mit mehreren Gesellschaftern zu Problemen führen. Fraglich ist, ob sich hieraus ein Ausgleichsanspruch ergibt oder ob ein außerordentliches Kündigungsrecht besteht. Die Frage stellt sich insbesondere den Fällen, in denen der Darlehensvertrag vor Verabschiedung des Korb-II-Gesetzes geschlossen wurde und (iS des § 8a KStG) wesentlich und unwesentlich beteiligte Gesellschafter vorliegen oder nicht beteiligungsquotale Darlehen vergeben wurden. Für danach abgeschlossene Verträge stellt sich das Problem, dass die Gesellschaft möglicherweise nicht erkennen kann, ob der Darlehensgeber wesentlich iS des § 8a KStG beteiligt ist; insoweit wäre eine entsprechende Negativerklärung des Darlehensgebers zu erwägen¹.

III. Besonderheiten im Hinblick auf den Darlehensgeber/Sicherheitengeber

1. Nahe stehende Personen

(§ 8a Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 1 KStG)

2713 Wie bisher ist § 8a KStG nicht nur auf Darlehensgewährungen des Anteilseigners selbst, sondern auch dann anzuwenden, wenn es sich beim Darlehensgeber um eine dem Anteilseigner nahe stehende Person iS des § 1 Abs. 2 AStG handelt. Dem Anteilseigner nahe stehend ist ein Darlehensgeber, wenn

- der Darlehensgeber an dem Anteilseigner **mindestens zu 25 %** unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist oder auf den Anteilseigner unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss ausüben kann (oder umgekehrt) oder
- eine **dritte Person** sowohl am Darlehensgeber als auch am Anteilseigner zu mindestens 25 % beteiligt ist oder auf beide unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss ausüben kann oder

¹ S. hierzu umfassend *Grotberr*, StB 2004, 175.

- der Darlehensgeber oder der Anteilseigner imstande ist, bei der Vereinbarung der Bedingungen anderer Geschäftsbeziehungen auf den Darlehensgeber oder den Gesellschafter **Einfluss** auszuüben oder wenn einer von beiden ein eigenes Interesse an der Erzielung der Einkünfte des anderen hat.

Ist der Darlehensgeber nicht an der Gesellschaft beteiligt, so kann die aus der Anwendung des § 8a KStG resultierende vGA steuerlich nur dem **Anteilseigner** zugerechnet werden, so dass bei diesem entsprechend den in Rz. III 2710 dargestellten Grundsätzen ein Beteiligungsertrag zu erfassen ist. Fraglich ist dann, ob es hierdurch zu Doppelbesteuerungen kommt bzw. wie diese vermieden werden können.

Beispiel

An der T1-GmbH und der T2-GmbH ist jeweils a) die natürliche Person M bzw. b) die M-GmbH zu je 100 % beteiligt. Die T1-GmbH gewährt der T2-GmbH ein Darlehen. Die Zinsen betragen 100 Punkte. Freigrenzen und safe haven sind überschritten, ein Fremdvergleich ist nicht möglich.

§ 8a KStG ist bei der T2-GmbH anwendbar mit der Folge, dass die Zinszahlungen dem Einkommen hinzugerechnet werden. Fraglich sind die Steuerfolgen bei der T1-GmbH sowie beim Anteilseigner (M bzw. M-GmbH).

Fall a): Natürliche Person M als Gesellschafter

M werden über § 8a KStG dem Halbeinkünfteverfahren unterliegende verdeckte Gewinnausschüttungen in Höhe von $(50 \% \times 100 =) 50$ Punkten zugerechnet¹. Tatsächlich fließen ihm jedoch keine Einnahmen zu. Nach Meinung des BMF² wird der Vorteil von 100 auf die Beteiligung an der T1-GmbH verwendet und führt damit zu entsprechenden nachträglichen Anschaffungskosten für M und zu einer verdeckten Einlage bei der T1-GmbH, so dass der Zinsertrag ohne Steuerbelastung vereinnahmt wird. Nach früherer Auffassung von *Wassermeyer*³ wird der Vermögensvorteil dagegen bei M verbraucht. Da der Verbrauch dem Halbabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG unterliegt, bedeutet dies im Ergebnis ein steuerliches Einkommen von $[(50 \% \times 100) - (50 \% \times 100) =] 0$. Zu einer Einkommenskorrektur bei der T1-GmbH kommt es danach nicht. Nach neuerer Ansicht von *Wassermeyer* kommt es dagegen bei der M-GmbH zu überhaupt keinen Steuerfolgen (s. Rz. III 2710.1).

1 BMF v. 15.7.2004 – IV A 2 - S 2742a - 20/04, BStBl. I 2004, 593 = GmbHR 2004, 1106, Tz. 13.

2 BMF v. 15.7.2004 – IV A 2 - S 2742a - 20/04, BStBl. I 2004, 593 = GmbHR 2004, 1106, Tz. 14. So auch *Rödler/Schumacher*, DStR 2003, 1725 (1731).

3 *Wassermeyer*, DStR 2003, 2056; so auch *Neumann/Stimpel*, GmbHR 2004, 392 (396).

Fall b): M-GmbH als Gesellschafter

Die der M-GmbH zuzurechnende vGA von 100 Punkten ist steuerfrei nach § 8b Abs. 1 KStG; allerdings sind 5 % als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben zu behandeln (§ 8b Abs. 5 KStG idF des Korb-II-Gesetzes), so dass im Ergebnis nur 95 Punkte steuerfrei sind. Nach der Ansicht des BMF¹ kommt es bei der M-GmbH wiederum zu nachträglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung und zu einer verdeckten Einlage bei der T1-GmbH. Nach früherer Auffassung von *Wassermeyer*² wird der Vorteil bei der M-GmbH dagegen wieder verbraucht und bleibt der Zinsertrag bei der T1-GmbH steuerpflichtig. Nach neuerer Ansicht treten bei der M-GmbH wiederum keine Steuerfolgen ein (s. Rz. III 2710.1).

Die Unterschiede zeigt die nachfolgende Übersicht („AK-Beteiligung“: Der Vorteil wird zu nachträglichen Anschaffungskosten verwendet; „Verbrauch“: Der Vorteil wird verbraucht)³.

	Einkommen ohne § 8a KStG	Einkommen mit § 8a KStG			
		Anteilseigner = M		Anteilseigner = M-GmbH	
		AK- Beteiligung	Verbrauch	AK- Beteiligung	Verbrauch
T2-GmbH (Darlehens- nehmer) ⁴	-100	0	0	0	0
T1-GmbH (Darlehens- geber)	+100	0	+100	0	+100
Anteilseigner	0	+50	0	+5	-95
Gesamt	0	+50	+100	+5	+5
<i>Nachträgliche AK Beteiligung</i>	<i>0</i>	<i>+100</i>	<i>0</i>	<i>+100</i>	<i>0</i>

1 BMF v. 15.7.2004 – IV A 2 - S 2742a - 20/04, BStBl. I 2004, 593 = GmbHR 2004, 1106, Tz. 14. So auch *Rödter/Schumacher*, DStR 2003, 1725 (1731).

2 *Wassermeyer*, DStR 2003, 2056; so auch *Neumann/Stimpel*, GmbHR 2004, 392 (396).

3 Verfahrensrechtlich besteht ggf. das Problem, dass eine Umqualifizierung beim Gesellschafter nicht mehr möglich ist (s. dazu *Bippus*, GmbHR 2002, 951; *Gölücke/Franz*, GmbHR 2003, 1093 (1095)).

4 Es sind ausschließlich die Körperschaftsteuerfolgen dargestellt. Gewerbesteuerlich ist beachtlich, dass die Zinsaufwendungen regelmäßig Dauerschuldzinsen darstellten und nach § 8 Nr. 1 GewStG zur Hälfte hinzugerechnet wurden. Nach Abschaffung von § 9 Nr. 10 GewStG kommt es in diesen Fällen zur Hinzurechnung der verbleibenden 50 %.

Wird das Darlehen von der der Muttergesellschaft übergeordneten Gesellschaft gewährt, stellt sich entsprechend die Frage, ob die vGA „durchgereicht“ oder auf der Ebene der Zwischengesellschaft verbraucht wird¹.

Zu den nahe stehenden Personen im Sinne der ersten Alternative zählen auch **nachgeordnete Gesellschaften**. Demzufolge werden bei wörtlicher Auslegung auch Darlehensgewährungen der Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft von § 8a KStG erfasst. Die Finanzverwaltung hat sich die wörtliche Auslegung zu Eigen gemacht. Der Vergütungsbetrag wird nach Ansicht des BMF von der Muttergesellschaft (Darlehensnehmer) der Tochtergesellschaft (Darlehensgeber) im Wege der verdeckten Einlage zugeführt. In der Folge ist der Wertansatz der Beteiligung der Mutter- an der Tochtergesellschaft entsprechend zu erhöhen (nachträgliche Anschaffungskosten). Der Vergütungsbetrag mindert bei der Muttergesellschaft weder das körperschaftsteuerliche Einkommen noch den Gewinn iS des § 7 Satz 1 GewStG². 2715

2. Rückgriffsberechtigte Dritte

(§ 8a Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 2 KStG)

Wie auch nach § 8a KStG aF ist die Vorschrift auch dann anzuwenden, 2716 wenn Darlehensgeber weder Anteilseigner noch eine dieser nach § 1 Abs. 2 AStG nahe stehende Person, sondern Dritter ist, der Dritte jedoch auf den Anteilseigner oder eine diesem nahe stehende Person **Rückgriff** nehmen kann (§ 8a Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 2 KStG)³.

Voraussetzung hierfür ist nach Ansicht der Finanzverwaltung ein rechtlicher Anspruch (zB Garantie, Patronatserklärung) oder eine dingliche Sicherheit (zB Sicherungseigentum, Grundschuld). Eine vGA liegt nicht

1 Für ein „Durchreichen“ BMF v. 15.7.2004 – IV A 2 - S 2742a - 20/04, BStBl. I 2004, 593 = GmbHR 2004, 1106, Tz. 15. Damit entsteht im Kapitalgesellschaftskonzern auf jeder Konzernstufe Steuer auf die 5 %ige Hinzurechnung nach § 8b Abs. 3 KStG („Kaskadeneffekt“). Kritisch *Neumann/Stimpel*, GmbHR 2004, 392 (395).

2 BMF v. 15.7.2004 – IV A 2 - S 2742a - 20/04, BStBl. I 2004, 593 = GmbHR 2004, 1106, Tz. 16.

3 S. zum Begriff des Rückgriffsrechts *Dannecker/Tiede*, DStZ 2003, 873 (874). Danach sollen ausschließlich direkte, auf vertraglicher Grundlage beruhende Rückgriffsmöglichkeiten gegen den Gesellschafter oder nahe stehende Personen berücksichtigt werden. Fraglich sind die Rechtsfolgen in den Fällen, in denen die Sicherheitenvereinbarung (zB wegen Übersicherung) nichtig ist.

vor, soweit die Kapitalgesellschaft nachweist, dass die Vergütungen beim rückgriffsberechtigten Dritten oder einer sonstigen Person nicht mit Vergütungen für (nicht nur kurzfristige) Darlehen oder sonstige (nicht nur kurzfristige) Kapitalüberlassungen im Zusammenhang stehen, deren (unmittelbarer oder mittelbarer) Empfänger der wesentlich beteiligte Anteilseigner oder eine diesem nahe stehende Person ist (sog. **Gegenbeweis**). Danach werden vor allem Gestaltungen erfasst, bei denen der Dritte (zB die Bank) der Kapitalgesellschaft ein Darlehen gewährt und der wesentlich beteiligte Anteilseigner seinerseits gegen den Dritten eine Forderung hat (zB ein Bankguthaben unterhält), auf die der Dritte zugreifen kann (sog. „**back-to-back-Finanzierung**“)¹.

Beispiel

Gesellschafter der T-GmbH ist a) die natürliche Person M bzw. b) die M-GmbH. Die Bank gewährt der T-GmbH ein Darlehen von und erhält hierfür Zinsen iHv. 250. Der Gesellschafter unterhält seinerseits bei der Bank ein Guthaben in der selben Höhe und erzielt Zinsen von 150. Freigrenze und safe haven seien überschritten, ein Fremdvergleich nicht möglich.

§ 8a KStG ist bei der T-GmbH anwendbar mit der Folge, dass ein Betrag iHv. (250 – 150 =) 100 dem Einkommen der M-GmbH hinzugerechnet wird. Es ist unstrittig, dass die Bank steuerpflichtige Zinseinnahmen erzielt. Beim Gesellschafter ergeben sich nach Ansicht des BMF die folgenden steuerlichen Konsequenzen².

Fall a): Natürliche Person M als Gesellschafter

M werden über § 8a KStG dem Halbeinkünfteverfahren unterliegende verdeckte Gewinnausschüttungen iHv. (50 % × 100 =) 50 Punkten zugerechnet. Da ihm tatsächlich keine Einnahmen zufließen, muss bei ihm zumindest steuerwirksamer Aufwand durch Verbrauch der verdeckten Gewinnausschüttung iHv. 100 Punkten entstehen. Dieser fiktive Aufwand unterliegt allerdings dem Halbabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG mit der Folge, dass M per Saldo ein Ergebnis von [(50 % × 100) – (50 % × 100) =] 0 zugerechnet wird.

Fall b): M-GmbH als Gesellschafter

Bei der M-GmbH ist die vGA von 100 Punkten steuerfrei nach § 8b Abs. 1 KStG, allerdings gelten 5 Punkte als nicht abzugsfähige Betriebsausgabe (§ 8b Abs. 5 KStG idF

1 BMF v. 15.7.2004 – IV A 2 - S 2742a - 20/04, BStBl. I 2004, 593 = GmbHR 2004, 1106, Tz. 18 ff. S. zu den in diesem Zusammenhang bestehenden Zweifelsfragen die Ausführungen bei *Pung/Dötsch* in *Dötsch/Eversberg/Jost/Pung/Witt*, Die Körperschaftsteuer, § 8a KStG nF Rz. 239 ff.; *Rödler/Schumacher*, DStR 2004, 1449 (1453); *Strunk/Kaminski*, Stbg. 2004, 301 (304).

2 BMF v. 15.7.2004 – IV A 2 - S 2742a - 20/04, BStBl. I 2004, 593, Tz. 24. S. hierzu *Blumenberg/Lechner*, BB 2004, 1765 (1767); *Thomas/Meissner*, BB 2004, 1988.

des Korb-II-Gesetzes). Der fiktive Aufwand iHv. ebenfalls 100 Punkten ist voll abzugsfähig.

Die Steuerfolgen ergeben sich aus nachfolgender Übersicht.

	Einkommen ohne § 8a KStG	Einkommen mit § 8a KStG	
	Anteilseigner = M oder M-GmbH	Anteilseigner = M	Anteilseigner = M-GmbH
Bank	+100	+100	+100
T-GmbH (Darlehens- nehmer) ¹	-100	0	0
Anteilseigner	0	0	-95
Gesamt	0	100	5

Beratungshinweis

Ob die Auslegung des BMF mit dem Gesetzeswortlaut in Einklang steht, ist fraglich. Sie wirft auch eine Fülle von Folgeproblemen auf. Fraglich ist zB, wie zu verfahren ist, wenn das Guthaben bei einer anderen Bank unterhalten wird oder sich Guthaben und Darlehen betragsmäßig unterscheiden oder die Zeitpunkte der Entstehung und Fälligkeit der Zinszahlungen unterschiedlich sind². Es wird erwartet, dass die Finanzverwaltung ihre Rechtsauffassung in einem weiteren Schreiben konkretisiert.

2717

Einstweilen frei.

2718–2720

¹ Es sind ausschließlich die Körperschaftsteuerfolgen dargestellt. Gewerbesteuerlich ist beachtlich, dass die Zinsaufwendungen regelmäßig Dauerschuldzinsen darstellten und nach § 8 Nr. 1 GewStG zur Hälfte hinzugerechnet wurden. Nach Abschaffung von § 9 Nr. 10 GewStG kommt es in diesen Fällen zur Hinzurechnung der verbleibenden 50 %.

² *Dötsch/Pung*, DB 2004, 1683 (1688). S. auch *Blumenberg/Lechner*, BB 2004, 1767 (1768).

IV. Besonderheiten im Hinblick auf den Darlehensnehmer

1. Holdingunternehmen als Darlehensnehmer

(§ 8a Abs. 4 KStG)

2721 Besondere Regelungen gelten dann, wenn es sich bei der darlehensnehmenden Gesellschaft um eine Holdinggesellschaft mit mindestens einem wesentlich beteiligten Gesellschafter¹ handelt. Die diesbezüglichen Voraussetzungen sind gegenüber § 8a KStG aF unverändert geblieben². Nach § 8a Abs. 4 Satz 1 KStG liegt eine **Holdinggesellschaft** vor,

- wenn es sich um eine Kapitalgesellschaft handelt, deren **Haupttätigkeit** darin besteht, Beteiligungen an Kapitalgesellschaften zu halten und diese Kapitalgesellschaften zu finanzieren **oder**
- wenn deren Vermögen zu mehr als **75 % ihrer Bilanzsumme** (ausgenommen Forderungen aus der Finanzierung nachgeordneter Gesellschaften) aus mindestens zwei Beteiligungen an Kapitalgesellschaften besteht.

2722 Beteiligungen an Kapitalgesellschaften iS des § 8a Abs. 4 Satz 1 KStG sind ausschließlich **unmittelbare Beteiligungen**. Wird die Beteiligung mittelbar über eine Personengesellschaft gehalten, so handelte es sich nach altem Recht nicht um eine Holding³. Die Finanzverwaltung vertritt jedoch zutreffend die Ansicht, dass nach neuem Recht aufgrund des eingefügten § 8a Abs. 2 Satz 2 KStG und des damit dokumentierten Transparenzprinzips etwas anderes gilt⁴.

2723 Nach § 8a Abs. 4 KStG aF bestand der Vorteil einer Holding darin, dass sie einen erweiterten safe haven von 1:3 in Anspruch nehmen konnte. Dies ist nach neuem Recht nicht mehr der Fall: Auch für eine Holding gilt nur der generelle safe haven von 1:1,5. Die einzige Erleichterung für Holdinggesell-

1 BMF v. 15.7.2004 – IV A 2 - S 2742a - 20/04, BStBl. I 2004, 593 = GmbHR 2004, 1106, Tz. 41.

2 S. zu den Fällen, in denen mehrere Gesellschaften als Holdinggesellschaften im Verhältnis zu einer Gesellschaft qualifizieren, BMF v. 15.7.2004 – IV A 2 - S 2742a - 20/04, BStBl. I 2004, 593 = GmbHR 2004, 1106, Tz. 46 (vertikale Konkurrenz) und Tz. 47 (horizontale Konkurrenz).

3 BMF v. 15.12.1994 – IV B 7 - S 2742a - 63/94, BStBl. I 1995, 25 = GmbHR 1995, 146, Tz. 85.

4 S. auch *Neu/Tombers*, GmbH-StB 2004, 82. AA etwa *Dötsch/Pung*, DB 2004, 91 (95); *Hill/Kavazidis*, DB 2003, 2029 (2030); *Prinz/Ley*, FR 2003, 933 (935).

schaften betrifft die Ermittlung des Eigenkapitals, das nicht um den **Buchwert der Beteiligungen** am Grund- oder Stammkapital einer Tochter-Kapitalgesellschaft zu mindern ist (§ 8a Abs. 4 Satz 1 KStG); nach dem Wortlaut ist fraglich, ob auch Beteiligungen unter 20 % von der Kürzung ausgenommen sind. Für die nachgeordneten Kapitalgesellschaften einer Holding besteht dann überhaupt kein safe haven mehr; ausgenommen hiervon sind Fremdfinanzierungen der nachgeordneten Kapitalgesellschaft durch ihre Holdinggesellschaft selbst¹. Bis auf diese Ausnahme unterliegen demnach bei den einer Holding nachgeordneten Gesellschaften Vergütungen für Fremdkapital eines Anteilseigners oder einer ihm nahe stehenden Person oder eines Dritten grundsätzlich den Restriktionen des § 8a Abs. 1 Satz 1 KStG, es sei denn, es handelt sich um fest verzinsliche Darlehen, für die der Drittvergleich gelingt (§ 8a Abs. 4 Satz 2 KStG). Die Freigrenze von 250 000 Euro kann nicht in Anspruch genommen werden².

2. Personengesellschaften als Darlehensnehmer (§ 8a Abs. 5 KStG)

Bisher waren die Regelungen zur Beschränkung der Gesellschafter-Fremdfinanzierung nicht auf Personengesellschaften anwendbar. § 8a Abs. 5 KStG nF führt insoweit zu einer erheblichen Ausweitung. Durch die Neufassung sollen die früher möglichen **Umgehungen** des § 8a KStG durch Nachschaltung von Personengesellschaften vermieden werden³. 2724

Die Vorschrift ist in hohem Maße unklar. Fraglich ist insbesondere, 2725

- auf welche Konstellationen die Regelung anzuwenden ist (s. Rz. III 2726),
- auf welcher Ebene die Tatbestandsvoraussetzungen zu prüfen sind (s. Rz. III 2728) und
- welche Rechtsfolgen sich ergeben (s. Rz. III 2729).

1 BMF v. 15.7.2004 – IV A 2 - S 2742a - 20/04, BStBl. I 2004, 593 = GmbHR 2004, 1106, Tz. 43 f.

2 BMF v. 15.7.2004 – IV A 2 - S 2742a - 20/04, BStBl. I 2004, 593 = GmbHR 2004, 1106, Tz. 43. AA *Dötsch/Pung*, DB 2004, 91 (95).

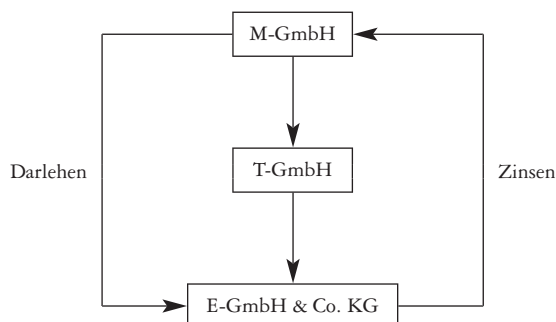
3 S. dazu *Dötsch/Pung* in *Dötsch/Eversberg/Jost/Pung/Witt*, Die Körperschaftsteuer, § 8a KStG nF Rz. 470.

a) Anwendungsbereich

2726 Den klassischen Anwendungsfall bildet die folgende Konstellation.

Beispiel

Die M-GmbH ist alleinige Gesellschafterin der T-GmbH, die ihrerseits zu 100 % am Kapital der E-GmbH & Co. KG beteiligt ist. Die M-GmbH gewährt der E-GmbH & Co. KG ein Darlehen.



Die Zinszahlungen der E-GmbH & Co. KG an die M-GmbH sind dem Einkommen nicht nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG hinzuzurechnen, da die M-GmbH nicht Mitunternehmerin der E-GmbH & Co. KG ist¹. Eine Hinzurechnung nach § 8a Abs. 1 KStG entfällt ebenfalls, da es sich bei der E-GmbH & Co. KG um eine Personen- und nicht um eine Kapitalgesellschaft handelt. Diese Lücke will § 8a Abs. 5 Satz 1 KStG schließen. Da das Fremdkapital einer Personengesellschaft überlassen wird, an der die Kapitalgesellschaft (= M-GmbH) mittelbar zu mehr als einem Viertel beteiligt ist, ist § 8a Abs. 1 bis 4 KStG entsprechend anwendbar².

2727 Nach dem Wortlaut ist § 8a KStG allerdings auch dann anzuwenden, wenn nicht die M-GmbH, sondern die T-GmbH das Darlehen gewährt. Dies dürfte jedoch wohl keinen Anwendungsfall des § 8a Abs. 5 KStG darstellen, weil die Darlehenszinsen bereits als Sondervergütungen aufgrund § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Halbsatz 2 EStG sowohl körperschaft- als auch gewerbesteuerlich bei der KG nicht abzugsfähig sind. Da das Einkommen nicht

1 BFH v. 30.3.1993 – VIII R 8/91, BStBl. II 1993, 864.

2 *Prinz zu Hohenlobe/Heurung*, DB 2003, 2566 (2568); *Rödler/Schumacher*, DStR 2003, 1725 (1731).

gemindert wurde, kann es auch nicht zu einer Hinzurechnung nach § 8a KStG kommen¹.

b) Prüfung der Tatbestandsvoraussetzungen

Fraglich ist, auf welcher Ebene – Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft – die Tatbestandsmerkmale des § 8a KStG zu prüfen sind. Nach Verwaltungsauffassung² ist auf die Ebene der Kapitalgesellschaft abzustellen. Dagegen soll der Drittvergleich auf der Ebene der Personengesellschaft zu prüfen sein³. 2728

c) Rechtsfolgen

Sind die Voraussetzungen des § 8a Abs. 5 KStG erfüllt, so stellt sich die Frage nach den Rechtsfolgen. Nach dem Wortlaut der Vorschrift kommt es zu einer Hinzurechnung zum Einkommen unabhängig von der Beteiligungsquote der beteiligten Kapitalgesellschaft. Nach Auffassung des BMF ist die Umqualifizierung jedoch auf die Beteiligungsquote beschränkt⁴. Andernfalls würden im Übrigen auch Darlehensgewährungen an eine klassische GmbH & Co. KG mit natürlichen Personen als Gesellschafter erfasst. Da die Komplementär-GmbH jedoch an der Personengesellschaft nicht beteiligt ist, entfaltet § 8a KStG hier keine Wirkung⁵. 2729

Des Weiteren ist zu prüfen, auf welcher Ebene es zu einer Einkommenshinzurechnung kommt. Nach Auffassung des BMF⁶ sind die von einer

1 So wohl auch *Dötsch/Pung*, DB 2004, 91 (98). S. zu weiteren Problembereichen *Prinz/Ley*, FR 2003, 933 (938). S. zu Sonderproblemen bei rückgriffsberechtigten Dritten *Prinz zu Hobenlobe/Heurung*, DB 2003, 2566 (2569). ME kann insbesondere die Sicherheitengestellung durch eine Tochterpersonengesellschaft nicht zu einer Anwendung des § 8a KStG führen.

2 BMF v. 15.7.2004 – IV A 2 - S 2742a - 20/04, BStBl. I 2004, 593 = GmbHR 2004, 1106, Tz. 50. So auch *Dötsch/Pung*, DB 2004, 91 (98).

3 BMF v. 15.7.2004 – IV A 2 - S 2742a - 20/04, BStBl. I 2004, 593 = GmbHR 2004, 1106, Tz. 50.

4 BMF v. 15.7.2004 – IV A 2 - S 2742a - 20/04, BStBl. I 2004, 593 = GmbHR 2004, 1106, Tz. 51; *Dötsch/Pung*, DB 2004, 91 (98); *Prinz zu Hobenlobe/Heurung*, DB 2003, 2566 (2567).

5 *Rödler/Schumacher*, DStR 2003, 1725 (1731).

6 BMF v. 15.7.2004 – IV A 2 - S 2742a - 20/04, BStBl. I 2004, 593 = GmbHR 2004, 1106, Tz. 51. AA *Dötsch/Pung*, DB 2004, 91 (99); *Hill/Kavazidis*, DB 2003, 2028 (2031); *Mensching/Bauer*, DB 2003, 2429 (2435). S. zum Konkurrenzverhältnis zu § 4 Abs. 4a EStG *Prinz zu Hobenlobe/Heurung*, DB 2003, 2566 (2568).

Personengesellschaft an einen Nicht-Gesellschafter gezahlten Vergütungen bei der einheitlichen und gesonderten Gewinnermittlung hinzuzurechnen und erhöhen damit den Gewerbeertrag der Personengesellschaft.

V. Besonderheiten im Hinblick auf den Finanzierungszweck – konzerninterne Erwerbe (§ 8a Abs. 6 KStG)

- 2731 Eine besondere Regelung zur Versagung des Zinsabzugs enthält § 8a Abs. 6 KStG, die nach der Gesetzesbegründung ebenso wie die Erstreckung des § 8a KStG auf Personengesellschaften der **Missbrauchsabwehr** dient. Danach sind Zinsen vom steuerwirksamen Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen, wenn diese im Zusammenhang mit dem Erwerb einer Beteiligung an einer anderen Kapitalgesellschaft gezahlt werden und der Veräußerer der Beteiligung sowie der Geber des Fremdkapitals entweder ein wesentlich beteiligter Anteilseigner, eine dem Anteilseigner nahe stehende Person iS des § 1 Abs. 2 AStG oder ein rückgriffsberechtigter Dritter ist¹.
- 2732 Die Regelung soll **verhindern**, dass das Eigenkapital einer Kapitalgesellschaft durch steuerfreie Anteilskäufe aufgestockt wird. Der Regelungsgehalt hat damit aber nichts zu tun. Vielmehr wird der konzerninterne fremdfinanzierte Erwerb von Beteiligungen durch Versagung des Zinsabzugs bei der erwerbenden Gesellschaft getroffen².
- 2733 In der Literatur ist umstritten, ob von § 8a Abs. 6 KStG sämtliche konzerninterne Anteilsübertragungen betroffen sind³ oder nur die Übertragung von Anteilen ab einer Beteiligungsquote von 20 %⁴ oder 25 %⁵ unter die Vorschrift fallen. Unklar ist weiterhin, wann eine Fremdkapitalaufnahme zum Zwecke des Erwerbs erfolgt, wobei sowohl der finale Bezug als auch der Begriff des Erwerbs interpretationsfähig sind. Es ist auch ungeklärt, ob Veräußerer und Darlehensgeber dieselben Personen sein müssen⁶.

1 S. hierzu umfassend *Grotberr*, DSStR 2004, 390.

2 *Hill/Kovazidis*, DB 2003, 2028 (2031); *Rödter/Schumacher*, DSStR 2003, 1725 (1731).

3 *Dötsch/Pung*, DB 2004, 1683 (1688).

4 *Grotberr*, DSStR 2004, 390 (393); *Köster-Böckenförde*, StB 2004, 289 (291).

5 *Blumers/Goerg/Tiede*, BB 2004, 631.

6 Bejahend *Hill/Kovazidis*, DB 2003, 2028 (2031). Ablehnend *Dötsch/Pung*, DB 2004, 1683 (1688); *Grotberr*, DSStR 2004, 390 (392); *Köster-Böckenförde*, StB 2004, 289 (291). S. zum Ganzen auch *Körner*, IStR 2004, 769 (771).

Für Vergütungen für Fremdkapital aus konzerninternen Erwerben wird **keine Freigrenze** und **kein safe haven** gewährt; auch ein Drittvergleich ist nicht möglich. Selbst Kleinstbeträge werden mithin dem Einkommen hinzugerechnet. **2734**

Eine abschließende Gegenüberstellung über die einzelnen Regelungsbereiche zeigt die folgende Übersicht. **2735**

Fall		Freigrenze?	Safe haven?	Drittvergleich?	
Regelfall (§ 8a Abs. 1 KStG)	Feste Vergütung	Ja	Ja	Ja	
	Variable Vergütung	Ja	Nein	Nein	
Holding (§ 8a Abs. 4 KStG)	Mutter	Feste Vergütung	Ja	Ja ¹	Ja
		Variable Vergütung	Ja	Nein	Nein
	Tochter ²	Feste Vergütung	Nein	Nein	Ja
		Variable Vergütung	Nein	Nein	Nein
Konzerninterner Erwerb (§ 8a Abs. 6 KStG)		Nein	Nein	Nein	

Beratungshinweis

Fraglich sind die Rechtsfolgen in dem Fall, dass sowohl Darlehen iS des § 8a Abs. 1 KStG als auch Darlehen nach § 8a Abs. 6 KStG bestehen. **2736**

Beispiel

Die X-GmbH hat Darlehensverbindlichkeiten aus einem konzerninternen Erwerb iS des § 8a Abs. 6 KStG in Höhe von 6 Mio. Euro und darauf entfallende Zinsaufwendungen in Höhe von 300 000 Euro. Daneben bestehen Darlehensverbindlichkeiten nach § 8a Abs. 1 KStG in Höhe von 4 Mio. Euro und mit Zinsaufwendungen von 200 000 Euro. Das maßgebliche Eigenkapital beträgt 3 Mio. Euro, das zulässige Fremdkapital nach § 8a Abs. 1 KStG mithin ($1,5 \times 3 \text{ Mio. Euro} =$) 4,5 Mio. Euro.

¹ Keine Kürzung um Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (s. Rz. III 2723).

² Ohne Darlehen, die die Tochtergesellschaft von der Holdinggesellschaft selbst erhält; insoweit gelten die Grundsätze des § 8a Abs. 1 KStG (s. Rz. III. 2723).

Darlehen	Kreditsumme	Zinsen
Darlehen nach § 8a Abs. 6 KStG („konzerninterner Erwerb“)	6 Mio. Euro	300 000 Euro
Darlehen nach § 8a Abs. 1 KStG	4 Mio. Euro	200 000 Euro
Gesamt	10 Mio. Euro	500 000 Euro

ME sind die Darlehen aus konzerninternen Erwerben **gesondert** zu betrachten und führen zu vGA in Höhe von 300 000 Euro. Die Freigrenze von 250 000 Euro ist ausschließlich für Darlehen nach § 8a Abs. 1 KStG reserviert mit der Folge, dass im Hinblick auf das Darlehen nach § 8a Abs. 1 KStG keine vGA anzunehmen ist, weil die Zinsen lediglich 200 000 Euro betragen und damit unter der Freigrenze liegen. Andernfalls lägen die Zinsaufwendungen von (300 000 Euro + 200 000 Euro =) 500 000 Euro über der Freigrenze. Die Zusammenrechnung der beiden Darlehen würde dazu führen, dass der safe haven von 4,5 Mio. Euro um [10 Mio. Euro – 4,5 Mio. Euro =] 5,5 Mio. Euro überschritten wird. Fraglich ist dann, ob der safe haven von 4,5 Mio. Euro für das Darlehen nach § 8a Abs. 1 KStG zur Verfügung steht. ME ist es sachgerecht, die Darlehen nach § 8a Abs. 6 KStG sowohl bei der Berechnung der Freigrenze als auch des safe havens vollständig außer Betracht zu lassen, da beide Größen für derartige Finanzierungen nicht relevant sind¹.

2737–2999 Einstweilen frei.

¹ Nach Verwaltungsauffassung verbrauchen Zinsen nach § 8a Abs. 6 KStG die Freigrenze nicht (Umkehrschluss aus BMF v. 15.7.2004 – IV A 2 - S 2742a - 20/04, BStBl. I 2004, 593 = GmbHR 2004, 1106, Tz. 30). Für den safe haven fehlt eine Aussage.