

# **Die Betriebsaufspaltung in der Insolvenz der Betriebsgesellschaft**

Dissertation  
zur Erlangung des Grades  
eines Doktors der Rechtswissenschaft  
der Fakultät für Rechtswissenschaft  
der Universität Hamburg

vorgelegt von  
Jannike Ehlers  
aus Kiel  
Hamburg, 2020



Erstgutachter: Prof. Dr. Mock

Zweitgutachter: Prof. Dr. Bork

Tag der Disputation: 28.01.2021

Für die vorliegende Arbeit wurde Literatur bis zum Stand 22.02.2020 berücksichtigt.

## Inhaltsverzeichnis

<b>INHALTSVERZEICHNIS .....</b>	<b>IV</b>
<b>ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS .....</b>	<b>VIII</b>
<b>LITERATURVERZEICHNIS.....</b>	<b>IX</b>
<b>§ 1 EINLEITUNG.....</b>	<b>1</b>
A. DIE IDEE DER KLASSISCHEN BETRIEBSAUFSPALTUNG .....	1
I. Die Geschichte der klassischen Betriebsaufspaltung .....	1
II. Die Optionen der klassischen Betriebsaufspaltung.....	8
1. Die haftungsrechtliche Option.....	8
2. Die Fortführungsoption .....	9
3. Die steuerrechtliche Option.....	11
B. DIE ABGRENZUNG ZU ANDEREN BETRIEBSAUFSPALTUNGEN.....	12
I. Zur sog. unechten Betriebsaufspaltung .....	12
II. Zur Betriebsaufspaltung i.S.d. Umwandlungsrechts .....	13
<b>§ 2 ZIEL DER ARBEIT .....</b>	<b>15</b>
<b>§ 3 DIE REAKTION IM ZIVILRECHT.....</b>	<b>16</b>
A. DIE REAKTION DER ZIVILGERICHTE .....	16
I. Mögliche Tatbestände eines Rechtsmissbrauchs .....	16
1. Mögliche Missbräuche bei der Kapitalaufbringung bzw. -erhaltung.....	16
2. Mögliche Missbräuche bei zusätzlichen Finanzierungshilfen .....	17
3. Mögliche Missbräuche bei den Sachüberlassungen .....	18
II. Die Rechtsprechungsregeln zur Begrenzung möglicher Missbräuche .....	19
1. Zur Haftungsgefahr wegen sog. Unterkapitalisierung .....	19
a) Wegen zu geringer Kapitalausstattung .....	19
b) Wegen eines Verstoßes gegen die Kapitalausstattungsregeln .....	20
aa. Verstoß gegen Regeln zur Kapitalaufbringung .....	21
aaa. Das Hin- und Herzahlen .....	21
bbb. Die überbewertete Sacheinlage.....	23
ccc. Die verdeckte Sacheinlage.....	25
bb. Verstoß gegen Regeln zur Kapitalerhaltung .....	26
c) Ergebnis und Eignerstrategien.....	28
2. Zur Haftungsgefahr wegen sog. eigenkapitalersetzender Eigner-Finanzierungshilfen.....	29
a) Eignerdarlehen .....	30
b) Finanzplankredite.....	36
c) Alternative Finanzierungshilfen .....	37
aa. Allgemeines .....	38
bb. Die Anwendung des Eigenkapitalersatzrechts .....	40
d) Eignersicherheiten für Drittdarlehen .....	41
e) Ergebnis .....	43
3. Zur Haftungsgefahr wegen sog. eigenkapitalersetzender Nutzungsüberlassung .....	45
III. Die Legitimation für eine haftungsbegründende Rechtsprechung des Eigenkapitalersatzrechts .....	48
1. Die Rechtsfolgenrelevanz dieser Frage .....	48
2. Die Begründung in der Rechtsprechung für eine Haftungserfassung.....	49
a) Betonung der Gläubigertäuschung .....	49
b) Betonung der Finanzierungsfolgenverantwortung .....	51
c) Betonung des widersprüchlichen Verhaltens.....	52
3. Die Begründung im Schrifttum .....	53
a) Ablehnung der Gläubigertäuschung .....	53
b) Betonung der Finanzierungsfolgenverantwortung.....	54
c) Betonung des widersprüchlichen Verhaltens.....	55
4. Ergebnis und Stellungnahme.....	57
a) Zur Legitimationsgrundlage .....	57
aa. Allgemeines .....	57
bb. Ein Plädoyer für eine Rückkehr zu Treu und Glauben .....	58
b) Zur Erfassung der durch Betriebsaufspaltung zur Verfügung gestellten Wirtschaftsgüter.....	62

c) Schlussfolgerung .....	65
B. DAS NEUE RECHT DER GESELLSCHAFTERDARLEHEN.....	66
I. Die sog. Novellenregelung (§§ 32a, 32b GmbHG, 32a KO bzw. 135 InsO a.F.).....	66
II. Die themenrelevanten MoMiG-Regelungen .....	71
1. Allgemeines.....	71
a) Die themenrelevanten Regelungen.....	71
b) Die Legitimationsgrundlage.....	76
aa. Allgemeines .....	76
bb. Rechtsprechung und Schrifttum.....	77
aaa. Die Rechtsprechung.....	77
bbb. Das Schrifttum .....	78
cc. Stellungnahme.....	82
2. Gegen die Missbräuche bei Haftungstrennung.....	85
a) Gegen Missbräuche zur Kapitalerbringung bzw. -Erhaltung (§§ 19 Abs. 4, 5, 30 Abs. 1 Satz 2 GmbHG).....	85
aa. Die Neuregelung und Streitfragen bei verdeckten Sacheinlagen.....	85
aaa. Allgemeines.....	85
bbb. Die Anrechnungsproblematik .....	88
ccc. Ergebnis.....	92
bb. Die Neuregelung und Streitfragen beim Hin- und Herzahlen .....	93
aaa. Allgemeines.....	93
bbb. Zur Verschleierung und ihren Konsequenzen .....	96
cc. Die Neuregelung und Streitfragen bei verbotenen Auszahlungen gem. § 30 Abs. 1 Satz 1 GmbHG .....	98
b) Gegen Missbräuche bei zusätzlichen Finanzierungshilfen (§§ 39 Abs. 1 Nr. 5, 44a, 135, 143 InsO).....	101
aa. Die Neuregelung und Streitfragen bei Eignerdarlehen (§§ 39 Abs. 1 Nr. 5, 135 Abs. 1 InsO).....	102
aaa. Typische Eignerdarlehen .....	102
bbb. Der Streit um die Verwertbarkeit von Sicherheiten .....	106
aaaa. Allgemeines .....	106
bbbb. Der BGH.....	108
cccc. Stellungnahme .....	112
ccc. Das Zusammenspiel der Fristen des § 135 Abs. 1 InsO.....	118
ddd. Die Einordnung der Finanzplandarlehen.....	121
bb. Die Neuregelung und Streitfragen bei alternativen und Finanzierungshilfen über Dritte.....	122
aaa. Die Einordnung der Gesellschafter-Finanzierungshilfe über Dritte.....	123
bbb. Die Einordnung alternativer Finanzierungshilfen .....	128
ccc. Die (überraschende) Ausnahme.....	134
cc. Die Neuregelung und Streitfragen bei Eignersicherheiten für Drittdarlehen (§§ 44a, 135 Abs. 2 InsO).....	137
aaa. Der klassische Fall.....	137
bbb. Der Fall der sog. Doppelsicherheit.....	139
ccc. Der Fall der erfolgreichen Anfechtung der Gläubigerbefriedigung .....	141
c) Die Neuregelung und Streitfragen bei den Sachüberlassungen ( 135 Abs. 3 InsO).....	142
aa. Geklärte Fragen.....	143
bb. Ungeklärte Fragen .....	148
III. Ergebnis, Eignerstrategien und Stellungnahme .....	151
1. Ergebnisse .....	151
a) Allgemeines.....	151
b) Die konkreten Insolvenzrisiken.....	155
2. Eignerstrategien.....	160
a) Die Nutzung konsequenter Vertragsabwicklung .....	160
b) Die Nutzung des Insolvenzgrundes der drohenden Zahlungsunfähigkeit.....	162
c) Ergebnis .....	163
3. Stellungnahme.....	163
a) Die Stabilisierung der klassischen Betriebsaufspaltung durch das MoMiG .....	163
b) Die Verhinderung von Missbräuchen bei der Nutzungsüberlassung.....	166
c) Die Kritik am Aussonderungsrecht am Nutzungsgegenstand.....	168
d) Die Enthaltungsfrist bei Nutzungsüberlassung .....	170
e) Der Gewinn an Rechtssicherheit durch das MoMiG .....	172
4. Vorschläge für gesetzliche Klarstellungen bzw. Neuregelungen .....	174
a) Gesetzliche Klarstellungen.....	174

b) Reformvorschlag zu § 135 Abs. 3 InsO .....	175
C. MÖGLICHE AUSWIRKUNGEN AUF DIE EIGNER DURCH DAS ZUKÜNFTIGE VORINSOLVENZRECHTLICHE SANIERUNGSVERFAHREN .....	177
I. Die Einbeziehung in einen Restrukturierungsplan .....	179
II. Die Möglichkeit privilegierter Sanierungs-/Überbrückungskredite .....	181
III. Die Geltung des insolvenzrechtlichen Schutzsystems in der vorinsolvenzrechtlichen Sanierung .....	186
<b>§ 4 DIE REAKTION IM STEUERRECHT .....</b>	<b>187</b>
A. DIE STEUERRECHTLICHEN PROBLEME BEI BEGINN DER KLASSISCHEN BETRIEBSAUFSPALTUNG .....	187
B. DIE STEUERRECHTLICHEN LÖSUNGEN .....	189
I. Die Besonderheit einer steuerrechtlichen Umqualifizierung .....	189
1. Die Grenzen einer personellen Verflechtung .....	193
a) Bei nachgewiesener Uneinigkeit der Eigner .....	193
b) Bei Blockademöglichkeit der Eigner .....	197
2. Die Grenzen einer sachlichen Verflechtung .....	199
II. Die Zwangseinordnung in das System der USt-Organschaft durch § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG .....	202
1. Allgemeines .....	202
2. Strittige Fragen .....	206
III. Stellungnahme .....	212
1. Das Bekenntnis zur fiktiven Unternehmenseinheit .....	212
2. Die Legitimationsgrundlage .....	215
3. Die Umgehungsversuche der Eigner .....	218
C. DIE STEUERRECHTLICHEN PROBLEME IN DER INSOLVENZ DER BETRIEBSGESELLSCHAFT .....	219
I. Der relevante Zeitpunkt der Beendigung der Betriebsaufspaltung .....	219
1. Allgemeines .....	219
a) Bei Wegfall der Voraussetzungen .....	219
b) Bei Unterbrechungssachverhalten .....	220
2. Parallelität des Beendigungszeitpunkts von Umqualifizierung und Zwangsorganschaft .....	222
3. Die Relevanz der jeweiligen Insolvenzverfahrensart .....	225
a) Die verfahrensrechtlichen Varianten .....	225
aa. Die herkömmliche Insolvenzverwaltung .....	225
bb. Die klassische Eigenverwaltung .....	227
cc. Die Eigenverwaltung im Eröffnungsverfahren .....	230
b) Die Relevanz der jeweiligen Verfahrensart .....	232
aa. Unstreitiges und Streitiges .....	232
bb. Die Auffassung des BFH zur endgültigen Eigenverwaltung .....	235
cc. Die Gegenauffassung des FG Hessen .....	242
dd. Stellungnahme .....	244
aaa. Zur Relevanz der jeweiligen Verfahrensart .....	244
bbb. Zur Relevanz zukünftiger Gesetzesreformen .....	248
II. Die Rechtsfolgen der Beendigung der Betriebsaufspaltung .....	249
1. Drohende Aufgabegewinne .....	249
a) Allgemeines .....	249
b) Besondere Probleme in der Insolvenz .....	251
aa. Die Anerkennung von ausgefallenen Gesellschafterdarlehen als Anschaffungskosten .....	251
bb. Der Zeitpunkt der Anerkennung eines Auflösungsverlustes .....	256
2. USt-Restrisiken .....	259
a) Zahlungslast wegen Vorsteuerberichtigung .....	259
aa. Allgemeines .....	259
bb. Ein Beispiel .....	264
cc. Die Berichtigung bei Insolvenzanfechtungen .....	266
b) Zahlungslast bei übersehener Organschaft .....	269
aa. Die Aufdeckungsgefahr und die Rechtsfolgen .....	269
3. Das Haftungsrisiko aus § 74 AO .....	275
a) Allgemeines .....	275
b) Das Problem der ausreichenden Beteiligung .....	276
c) Das Problem der sachlichen Erstreckung .....	277
d) Ungeklärte Fragen .....	282

D. ERGEBNIS, EIGNERSTRATEGIEN UND STELLUNGNAHME.....	284
I. Ergebnisse .....	284
II. Eignerstrategien.....	285
III. Stellungnahme und Vorschläge für gesetzliche Klarstellungen bzw. Neuregelungen....	288
<b>§ 5 ZUSAMMENFASSUNG .....</b>	<b>293</b>
A. ZUM ZIVILRECHT .....	293
B. ZUM STEUERRECHT .....	294
C. SCHLUSSFOLGERUNGEN AUS EINEM ABGLEICH ZIVIL- UND STEUERRECHT.....	295
D. WIRTSCHAFTLICHE SCHLUSSFOLGERUNGEN FÜR EIGNER EINER KLASSISCHEN BETRIEBSAUFSPALTUNG .....	297
<b>ANHANG: KURZFASSUNG DER ERGEBNISSE .....</b>	<b>1</b>
1. DIE BEDEUTUNG DER KLASSISCHEN BETRIEBSAUFSPALTUNG.....	1
2. DIE MISSBRAUCHSGEFAHR .....	1
3. DIE ANTWORTEN IM ZIVILRECHT.....	2
3.1 Durch die Rechtsprechungsregeln zum Eigenkapitalersatzrecht.....	2
3.2 Durch das MoMiG.....	4
3.3 Fazit .....	6
4. DIE ANTWORT IM STEUERRECHT .....	9
4.1 Das Bekenntnis zur fiktiven Unternehmenseinheit.....	9
4.2 Die Insolvenz der Betriebsgesellschaft als Beendigungszeitpunkt.....	10
4.3 Rechtsfolgen der Insolvenz der Betriebsgesellschaft für die Eigner .....	15
4.3.1 Drohende Aufgabegewinne .....	16
4.3.2 Drohende Zahlungslast wegen drohender Vorsteuerberichtigungen .....	17
4.3.3 Drohende Zahlungslast bei überschener Organschaft.....	18
4.4 Fazit .....	19
5. SCHLUSSFOLGERUNGEN AUS EINEM ABGLEICH ZIVIL- UND STEUERRECHT .....	20
6. WIRTSCHAFTLICHE SCHLUSSFOLGERUNGEN FÜR EIGNER EINER KLASSISCHEN BETRIEBSAUFSPALTUNG .....	21

## **Abkürzungsverzeichnis**

Wegen der Abkürzungen wird verwiesen auf die Werke

Kichrner, Hilbert, Abkürzungsverzeichnis der Rechtssprache, 8. Aufl., Berlin 2015

und

Duden, Konrad, Die deutsche Rechtsschreibung, 25. Aufl., Mannheim 2009

## **Literaturverzeichnis**

### **I. Genutzte Lehrbücher/Handbücher/Monographien/Lexika**

Wenn nicht anders angegeben, zitiert mit Titel und Seitenzahl

Bauer, Joachim, Die GmbH in der Krise: Rechtsfragen der Unternehmenssanierung, 4. Aufl., Köln 2013

Blaurock, Uwe, Handbuch Stille Gesellschaft, 8. Auflage, Köln 2016

Braunschweig, Vincent, Die Behandlung von Gesellschafterdarlehen in der Insolvenz in Deutschland und den USA, Dissertation, Mannheim 2012

Boschert, Dieter, Die steuerliche Problematik der Betriebsaufspaltung, Dissertation, Düsseldorf 1963

Bork, Reinhard; Einführung in das Insolvenzrecht, 9. Aufl., Tübingen 2019, zitiert mit Titel, Seitenzahl und Randnummer

Brox, Hans/Walker, Wolf-Dietrich, Allgemeiner Teil des BGB, 32. Auflage, Köln/München 2008, zit.: Brox/Walker, zitiert mit Titel, Seitenzahl, Paragraph und Randnummer

Dehmer, Hans Holger, Betriebsaufspaltung, 3. Aufl., München 2015 und 4. Aufl., München 2018

Duss, Vanessa/Linder, Nikolaus (Hrsg.), Rechtstransfer in der Geschichte, München 2006, zit.: Bearbeiter, in: Rechtstransfer in der Geschichte, S.

Frotscher, Gerrit, Besteuerung bei Insolvenz, 8. Aufl., Frankfurt am Main 2014

Eggert, Markus, Gesellschafter-Nutzungsüberlassung in der Insolvenz der Gesellschaft, Dissertation, Hamburg 2014

Eichler, Hermann, Die Rechtslehre vom Vertrauen, Privatrechtliche Untersuchungen über den Schutz des Vertrauens, Tübingen, 1950

Gerkan, Hartwin von/Hommelhoff, Walter (Hrsg), Handbuch des Kapitalersatzrechts, 2.Aufl., Köln 2002, zit.: Bearbeiter, in: von Gerkan/Hommelhoff, Handbuch des Kapitalersatzrechts, S.

Goette, Wulf/Habersack, Mathias, Das MoMiG in Wissenschaft und Praxis, Köln 2009, zit: Bearbeiter, in: Goette/Habersack, Das MoMiG in Wissenschaft und Praxis, S.

Goette, Wulf/Kleindiek, Detlef, Gesellschafterfinanzierung nach MoMiG und das Eigenkapitalersatzrecht in der Praxis, 6. Aufl. 2010

Haarmeyer, Hans/Wutzke, Wolfgang/Förster, Karsten, Handbuch der vorläufigen Insolvenzverwaltung, 1. Aufl. Köln 2010, zit.: Haarmeyer/Wutzke/Förster, S.

Isensee, Josef/Kirchhof, Paul, Handbuch des Staatsrechts, Band 1, 3. Auflage, Heidelberg 2014, zit.: Bearbeiter, in: Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, § Rz. S.

Jacobs, Otto/Brewi, Karl/Schubert, Reiner, Steueroptimale Rechtsform mittelständischer Unternehmen: ein Steuerbelastungsvergleich der wichtigsten Rechtsformen mittelständischer Unternehmen, München 1978

König, Rolf/Maßbaum, Alexandra/Sureth-Sloane, Caren, Besteuerung und Rechtsformwahl, Personen, Kapitalgesellschaften und Mischformen im Vergleich. Gründung, laufende Besteuerung und Umwandlung. Rechtliche Grundlagen und Steuerbelastungsrechnungen. Aufgaben und Lösungen, 7. Auflage, Münster 2016.

Menzel, Hendrik, Gesellschaftsfremde Dritte im Eigenkapitalersatzrecht und im Recht der Gesellschafterdarlehen, Dissertation, Köln 2015

Niu, Lulu, Die objektive Bedingung der Strafbarkeit der §§ 283 ff. StGB, Studien zur Rechtswissenschaft, Band 308, Hamburg 2013.

Olfert, Klaus/Rahn, Horst-Joachim, Lexikon der Betriebswirtschaftslehre, 8. Aufl., Herne 2013, zit.: Olfert/Rahn, Lexikon der Betriebswirtschaftslehre, Rn.

Prinz, Ulrich/Witt, Sven-Christian, Steuerliche Organschaft, 1. Aufl., Köln 2015, zit.: Bearbeiter, in: Prinz/Witt, S.

Rattunde, Rolf/Stark, Jesko, Der Sachwalter, 1. Aufl., Köln 2015

Roth, Jan, Insolvenzrecht: insolvenzrechtliche Implikationen im Steuerrecht, 2. Aufl., Köln 2016, zit. Roth, Insolvenz-Steuerrecht, S.

Schmidt, Karsten, Gesellschaftsrecht, 4. Auflage, Köln (u.a) 2002

Schmidt, Karsten/Uhlenbruck, Wilhelm, Die GmbH in Krise, Sanierung und Insolvenz, 5. Aufl., Köln 2016, zit: Bearbeiter, in: K. Schmidt/Uhlenbruck, Die GmbH in Krise, Sanierung und Insolvenz, S.

Schmidt, Thomas B./Haarmeyer, Hans/Albrecht, Achim (Hrsg.), Praxis und Ausbildung im Insolvenzbüro, 2. Aufl., Köln 2010, zit.: Bearbeiter, in: Schmidt/Haarmeyer/Albrecht, Praxis und Ausbildung im Insolvenzbüro Rn.

Schnarrenberger, Cornelius, Die umsatzsteuerliche Organschaft, Dissertation, Hamburg 2014

Servatius, Wolfgang, Gläubigereinfluss durch Covenants: Hybride Finanzierungsinstrumente im Spannungsfeld von Fremd- und Eigenfinanzierung, Habilitation, München 2008

Söffing, Matthias/Micker, Lars, Die Betriebsaufspaltung: Formen, Voraussetzungen, Rechtsfolgen, 6. Aufl., Herne 2016

Spahl, Thomas, Die insolvenzrechtliche Behandlung von Nutzungsüberlassungen, Dissertation, Marburg 2016

Tipke, Klaus/Lang, Joachim (Hrsg.), Steuerrecht, 23. Aufl., Köln 2018, zit.: Bearbeiter, in: Tipke/Lang, S., § Rn

Waza, Thomas/Uhländer, Christoph/Schmittmann, Jens M., Insolvenzen und Steuern, 11. Aufl., Herne 2015, zit.: Bearbeiter, in: Waza/Uhländer/Schmittmann, S.

## **II. Genutzte Kommentare**

Zitiert nach Paragraphen und Randnummern

Ahrens, Martin/Gehrlein, Markus/Ringstmeier, Andreas, (Hrsg.), Fachanwaltskommentar Insolvenzrecht, 3. Aufl., Köln 2017, zit.: Bearbeiter, in: Ahrens/Gehrlein/Ringstmeier

Baumbach, Adolf/Hueck, Alfred, GmbH-Gesetz Kommentar, 22. Auflage, München 2019, zit.: Bearbeiter, in: Baumbach/Hueck

Bork, Reinhard/Schäfer, Carsten, Kommentar zum GmbHG, 4. Aufl., München 2019, zit.: Bearbeiter, in: Bork/Schäfer-GmbHG

Braun, Eberhard, Kommentar zur InsO, 8. Aufl., München 2020, zit.: Bearbeiter, in: Braun-InsO

Bunjes, Johann, Umsatzsteuergesetz, 18. Aufl., München 2019, zit.: Bearbeiter, in: Bunjes, UstG

Frankfurter Kommentar zur InsO, Hrsg. Wimmer, Klaus, 9. Aufl., Köln 2018, zit.: Bearbeiter, in: FK-InsO

Graf-Schlicker, Marie Luise, (Hrsg.), Kommentar zur InsO, 5. Aufl., Köln 2020, zit.: Bearbeiter, in: Graf-Schlicker-InsO

Haarmeyer, Hans/Wutzke, Wolfgang/Förster, Karsten (Hrsg.), Präsenkommentar zur Insolvenzordnung, 2. Aufl., Köln 2012, zit.: Bearbeiter, in: H/W/F-InsO

Hachenburg, Max (Hrsg.), GmbH-Gesetz Kommentar, Erster Band - Allgemeine Einleitung; §§ 1-34, 8. Auflage, Berlin 1992, zit.: Bearbeiter, in: Hachenburg, GmbHG

Hamburger Kommentar zum Insolvenzrecht, Hrsg. Schmidt, Andreas, 6. Aufl., Köln 2017, zit.: Bearbeiter, in: Hamb-K-InsO

Heidelberger Kommentar Insolvenzordnung, Hrsg. Kayser, Godehard/Thole, Christoph, 9. Aufl., Heidelberg 2018, zit.: Bearbeiter, in: HK-InsO

Henssler, Martin/Strohn, Lutz (Hrsg.), Gesellschaftsrecht, 4. Auflage, München 2019, zit.: Bearbeiter, in: Henssler/Strohn, GmbHG

Herrmann, Carl/Heuer, Gehard/Raupach, Arndt (Hrsg. u. a.), Einkommensteuergesetz: Kommentar, 295. Lieferung 12/2019, Köln, zit.: Bearbeiter, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG

Kirchhof, Paul (Hrsg.), Einkommenssteuergesetz; 18. Aufl. Köln 2019, zit.: Bearbeiter, in: Kirchhof, EStG

Klein, Franz, Abgabenordnung: AO, 14. Auflage, München 2018, zit.: Bearbeiter, in: Klein, AO

Koenig, Ulrich (Hrsg. u. a.), Abgabenordnung: AO Kommentar, 3. Aufl. München 2014, zit.: Bearbeiter, in: Koenig, AO

Kübler, Bruno M/Prütting, Hanns/Bork, Reinhard (Hrsg.), Kommentar zur Insolvenzordnung (Loseblatt, Stand: 10/2019), Köln 2019, zit.: Bearbeiter, in: K/P/B-K-InsO

Löwisch, Gottfried, Eigenkapitalersatzrecht, Kommentar zu §§ 32a, 32b GmbHG, 1. Aufl. München 2007, zit.: Löwisch, Eigenkapitalersatzrecht, S. Rn.

Lutter, Markus/Hommelhoff, Peter, Kommentar zum GmbHG, 20. Aufl., Köln 2020 und 16. Aufl. Köln 2004, zit.: Bearbeiter, in: Lutter/Hommelhoff, GmbHG und Bearbeiter, in: Lutter/Hommelhoff, GmbHG 2004

Michalski, Lutz (Hrsg.), Kommentar betreffend der Gesellschaft mit beschränkter Haftung, Band I, §§ 1-34, Band 2 §§ 35-85, §§ 1-4 EGGmbHG, 1. Auflage, München 2002 und 3. Auflage, München 2017, zit.: Bearbeiter, in: Michalski-K-GmbHG

Münchener Kommentar zum Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG), Hrsg. Fleischer; Holger/Goette, Wulf, Bd. 1, 3. Aufl. München 2018, zit.: Bearbeiter, in: MüKo-GmbHG

Münchener Kommentar zur InsO, Hrsg. Stürner, Rolf/ Eidenmüller, Horst/, Schoppmeyer, Heinrich; Bd. 2, 4. Aufl., München 2019, zit.: Bearbeiter, in: MüKo-InsO

Nerlich, Jörg/Römermann, Volker (Hrsg.), Kommentar zur InsO, 39. Ergänzungslieferung (Loseblatt Stand: Juli 2019), München, zit.: Bearbeiter, in: Nerlich/Römermann, InsO

Palandt, Bürgerliches Gesetzbuch, 79. Aufl., München 2020, zit.: Bearbeiter, in: Palandt, Komm. zum BGB

Rau, Günter/Dürrwächter, Erich (Hrsg. u.a.), Umsatzsteuergesetz, 184. Lieferung (Loseblatt Stand: September 2019), Köln 2019, zit.: Bearbeiter, in: Rau/Dürrwächter, UStG

Roth, Günter H./Altmeppen Holger, Kommentar zum GmbHG, 9. Aufl., München 2019, zit.: Bearbeiter, in: Roth/Altmeppen, GmbHG

Rowedder, Heinz/ Schmidt-Leithoff, Christian, Kommentar zum GmbHG, 6. Aufl., München 2017, zit.: Bearbeiter, in: Rowedder/Schmidt-Leithoff, GmbHG

Schmidt, Karsten (Hrsg.), Kommentar zur InsO, 19. Aufl., München 2016, zit.: Bearbeiter, in: Schmidt-K-InsO

Scholz, Franz (Hrsg.), GmbH-Gesetz Kommentar, 10. Aufl., Köln 2006 und 11. Auflage, Köln 2015, zit.: Bearbeiter, in: Scholz-K-GmbHG 2006 und Bearbeiter, in: Scholz-K-GmbHG

Sölch, Otto/Ringleb, Karl, Umsatzsteuer, 87. Ergänzungslieferung, München 2019 (Loseblatt Stand September 2019), zit.: Sölch/Ringleb, UStG

Soergel, Hans-Theodor/Siebert, Wolfgang, Bürgerliches Gesetzbuch, 10. Aufl., Stuttgart 1967, zit.: Bearbeiter, in: Soergel/Siebert, Komm. zum BGB

Stadie, Holger, Umsatzsteuerrecht, 3. Aufl., Köln 2015, zit.: Stadie, UStG

Tipke, Klaus/Kruse, Heinrich-Wilhelm, AO-/FGO- Kommentar, 158. Aktualisierung (Stand: September 2019), Köln 201, zit.: Bearbeiter, in: Tipke/Kruse, AO/FGO

Uhlenbruck, Wilhelm, Kommentar zur InsO, 15. Aufl., München 2019, zit.: Bearbeiter, in: Uhlenbruck-K-InsO

Ulmer, Peter/Habersack, Mathias/Winter, Martin (Hrsg.), GmbH-Gesetz Großkommentar, Band I, 2. Auflage, Tübingen 2013, Band II, 2. Auflage Tübingen 2016, zit.: Bearbeiter, in: Ulmer/Habersack, GmbHG

### **III. Genutzte Aufsätze**

Aigner, Phillip, Der Ausfall eines Darlehens, insbesondere Gesellschafterdarlehens, im Privatvermögen, DStR 2016, 345 - 350

Altmeyden, Holger, Der Verzicht des Gläubigers auf eine Gesellschaftersicherheit und der „Richtigkeitsgedanke“ im Recht der Gesellschafterdarlehen, ZIP 2016, 2089 - 294.

Altmeyden, Holger, Ist das besicherte Gesellschafterdarlehen im Insolvenzverfahren der Gesellschaft subordiniert oder privilegiert?, ZIP 2013, 1745 - 1752.

Altmeyden, Holger, Überflüssigkeit der Anfechtung von Sicherheiten für Gesellschafterdarlehen, NZG 2013, 441 - 445

Altmeyden, Holger, Wie lange noch gilt das alte Kapitalersatzrecht?, ZIP 2011, 641 - 649

Altmeyden, Holger, Abschied von der "unwiderlegbar vermuteten" Mitgliedschaft des Scheingesellschafters in der Kapitalgesellschaft, ZIP 2009, 345 - 354

Altmeyden, Holger, Das neue Recht der Gesellschafterdarlehen in der Praxis, NJW 2008, 3601 - 3607

Altmeyden, Holger, Zur "finanzplanmäßigen Nutzungsüberlassung" als Kapitalersatz, ZIP 1996, 909 - 1913

Altmeyden, Holger, Der „atypische Pfandgläubiger“ - ein neuer Fall des kapitalersetzenden Darlehens?, ZIP 1993, 1677 - 1684

Bäcker, Roland M., Die Rechtsfolgen einer eigenkapitalersetzenden Nutzungsüberlassung, GmbHR 1994, 766 - 777

Bangha-Szabo, Attila, Zur Anfechtbarkeit der Rückzahlung von Gesellschafterdarlehen wegen vorsätzlicher Gläubigerbenachteiligung, ZIP 2013, 1058 - 1063

Bauer, Joachim, Gesellschafterhaftung in Krise und Insolvenz der GmbH, Teil 1 ZInsO 2011, 1273-1287; Teil 2 ZInsO 2011, 1335 - 1340; Teil 3 ZInsO 2011, 1379-1393

Bauer, Ludwig, Vergleichende Steuerbelastungsmessung in Bezug auf klassische Betriebsaufspaltung und GmbH & Co. KG, StuB 2017, 668 - 675

Bayer, Walter und Illhardt, Daniel, Darlegungs- und Beweislast im Recht der GmbH anhand praktischer Fallkonstellationen, GmbHR 2011, 638 - 642

Bayer, Walter und Scholz, Philipp, Grundsätzliche und technische Fragen zur Ausfallhaftung der Mitgesellschafter nach § 24 GmbHG, GmbHR 2016, 89 - 99

Barth, Kuno, Ein bemerkenswertes Jubiläum - fünfzig Jahre Sonderbehandlung der Betriebsaufspaltung ohne gesetzlich normierten Tatbestand, BB 1985, 1861 - 1867

Becker, Roman A., Todgesagte leben länger – Limitation Languages bei Upstream-Besicherung nach dem Urteil des II. Zivilsenats des BGH vom 21. 3.2017, ZIP 2017, 1599 - 1609

Becker, Stefanie, Neuordnung der umsatzsteuerlichen Organschaft, Steuer und Studium 2016, 303 – 309

Benz, Johannes, Anmerkung zum Urteil des BGH v. 22.3.2010, MittBayNot 2011, 65 - 72

Berjasevic, Nefail und Janning, Johannes, Keine Insolvenzanfechtung gem. § 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO von Entnahmen eines Kommanditisten aus dem Gesellschaftsvermögen, DB 2017, 1957 - 1958

Bezenberger, Tilmann, Kapitalersetzende Gesellschafterdarlehen im Recht der GmbH, Festschrift für Gerold Bezenberger zum 70. Geburtstag am 13. März 2000, S. 23 - 58, Berlin 2000, zit.: T. Bezenberger, FS für Gerold Bezenberger

Bitter, Georg, Anfechtung von Sicherheiten für Gesellschafterdarlehen nach § 135 Abs. 1 Nr. 1 InsO, ZIP 2013, 1497 - 1508

Bitter, Georg, Sicherheiten für Gesellschafterdarlehen: ein spät entdeckter Zankapfel der Gesellschafts- und Insolvenzrechtler, ZIP 2013, 1998 - 2001

Bitter, Georg, Anmerkung zum Urteil des BGH v. 18.7.2013 - IX ZR 219/11, ZIP 2013, 1579 - 1587

Bitter, Georg, Die Nutzungsüberlassung in der Insolvenz nach dem MoMiG, ZIP 2010, 1 - 14

Bitter, Georg, Die Haftung von Gesellschaftern und Geschäftsführern in der Insolvenz ihrer GmbH, Teil 1 ZInsO 2010, 1505 - 1525; Teil 2 ZInsO 2010, 1561-1582

Bitter, Georg und Laspeyres, Anne, Kurzfristige Waren- und Geldkredite im Recht der Gesellschafterdarlehen, ZInsO 2013, 2289 – 2296

Bitter, Georg, Anfechtbarkeit ursprünglicher Sicherheiten für Gesellschafterdarlehen: Es lebe die Betriebsaufspaltung!, ZIP 2019, 737-749

Bork, Reinhard, Präventive Restrukturierungsrahmen: „Komödie der Irrungen“ oder Ende gut, alles gut“?, ZIP 2017, 1441 - 1450

Bork, Reinhard, Grundfragen des Restrukturierungsrechts, ZIP 2010, 397 - 413

Bork, Reinhard, Abschaffung des Eigenkapitalersatzrechts zu Gunsten des Insolvenzrechts? ZGR 2007, 250 - 268

Borowsky, Peter, Das Ende der "Ära Adenauer", Informationen zur politischen Bildung (Heft 258), 1 - 5

Bosse, Christian, Grenzen der Treuepflicht des GmbH-Gesellschafters, NWB 2016, 2520 - 2524

Brandmüller, Gerhard, Wiederentdeckung der Betriebsaufspaltung, BB 1979, 465 - 469

Braun, Eberhard, Kapitalersetzende Maßnahme i.S.v. § 32a III GmbHG durch Pachtverträge in der Betriebsaufspaltung?, ZIP 1983, 1175 - 1181

Brinkmann, Moritz, Zwei Brennpunkte im Recht der Gesellschafterdarlehen - Die Behandlung des Cash Pool und die Besicherung von Gesellschafterdarlehen, ZGR 2017, 708 - 730

Brinkmann, Moritz, Haftungsrisiken im Schutzschirmverfahren und in der Eigenverwaltung (Teil 2), DB 2012, 1369 - 1372

Buchalik, Robert und Schröder, Katrin und Rekers, Martin, Rechte und Haftungsrisiken des Geschäftsführers und des vorläufigen Sachwalters für Umsatzsteuerverbindlichkeiten im vorläufigen Eigenverwaltungsverfahren, ZInsO 2017, 905 – 914

Buck, Stefano, Urteilsanmerkungen zu BGH, Urt. v. 21.11.2019 - IX ZR 223/18, FD-InsR 2020, 424449

Burg, Michael und Westerheide, Stefan, Praktische Auswirkungen des MoMiG auf die Finanzierung von Konzernen, BB 2008, 62 - 65

Buschmann, Marco, Finanzplankredit und MoMiG, NZG 2009, 91 - 93

Cahn, Andreas, Gesellschafterfremdfinanzierung und Eigenkapitalersatz, AG 2005, 217 - 227

Crezelius, Georg, Aktuelle Steuerrechtsfragen in Krise und Insolvenz, NZI 2017, 748 – 750

Crezelius, Georg, Aktuelle Steuerrechtsfragen in Krise und Insolvenz, NZI 2019, 742-744

Dahl, Michael und Schmitz, Jan, Eigenkapitalersatz nach dem MoMiG aus insolvenzrechtlicher Sicht, NZG 2009, 325 - 331

Dannecker, Achim und Werder, Alexander, Entwicklungen bei der verbindlichen Auskunft, BB 2017, 284 - 289

Dobler, Thomas, Die aktuelle Rechtsprechung des BFH zur umsatzsteuerlichen Organschaft im Kontext von Unternehmensinsolvenzen, ZInsO 2011, 2312 - 2316

Dusch, Christian, Rechtscharakter des Haftungsanspruchs nach § 74 AO, DStR 2013, 19 - 21

Dusch, Christian, Aufrechnung und § 74 AO, DStR 2012, 1537 - 1540

Ebbinghaus, Mark und Neu Peter, Erfordernis einer frühzeitigen Tax Due Diligence in Insolvenzverfahren, ZInsO 2016, 999 - 1003

Ebbinghaus, Mark und Neu, Peter, Verunglückte umsatzsteuerliche Organschaft vor der Insolvenz, DB 2016, 1653 - 1657

Eisolt, Dirk, BFH-Urteil vom 15.12.2016 belastet die Masse zugunsten des Fiskus, ZInsO 2017, 630 - 643

Ehlers, Harald, „Notwendig“ frühzeitige Insolvenzverfahren - ein Beitrag zur Krisencompliance, BB 2013, 1539 - 1547

Eidenmüller, Horst, Reformperspektiven im Restrukturierungsrecht, ZIP 2010, 649 - 660

Ekkenga, Jens, Kapitalaufbringung im konzernweiten Cash-Pool: ungelöste und verbleibende Gestaltungsspielräume, ZIP 2010, 2469 - 2478

Endres-Reich, Daniela, Antragswahlrecht für die umsatzsteuerrechtliche Organschaft in Deutschland?, UR 2016, 660 - 664

Fichtelmann, Helmar, Ausgewählte Fragen zur Betriebsaufspaltung, GmbHR 2006, 345 - 348

Frind, Frank und Pannen, Klaus, Einschränkung der Manipulation der insolvenzrechtlichen Zuständigkeiten durch Sperrfristen – ein Ende des Forum Shopping in Sicht?, ZIP 2016, 398 - 409

Fischer, Gero Die Berechnung des für eine Gebrauchsüberlassung nach § 135 Abs. 3 InsO zu zahlenden Ausgleichs, Festschrift für Jobst Wellensiek zum 80. Geburtstag, S. 445 - 450, München 2011, zit: Fischer, in FS Wellensiek

Förster, Guido/Cölln, Tobias D. v., Ausfall von Gesellschafterdarlehen und Inanspruchnahme aus Gesellschafterbürgschaften bei Beteiligungen nach § 17 EStG, DB 2017, 2886 - 2892

Gehrlein, Markus, BB-Rechtsprechungsreport zur Unternehmensinsolvenz 2016/2017, BB 2017, 2370 - 2385

Gehrlein, Markus, Zur Gläubigerbenachteiligung als Grundvoraussetzung der Insolvenzanfechtung, ZInsO 2017, 128 - 133

Gehrlein, Markus, Ansprüche gegen Gesellschafter bei überteuerter Nutzungsüberlassung an insolvente Gesellschaft, Festschrift für Siegfried Beck zum 70. Geburtstag, S. 167 - 177, München 2016

Gehrlein, Markus, Rechte an einer Kautions nach Enthaltungserklärung des Insolvenzverwalters, ZInsO 2016, 1456 - 1459

Gehrlein, Markus, Ansprüche gegen Gesellschafter bei überteuerter Nutzungsüberlassung an insolvente Gesellschaft, NZI 2016, 561 - 565

Gehrlein, Markus, Verbindungslinien zwischen Eigenkapitalersatz, Insolvenzanfechtung und Deliktshaftung, NZI 2015, 577 - 583

Gehrlein, Markus, Die Behandlung von Gesellschafterdarlehen durch das MoMiG, BB 2008, 846 - 854

Gehrlein, Markus, Anfechtungsrecht in der Insolvenz - Praxiserfahrung und Reformbedarf, NZI 2014, 481 - 487

Gehrlein, Markus, Das Eigenkapitalersatzrecht im Wandel seiner gesetzlichen Kodifikation, BB 2011, 3 - 11

Geißler, Markus, Die Haftungsverantwortung des GmbH-Gesellschafters bei Nutzungsüberlassungen im Umfeld der Unternehmensinsolvenz, DZWIR 2016, 201 - 211

Geiwitz, Arndt, Insolvenzsteuerrecht im Spannungsverhältnis, Festschrift für Siegfried Beck zum 70. Geburtstag, S. 179 - 189, München 2016

Gerkan, Hartwin v., Das Recht des Eigenkapitalersatzes in der Diskussion, ZGR 1997, 173 - 205

Gerkan, Hartwin v., Die Rechtsfolgen der eigenkapitalersetzenden Nutzungsüberlassung - Fragen und Zweifel, ZHR 158 (1994), 668 - 674

Gerkan, Hartwin v., Schwerpunkte und Entwicklungen im Recht der kapitalersetzenden Gesellschafterleistungen, GmbHR 1986, 218 - 225

Goette, Wulf, Gedanken zum Kapitalschutzsystem der GmbH, ZHR 177 (2013), 740 - 755

Goette, Wulf, Einige Aspekte des Eigenkapitalrechts aus richterlicher Sicht, ZHR 162 (1998), 223 - 231

- Grünwald, Ulrich, Personengesellschaft als Organschaft, WPg 2016, 1097 - 1104
- Grune, Jörg und Mönckedieck, Alexander, Umsatzsteuerrechtliche Organschaft, UR 2012, 541 - 550
- Grunewald, Barbara, Plädoyer für eine Abschaffung der Rechtsregeln für eigenkapitalersetzende Gesellschafterdarlehen, GmbHR 1997, 7 - 10
- Gruschinske, Nancy, Beendigung „kapitalersetzender“ Nutzungsverhältnisse vor Insolvenzeröffnung, GmbHR 2010, 179- 184
- Haas, Ulrich, Allgemeines Anfechtungsrecht und das Recht der subordinierten Gesellschafterdarlehen, ZIP 2017, 545 - 555
- Haas, Ulrich, Das neue Kapitalersatzrecht nach dem RegE-MoMiG, ZInsO 2007, 617 - 629
- Habersack, Mathias, Die Erstreckung des Rechts der Gesellschafterdarlehen auf Dritte, ZIP 2008, 2385 - 2392
- Habersack, Mathias, Gesellschafterdarlehen nach MoMiG: Anwendungsbereich, Tatbestand und Rechtsfolgen der Neuregelung, ZIP 2007, 2145 - 2153
- Haritz, Detlef, Renaissance der Gesellschafterhaftung nach § 74 AO, DStR 2012, 883 - 887
- Harnos, Rafael, Harte externe Patronatserklärung in der Insolvenz, ZIP 2017, 1149 - 1152
- Hasbach, Alexander, Ende der umsatzsteuerlichen Organschaft mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens, ZInsO 2017, 914 - 1919

Hasbach, Alexander, Beendigung der umsatzsteuerlichen Organschaft mit Eröffnung des (vorläufigen) Eigenverwaltungsverfahrens, MwStR 2017, 262 - 271

Heerma, Hendrik und Bergmann, Robert, Sicherheitenbestellung an Dritte für Verbindlichkeiten des Gesellschafters als verbotene Auszahlung i.S.d. § 30 Abs. 1 GmbHG, ZIP 2017, 1261- 1264

Hermreck, Christina, Anfechtung bei Gesellschafterdarlehen gleichgestellten Forderungen  
NJW-Spezial 2019, 597-598

Henkel, Andreas, Die entgeltliche Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers als verdeckte Sacheinlage im GmbH-Recht, GmbHR 2005, 438 - 441

Hiebert, Olaf, Die anfängliche Besicherung eines Gesellschafterdarlehens in der Insolvenz, ZInsO 2016, 1679 - 1682

Hippeli, Michael, Treuepflichten in der GmbH, GmbHR 2016, 1257 - 1262

Hirte, Heribert, Die Entwicklung des Unternehmens- und Gesellschaftsrechts im Jahr 2016, NJW 2017, 1213 - 1219

Hirte, Heribert, Knof, Bela und Mock, Sebastian, Ein Abschied auf Raten? - Zum zeitlichen Anwendungsbereich des alten und des neuen Rechts der Gesellschafterdarlehen, NZG, 2009, 48 - 50

Hirte, Heribert, Neuregelungen mit Bezug zum gesellschaftsrechtlichen Gläubigerschutz und im Insolvenzrecht durch das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG), ZInsO 2008, 689 - 702

Hirte, Heribert, Die Neuregelung des Rechts der (früher: kapitalersetzenden) Gesellschafterdarlehen durch das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG), WM 2008, 1429 - 1435

Hirte, Heribert, Anmerkung zu BGH, Urt. v. 11. Juli 1994, WuB II C. § 32a GmbHG 1.95

Hoegen, Peter H., Schutz vor Sanierungsfinanzierungen, NZI Beilage 1/2017, 30 - 34

Hölzle, Gerrit, Präventiver Restrukturierungsrahmen – Beitrag zu einer Verbesserung der Restrukturierungskultur in Europa und ergänzende Sanierungsoption oder „Schlachtbank“ für die Motive des ESUG?, ZIP 2017, 1307 - 1313

Hölzle, Gerrit, Steuerliche Haftung im Konzern - Organschaftskaskade als Sanierungshemmnis?, ZIP 2016, 103 - 118

Hölzle, Gerrit, Zur Durchsetzbarkeit von Sicherheiten für Gesellschafterdarlehen in der Insolvenz, ZIP 2013, 1992 – 1998

Hölzle, Gerrit, Die Legitimation des Gesellschaftersonderopfers in der insolvenzrechtlichen Finanzierungsverstrickung, ZIP 2010, 913 - 918

Hölzle, Gerrit, Gibt es noch eine Finanzierungsfolgenverantwortung im MoMiG?, ZIP 2009, 1939 - 1948

Hölzle, Gerrit, Umsatzsteuerliche Organschaft und Insolvenz der Organgesellschaft, DStR 2006, 1210 - 1216

Huber, Ulrich, Gesellschafterdarlehen im GmbH- und Insolvenzrecht nach der MoMiG-Reform, Beilage ZIP 2010, 7 - 14

Huber, Ulrich und Habersack, Mathias, GmbH-Reform: Zwölf Thesen zu einer möglichen Reform des Rechts der kapitalersetzenden Gesellschafterdarlehen, BB 2006, 1 - 7

Huber, Michael, Neues Anfechtungsrecht 2017 in InsO und AnfG, ZInsO 2017, 517  
- 521

Hubert, Tina, Erneute Änderungen zur umsatzsteuerlichen Organschaft, StuB 2014,  
721 - 728

Icks, Annette und Kranzusch, Peter, Sanierungen in Insolvenzverfahren -  
übertragende Sanierungen und insolvenzplanbasierte Eigensanierungen in NRW,  
IfM-Materialien Nr. 195 (2010)

Jacoby, Florian, Zur Einführung eines vorinsolvenzlichen  
Restrukturierungsinstruments in Deutschland, Anmerkungen zu den Thesen des  
Gravenbrucher Kreises, ZIP 2016, 1208 – 1210

Jacoby, Florian, Bericht über die Diskussion zum Aufsatz Bork, ZGR 2007, 250ff.,  
271 - 275

Jansen, Axel, Entwicklungen bei der umsatzsteuerlichen Organschaft, BB 2016,  
2263 - 2273

Kahlert, Günter, Beendigung der ertragsteuerlichen Organschaft mit dem  
vorläufigen Insolvenzverfahren, DStR 2014, 73 - 77

Kahlert, Günter, Neuausrichtung nachträglicher Anschaffungskosten bei § 17 EStG  
durch den BFH, SStR 2017, 2305 - 2310

Kahlert, Günter, Umsatzsteuerliche Organschaft und (vorläufige) Eigenverwaltung,  
ZIP 2013, 2348 - 2352

Kahlert, Günter, Umsatzsteuerfolgen von Vereinbarungen über  
Insolvenzanfechtung, ZIP 2012, 1433 - 1437.

Kayser, Godehard, Eingriffe des Richtlinienvorschlages der Europäischen Union in  
das deutsche Vertrags-, Insolvenz- und Gesellschaftsrecht, ZIP 2017, 1393 - 1401

Kemper, Martin, Erklärungspflichten des Umsatzsteuergesetzes, UR 2015, 373 - 379

Kirchhof, Paul, Steuerrechtsordnung als Wertordnung, StuW 1996, 3 - 11

Kleindiek, Detlef, Das reformierte Recht der Gesellschafterdarlehen - eine Zwischenbilanz, ZGR 2017, 731 - 758

Kleindiek, Detlef, Krisenvermeidung in der GmbH: Gesetzliches Mindestkapital, Kapitalschutz und Eigenkapitalersatz, ZGR 2006, 335 - 365

Klink, Martha und Wüllrich, Philipp, Die umsatzsteuerliche Organschaft – Gesellschaftsrechtliche Fallstricke bei der organisatorischen Eingliederung, BB 2014, 1757 - 1764

Krolop, Kaspar, Zur Anwendung der MoMiG-Regelungen zu Gesellschafterdarlehen auf gesellschaftsfremde Dritte, GmbHR 2009, 397 - 405

Krumm, Marcel, Verbindliche Auskunft und gerichtliche Kontrolle, DStR 2011, 2429 - 2436

Kruth, Claus-Peter, Eigenkapitalausschüttungen im Lichte des Insolvenzanfechtungsrechts, DStR 2017, 2126 - 2131

Kruth, Claus-Peter, Gesellschafter als Vermieter in der Insolvenz der Betriebsgesellschaft – Das Ende der kapitalersetzenden Nutzungsüberlassung!, DStR 2015, 1454 - 1458

Köth, Christopher, Die Verwertbarkeit von Sicherheiten für Gesellschafterdarlehen in der Insolvenz, ZGR 2016, 541 - 580

Küffner, Thomas und Luben, Thomas, Umsatzsteuerliche Organschaft, IFSt-Schrift Nr. 507, Berlin 2015, S. 29 - 96.

Kuna, Heiner, Der gesellschaftergleiche Dritte im Recht der Gesellschafterfinanzierung - Entsprechungsklausel des § 39 Abs. 1 Nr. 5 Alt. 2 InsO, GmbHR 2016, 284 - 288

Kuntz, Thilo, Sicherheiten für Gesellschafterverbindlichkeiten und die Kapitalerhaltung in GmbH und AG, ZGR 2017, 917 - 954

Kußmaul, Heinz, Meyering, Stephan und Schwarz, Christian, Historische Entwicklung der GmbH-Besteuerung und Belastungsvergleich der laufenden Steuerbelastung von Kapital- und Personengesellschaften, GmbHR 2016, 385 - 394

Kußmaul, Heinz und Schwarz, Christian, Besteuerungsfolgen im Rahmen der echten Betriebsaufspaltung zwischen Besitzpersonen- und Betriebsgesellschaft, GmbHR 2012, 1055 - 1062

Kußmaul, Heinz und Schwarz, Christian, Voraussetzungen, Erscheinungsformen und Modelle der Betriebsaufspaltung, GmbHR 2012, 834 - 841

Lange, Frank Holger, Treuhandkonten in Zwangsvollstreckung und Insolvenz, NJW 2007, 2513 - 2516

Lenger, Norman und Khanian, Linette Mirza, Beendigung der umsatzsteuerlichen Organschaft in der vorläufigen Eigenverwaltung, NZI 2014, 385 - 389

Lenenbach, Markus, Teil-Gesellschafterdarlehen i.S.v. § 39 Abs. 1 Nr. 5, ZInsO 2016, 1847 - 1850

Marotzke, Wolfgang, Besicherte Gesellschafterdarlehen im Licht der neuen § 133 Abs. 2 InsO, § 3 Abs. 2 AnfG, ZInsO 2017, 2264 - 2265

Marotzke, Wolfgang, Grenzen typisierender Generalisierung im Recht der Gesellschafterdarlehen, KTS 2016, 19 - 44

Marotzke, Wolfgang, Gesellschafterdarlehen und flankierende Grundpfandrechte im Fokus des Insolvenzrechts, Teil 1: DB 2015, 2431 - 2438.; Teil 2: DB 2015, 2495 - 2502

Marotzke, Wolfgang, Gläubigerbenachteiligung und Bargeschäftsprivileg bei Gesellschafterdarlehen und vergleichbaren Transaktionen, ZInsO 2013, 641 - 659

Marotzke, Wolfgang, Gesellschaftsinterne Nutzungsverhältnisse im Spiegel der §§ 39 Abs. 1 Nr. 5, 103, 108 ff., 135 Abs. 1 und Abs. 3 InsO, ZInsO 2009, 2073- 2078

Marotzke, Wolfgang, Gesellschaftsinterne Nutzungsverhältnisse nach Abschaffung des Eigenkapitalrechts, ZInsO 2008, 1281 - 1293

Maus, Karl-Heinz, Die umsatzsteuerrechtliche Organschaft in Liquidation und Insolvenz, GmbHR 2005, 859 - 865

Maier-Reimer, Georg und Wenzel, Axel, Kapitalaufbringung in der GmbH nach dem MoMiG, ZIP 2008, 1449 - 1455

Meilicke, Wienand, Das Eigenkapitalersatzrecht - eine deutsche Fehlentwicklung, GmbHR 2007, 225- 236

Menkel, Andreas, Der Gewinnvortrag als "gleichgestellte Forderung" gemäß §§ 39 I Nr. 5, 135 I InsO, NZG 2014, 982 - 984

Merker, Christian, Die Betriebsaufspaltung, Steuer und Studium, 578 - 591

Meyer-Löwy, Bernd, Schmidt, Jens M. und Shubina, Ksenia, Der erforderliche Umfang der Gesellschafterfinanzierung zwecks Abwendung der Insolvenz, ZIP 2014, 2478 - 2484

Micker, Lars und Schwarz, Rabea, Betriebsaufspaltung - Aktuelle Entwicklungen und Praxisfragen, DB 2016, 1041 - 1046

Mock, Sebastian, Das neue Konzerninsolvenzrecht nach dem Gesetz zur Erleichterung der Bewältigung von Konzerninsolvenzen, DB 2017, 951- 957

Mock, Sebastian, Sanieren oder Ausscheiden bei der stillen Gesellschaft, ZInsO 2017, 140 - 146

Mock, Sebastian, Das künftige (harmonisierte) Insolvenzrecht - Entwurf einer Richtlinie zum Unternehmensinsolvenzrecht, NZI 2016, 977 - 982

Mock, Sebastian, Stille im MoMiG zur stillen Gesellschaft? - Das neue (Eigen-)Kapitalersatzrecht und seine Auswirkungen auf das Recht der stillen Gesellschaft, DStR 2008, 1645 - 1649

Möhlenkamp, Andreas und Möhlenkamp, Karen, (Umsatz-) Steuerliche Organschaft und eigenverwaltete Konzerninsolvenz - wohin treibt das Sanierungssteuerrecht?, DStR 2014, 1357 - 1365

Mönning, Rolf-Dieter, Schäfer, Cornelia und Schiller, Martin, Sanierung unter dem Schutzschirm - strategische Insolvenz im Zeitraffer, BB 2017, Heft 25 Beilage, 1 - 24

Mülbert, Peter O., Neuordnung des Kapitalrechts\*Überarbeitete und mit exemplarischen Nachweisen versehene Fassung des Vortrags auf dem BDI-Workshop "Die Reform des GmbH-Rechts - was erwartet die Unternehmen?" am 25. August 2006, WM 2006, 1977 - 1985

Mylich, Falk, Die einheitliche Anwendung von § 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO auf Gewinnausschüttung und Darlehensrückzahlung, ZIP 2017, 1255 - 1260

Mylich, Falk, Kreditsicherheiten für Gesellschafterdarlehen - Stand der Dinge und offene Fragen, ZIP 2013, 2444 - 2451

Mylich, Falk, Kreditsicherheiten für Gesellschafterdarlehen, ZHR 176 (2012), 547 - 577

Mylich, Falk. Probleme und Wertungswidersprüche beim Verständnis von § 135 Abs. 1 Alt. 2 Nr. 2 InsO, ZGR 2009, 474 - 503

Mylich, Falk, Der Zugriff auf ein zur eigenkapitalersetzenden Nutzung überlassenes Grundstück, KTS, 2006, 385 - 405

Neufang, Bernd und Bohnenberger, Tobias, Wegfall der personellen Verflechtung bei der Betriebsaufspaltung, DStR 2016, 578 – 580

Neyer, Wolfgang, Zur steuerlichen Behandlung von Finanzierungshilfen des Gesellschafters- Neuentwicklungen in Rspr., Verwaltungsauffassung und Gesetzgebung -, DB 2019, 1640-1645

Nickert, Anne-Gret und Nickert, Cornelius, Die unberücksichtigte USt-Organschaft in der Insolvenz der Organgesellschaft, Teil I ZInsO 2004, 479 - 485

Nöll, Mario, Insolvenzverwalter vs. Zwangsverwalter: Grenzen haftungsrechtlicher Zuweisung von Zwangsverwaltererlösen an Grundpfandgläubiger, ZInso 2007, 1125 - 1128

Nordholtz, Christian und Hupka, Jan, Die Kapitalerhaltung nach §§ 30 f. bei dinglichen Upstream-Sicherheiten, DStR 2017, 1999 - 2005

Obermüller, Manfred, Die Anwendung der Regeln über Gesellschafterdarlehen auf Bankkredite, ZInsO 2017, 134 - 139

Onusseit, Dietmar, Neues zum Insolvenzsteuerrecht vom Bundesfinanzhof, ZInso 2014, 59 - 62

Pape, Gerhard, Eigenverwaltungsverfahren im Spiegel der Rechtsprechung nach Inkrafttreten des ESUG, ZInsO 2013, 2129 - 2138

Pentz, Andreas, Abgetretene Forderungen aus Gesellschafterdarlehen und Zurechnung in der Insolvenz - Zugleich Anmerkungen zum BGH-Urteil vom 21.2.2013 - IX ZR 32/12 -, GmbHR 2013, 393 - 404

Plathner, Jan Markus und Luttmann, Maik, Keine Sperrwirkung der anfechtungsfesten Befriedigungen gem. § 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO für die Anfechtung nach § 135 Abs. 1 Nr. 1 InsO, ZInsO 2013, 1630 - 1633

Preuß, Nicola, Die Folgen insolvenzrechtlicher „Verstrickung“ von Gesellschafterdarlehen bei Abtretung des Darlehensrückzahlungsanspruchs an einen außenstehenden Dritten, ZIP 2013, 1145 - 1153

Primožic, Frank R., Insolvenzrisiken bei der Veräußerung von Anteilen gesellschaftsfinanzierter Unternehmen, NJW 2016, 679 - 682

Ratschow, Eckart, Nachträgliche Anschaffungskosten bei § 17 EStG, GmbHR 2017, 1204 - 1209

Reiner, Gunter, Der deliktische Charakter der „Finanzierungsverantwortung“ des Gesellschafters: Zu den Ungereimtheiten der Lehre vom Eigenkapitalersatz, Festschrift für Karlheinz Boujong zum 65. Geburtstag, S. 415 - 455, München 1996, zit. : Reiner, in FS Boujong

Renner, Moritz, und Schmidt, Daniela, Kollektiver Gläubigerschutz bei Covenants, ZHR 180 (2016), 522 - 551

Rezori, Alexander, Kapitalaufbringung bei der GmbH-Gründung - Ausgewählte Gesichtspunkte und Neuregelung der §§ 19 Abs. 4 und Abs. 5 GmbHG, RNotZ 2011, 125 - 148

Röck, Wolfgang und Hucke, Anna-Ursula, Die Weitergeltung des Eigenkapitalersatzrechts nach Inkrafttreten des MoMiG, GmbHR 2013, 791 - 796

Ruiner, Christoph und Pfeifer, Gregor, Das Spannungsfeld zwischen § 17 Abs. 2 UStG und der umsatzsteuerlichen Organshaft im Fall der Insolvenz der Organgesellschaft, GmbHR 2011, 1134 - 1139

Sax, Stefan, Ponseck, Joachim, und Swierczok, Artur, Ein vorinsolvenzliches Restrukturierungsverfahren für europäische Unternehmen, BB 2017, 323 - 329

Schäfer, Berthold, Eigenkapitalersatz nach „MoMiG“ - Was bleibt von der Finanzierungsfolgenverantwortung?, ZInsO 2010, 1311 - 1314

Schießl, Harald, Neues zu „eigenkapitalersetzenden“ Finanzierungshilfen des Gesellschafters nach § 17 EStG, StuB 2017, 765 - 771

Schimmele, Jürgen und Weber, Guido, Haftung bei Organshaft - Offene Fragen zu § 73 AO, BB 2013, 2263 - 2269

Schmidt, Karsten, Nutzungsüberlassung und Unternehmensinsolvenz - Klartext vom IX. Zivilsenat, NJW 2015, 1057 - 1061

Schmidt, Karsten, Gesellschafterdarlehen im GmbH- und Insolvenzrecht nach der MoMiG-Reform, Beilage ZIP 2010, 15 -25

Schmidt, Karsten, Normzwecke und Zurechnungsfragen im Recht der Gesellschafter-Fremdfinanzierung, GmbHR 2009, 1009 – 1019

Schmidt, Karsten, Nutzungsüberlassung nach der GmbH-Reform, DB 2008, 1727 - 1735

Schmidt, Karsten, Vom Eigenkapitalersatz in der Krise zur Krise des Eigenkapitalersatzrechts?, GmbHR 2005, 797 - 807

Schmidt, Karsten, Die Rechtsfolgen der „eigenkapitalersetzenden Sicherheiten“, ZIP 1999, 1821 - 1828

Schmittmann, Jens M., Steuerrechtliche Folgen einer Insolvenzanfechtung, NZI 2014, 638 - 641

Schlößer, Daniel C. und Klüber, Rüdiger, Gesellschafter- und Gläubigerstellung bei Gesellschafterdarlehen nach dem MoMiG, BB 2009, 1594 - 1599

Seer, Roman, Verbindliche Auskunft nach § 89 Abs. 2-7 AO, Steuer und Studium 2016, 601 - 607

Sernetz, Herbert, Anrechnung und Bereicherung bei der verdeckten Sacheinlage, ZIP 2010, 2173 - 2182

Seidel, Torsten und Wolf, Maximilian, Gesellschafterdarlehen – Keine Rückforderungssperre aus Treuepflichten im Vorfeld der Insolvenz der Gesellschaft, NZG 2016, 921 - 925

Siemon, Klaus, Das Konzept für ein vorinsolvenzliches Sanierungsverfahren, NZI 2016, 57 – 63

Spiekermann, Olaf, Anfechtung von Zahlungen auf Gesellschafterdarlehen und gleichgestellte Forderungen, NZI 2019, 840-842

Spliedt, Jürgen D., MoMiG in der Insolvenz - ein Sanierungsversuch, ZIP 2009, 149-161

Stiller, Dirk, Unternehmenskauf im Wege des Asset-Deal, BB 2002, 2619 - 2625

Straub, Sabine, Zwingender Eintritt der Rechtsfolgen einer umsatzsteuerlichen Organschaft bei schwach ausgeprägter wirtschaftlicher Eingliederung – Übereignung eines Grundstücks durch den Organträger und Ausführung der Baumaßnahmen durch die Organgesellschaft als einheitliche Leistung, UR 2009, 344 - 346

Streit, Georg v. und Streit, Thomas, Der BFH und die Missbrauchsbekämpfung: Was bleibt von der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft?, DStR 2016, 1448 - 1455

Strobl-Haarmann, Elisabeth und Maul, Silja, Umsatzsteuerliche Organschaft: Neue Anforderungen an die organisatorische Eingliederung, GmbHR 2014, 297 - 301

Ströhmman, Martin G. und Längsfeld, Alexander M.H., Die Geschäftsführung der GmbH im Rahmen der Eigenverwaltung, NZI 2013, 271 - 278

Süß, Christian, Irrige Beurteilung bei der widerstreitenden Steuerfestsetzung, DStR 2017, 1021 – 1023

Stubenrauch, Chiara, Kein Bargeschäftsprivileg bei der Besicherung von Gesellschafterdarlehen bei Verfahrenseröffnung nach dem 4.4.2017, GWR 2020, 37

Thiessen, Jan, Gesellschafterfremdfinanzierung nach dem MoMiG, ZGR 2015, 396 - 445

Thiessen, Jan, Transfer von GmbH-Recht im 20. Jahrhundert, in: Duss/Linder u.a. (Hrsg.), Rechtstransfer in der Geschichte, München 2006, 446 - 497

Thole, Christoph, Neues zur Doppelbesicherung und § 135 Abs. 2 InsO, ZIP 2017, 1742 - 1748

Thole, Christoph, Der Richtlinienvorschlag zum präventiven Restrukturierungsrahmen, ZIP 2017, 101 - 112

Thole, Christoph, Gesellschafterbesicherte Kredite und die Anfechtung nach § 135 Abs. 2 InsO, ZIP 2015, 1609 - 1617

Tillmann, Tobias, Der Entwurf des „MoMiG“ und die Auswirkungen auf die Gesellschafterfremdfinanzierung - Verstrickte und privilegierte Darlehen, GmbHR 2006, 1289 - 1295

Ulmer, Peter, Die «Anrechnung» (MoMiG) des Wertes verdeckter Sacheinlagen auf die Bareinlageforderung der GmbH - ein neues Erfüllungssurrogat?, ZIP 2009, 293 - 302

Wäger, Christoph, Umsatzsteuerrechtliche Organschaft im Wandel, DB 2014, 915 - 920

Wäger, Christoph, Rechtsprechungsauslese 2013, UR 2014, 81 - 120

Wälzholz, Eckhard, MittBayNot 2008, 425 - 437

Wagner, Johann und Fuchs, Nico, Umsatzsteuerliche Organschaft: Zwingendes Ende der finanziellen Eingliederung durch Insolvenz einer Gesellschaft?, BB, 2017, 2202 - 2209

Waldburg, Oliver, Überbrückungskredite und Sanierungskredite, ZInsO 2014, 1405 - 1423

Wedemann, Frauke, Ist der Nießbraucher eines Gesellschaftsanteils wie ein Gesellschafter zu behandeln?, ZGR 2016, 798 - 838

Weiß, Daniel M. und Jeinsen, Alexander v., Die zulässige Laufzeit von Überbrückungskrediten, ZIP 2016, 2251 - 2255

Welte, Thomas und Friedrich-Vache, Heidi, Umsatzsteuer und Insolvenz, UR 2012, 740 - 750

Westphal, Lars, Vorinsolvenzliches Sanierungsverfahren, ZGR 2010, 385 - 436

Wiedemann, Herbert, Gesellschaftsrechtliche Probleme der Betriebsaufspaltung, ZIP 1986, 1293 - 1303

Wilhelm, Alexander, Unternehmensfinanzierung am Kapitalmarkt und das Recht der Gesellschafterdarlehen, ZHR 180 (2016), 776 - 807

Wünschmann, Benny, Eigenkapitalausschüttungen zwischen Gesellschafts- und Insolvenzrecht, NZG 2017, 51 - 54

Zeeck, Sebastian, Die Umsatzsteuer in der Insolvenz, KTS 2006, 407 - 448

#### **IV. Sonstiges** (alles über Internet einsehbar)

Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG), BT-Drucks. 16/6140

Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucks. 18/8434, zur verbindlichen Auskunft

Beschlussempfehlung Rechtsausschuss MoMiG, BT-Drucks. 16/9737

Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses (7. Ausschuss) zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz, BT-Drucks. 15/1684

BMF-Schreiben vom 21.10.2010 - IV C 6 - S 2244/08/10001 BStBl 2010 I S.832 zur Auswirkung des Gesetzes zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) auf nachträgliche Anschaffungskosten gemäß § 17 Absatz 2 EStG

BMF-Schreiben v. 18.5.2016 (III C 2 - S 7330/09/10001) zur Uneinbringlichkeit im vorläufigen Insolvenzverfahren

BMF, Schreiben v. 22.11.2016 (IV C 6 - S 2242/12/10001) zur Erklärung der Betriebsaufgabe bei Betriebsunterbrechung und Betriebsverpachtung im Ganzen

BMF, Schreiben vom 26.5.2017 (III C 2 - S 7105/15/10002) Konsequenzen aus der jüngeren Rechtsprechung zur umsatzsteuerrechtlichen Organschaft

BMF, Schreiben vom 03.07.2017 (III C 2 - S 7330/09/10001) Anwendung der Grundsätze der BFH-Urteile vom 15.12.2016 - V R 26/16 sowie vom 29.03.2017 - XI R 5/16 zur Vorsteuerberichtigung bei erfolgreicher Insolvenzeröffnung

Entwurf eines Gesetzes zur Verbesserung der Rechtssicherheit bei Anfechtungen nach der Insolvenzordnung und nach dem Anfechtungsgesetz, BT-Drucks. 18/7054

Entwurf eines Gesetzes zur weiteren Erleichterung der Sanierung von Unternehmen, BT-Drucks. 17/5712

Entwurf des Reichsjustizministeriums zur Änderung des GmbHG von 1939 GmbH-E 1939

Gravenbrucher Thesen: Vorinsolvenzliches Sanierungsverfahren in Deutschland?, ZIP 2017, 203 - 204

Hirte, Heribert, Auszug aus der Rede des MDB Hirte am 9.3.2017 zum Gesetzesentwurf (BT-Plenarprotokoll 18/221, S. 22345 - 22347)

OFD Frankfurt/M., Vfg. v. 11.3.2013 - S 7105 A - 21 - St 110, ZInsO 2013, 1243ff.

RegE einer InsO, BT-Drucks. 12/2443

RegE zur weiteren Erleichterung von Sanierungen, BT-Drucks. 17/5712

RegE zur Verbesserung der Rechtssicherheit bei Anfechtungen nach der Insolvenzordnung und nach dem Anfechtungsgesetz, BT-Drucksache 18/7054

RegE MoMiG, BT-Drucks. 16/6140

Richtlinienvorschlag für eine erste Harmonisierung des europäischen Insolvenzrechts vorgestellt (Directive on preventive restructuring frameworks, second chance and measures to increase the efficiency of restructuring, insolvency and discharge procedures - COM(2016) 723 final)

## **§ 1 Einleitung**

### **A. Die Idee der klassischen Betriebsaufspaltung**

#### **I. Die Geschichte der klassischen Betriebsaufspaltung**

Insbesondere für kleine und mittelständische Unternehmen hatte der deutsche Gesetzgeber frühzeitig erkannt, dass er deren Bedürfnissen nach einer Haftungsbeschränkung nachkommen muss. Da Deutschland als Land ohne natürliche Ressourcen auf die Innovationsbereitschaft der Unternehmen angewiesen ist, aber die Risikobereitschaft abnimmt, wenn man mit jeder Wirtschaftsidee sein Gesamtvermögen „aufs Spiel setzt“,<sup>1</sup> wurde die GmbH als beschränkt haftende Rechtsform für eine unternehmerische Tätigkeit bereits durch das am 20. April 1892 erlassene „Gesetz, betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung“ (GmbHG) ermöglicht. Sie war die weltweit erste Form einer haftungsbeschränkten Kapitalgesellschaft. Ihr sind inzwischen in vielen Ländern vergleichbare Gesellschaftsformen gefolgt. Seit 2008 gibt es als existenzgründerfreundliche Variante zusätzlich die Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt).

Eine klassische Betriebsaufspaltung liegt vor, wenn der/die Eigner eines Unternehmens über die Haftungstrennung hinaus eine wesentliche, i.d.R. wertvolle Betriebsgrundlage einer gewerblich tätigen Kapitalgesellschaft/sog. Betriebsgesellschaft sachenrechtlich in ihr Privatvermögen entziehen und nur zur Nutzung überlassen. Sie ist dadurch gekennzeichnet, dass unternehmerisches Handeln auf zwei betriebliche Einheiten aufgeteilt ist: Das Besitzunternehmen stellt dem Betriebsunternehmen die erforderlichen Betriebsmittel, insbesondere das Anlagevermögen und damit auch den entzogenen Nutzungsgegenstand, zur Verfügung.

Damit entsteht keine eigenständige zivilrechtliche Rechtsform, sondern eine Verbindung mindestens zweier zivil- und steuerrechtlich selbstständiger Unternehmen bzw. Unternehmensträger. Am Markt tritt aber nur das Betriebsunternehmen auf. Die klassische Betriebsaufspaltung besteht dabei aus einer Eigner-Besitzpersonen- und einer Eigner-Betriebskapitalgesellschaft, i.d.R.

---

<sup>1</sup> Zum volkswirtschaftlichen Sinn der Haftungsbegrenzung vgl. auch Bitter/Laspeyres, ZInsO 2013, 2289ff. (2292).

eine GmbH. Denkbar sind jedoch auch Konstellationen, bei denen lediglich ein Eigner-Besitzeinzelunternehmen und eine Einmann-Betriebskapitalgesellschaft vorhanden sind.

Historisch betrachtet geht die Geschichte der Betriebsaufspaltung bis in die zwanziger Jahre des letzten Jahrhunderts zurück. Man findet in der Literatur verschiedene Hinweise darüber, dass diese Art der klassischen Betriebsaufspaltung in dieser Zeit von dem Dresdener Rechtsanwalt Dr. Walther vertreten wurde.<sup>2</sup> Dieser hatte sich Mitte der zwanziger Jahre zur Aufgabe gemacht, in erster Linie die Lücken der Gesetzgebung für Zwecke der Steuerersparnis auszunutzen.<sup>3</sup> Auch der Kölner Rechtsanwalt Brockheus, der 1926 verstorben ist, setzte sich für das Konstrukt der Betriebsaufspaltung ein. Sie fand vor allem in der Textilindustrie des Rheinlands Anwendung und breitete sich derart rasant aus, dass man damals von der sog. Brokheus-Gesellschaft sprach.<sup>4</sup>

Der RFH erkannte in den zwanziger Jahren bereits das Problem der rechtsformabhängigen Besteuerung, welches mit ein Grund ist für die Motivation, eine klassische Betriebsaufspaltung als Rechtsgestaltung einer Unternehmung zu wählen. Es ging in erster Linie darum, die Nutzungsentgelte, die auf die Besitzgesellschaft verlagert wurden, von der (teuren) Gewerbesteuer zu entlasten. Aber er sah im Anliegen der Ausnutzung von Gesetzeslücken zur Steuerersparnis zunächst nichts Rechtswidriges. Denn im Urteil vom 3.12.1924 hatte der RFH die Besitzgesellschaft noch als reine Vermögensverwaltung aufgefasst. In diesem Urteil wird angedeutet, dass die Vermietungs- und Verpachtungseinnahmen der Besitzgesellschafter private Einkünfte seien.<sup>5</sup> Erst in einem Urteil des RFH vom 30.11.1939<sup>6</sup> und dann vom 1.7.1942<sup>7</sup> wurde die Gewerbesteuerpflicht des Besitzunternehmens damit begründet, dass sie sich über die Betriebsgesellschaft am wirtschaftlichen Verkehr beteilige. Damit wurde die Besitzgesellschaft gemäß § 2 (1), S. 2 GewStG als gewerbesteuerpflichtig eingeordnet.

---

<sup>2</sup> Vgl. Boschert, Die steuerliche Problematik der Betriebsaufspaltung, 1963, S. 11.

<sup>3</sup> Vgl. Mössner, Stbg 1997, S. 2.

<sup>4</sup> Vgl. Boschert, Die steuerliche Problematik der Betriebsaufspaltung, 1963, S. 11.

<sup>5</sup> Vgl. RFH, Urt. v. 9.10.1930 - VI-A-830/30, RStBl 1931, S. 484.

<sup>6</sup> Vgl. RFH, Urt. v. 30.11.1939 - III-37/38, RStBl 1940, S. 361.

<sup>7</sup> Vgl. RFH, Urt. v. 1.7.1942, VI-96/42, RStBl 1942, S. 1081.

Der BFH hat die Rechtsprechung des RFH übernommen und fortentwickelt. Er knüpft insbesondere an die Entscheidung vom 1.7.1942 des RFH an. Dies ist der Entscheidung vom 22.1.1954<sup>8</sup> zu entnehmen: *„Der Senat schließt sich dazu den Ausführungen des zur Gewerbesteuer ergangenen Urteils des Reichsfinanzhofs vom 1. Juli 1942 (RStBl. 1942 S. 1081) und des die Bewertung betreffenden Urteils des Obersten Finanzgerichtshofs vom 30. März 1949 (StuW 1949 Nr. 48) an. In diesen Urteilen ist dargelegt, daß im Falle einer Betriebsaufteilung auch bei einem äußerlich zunächst als reine Vermögensverwaltung sich darstellenden Tatbestand die Vorgänge, die zu den gegenwärtigen Verhältnissen geführt hätten, sowie die wirtschaftlichen Zusammenhänge nicht unbeachtet bleiben dürften. Der frühere Betriebsinhaber setze sein Unternehmen wirtschaftlich auch nach der Aufspaltung über den Betrieb der Kapitalgesellschaft fort, übe dadurch weiterhin unter Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr einen Gewerbebetrieb aus und bleibe daher auch Inhaber von Betriebsvermögen, ohne daß noch besondere Gründe erforderlich seien, um die angebliche reine Verwaltungstätigkeit zu einer gewerblichen Betätigung zu machen.“* Damit wurde im Ergebnis bereits ein fiktives Einheitsunternehmen bestehend aus Besitz- und Betriebsunternehmen anerkannt. Letztendlich hat sich in der Rechtsprechung zur Betriebsaufspaltung jedoch der im BFH-Urteil vom 8.11.1971<sup>9</sup> geschaffene einheitliche geschäftliche Betätigungswille durchgesetzt. Seitdem wird die Betriebsaufspaltung überwiegend damit gerechtfertigt, dass das Besitzunternehmen deshalb ein Gewerbebetrieb sei, weil der einheitliche geschäftliche Betätigungswille der hinter beiden Unternehmen stehenden Personen oder Personengruppen auf die Ausübung eines Gewerbebetriebes gerichtet sei (personelle Verflechtung) und dieser Wille in dem Besitzunternehmen durch die Verpachtung einer wesentlichen Betriebsgrundlage an das Betriebsunternehmen (sachliche Verflechtung) verwirklicht werde. Ende der 60er Jahre kam es zu einer sog. Wiedergeburt der klassischen Betriebsaufspaltung. Zwischen Herbst 1966 und Sommer 1967 kam es zu einem regelrechten Konjunkturreinbruch. Die Steigerungsrate des Bruttosozialprodukts sank 1966 auf 2,8 Prozent. 1967 gab es erstmals in der deutschen Nachkriegsgeschichte gar kein Wirtschaftswachstum, im Gegenteil: Das Bruttosozialprodukt fiel um 0,2 Prozent.<sup>10</sup> Und die Unternehmer befürchteten, dass

---

<sup>8</sup> BFH, Urt. v. 22.1.1954 - III 232/52 U, BStBl. III 1954, 91.

<sup>9</sup> BFH, Urt. v. 8.11.1971 - GrS 2/71, BFHE 103, 440.

<sup>10</sup> Borowsky, in: Informationen zur politischen Bildung (Heft 258), S. 1ff.

die in den sog. Wirtschaftswunderjahren erworbenen Wirtschaftsgüter, insbesondere die - inzwischen häufig unbelasteten - Betriebsgrundstücke durch einen möglichen Konkurs wieder verloren gehen könnten. Folgerichtig suchte man in vielen Fällen die Lösung über eine klassische Betriebsaufspaltung, um eine zusätzliche Haftungsentstrickung für neben dem Mindestkapital durch Überlassungsverträge zur Verfügung gestellte Wirtschaftshilfen und Finanzierungshilfen zu erreichen. Dazu entwickelte sich eine auf das RG aufbauende Rechtsprechung des BGH zum Eigenkapitalersatzrecht.<sup>11</sup>

Leider gibt es keine offiziellen Erhebungen über die wirtschaftliche Bedeutung/Häufigkeit der klassischen Betriebsaufspaltung. Es gibt immer nur pauschale Einschätzungen. Die Betriebsaufspaltung findet „*verstärkt Interesse bei Beratern und Unternehmern*“<sup>12</sup>, ist „*der heimliche Renner vorsorgender Beratung*“,<sup>13</sup> „*eine der beliebtesten Gestaltungsformen, um die Struktur des Unternehmens an die gegebenen internen und externen Verhältnisse anzupassen*“,<sup>14</sup> „*bei Familienunternehmen das vermutlich weitestverbreitete Unternehmenskonzept*“ oder eine „*im Mittelstand übliche*“ Unternehmensform.<sup>15</sup>

Ein eigener Versuch einer Umfrage bei folgenden Verbänden:

- Bundesverband mittelständischer Wirtschaft
- Die Familienunternehmer
- Verband mittelständischer Unternehmen in Deutschland e. V
- Interessenverband mittelständischer Unternehmen und Freier Berufe e. V.

ist leider gescheitert.

Dem lag folgendes Anschreiben mit Umfragebogen zugrunde. Aus den gestellten Fragen ergeben sich gleichzeitig die praxisrelevantesten Themen der als Dissertationsthema vorgelegten Arbeit.

*„Viele Familienunternehmer versuch(t)en, Grundstücke und sonstige wertvolle Wirtschaftsgüter (Maschinen etc.) von den Haftungsgefahren der operativen Geschäftstätigkeit durch eine sog. Betriebsaufspaltung abzuschirmen. Im Regelfall*

---

<sup>11</sup> Ausführlich dazu unter § 3 A.

<sup>12</sup> Brandmüller, BB 1979, 465ff. (465).

<sup>13</sup> Braun, ZIP 2010, 1175ff. (1175).

<sup>14</sup> Kußmaul/Schwarz, GmbHR 2012, 1055ff. (1055).

<sup>15</sup> BT-Drucks.15/1684, 2003, S. 8.

*geschieht dies durch die Nutzungsüberlassung dieser Wirtschaftsgüter an die eigene gewerblich tätige, beschränkt haftende sog. Betriebsgesellschaft (i.d.R. GmbH oder GmbH & Co.KG). Ob das gelingt, soll sich gerade in der Insolvenz bewähren.*

*Sollte bei Ihnen diese Unternehmensstruktur nicht zugrundeliegen, beantworten Sie bitte nur die 1. Frage. Dann kann zumindest die Häufigkeit dieser Unternehmensstruktur festgestellt werden.*

*Sollte bei Ihnen diese Unternehmensstruktur zugrundeliegen oder geplant sein, beantworten Sie bitte die folgenden Fragen, auch wenn Ihre Betriebsgesellschaft zurzeit nicht in seiner wirtschaftlichen Existenz bedroht ist. Damit soll geklärt werden, inwieweit mögliche finanzielle Auswirkungen einer Betriebsaufspaltung im Fall der Insolvenz der Betriebsgesellschaft den Eignern bewusst sind.*

*1. Frage: Haben sie Ihr Unternehmen in eine sog. Besitz- und Betriebsgesellschaft aufgespalten (sog. klassische Betriebsaufspaltung)?*

***Ja***

***Nein***

***Geplant***

*2. Frage: Sind Sie bei dieser Umstrukturierung von einem Berater oder mehreren begleitet worden?*

***Rechtsanwalt***

***Steuerberater***

***Wirtschaftsprüfer***

***Unternehmensberater***

***Sonstige***

*3. Frage: Sind Sie auch Geschäftsführer der Betriebsgesellschaft?*

***Ja***

***Nein***

*4. Frage: Haben Sie an Ihre Betriebsgesellschaft sog. Gesellschafterdarlehen gegeben?*

***Ja***

***Nein***

*5. Frage: Sind diese Darlehen von der Betriebsgesellschaft abgesichert worden?*

***Ja***

***Nein***

*6. Frage: Haben Sie über Ihr(e) Grundstück(e) oder durch Bürgschaften Bankdarlehen der Betriebsgesellschaft abgesichert?*

***Ja***

***Nein***

*7. Frage: Wenn diese angesprochenen Darlehen getilgt wurden, droht Ihnen - nach Ihrem Kenntnisstand - noch eine Nachhaftung?*

***Ja***

**Nein**

*8. Frage: Können Sie im Fall der Insolvenz der Betriebsgesellschaft - nach Ihrem Kenntnisstand - über das abgespaltene, unbelastete Betriebs-Grundstück frei verfügen?*

**Ja**

**Nein**

*9. Frage: Drohen im Fall einer Insolvenz der Betriebsgesellschaft - nach Ihrem Kenntnisstand - steuerliche Belastungen?*

**Ja**

**Nein**

*10. Frage: Hat über diese Fragen Ihr Berater gesprochen?*

**Ja**

**Nein**

*Als Dank werden Ihnen die Auswertung der Erhebung und die Beantwortung dieser Fragen über die Internetseite der ... zur Verfügung gestellt. “*

Die angeschriebenen Verbände entschuldigten ihre mangelnde Bereitschaft mit einem aktuell nicht bestehenden Interesse bzw. antworteten gar nicht. Insgesamt kann man aber feststellen: Die klassische Betriebsaufspaltung ist ein Thema mit einer ungefähr hundertjährigen Geschichte, mit mehr als 1.000 Urteilen und in die

Hunderte gehende Kommentare und Veröffentlichungen.<sup>16</sup> Sie gehört nicht nur zu den geschichtsträchtigsten, sondern auch zu den am häufigsten diskutierten Themen zumindest des Steuerrechts. Zum Zivilrecht wird zwar auf die „häufig nicht erkannte Haftungsfälle“<sup>17</sup> bzw. „nicht unerheblichen Haftungsrisiken“<sup>18</sup> hingewiesen, aber diese Thematik wird immer wieder nur dürftig behandelt, z. B. bei Dehmer auf 6 Seiten einschließlich der steuerrechtlichen Haftungsfragen,<sup>19</sup> bei Söffing/Micker auf 3 Seiten.<sup>20</sup>

Trotzdem ist sie unverändert ein Rechtsinstitut ohne gesetzliche Grundlage.<sup>21</sup> „Obwohl ihr in der Vergangenheit oftmals die Daseinsberechtigung abgesprochen wurde, überdauerte sie alle Gesetzesreformen der jüngeren Vergangenheit.“<sup>22</sup>

Und trotzdem ignorieren betroffene Mitgliederverbände die Chance, mehr über diese Unternehmensstruktur zu erfahren und aufzuklären, zumal die finanziellen Risiken im Einzelfall die wirtschaftliche Existenz der betroffenen Eigner/Mitglieder treffen könnten. Dabei sollte nicht vergessen werden, dass die mögliche Insolvenz der Betriebsgesellschaft als sog. worst case eingeplant wurde. Darum wird dieser - leider vergebliche- Umfrageversuch hier wiedergegeben.

## **II. Die Optionen der klassischen Betriebsaufspaltung<sup>23</sup>**

### **1. Die haftungsrechtliche Option**

Das für das Recht der Kapitalgesellschaften normierte Trennungsprinzip ermöglicht den Gesellschaftern die Ausübung einer unternehmerischen Tätigkeit, ohne die Gefahr einzugehen, mit ihrem persönlichen Vermögen zu haften. Den Gläubigern der Gesellschaft steht als haftende Masse allein das Gesellschaftsvermögen der Betriebsgesellschaft zur Verfügung. „*Masselose*

---

<sup>16</sup> Thiessen, ZGR 2015, 396ff. (398): „Der Konflikt um die ambivalente Rolle des Gesellschafters, der zugleich Anteilseigner und Gläubiger der Gesellschaft ist, beschäftigt die Rechtsliteratur seit einem Jahrhundert, die Rechtsprechung seit einem Dreivierteljahrhundert und die Gesetzgebung seit einem Dritteljahrhundert.“

<sup>17</sup> So Dehmer, Betriebsaufspaltung 3. Aufl., im Vorwort (Oktober 2014).

<sup>18</sup> So Söffing/Micker, Die Betriebsaufspaltung, S. 430.

<sup>19</sup> Dehmer, Betriebsaufspaltung, S. 219-224.

<sup>20</sup> Söffing/Micker, Die Betriebsaufspaltung, S. 430-432.

<sup>21</sup> „Ein bemerkenswertes Jubiläum - fünfzig Jahre Sonderbehandlung der Betriebsaufspaltung ohne gesetzlich normierten Tatbestand“, so ironisierend Bart, BB 1985, 1861ff. (1861).

<sup>22</sup> So Dehmer, Betriebsaufspaltung, 3. Aufl., im Vorwort (Oktober 2014).

<sup>23</sup> Hier werden nur die regelmäßigen Optionen betont. Weitere zivilrechtliche Optionen sind im Einzelfall die Gestaltung der Unternehmensnachfolge und Erbfolge.

*Konkurse von GmbH sind, ohne dies statistisch untermauern zu wollen, nach den Erfahrungen von Gutachtern in Insolvenzverfahren in nicht unerheblichen Maße solche von Betriebs-GmbH.*“<sup>24</sup>

Der Ausschluss der persönlichen Haftung der Gesellschafter steht allerdings in einem Spannungsverhältnis zu den Interessen der Gesellschaftsgläubiger. Um einen interessengerechten Ausgleich zu schaffen, verpflichtet der Gesetzgeber die Gesellschafter, bei der Finanzausstattung der Gesellschaft eine bestimmte Mindeststammkapitalziffer einzuhalten.<sup>25</sup> Außerdem müssen sie die Grundsätze der (realen) Kapitalaufbringung und Kapitalerhaltung, das sog. Kapitalschutzsystem, berücksichtigen.<sup>26</sup> Die Gesellschafter können im Gesellschaftsvertrag ein beliebig höheres Kapital vereinbaren.

Das statutarisch festgelegte Kapital muss einmal vollständig von den Gesellschaftern in die Gesellschaft eingelegt werden. Durch das Aufbringen und Erhalten einer gewissen Haftungsmasse sollen die Gläubiger der Gesellschaft unmittelbar geschützt werden.

Dieses Trennungsprinzip wird verstärkt, wenn betriebsnotwendige Wirtschaftsgüter, insbesondere Grundstücke wie bei der klassischen Betriebsaufspaltung, zivilrechtlich in das Privatvermögen (sog. Besitzgesellschaft) überführt werden und nicht länger als haftendes Betriebsvermögen, sondern über Miet-, Pacht-, Leasing- oder dinglich geregelt über Nießbrauchverträge der operativ tätigen Kapitalgesellschaft, bei der klassischen Betriebsaufspaltung einer GmbH (sog. Betriebsgesellschaft), zur Verfügung gestellt werden, die sog. Nutzungsüberlassung.

## **2. Die Fortführungsoption**

Auf diese Weise wird zusätzlich eine strategische Option im Fall der Insolvenz der Betriebsgesellschaft ermöglicht. Denn immer wieder kommt es vor, dass die Betriebsgesellschaft ohne die besonderen finanziellen Belastungen aus einer

---

<sup>24</sup> Braun, ZIP 2010, 1175ff. (1176).

<sup>25</sup> Anders die durch das MoMiG in § 5 a GmbHG eingeführte Unternehmergesellschaft (UG): Sie kann mit einem beliebigen Stammkapital ausgestattet werden.

<sup>26</sup> Vgl. z.B. für die GmbH §§ 5 Abs. 4, 7 Abs. 2 und 3, 8 Abs. 2, 9, 9a, 9b, 19, 30, 31, 33, 43a GmbHG.

„unglücklichen“ unternehmerischen Entscheidung ein ausreichend ertragreiches Ergebnis erzielen könnte, z.B. ohne die Folgekosten durch eine einmalige Fehlspekulation, einer Fehlinvestition oder aus Schadensersatzansprüchen.

In diesen Fällen geht es dann um die Frage, wie das Unternehmen von diesen dauerhaften, zu isolierenden, häufig einmaligen Belastungen „loskommen“ kann, die sog. Eliminierung von Altlasten mit dauerhaften finanziellen Auswirkungen.<sup>27</sup>

Thematisch geht es in diesen Fällen darum, eine Betriebsfortführung zu ermöglichen ohne das Risiko aus diesen besonderen finanziellen Altlasten. Dafür kommt nur ein asset deal aus der Insolvenz in Betracht. Als asset deal wird der Kauf ausgewählter Einzelwirtschaftsposten eines Unternehmens, d.h. der Erwerb der Aktiva und Passiva sowie der nicht bilanzierten Wirtschaftsgüter einschließlich Geschäftswert sowie Übernahme von Verträgen, bezeichnet. Darum können bei einem asset deal gezielt bestimmte assets und bestimmte Vertragsbeziehungen und Verbindlichkeiten, wie die o.g. Altlasten, von der Übernahme ausgeschlossen bleiben. Betriebsnotwendige Nutzungsverträge sollen allerdings übernommen werden.

Dann muss aber bei den übernommenen Nutzungsverträgen der Vertragspartner, also bei einer klassischen Betriebsaufspaltung der bzw. die Eigner, zustimmen.<sup>28</sup> Möglich ist dadurch der gesteuerte Erwerb durch den bzw. die Eigner. Über die verbleibende Verfügungsgewalt beispielweise am Betriebsgrundstück können sie interessierte Drittinvestoren durch die Verweigerung dieser Zustimmung ausschließen, wenn das Betriebsgrundstück auch für diese betriebsnotwendig ist.

Eine Investition ist in diesem Fall für Drittinvestoren uninteressant. Dem Insolvenzverwalter bleibt nur noch die Option, an den bzw. die Eigner zu verkaufen, und zwar sinnvoller Weise über eine neu gegründete Erwerber-/Auffanggesellschaft, die zukünftige Betriebsgesellschaft Nr. 2.

---

<sup>27</sup> Dazu H. Ehlers, BB 2013, 1539ff.

<sup>28</sup> Zum asset deal vgl. Stiller, BB 2002, 2619ff.

Außerdem können die besonderen insolvenzrechtlichen Sanierungsoptionen<sup>29</sup> genutzt werden.

### 3. Die steuerrechtliche Option

Die grundsätzliche Freiheit der Gesellschafter, ihre Betriebs-GmbH über das Pflichtstammkapital hinaus entweder mit Eigenkapital oder mit Fremdkapital zu finanzieren oder über Nutzungsüberlassungen wirtschaftlich auszustatten, gilt im Steuerrecht ebenso wie im Gesellschaftsrecht.<sup>30</sup> Die Gesellschafter sind hiernach grundsätzlich nicht beschränkt in der Wahl der Finanzierungs- und Wirtschaftshilfen. Die Entscheidung zwischen der Eigen- oder der Fremdausstattung durch die Gesellschafter kann mit erheblichen steuerlichen Auswirkungen verbunden sein.

Das führte nach Inkrafttreten der Körpersteuerreform zum 1.1.1977 zu einer sprunghaften Wiederentdeckung der klassischen Betriebsaufspaltung.<sup>31</sup> Sie leistet *„einen nicht zu verachtenden Beitrag zur Steueroptimierung.“*<sup>32</sup> Jacobs/Brewi/Schubert<sup>33</sup> wiesen nach, dass die klassische Betriebsaufspaltung (bei Belastung mit Körperschaft-, Gewerbe-, Einkommen-, Kirchen-, Kapitalertrag-, Vermögen- und Grundsteuer von 100 %) bei einem steuerlichen

---

<sup>29</sup> Mit dem Insolvenzantrag wird der Wettlauf der Gläubiger abrupt gebremst. Denn mit dem Insolvenzantrag ist ein absoluter Verwertungsstopp möglich (§§ 21 Abs. 2 Nr. 3 und 5; 89; 166 InsO). Und durch die sog. Rückschlagsperre (§ 88 InsO) werden Zwangsvollstreckungsmaßnahmen aus der Zeit einen Monat vor Insolvenzantrag unwirksam. Bei drohender Vollstreckung in das unbewegliche Vermögen greift die Regelung des § 30d Abs. 4 ZVG ein, wonach bei Fortführungsprognose die einstweilige Einstellung der Zwangsversteigerung bzw. Zwangsverwaltung beantragt werden kann. Das unternehmerisch benötigte Vermögen wird also zusammengehalten, so dass für die Sanierung eine echte, störungsfreie Atempause entsteht. Folgende Rechtsgrundlagen ermöglichen, dass das Unternehmen auf eine kostengünstigere Grundlage gestellt wird:

- Höchstkündigungsfrist von drei Monaten gegenüber Arbeitnehmern (§ 113 InsO)<sup>29</sup> und Verfahrenserleichterungen (§§ 121ff. InsO);
- Auflösung von wirtschaftlich ungünstigen schwebenden (§§ 103ff. InsO) und durch die Insolvenz beendeter Verträge (§§ 115, 116 InsO);
- Zugang zum Insolvenzgeld (§§ 165-172 (Regelungen zum Anspruch); §§ 314, 316, 320 Abs. 2, 324, 358 Abs. 2 (Regelungen zum Verfahren) SGB III);
- Nutzung der Anfechtungsmöglichkeiten (§§ 129ff. InsO).

<sup>30</sup> Es ist anerkannt, dass der Steuerpflichtige seine rechtlichen und tatsächlichen Verhältnisse so gestalten kann, dass sich eine geringere Steuerbelastung ergibt (BFH in ständiger Rechtsprechung vgl. BFH, Urt. v. 12.7.1988 - IX R 149/83, NJW 1989, 999; v. 12.9.1995 - IX R 54/93, DStR 1996, 99; v. 10.8.2011 - I R 45/10, DStR 2011, 2283).

<sup>31</sup> Brandmüller, BB 1979, 465ff. (465).

<sup>32</sup> Kußmaul/Schwarz, GmbHR 2012, 1055ff. (1061).

<sup>33</sup> Jacobs/Brewi/Schubert, Steueroptimale Rechtsform mittelständischer Unternehmen, S. 142.

Belastungsvergleich günstiger abschneidet als die GmbH (103 %), die OHG (108 %) und die GmbH & Co. KG (108 %).

Zwar sind die steuerlichen Vorteile einer Betriebsaufspaltung aufgrund der Unternehmenssteuerreform 2008 erheblich zurückgegangen, aber bei entsprechenden Gestaltungen kann ein einzelfallorientierter Steuerbelastungsvergleich<sup>34</sup> für das unternehmerisch haftungsbegrenzt eingesetzte Vermögen zwischen Nur-GmbH, Nur-GmbH & Co. KG und klassischer Betriebsaufspaltung immer noch ergeben, dass gerade die klassische Betriebsaufspaltung durch die Ertragsaufspaltung und Nutzung sowohl der Steuervorteile der Betriebs-Kapitalgesellschaft als auch der Besitz-Personengesellschaft steuerrechtlich am effektivsten ist.

## **B. Die Abgrenzung zu anderen Betriebsaufspaltungen**

### **I. Zur sog. unechten Betriebsaufspaltung<sup>35</sup>**

Bei der klassischen, sog. echten Betriebsaufspaltung, wird ein bisher als Einzelunternehmen oder als Personengesellschaft betriebenes Unternehmen in der Weise aufgeteilt, dass eine neu gegründete Kapitalgesellschaft den Betrieb des bisherigen Unternehmens fortführt. Betriebliche Funktionen sowie Teile des Betriebsvermögens werden auf eine neugegründete Kapitalgesellschaft übertragen.

Zur Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter auf die neu gegründete Betriebskapitalgesellschaft können diese entweder als Sacheinlagen erbracht werden oder die Neugründung erfolgt als Bargründung und die neue Gesellschaft kauft anschließend Betriebsvermögen von der Besitzgesellschaft. Das zurückbehaltene Anlagevermögen wird der Kapitalgesellschaft durch den o.g. Überlassungsvertrag zur Verfügung gestellt.

---

<sup>34</sup> In der Literatur finden sich Beispielberechnungen immer wieder nach relevanten Steueränderungsgesetzen, dazu König/Maßbaum/Sureth-Sloane, Besteuerung und Rechtsformwahl, Personen-, Kapitalgesellschaften und Mischformen im Vergleich. Gründung, laufende Besteuerung und Umwandlung. Rechtliche Grundlagen und Steuerbelastungsrechnungen; zum Belastungsvergleich zwischen Personen- und Kapitalgesellschaft; Kußmaul/Meyering/Schwarz, GmbHR 2016, 385ff. Zur vergleichenden Steuerbelastungsmessung in Bezug auf klassische Betriebsaufspaltung und GmbH & Co. KG auch Bauer, StuB 2017, 668ff.

<sup>35</sup> Hier handelt es sich um gängige Differenzierungen und Definitionen, vgl. Dehmer, Betriebsaufspaltung, S. 9ff. m.w.N.; Söffing/Micker, Die Betriebsaufspaltung, S. 12ff., Kußmaul/Schwarz, GmbHR 2012, 834ff. (838f.).

Demgegenüber erfolgt bei einer sog. unechten Betriebsaufspaltung keine Aufspaltung eines einheitlichen Unternehmens, sondern es werden zwei zunächst getrennte Unternehmen über das Nutzungsverhältnis miteinander „verbunden“. Auch auf diesem Wege sind die Ziele einer klassischen/echten Betriebsaufspaltung erreichbar.

Von einer kapitalistischen Betriebsaufspaltung ist immer dann die Rede, wenn Betriebs- und Besitzunternehmen als Kapitalgesellschaften organisiert sind. Eine Betriebsaufspaltung liegt in diesen Fällen jedoch nur vor, wenn die Besitzgesellschaft selbst unmittelbar als Gesellschafter (oder mittelbar über eine andere Kapitalgesellschaft als Gesellschafter) beteiligt ist, nicht aber, wenn beide Kapitalgesellschaften von denselben Personen beherrscht werden.

Von einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung spricht man, wenn nicht nur das Besitzunternehmen, sondern auch das Betriebsunternehmen als Personengesellschaft geführt wird.

Wird von den Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft eine Betriebspersonengesellschaft gegründet, so handelt es sich um eine umgekehrte Betriebsaufspaltung. Die wesentlichen Betriebsgrundlagen werden dabei von einer Kapitalgesellschaft an eine gewerblich tätige Personengesellschaft überlassen.

## **II. Zur Betriebsaufspaltung i.S.d. Umwandlungsrechts**

Hier geht es um die Umstrukturierung eines Unternehmens mit mehreren Unternehmensteilen/Geschäftsbereichen. Die Umsetzung dieser Restrukturierung erfolgt nach den handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Erleichterungen durch das UmwG und das UmwStG. Im Gegensatz dazu liegt bei der klassischen Betriebsaufspaltung keine Betriebsveräußerung und keine Einbringung nach § 20 UmwStG vor, weil nicht alle oder zumindest alle teilbetrieblichen wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen werden.<sup>36</sup>

Ziel kann es sein,<sup>37</sup>

---

<sup>36</sup> Dazu Dehmer, Betriebsaufspaltung S. 163f.

<sup>37</sup> H. Ehlers, in: Schmidt/Haarmeyer/Albrecht, Praxis und Ausbildung im Insolvenzrecht, S. 703.

- gesunde Unternehmensteile/Geschäftsbereiche von den Haftungsgefahren des Gesamtunternehmens abzuschirmen oder
- sich auf ihre Kernbereiche zu konzentrieren oder den einzelnen Sparten oder Filialen durch rechtliche Verselbstständigung eigene operative Verantwortlichkeiten zu übertragen oder
- die Grundlage für einen geplanten Verkauf oder die Vererbung des betreffenden Geschäftsbereichs oder für dessen gesonderten Börsengang vorzubereiten oder
- einen Geschäftsbereich in seiner Verlustsituation transparenter werden zu lassen, um die Belegschaft und andere Gläubiger besser zu Sanierungsbeiträgen bewegen zu können oder
- die Gefahren aus der Gefährdungshaftung für Produkte nach dem ProdHaftG, für Anlagen nach dem UmweltHG und für kontaminierte Grundstücke nach dem BBodSchG vom Gesamtunternehmen abzuschirmen oder
- einen Geschäftsbereich in einen günstigeren Tarifverband zu führen oder sogar
- als kleine Kapitalgesellschaft mit nur noch wenigen Arbeitnehmern die Prüfungs- und Publizitätspflichten des HGB, die gesetzlich vorgeschriebenen Mitbestimmungen und die von der Mitarbeiterzahl abhängigen Vorgaben des Betriebsverfassungsgesetzes zu umgehen.
- Außerdem gibt es betriebsorganisatorische Gründe, das unternehmerische Konzept strukturell in operativ selbstständige Einheiten aufzuspalten. Denn je größer und komplexer ein Unternehmen geworden ist, desto schwieriger und langsamer lässt es sich i.d.R. steuern. Die Informations- und Entscheidungswege verlängern sich und der persönliche Kontakt der Mitarbeiter zur Unternehmensführung geht mehr und mehr verloren. Die Überschreitung einer bestimmten Größe der Geschäftsfelder eines Unternehmens kann dazu führen, dass die Geschäftsführung nicht mehr in der Lage ist, die unselbstständigen Betriebsteile hinsichtlich aller Einzelheiten ihrer geschäftlichen Tätigkeiten mit genügender Sorgfalt zu verwalten. Weiterhin besteht die Gefahr, dass eine einheitliche Unternehmensleitung verschiedene Produkt-Markt-Kombinationen mit demselben Ansatz bearbeitet. Diese Gesichtspunkte können dazu führen, dass ein Unternehmen träge und schwerfällig wird, was sich negativ für das Unternehmen auf dem Markt auswirkt, z.B. in Form von verpassten Marktchancen.

Erkennbar haben die Betriebsaufspaltungen nach dem Umwandlungsrecht mit ihrer Aufspaltung von Teilbetrieben mannigfaltigere Hintergründe als die klassische Betriebsaufspaltung.

## **§ 2 Ziel der Arbeit**

In der für extreme wirtschaftliche Situationen eingeplanten Insolvenz der Betriebsgesellschaft erleben die Eigner der klassischen Betriebsaufspaltung immer wieder haftungsrechtliche und steuerzahlungsrelevante Überraschungen. Die Hoffnung, sich lediglich der Betriebsgesellschaft durch Liquidation zu entledigen, geht häufig nicht auf.

Aber die Anwendungsdetails sind im Einzelfall selbst für Fachleute wegen der interdisziplinären Probleme aus dem Gesellschafts-, Insolvenz- und Steuerrecht sehr unübersichtlich. Dies führt zu struktureller Rechtsunsicherheit, die neben den Haftungsfällen gerade bei der besonders praxisbedeutsamen Umsatzsteuer bei einer nichterkannten/übersehenen zwangsweisen Einordnung der Betriebsaufspaltung als Organshaft existenzbedrohend werden kann.

Diese Sachverhalte, ihre Hintergründe und ihre Rechtsgrundlagen durch die Rechtsprechung und den Gesetzgeber sollen wegen der Abgrenzungsfragen verschiedenster Gestaltungen unter Erörterung der Legitimationsfragen aufgezeigt werden. Daraus ergeben sich die Konsequenzen für die Eigner. Außerdem soll geprüft werden, ob nicht unter dem Blickwinkel der Rechtsordnungsprinzipien der Rechtssicherheit und Gerechtigkeit Gesetzesvorschläge angebracht wären.

Danach geht es um folgende drei Themen: Inwieweit greift ein den Besonderheiten einer klassischen Betriebsaufspaltung gerecht werdendes

- gesellschaftsrechtliches Schutzsystem (Sicherung des gesetzlich geforderten Mindestkapitals),
- insolvenzrechtliches Schutzsystem (Sicherung darüber hinausgehender Wirtschafts- und Finanzierungshilfen der Eigner als Haftungsmasse in der Insolvenz) und
- steuerrechtliches Schutzsystem (Sicherung der gerechten Besteuerung).

Darum werden die Risiken aus der Eigner- und GmbH-Gesellschafter-Stellung zu bewerten sein.

Da der Fokus auf diese drei Themen gerichtet ist, werden andere Haftungsgrundlagen, wie die Haftung bei Gründungsproblemen, für Fälle der sog. Existenzvernichtung und der Sphärenvermischung nur in Fußnoten erwähnt. Die Haftung für eine häufig bestehende Gesellschafter-Geschäftsführerstellung wird folgerichtig ausgelassen.

Und da die klassische Betriebsaufspaltung i.d.R. nicht gleichzeitig einen (mittelständischen) Konzern darstellt, werden auch Rechtsfragen zu sog. Poolverträgen, d.h. die vertraglich vereinbarte Liquiditätssteuerung im Wege eines zentralen Einzugs- und Ausgleichsmanagements zwischen den verbundenen Unternehmen, nur am Rande erwähnt.

### **§ 3 Die Reaktion im Zivilrecht**

#### **A. Die Reaktion der Zivilgerichte**

##### **I. Mögliche Tatbestände eines Rechtsmissbrauchs**

Auch beim Prinzip der zusätzlichen Haftungstrennung bei der klassischen Betriebsaufspaltung drohen systemimmanent die Haftungssachverhalte hinsichtlich der Betriebsgesellschaft/Kapitalgesellschaft, weil die Eigner bestimmende Gesellschafter der Betriebsgesellschaft sind. Darum drohen die typischen Missbräuche der Umgehung des Mindestkapitalschutzes und Finanzierungshilfen der Gesellschafter. Hinzukommen die typischen Missbräuche mit Hilfe der Eigner/Gesellschafter-Nutzungsüberlassung.

##### **1. Mögliche Missbräuche bei der Kapitalaufbringung bzw. -erhaltung**

Ein Rechtsmissbrauch droht dadurch, dass die Eigner die Betriebsgesellschaft mit für die betriebswirtschaftlichen Ziele von vornherein unzureichendem Haftungskapital ausstatten oder nicht erbrachte Einlagen durch langzeitige Nichtberücksichtigung in der Buchhaltung oder durch überbewertete Sacheinlagen oder durch Verrechnungen mit späteren, zu der Zeit nicht mehr vollwertigen Forderungen verschleiern. Möglich ist auch eine Verschleierung, indem die Einzahlung in engem zeitlichem Zusammenhang vereinbarungsgemäß,

beispielsweise als Darlehen, an die Eigner zurückgezahlt wurde (Einlage durch Hin- und Herzahlen). Denkbar wäre auch der umgekehrte Weg des Her- und Hinzahlens, indem die Betriebsgesellschaft an die Eigner zur Einlageerbringung Darlehen gewährt.

## **2. Mögliche Missbräuche bei zusätzlichen Finanzierungshilfen**

Ein anderer Rechtsmissbrauch droht bei zusätzlichen Finanzierungshilfen der Eigner. Wegen der geringen Kapitalausstattung der Betriebsgesellschaft war es häufig bzw. immer häufiger nötig, diese in der Wirtschaftskrise, wenn die Gesellschaft insolvenzreif oder kreditunwürdig war, mit Finanzleistungen durch die Eigner auszuhelfen. Dazu gab es mehrere Wege:

- über Eignerdarlehen oder gestundete Zahlungsansprüche aus Geschäftsführergehältern, Gewinnansprüchen oder beispielsweise aus den Mietverträgen aus Sachüberlassungen, deren Rückzahlung mit den Unternehmenserfolgen erhofft wurde, und die im Einzelfall durch von der Betriebsgesellschaft gestellte Sicherheiten auch in Krisenzeiten werthaltig gehalten wurden;
- über Gesellschafterdarlehen, die nur für den Fall der wirtschaftlichen Krise zugesagt wurden (sog. Finanzplankredite);
- über eine Gesellschafterhaftung für Drittdarlehen der Betriebsgesellschaft über Mitschuldnerschaft, Bürgschaften, Liquiditätsgarantien oder Grundpfandrechte am privat gehaltenen Betriebsgrundstück bzw. sogar an anderen Privatgrundstücken und
- durch Stundung ihrer durch Inanspruchnahme der Gesellschafterhaftung für Drittdarlehen gegenüber der Betriebsgesellschaft entstandenen Regressansprüche.
- Möglich war auch ein Rangrücktritt ihrer Forderungen gegenüber den Forderungen der sonstigen sog. Dritt-Gläubiger.

In der Unternehmenspraxis wird in der überwiegenden Mehrzahl der Fälle der beschränkten Haftung auf Kredite und wirtschaftlich vergleichbare Leistungen der Gesellschafter zurückgegriffen.<sup>38</sup> Die Eigner „wollen die Rolle eines Fremdkapitalgebers einnehmen, der seine Mittel ohne Rücksicht auf die (Mit-

---

<sup>38</sup> Vgl. Lutter/Hommelhoff, in: Lutter/Hommelhoff, GmbHG 2004, §§ 32a/b Rn. 1; Löwisch, Eigenkapitalersatzrecht, S. 12 Rn. 2.

*)Gesellschafter und ohne Rücksicht auf die finanzielle Lage der Gesellschaft - oder gerade wegen der finanziellen Lage der Gesellschaft - abrufen kann.“<sup>39</sup>*

In diesen Fällen drohte zu der Haftungsentstrickung, dass die Eigner in der o.g. Wirtschaftskrise der Betriebsgesellschaft dafür sorgten, dass aus der Restliquidität bzw. aus den Restsicherheiten der Betriebsgesellschaft zunächst ihre finanziellen Risiken ausgeglichen bzw. zumindest gemindert wurden<sup>40</sup> bzw. ein zugesagter sog. Finanzplankredit nicht in Anspruch genommen wurde. Möglich war auch, dass ein Kreditgeber bewegt wurde, auf eine zusätzliche Sicherheit durch den Eigner zu verzichten. Warum sollten die Restsicherheiten und Restliquiditäten den echten Dritt-Gläubigern (Arbeitnehmern, Lieferanten, Dienstleistern usw.) zu Gute kommen? Hinzu kamen Techniken zur Verschleierung des gesellschaftlichen Charakters der Finanzierungshilfen durch Einschaltung von Dritten/Stroh Männern oder gesellschaftsrechtliche Verschachtelungen oder neue Finanzierungsformen.

### **3. Mögliche Missbräuche bei den Sachüberlassungen**

Es bestand außerdem die Gefahr, dass die Zivilgerichte bei den Sachüberlassungen bei der klassischen Betriebsaufspaltung in diesem Entzug von (wesentlichem) Haftungskapital für zukünftige Vertragspartner einen Rechtsmissbrauch sehen könnten und damit einen Haftungsdurchgriff auf das Eignervermögen insgesamt oder zumindest auf das durch die klassische Betriebsaufspaltung entzogene Vermögen oder zumindest auf das Nutzungsrecht rechtfertigen würden. Denn mit dieser Haftungstrennung steht und fällt die Idee der haftungsrechtlich motivierten und der von der Fortführungsoption getragenen Betriebsaufspaltung.

---

<sup>39</sup> Thiessen, ZGR 2015, 396ff. (397).

<sup>40</sup> Der Gesellschafter hat das Recht, den Darlehensvertrag ordentlich und unter Umständen auch außerordentlich, gemäß §§ 488 Abs. 3 Satz 1 und 2, 490 Abs. 1 BGB zu kündigen. Der Zeitpunkt des Abzugs des Kapitals liegt damit, anders als bei der Gewährung von Eigenkapital, allein in den Händen des Gesellschafters. Zu den Anforderungen an die Darlegung der Berechtigung zur Kündigung eines Darlehensvertrags vgl. jüngst OLG Koblenz, Urt. v. 1.4.2017 - 5 U 365/16, WM 217, 626:“ 1. Zur Darlegung der Berechtigung zur Kündigung eines Darlehensvertrages genügt es, wenn der Kündigende das Ausbleiben zweier Monatsraten behauptet, worin nach den Vertragsbedingungen ein Kündigungsgrund zu sehen ist. Es bedarf keiner Abrechnungsaufstellung oder sonstiger Urkunden zum Beleg des Zahlungsrückstands des Darlehensnehmers. Vielmehr muss dieser darlegen, wann und wie er die entsprechenden Monatsraten gezahlt und damit erfüllt haben will. 2. Mit einem Beweisangebot verbundener konkreter Vortrag des Darlehensgebers zum Zugang der Kündigungserklärung ist erst erforderlich, wenn der Darlehensnehmer diesen in Abrede stellt.“

## **II. Die Rechtsprechungsregeln zur Begrenzung möglicher Missbräuche**

Für das Verständnis des heutigen Rechts ist es sinnvoll, die Entwicklung der Rechtsprechung in Hinblick auf die Grundsätze der früher (vor dem MoMiG) geltenden Rechtsprechungsregeln des Eigenkapitalersatzrechts darzustellen.

### **1. Zur Haftungsgefahr wegen sog. Unterkapitalisierung**

#### **a) Wegen zu geringer Kapitalausstattung**

Als „materielle Unterkapitalisierung“ wird eine Situation bezeichnet, in der die Höhe des gesellschaftsvertraglich vereinbarten Stammkapitals bei Gründung der Gesellschaft oder im Laufe der gewerblichen Tätigkeit nicht dem Umfang der unternehmerischen Tätigkeit entspricht und die Gesellschafter es unterlassen, das fehlende Eigenkapital durch Fremdkapital zu ersetzen.<sup>41</sup> Es klafft eine Lücke zwischen tatsächlicher „Ist“-Kapitalausstattung und der dem Betriebsumfang angemessenen „Soll“-Kapitalausstattung. Als „formelle“ bzw. „nominelle“ Unterkapitalisierung wird der Zustand bezeichnet, in dem das über die statutarische Stammkapitalziffer hinaus notwendige Kapital durch die Gesellschafterin in Form von Fremdkapital zur Verfügung gestellt wird.<sup>42</sup> In der rechtswissenschaftlichen Literatur wird zum Teil in Fällen der materiellen Unterkapitalisierung eine echte Durchgriffshaftung der Gesellschafter - also eine unmittelbare, persönliche Haftung gegenüber den Gläubigern - für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft vertreten.<sup>43</sup>

Ausgehend von seiner sog. Gamma-Entscheidung<sup>44</sup> vom 28.4.2008 hat der BGH aber klargestellt, dass die Nutzung einer haftungsbeschränkten Rechtsform/Gestaltung wegen Unterkapitalisierung, d.h. wegen einer im Verhältnis zum geplanten und umgesetzten Geschäftsumfang zu geringen

---

<sup>41</sup> Ausführlich zu den umstrittenen Einzelheiten der Terminologie „materielle Unterkapitalisierung“: Bitter, ZInsO 2010, 1561ff. (1580f.); Leitzen, in: Michalski-K-GmbHG, § 5 Rn. 17; Schwandtner, in: MüKo-GmbHG, § 5 Rn. 36; Fastrich, in: Baumbach/Hueck, § 5 Rn. 6; Bayer, in: Lutter/Hommelhoff, GmbHG, § 13 Rn. 20.

<sup>42</sup> Leitzen, in: Michalski-K-GmbHG, § 5 Rn. 16; Schwandtner, in: MüKo-GmbHG, § 5 Rn. 35; Fastrich, in: Baumbach/Hueck, § 5 Rn. 6; Bayer, in: Lutter/Hommelhoff, GmbHG, § 13 Rn. 20.

<sup>43</sup> So Emmerich, in: Scholz-K-GmbHG, § 13 Rn. 143; Lutter/Bayer, in: Lutter/Hommelhoff, GmbHG, § 13 Rn. 20 ff.; Lieder, in: Michalski-K-GmbHG, § 13 Rn. 415 jeweils mit weiteren Nachweisen. So auch Pentz, in: Rowedder/Schmidt-Leithoff, GmbHG, § 13 Rn. 151, der eine Durchgriffshaftung jedenfalls für berechtigt hält.

<sup>44</sup> BGH, Urt. v. 28.4.2008 - II ZR 264/06, BGHZ 176, 204.

Vermögensausstattung, selbst bei Insolvenz der Gesellschaft nicht automatisch zu einem Durchgriff auf das Vermögen der Gesellschafter führt.<sup>45</sup>

Der verkürzte Sachverhalt: Gesellschafter einer im Februar 2002 mit einer Stammeinlage von 25.000,00 Euro gegründeten Schuldnerin waren die drei Beklagten. Für eine Beschäftigungs- und Qualifizierungsgesellschaft hatte diese die Verpflichtungen übernommen, die sie nicht erbringen konnte. In der darauf folgenden Insolvenz verlangte der Insolvenzverwalter u.a. wegen oben beschriebener Unterkapitalisierung eine persönliche Haftung.

Das lehnte der BGH ab. *„Nach der bisherigen gesetzlichen Ausgestaltung der GmbH wäre eine über die Aufbringung des gesetzlich vorgeschriebenen Mindeststammkapitals von derzeit noch 25.000,00 Euro und die anschließende Gewährleistung seiner Erhaltung hinausgehende "Finanzausstattungspflicht" des Gesellschafters systemwidrig und würde letztlich die GmbH als Gesellschaftsform selbst in Frage stellen. Das GmbHG will nicht die Lebensfähigkeit einer jeden GmbH sicherstellen, sondern nur einen generellen Mindestschutz der Gläubiger gewähren.“*

Gesellschafter einer haftungsbeschränkten Rechtsform sind in ihrer Finanzierungsentscheidung danach neben der gesetzlich vorgesehenen Mindestausstattung grundsätzlich frei. Das gilt auch für die klassische Betriebsaufspaltung.

### **b) Wegen eines Verstoßes gegen die Kapitalausstattungsregeln**

Diese gesetzlich vorgesehenen Mindest-Kapitalausstattungsregeln mit ihren Grundsätzen der Kapitalaufbringung und -erhaltung, das sog. Kapitalschutzsystem,

---

<sup>45</sup> Allerdings droht bei Scheitern der Gesellschaft eine Durchgriffshaftung auf das persönliche Gesellschaftervermögen für Gesellschaftsverpflichtungen aus der Gründungsphase als Verlustdeckungshaftung, wenn es nie zu einer Eintragung kommt (BGH, Urt. v. 27.1.1997 - II ZR 123/94, GmbHR 1997, 405), ansonsten als Unterbilanzdeckungshaftung im Zeitpunkt der Eintragung (BGH Urt. v. 16.1.2006 - II ZR 65/04, NZG 2006, 390). Diese Unterbilanzdeckungshaftung droht auch bei einer Mantelverwendung, wenn die Offenlegung der wirtschaftlichen Neugründung unterblieben ist (BGH, Urt. v. 6.3.2012 - II ZR 56/10, NZI 2012, 460; Urt. v. 10.12.2013 - II ZR 53/12, NJW-RR 2014, 416: *„Im Fall der Aktivierung von Vorratsgesellschaften oder von sog. Altmantelgesellschaften haften die Gesellschafter bei unterbliebener Offenlegung einer wirtschaftlichen Neugründung im Rahmen einer Unterbilanzhaftung.“*).

sind das Gegenstück zur o.g. Haftungstrennung und dienen dem mindestpräventiven Gläubigerschutz,<sup>46</sup> so dass eine Gesetzeszweckorientierte, stringente Gesetzesanwendung gerechtfertigt ist.

Sie werden abgesichert über die Haftung der Mitgesellschafter und des Anteilserwerbers. Gem. § 24 GmbHG haften auch die übrigen Gesellschafter nach dem Verhältnis ihrer Anteile für nicht geleistete Stammeinlagen, wenn sie weder vom Verpflichteten eingezogen noch durch Verkauf des Anteils gedeckt werden können.<sup>47</sup>

#### **aa. Verstoß gegen Regeln zur Kapitalaufbringung**

§ 14 GmbHG regelt zur Einlagepflicht:

*Auf jeden Geschäftsanteil ist eine Einlage zu leisten. Die Höhe der zu leistenden Einlage richtet sich nach dem bei der Errichtung der Gesellschaft im Gesellschaftsvertrag festgesetzten Nennbetrag des Geschäftsanteils. Im Fall der Kapitalerhöhung bestimmt sich die Höhe der zu leistenden Einlage nach dem in der Übernahmeerklärung festgesetzten Nennbetrag des Geschäftsanteils.*

Es droht also eine Haftung für nicht ordnungsgemäß erbrachte Einlagen. Streit entstand immer wieder über die rechtswirksame Erfüllung und insbesondere über den Erfüllungsnachweis. Dazu ist der BGH in seinem Urteil vom 13.9.2004<sup>48</sup> davon ausgegangen, dass die Darlegungs- und Beweislast grundsätzlich der Gesellschafter hat. Liegen Zahlungsvorgänge lange Zeit zurück, habe der Tatrichter allerdings Beweisangebote, wie Zeugenbenennungen, anzunehmen, insbesondere weil dem Prüfervermerk des Steuerberaters nicht entnommen werden kann, dass keine inhaltliche Kontrolle der Belege stattgefunden und der Steuerberater die Unterlagen unbesehen zu einer lediglich rechnerisch stimmigen Bilanz zusammengefügt hat.

#### **aaa. Das Hin- und Herzahlen**

Für eine wirksame Erbringung der Einlage ist erforderlich, dass der zur Einlagezahlung bestimmte Bargelddbetrag aus dem Privatvermögen des

---

<sup>46</sup> Rezori, RNotZ 2011, 125ff. (126): „Allein auf diese stichtagsbezogene Aufbringung, flankiert durch die Kapitalerhaltungsregelungen, können sich die Gläubiger verlassen.“

<sup>47</sup> Zu Streitfragen vgl. Bayer/Scholz, GmbHR 2016, 89ff.

<sup>48</sup> BGH, Urt. v. 13.9.2004 - II ZR 137/02, MDR 2005, 164.

Gründungsgesellschafters weggegeben wird, der Bargeldbetrag in das Sondervermögen der zu gründenden GmbH gelangt und die Zugehörigkeit zum Vermögen der zu gründenden GmbH für einen Außenstehenden objektiv erkennbar wird.<sup>49</sup> Denn gem. § 8 Abs. 2 GmbHG muss der Einzahlungsbetrag endgültig zur freien Verfügung der Geschäftsführung gestellt werden.<sup>50</sup>

Folgerichtig ist die Einlagepflicht nicht erfüllt, wenn der Einlagebetrag in engem zeitlichen Zusammenhang gemäß vorheriger Absprache, etwa als Darlehen, wieder an den betroffenen Eigner zurückgezahlt wurde (sog. Hin- und Herzahlen). Irrelevant ist, ob der betroffene Eigner (rück)zahlungskräftig ist und damit wirtschaftlich und bilanziell der GmbH kein Nachteil entstanden ist. Irrelevant ist auch die Reihenfolge der Leistung. Das Her- und Hinzahlen, indem die Gesellschaft zunächst dem betroffenen Gesellschafter den Einlagebetrag zur Verfügung stellt, ist gleichzusetzen.<sup>51</sup>

Der zeitliche Zusammenhang soll missbräuchliche nachträgliche Abreden ausgrenzen, die bereits beim Einlageversprechen hätten verabredet werden können. Am weitesten für die Vermutung des zeitlichen Zusammenhangs ging der BGH in seinem Urteil vom 15.10. 2008<sup>52</sup>, indem er die Erfüllungswirkung ausschloss, obwohl erst 2,5 Monate nach Kapitaleinzahlung die Rückzahlung erfolgte: *„Mit Recht hat das Berufungsgericht dabei im Rahmen seiner Würdigung der Gesamtumstände für die verstrichenen Zeiträume von 29 Tagen hinsichtlich der ersten Rückzahlung bzw. 2,5 Monaten hinsichtlich der zweiten Rückzahlung den erforderlichen engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit der ursprünglichen Einzahlung auf das Stammkapital als aussagekräftiges Indiz für die Umgehung der Kapitalaufbringung bejaht.“* Nur bei einem Zeitabstand von mehr als 8 Monaten gilt die zeitliche Zusammenhangsvermutung nicht.<sup>53</sup>

---

<sup>49</sup> OLG Oldenburg, Urt. v. 26.7.2007 - 1 U 8/07, ZIP 2008, 267.

<sup>50</sup> Zur begrenzten Voreinzahlungsmöglichkeit vgl. Bauer, ZInsO 2011, 1273ff. (1274f.) und Rezori, RNotZ 2011, 125ff. (127) m.N. zur Rechtsprechung; und zur nicht befreienden Zahlung an Gläubiger und damit auch - bis auf Ausnahmen - auf debitorische Konten vgl. Bauer, ZInsO 2011, 1273ff. (1275) und Rezori, RNotZ 2011, 125ff. (127f.) m.w.N. zur Rechtsprechung.

<sup>51</sup> Dazu Bauer, ZInsO 2011, 1273ff. (1277) und Rezori, RNotZ 2011, 125ff. (129f.) mN. zur Rechtsprechung.

<sup>52</sup> BGH, Urt. v. 15.10.2007 - II ZR 263/06, DB 2008, 1430.

<sup>53</sup> BGH, Urt. v. 16.9.2002 - II ZR 1/00, GmbHR 2002, 1193.

Erschwerend kommt hinzu, dass in diesem Fall des BGH in seinem Urteil vom 15.10. 2008<sup>54</sup> die erneute Einzahlung nur als Tilgung angesehen wird, wenn die Zahlung eindeutig zuzuordnen ist: „Entgegen der Ansicht der Beklagten hat das Berufungsgericht auch eine nachträgliche Tilgungswirkung der von der Beklagten behaupteten eigenen Einzahlungen vom 4. Mai 2001 in Höhe von 12.000,00 DM und vom 28. August 2001 in Höhe von 3.000,00 DM revisionsrechtlich einwandfrei verneint, weil mit jenen Zahlungen weder eine ausdrückliche Tilgungsbestimmung der Beklagten in Bezug auf eine "Wiedereinzahlung" der in Raten zurückgezahlten Stammeinlage verbunden noch eine derartige Zweckbestimmung in sonstiger Weise objektiv erkennbar war.“

### **bbb. Die überbewertete Sacheinlage**

Insbesondere bei einer Betriebsaufspaltung kann es nachträglich Streit über die Bewertung von Sacheinlagen kommen, auch wenn bzw. gerade weil § 8 Abs. 1 Nr. 5 GmbHG bestimmt, dass bei Sacheinlagen Unterlagen zur Angemessenheit der Bewertung beim Handelsregister einzureichen sind.<sup>55</sup> Denn die Bewertung der Sacheinlagen ist der Disposition der Gesellschafter grundsätzlich entzogen. Sie ist vielmehr nach objektiven Kriterien vorzunehmen. Maßgeblich ist nach h.M. immer der tatsächliche Zeitwert im Zeitpunkt der Eintragung der Gesellschaft, in der Literatur wird auch vertreten im Zeitpunkt der Anmeldung der Gesellschaft zum Handelsregister.<sup>56</sup> Bei Unangemessenheit hat der Eigner den Fehlbetrag in Geld nachzuschließen (sog. Differenzhaftung). Allerdings ist nur der Nennbetrag zu decken (§ 9 Abs.1 GmbHG).

Sacheinlagefähig ist jeder Gegenstand, der übertragbar ist, dauerhaft bei der Gesellschaft verbleiben kann und einen feststellbaren Vermögenswert besitzt.<sup>57</sup> Möglich sind bewegliche Sachen (zum Beispiel Computer, Waren, Rohstoffe), unbewegliche Sachen (zum Beispiel Grundstücke), immaterielle

---

<sup>54</sup> BGH, Urt. v. 15.10.2007 - II ZR 263/06, DB 2008, 1430.

<sup>55</sup> Gem. § 5 Abs. 4 Satz 1 GmbHG müssen Gegenstand und Nennbetrag im Gesellschaftsvertrag festgelegt werden. Die Gesellschafter haben in einem Sachgründungsbericht gem. § 5 Abs. 4 Satz 2 GmbHG eine Darlegungspflicht. Dieser ist Grundlage für die Prüfung des Registergerichts. Bei der Gründung einer Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) ist die Einbringung von Sacheinlagen kraft Gesetzes ausgeschlossen (§ 5a Abs. 2 Satz 2 GmbHG).

<sup>56</sup> Ausführlich dazu und zur zwischenzeitlichen Wertminderung Rezori, RNotZ 2011, 125ff. (134 und 136) m.w.N. zur Rechtsprechung.

<sup>57</sup> Rezori, RNotZ 2011, 125ff. (135).

Vermögensgegenstände (zum Beispiel Patente, Marken, Lizenzen), Finanzanlagen (zum Beispiel Beteiligungen an anderen Unternehmen) oder Forderungen (zum Beispiel Forderungen aus Lieferung und Leistung). Gegenstand einer Sacheinlage kann aber auch eine Sachgesamtheit sein, insbesondere ein gesamtes Unternehmen. Grundsätzlich nicht sacheinlagenfähig ist, wegen der Schwierigkeit der Durchsetzung gegen den Willen des Verpflichteten, eine Dienstleistung.<sup>58</sup> Das ist anders, wenn es sich um eine alte Entgeltforderung handelt.<sup>59</sup>

Ein Beispiel für einen Bewertungsstreit bietet die Entscheidung des OLG Düsseldorf vom 30.10.1992.<sup>60</sup> Es betrifft zwar eine Inanspruchnahme wegen einer Unterbilanzhaftung, aber auch bei der Gesellschafterinanspruchnahme aus der Differenzhaftung wegen unangemessener Bewertung einer Sacheinlage geht es bei längere Zeit zurückliegenden Sachverhalten immer wieder um nicht eindeutige tatsächliche Aufklärbarkeit und damit um die Darlegungs- und Beweislastverteilung. Zur Klärung bezieht sich das OLG ausdrücklich auf die Rechtsprechung und das Schrifttum zu § 9 GmbHG (Überbewertung der Sacheinlagen).

Dazu ging das Gericht davon aus, dass wer als Geschäftsführer der GmbH oder - wie hier - als Konkursverwalter einen Gesellschafter entsprechend § 9 GmbHG auf Ausgleich einer im Zeitpunkt der Eintragung der GmbH bestehenden Differenz zwischen dem Stammkapital und dem Wert des Gesellschaftsvermögens in Anspruch nimmt, gemäß den allgemeinen Darlegungs- und Beweislastregeln regelmäßig selbst die anspruchsbegründenden Tatsachen darzulegen und zu beweisen habe. Es bestehe keine Notwendigkeit, für den Fall der Geltendmachung der Unterbilanzhaftung grundsätzlich eine Umkehr der Darlegungs- oder sogar Beweislast anzuerkennen. Nur in besonders gelagerten Fällen, in denen er sich Darlegungsschwierigkeiten gegenüber sehe, sei es wegen des auch für das Prozessrecht maßgebliche Grundsatz von Treu und Glauben (§ 242 BGB) möglich,

---

<sup>58</sup> Dazu ausführlich Henkel, GmbHR 2005, 438ff., unter Aufarbeitung der Rechtsprechung und des Schrifttums.

<sup>59</sup> So Rezori, RNotZ 2011, 125ff. (135); generell zu eingebrachten Forderungen eines Gesellschafters Fastrich, in: Baumbach/Hueck, § 19 Rn. 35 und § 5 Rn 28; Schwandtner, in: MüKo-GmbHG, § 5 Rn. 109ff und § 19 Rn. 112f.; Roth, in: Roth/Altmeyen, GmbHG, § 5 Rn. 27ff.; Leitzen, in: Michalski-K-GmbHG, § 5 Rn. 83ff. und § 19 Rn. 87; Bayer, in: Lutter/Hommelhoff, GmbHG, § 19 Rn. 27ff.

<sup>60</sup> OLG Düsseldorf, 30.10.1992 - 16 U 265/91, GmbHR 1993, 587-588.

die Darlegungslast zu erleichtern bzw. sogar umkehren zu lassen.<sup>61</sup> Stelle sich im Einzelfall heraus, dass weder der Konkursverwalter noch der beklagte Gesellschafter die Deckung ausreichend darlegen könne, so müsse die fehlende Darlegbarkeit zu Lasten des grundsätzlich für seine Einlageerbringung darlegungs- und beweispflichtigen Klägers gehen.

### **ccc. Die verdeckte Sacheinlage**

Um den Nachweis der Angemessenheit der Bewertung bei Sacheinlagen zu umgehen, hat sich der verschleiende Missbrauch der sog. verdeckten Sacheinlagen entwickelt. Dann wird formell eine Bareinlage vereinbart und auch ordnungsgemäß erbracht, aber mit dem Geld vom Eigner Sachwerte erworben. Hier hätte der Eigner eigentlich von Anfang an eine Sacheinlage und daher auch den Nachweis des eingebrachten Gegenstandes erbringen müssen.

Typische Beispiele aus der Rechtsprechung sind die umgangene Einlage durch Verrechnung mit einer Gesellschafterforderung aus Darlehen oder Umsatzgeschäften. Für eine solche Abrede besteht eine Vermutung bei engem sachlichen und zeitlichen Zusammenhang, so dass der betroffene Gesellschafter darlegen und beweisen muss, dass keine verdeckte Sacheinlage vorliegt.<sup>62</sup> Vermutungsgefahr besteht innerhalb von 6 Monaten.<sup>63</sup>

Beispielhaft abgegrenzt wurde die verdeckte Sacheinlage von einer unschädlichen Verrechenbarkeit aus einem gewöhnlichen Umsatzgeschäft durch das (auf eine AG-Sachgründung bezogene) Urteil des OLG Hamm vom 17.8.2004.<sup>64</sup> Ob ein gewöhnliches Umsatzgeschäft vorliegt, beurteilt das Oberlandesgericht Hamm danach, inwieweit im Rahmen des vereinbarten Rechtsgeschäfts vergleichbare Konditionen vorliegen, wie sie auch mit einem außenstehenden Dritten vereinbart worden wären. Gegen eine verdeckte Sacheinlage kann außerdem sprechen, dass - wie hier - der Kaufpreis für das Warenlager (377.000 Euro) den Einlagebetrag (128.000 Euro) erheblich übersteigt.

---

<sup>61</sup> Dazu BGH, Urt. v. 5.11.1980 - VIII ZR 280/79, NJW 1981, 577.

<sup>62</sup> BGH, Urt. v. 15.1.1990 - II ZR 164/88, BGHZ 110,47.

<sup>63</sup> BGH, Urt. v. 21.2.1994 - II ZR 60/93, NJW 1994, 1477.

<sup>64</sup> OLG Hamm, Urt. v. 17.8.2004 - 27 U 189/03, ZIP 2005, 1138.

Ursprünglich wurde bei verdeckten Sacheinlagen nur die Unwirksamkeit des schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäfts über die Einbringung der Sacheinlage angenommen, während das dingliche Verfügungsgeschäft über die Übertragung des Sachwerts wirksam sein sollte. Das Geschäft war nach Bereicherungsrecht rückabzuwickeln.<sup>65</sup> Der BGH hat aber mit Urteil vom 7. Juli 2003<sup>66</sup>, entschieden, dass analog § 27 Abs. 3 S. 1 AktG auch das dingliche Erfüllungsgeschäft nichtig ist. Damit bleibt der Gesellschafter Eigentümer der eingebrachten Sache bzw. Inhaber des übertragenen Rechts. Das hatte zur Folge, dass er die eingebrachte Sache heraus verlangen konnte.

Das bedeutet für den betroffenen Gesellschafter, dass die Bar-Einlagepflicht vollständig nicht erfüllt wurde und darum noch aussteht.<sup>67</sup> Mit seinem aus der Rückabwicklung bestehenden Bereicherungsanspruch gegen die Gesellschaft kann der Gesellschafter nicht gegen die Einlageforderung, sondern nur gegen einen Bereicherungsanspruch der Gesellschaft aus der Rückabwicklung des verdeckten Geschäfts aufrechnen.<sup>68</sup>

#### **bb. Verstoß gegen Regeln zur Kapitalerhaltung**

Die Grundsätze zur Kapitalerhaltung bis zum MoMiG regelte § 31 Abs. 1 GmbHG a.F.:

*(1) Das zur Erhaltung des Stammkapitals erforderliche Vermögen der Gesellschaft darf an die Gesellschafter nicht ausgezahlt werden.*

Erkennbar geht es um zwei Streitpunkte: Wann wird das Stammkapital angegriffen? Und welche Auszahlungen sind von einer Rückzahlungspflicht gem. § 31 Abs. 1 GmbHG betroffen?

---

<sup>65</sup> Bauer, Die GmbH in der Krise, S. 276.

<sup>66</sup> BGH, Urt. v. 7.7.2003 - II ZR 235/01, NJW 2003, 3127.

<sup>67</sup> Eine nachträgliche Heilung war nur durch einen satzungsändernden Beschluss der Gesellschafter durch Änderung der Bareinlagepflicht in eine Sacheinlage möglich, solange die bereits eingelegte Sache noch vollwertig war (BGH, Urt. v. 4.3.1996 - II ZB 8/95, BGHZ 132, 141), und im Insolvenzverfahren nicht mehr möglich (OLG Saarbrücken, Urt. v. 9.10.2003 - 8 U 713/02, GmbHR 2004, 668).

<sup>68</sup> BGH, Urt. v. 16.3.1998 - II ZR 303/96, NJW 1998, 1951.

Für den Zeitpunkt des Ausschüttungsverbots kommt es auf die Handelsbilanz an. Der BGH stellt in seinem Urteil vom 29.9.2008<sup>69</sup> ausdrücklich fest: *„Voraussetzung für etwaige Erstattungsansprüche der Schuldnerin bzw. des Klägers aus § 31 GmbHG wegen unzulässiger Entnahmen, die auch bei der Tilgung von Gesellschafterschulden mit Gesellschaftsmitteln vorliegen können (vgl. BGHZ 60, 330; Baumbach/Hueck/Fastrich, GmbHG 18. Aufl. § 30 Rdn. 17), wäre jedoch der Nachweis, dass die Schuldnerin in den jeweiligen Zahlungszeitpunkten eine Unterbilanz aufwies .... Das gemäß § 30 GmbHG gebundene Gesellschaftsvermögen ist vielmehr nach den allgemeinen für die Jahresbilanz geltenden Grundsätzen festzustellen (vgl. Baumbach/Hueck/Fastrich, GmbHG aaO § 30 Rdn. 11 m.w.Nachw.)“*. Der BGH stellte zudem fest, dass § 30 Abs. 1 GmbHG nicht bloß eine Bilanzsperre darstelle, sondern Ausdruck der effektiven Kapitalerhaltung sei. Dass der Rückzahlungsanspruch im Einzelfall vollwertig sein kann, galt darum als unbeachtlich.<sup>70</sup>

Wenn sich also erstmalig aus der Handelsbilanz ein nicht durch Eigenkapital einschließlich der Rücklagen gedeckter Fehlbetrag ergibt, dürfen ohne persönliche Rückzahlungsverpflichtung keine „Zahlungen“ mehr an die Gesellschafter erfolgen. Folgerichtig sind Zahlungen aus einer freien Kapitalrücklage zulässig.<sup>71</sup>

In Betracht kommen nicht nur Geldzahlungen, sondern Leistungen aller Art, die das Gesellschaftsvermögen verringern, also jede, auch verschleierte, kostenlose oder zu preisgünstige Überlassung von Wirtschaftsgütern, Nutzungen, Darlehen oder auch Dienstleistungen und ihre Gestaltung über nahe stehende Dritte, die ein echter Dritter so nicht erhalten hätte: *„Entgegen der Auffassung des Berufungsgerichts steht dem nicht entgegen, dass die F. als zur Gruppe der Beklagten gehörende Gesellschaft in dem maßgeblichen Zeitraum nur Minderheitsgesellschafterin der Schuldnerin war. Sie hat nämlich die Preisgestaltung aufgrund ihres Einflusses auf die Geschäftsführung der Schuldnerin jedenfalls mitgestaltet.“*<sup>72</sup>

---

<sup>69</sup> BGH, Urt. v. 29.9.2008 - II ZR 234/07, MDR 2009, 38.

<sup>70</sup> BGH, Urt. v. 24.11.2003 - II ZR 171/01, BGHZ 157, 72, das grundlegende sog. November-Urteil.

<sup>71</sup> BGH, Urt. v. 15.10.2007 - II ZR 249/06, WM 2007, 2381.

<sup>72</sup> BGH, Beschluss v. 15.10.2007 - II ZR 243/06, NZI 2008, 41.

Geschäftsübliche Austausch- und Umsatzgeschäfte zwischen Gesellschaft und Gesellschafter sind weiterhin zulässig. Vom Gesetzeszweck des mindest-präventiven Gläubigerschutzes her ist keine weite Auslegung gerechtfertigt. Folgerichtig hat der BGH im o.g. Urteil vom 29.9.2008<sup>73</sup> ergänzend festgestellt: In den Zeiten einer Unterbilanz „*wäre auch die von dem Kläger alternativ behauptete Darlehensgewährung der Schuldnerin entsprechend § 30 GmbHG unzulässig gewesen und ein sofort fälliger Rückforderungsanspruch gemäß § 31 GmbHG entstanden (vgl. BGHZ 157, 72).*“

Entscheidend ist also, ob die Marktüblichkeit der Gegenleistung einer Nachprüfung standhält.<sup>74</sup> Außerdem besteht keine Ausgleichsverpflichtung, falls die Wertminderung in gleicher Weise eingetreten wäre, wenn der Vermögensgegenstand bei der Gesellschaft verblieben und nicht an den Gesellschafter gegeben worden wäre.<sup>75</sup>

### **c) Ergebnis und Eignerstrategien**

Im Ergebnis kann man feststellen, dass immer eine persönliche Haftung der Gesellschafter/Eigner droht, wenn sie nachweislich versucht haben, ihr versprochenes Kapital bzw. das haftende Gesellschaftsvermögen auf unseriöse Weise den Gläubigern zu entziehen.<sup>76</sup>

Nicht ordnungsgemäß erbrachte Einlagen gelten als nicht erbracht und stehen noch aus. Für die Missbrauchsbekämpfung entscheidend ist, dass bei tatsächlichen Zweifelsfragen den betroffenen Gesellschaftern grundsätzlich die Darlegungs- und Beweislast des Erfüllungseinwands trifft.

---

<sup>73</sup> BGH, Urt. v. 29.9.2008 - II ZR 234/07, MDR 2009, 38.

<sup>74</sup> Dazu BGH, Urt. v. 15.10.2007 - II ZR 243/06, NZI 2008, 41.

<sup>75</sup> BGH, Urt. v. 17.3.2008 - II ZR 24/07, BGHZ 176, 62.

<sup>76</sup> Darum droht den Gesellschaftern bei einer Verlagerung von Werten und Gewinnaussichten auch die Haftung wegen des Verbots des *existenzvernichtenden Eingriffs*, wenn ein planmäßiger Entzug von Gesellschaftsvermögen durch kompensationslose, zur Insolvenz der GmbH führende oder diese vertiefende Vermögensverschiebungen festgestellt werden kann (BGH, Urt. v. 16.7.2007 - II ZR 3/04, BGHZ 173, 246; bestätigt durch BGH, Urt. v. 28.4.2008 - II ZR 264/06, DB 2008, 1423; v. 9.2.2009 - II ZR 292/07, ZInsO 2009, 878. Das gilt auch für ehemalige Gesellschafter (LAG Hamm, Urt. v. 30.01.2015 - 10 Sa 828/14, BeckRS 2015, 68144).

Und darum droht auch eine Haftung wegen *Vermögens-/Sphärenvermischung* bei unsauberer Trennung privater und betrieblicher Einnahmen und Ausgaben (BGH, Urt. v. 14.11.2005 - II ZR 178/03, DStR 2006, 808).

Nur bei überbewerteten, aber ordnungsgemäßen Sacheinlagen werden Erleichterungen gewährt, und zwar in Form einer Differenzhaftung und Erleichterungen bei der Verteilung der Darlegungs- und Beweislast - ausdrücklich - gemäß den Grundsätzen von Treu und Glauben. Damit wird deutlich, dass bei überbewerteten, aber immerhin ordnungsgemäßen Sacheinlagen der Missbrauchsverdacht und damit die Rechtsfolgen insgesamt geringer bewertet werden.

Eignern einer Betriebsaufspaltung kann nach allem darum nur geraten werden, ihre erbrachten Einzahlungen und Sacheinlagen eindeutig zu dokumentieren. Eine solche Beweisvorsorge sollten sie wegen der drohenden Ausfallhaftung (§ 24 GmbHG) auch von ihren Mitgesellschaftern verlangen.

## **2. Zur Haftungsgefahr wegen sog. eigenkapitalersetzender Eigner-Finanzierungshilfen**

Die Wurzeln des Eigenkapitalersatzrechts für Eigner-Finanzierungshilfen reichen bis in die Zeit des Reichsgerichts zurück.<sup>77</sup> Ziel dieser Rechtsprechung war es, die Grundsätze der Haftungstrennung zu durchbrechen und insbesondere mögliche o.g. Missbräuche bei zusätzlichen Eigner-Finanzierungshilfen zu Lasten der Gläubigergemeinschaft zu vermeiden. Entscheidend war, ob die Eigner-Finanzierungshilfen unter das „zur Erhaltung des Stammkapitals erforderliche Vermögen“ zu rechnen war<sup>78</sup> und damit eigenkapitalersetzenden Charakter bekam.

---

<sup>77</sup> Unter dem Gesichtspunkt einer rechtsmissbräuchlichen Gläubigerschädigung vgl. RG, Urt. v. 16.11.1937 - II 70/37, JW 1938, 862: arglistiges, rechtsmissbräuchliches Verhalten i.S.v. § 826 BGB; Urt. v. 3.12.1938 - II 84/38, JW 1939, 355: Die Darlehen müssten als das behandelt werden, was sie in Wirklichkeit gewesen seien: Gesellschaftereinlagen; Urt. v. 13.1.1941 - II 88/40, RGZ 166, 51: wegen unangemessener Eigenkapitalausstattung und des missbräuchlichen Rückzugs auf die weniger riskante Darlehensfinanzierung. Die Problematik einer Finanzierung der Gesellschaft mittels Gesellschafterdarlehen war schon damals bekannt. In dem Entwurf des Reichsjustizministeriums zur Änderung des GmbHG von 1939 war geplant, mit § 36 Abs. 1 Satz 1 GmbH-E 1939 eine Vorschrift einzuführen, welche die nachrangige Befriedigung von Gesellschafterdarlehen im Konkurs der Gesellschaft vorsah: „*Hat ein Gesellschafter, obwohl nach der Sachlage die Erhöhung des Stammkapitals geboten war, der Gesellschaft ein Darlehen gewährt, so kann er den Anspruch auf Rückgewähr des Darlehens im Konkurs über das Vermögen der Gesellschaft ... nicht geltend machen.*“ (Übernommenes Zitat von Bezenberger, FS für Gerold Bezenberger, S. 23ff. (27)). Ausführlich zur Geschichte des Eigenkapitalersatzes m.w.N. Thiessen, in: Rechtstransfer in der Geschichte, S. 446ff. (475 ff.)

<sup>78</sup> BGH, Urt. v. 24.3.1980 - II ZR 213/77, BGHZ 76, 326.

### a) Eignerdarlehen

Ausgangspunkt ist die Entscheidung des BGH vom 14. Dezember 1959<sup>79</sup>. Dem als „Lufttaxi“-Entscheidung bekannt gewordenen Urteil des 2. Zivilsenats lag folgender vereinfachter Sachverhalt zu Grunde:

Der Beklagte war Treugeber sämtlicher Anteile einer 1953 gegründeten GmbH, die bereits zwei Monate nach der Gründung ihr gesamtes Stammkapital aufgebraucht hatte und damit zahlungsunfähig war. Der Treuhandvertrag stellte sicher, dass der Beklagte wirtschaftlich Inhaber der Gesellschaft war. Der Beklagte stellte der Gesellschaft in der Folgezeit mehrere Darlehen zur Verfügung. Teilweise wurden ihm die Beträge zurückgezahlt. Im Juni 1955 wurde das Konkursverfahren über das Vermögen der Gesellschaft eröffnet. Der Konkursverwalter klagte auf Erstattung der zurückgezahlten Beträge.

Der BGH ging von einem Anspruch der Gesellschaft entsprechend § 31 Abs. 1 GmbHG für den Fall aus, dass ein Kredit, der einer konkursreifen Gesellschaft von ihrem Gesellschafter bzw. einem diesen wirtschaftlich vergleichbaren Dritten gewährt worden war, vor Konkurseröffnung an diesen zurückgezahlt wurde. *„Sollte der mit dem "Darlehen" verfolgte Zweck erreicht werden, so durften diese Gelder nicht als Schulden der Gesellschaft erscheinen, sondern waren vom Beklagten und der GmbH zunächst so zu behandeln, als seien sie haftendes Kapital. Zu dieser durch den Konkursabwendungszweck der Geldgaben und die wirtschaftliche Struktur des Unternehmens bedingten Folge setzte sich der Beklagte durch die Rückforderung seiner "Darlehen" und die Entgegennahme der Darlehensrückzahlungen in Widerspruch. Damit verstieß er gegen Treu und Glauben (§ 242 BGB).“* Daraus zog der BGH den Schluss, dass der durch die Mittelgewährung verfolgte Konkursabwendungszweck des Beklagten nur dann erreicht werden konnte, wenn das gewährte Kapital als Eigenkapital behandelt werde.

Im Ergebnis traf der BGH drei Entscheidungen unter Berufung auf Treu und Glauben mit seinem Verbot des widersprüchlichen Verhaltens:

---

<sup>79</sup> BGH, Urteil v. 14. 12.1959 - II ZR 187/57, BGHZ 31, 258.

1. Einer GmbH zur Konkursabwendung gezahlte Darlehen sind so zu behandeln wie „haftendes Kapital“ und im Fall der Tilgung der Gesellschaft zu erstatten. Das gilt übrigens nach einem späteren Urteil auch für entstandene Zinsen.<sup>80</sup>
  2. Daraus ist zu schließen: Ausstehende, zur Konkursabwendung gezahlte Darlehen dürfen nicht zurückgezahlt werden. Das ergibt der Umkehrschluss aus 1. Denn es gibt keinen Grund, ausstehende Darlehen besser zu behandeln als inzwischen getilgte.
  3. Diese Grundsätze gelten auch bei Umgehungen über Dritte. Folgerichtig wurden in Zukunft immer wieder auch Darlehensgewährungen, bei denen der Gesellschafter das Darlehen formal über einen Dritten - z.B. eine nahestehende Person<sup>81</sup> oder ein verbundenes Unternehmen<sup>82</sup> oder einen Treuhänder<sup>83</sup> - aus seinen Mitteln indirekt/verschleiert gewährt, dem Eigenkapitalersatzrecht unterworfen. Voraussetzung ist aber jeweils, dass dargelegt und bewiesen werden kann, dass es sich bei nahestehenden Personen nicht um Eigenmittel der Dritten handelt<sup>84</sup> und dass bei verbundenen Unternehmen eine wirtschaftliche Einheit vorliegt.<sup>85</sup>
- Es gibt sogar eine 4. Aussage: Aus der Haftungsbegrenzungsmöglichkeit des GmbH-Rechts ist das Recht zu einer Unterlassung einer ggf. notwendigen Mindestkapitalausstattung zu folgern.

Das nächste, aber gegenüber der „Lufttaxi“-Entscheidung umfassendere Urteil des BGH zu Gesellschafterdarlehen ist das Urteil vom 26. November 1979.<sup>86</sup> In dem Fall hatte der BGH über einen Sachverhalt zu entscheiden, indem den Darlehen nicht abgezogene Gewinne zugrunde lagen, die auch angesichts der Insolvenzreife stehen gelassen wurden, also nicht gekündigt wurden.<sup>87</sup> Die Klägerin macht aus nicht ausgeschütteten Gewinnen gebildete teils eigene, teils ihr vom Ehemann abgetretene Darlehensforderungen gegen die Gemeinschuldnerin in Höhe von insgesamt 402.384,50 DM zuzüglich Zinsen geltend. Hierfür beansprucht sie den Wert verschiedener, vom Beklagten zur Konkursmasse eingezogener Sicherungen.

---

<sup>80</sup> BGH, Urt. v. 15.02.1996 - IX ZR 245/94, ZIP 1996, 538.

<sup>81</sup> BGH, Urt. v. 26.6.2000 - II ZR 21/99, BB 2000, 1750; BGH, Urt. v. 28.9.1981 - II ZR 223/80, BGHZ 81, 365.

<sup>82</sup> BGH, Urt. v. 20.3.1986 - II ZR 114/85, ZIP 1987, 1050.

<sup>83</sup> BGH, Beschluss v. 5.7.1999 - II ZR 260/98, StuB 1999, 1176.

<sup>84</sup> BGH, Urt. v. 18.2.1991 - II ZR 259/89, BB 1991, 641.

<sup>85</sup> BGH, Urt. v. 16.12.1991 - II ZR 294/90, NJW 1992, 1167.

<sup>86</sup> BGH, Urt. v. 26.11.1979 - II ZR 104/77, BGHZ 75, 334 ff.

<sup>87</sup> Zum Kündigungsrecht s.o. Fn. 40.

Der BGH urteilte, dass auch solche Darlehen als eigenkapitalersetzend zu behandeln waren, deren Gewährung zwar in einem Zeitpunkt erfolgte, als die Gesellschaft wirtschaftlich gesund war, die der Gesellschafter aber trotz nachträglich eingetretener Überschuldung bzw. Zahlungsunfähigkeit stehen ließ. *„Die Anwendung der §§ 30, 31 GmbHG auf kapitalersetzende Gesellschafterdarlehen beruht darauf, daß ein Gesellschafter ... das damit verbundene Risiko nicht im Widerspruch zu seinem eigenen Verhalten und den gesetzlichen Kapitalerhaltungsvorschriften willkürlich auf die außenstehenden Gläubiger abwälzen darf, indem er der Gesellschaft die als Kapitalgrundlage benötigten Mittel wieder entzieht, bevor der mit der Darlehenshergabe verfolgte Zweck nachhaltig erreicht ist (BGHZ 67, 171, 175; Urt. d. Sen. v. 29. 11. 71 - II ZR 121/69, WM 1972, 74). Dieser Gedanke kann auch dann zutreffen, wenn ein Gesellschafter sein noch unter wirtschaftlich gesunden Verhältnissen gegebenes Darlehen stehen läßt, nachdem Überschuldung eingetreten ist (Ulmer in Hachenburg, GmbHG 7. Aufl. Anh. § 30 Rdn. 86 und in Festschr. f. Konrad Duden, 1977, S. 661, 671 f; Lutter/Hommelhoff, ZGR 1979, 31, 34; vgl. auch Entw. eines G. z. Änd. d. GmbHG zu § 32 a Abs. 2, BTDs 8/1347 S. 9; Urt. d. Sen. v. 5. 2. 79 - II ZR 210/76, WM 1979, 937, zu II 3).“* Es sollte keinen Unterschied machen, ob ein Darlehen neu gewährt oder bewusst und gewollt im Zeitpunkt der Überschuldung stehen gelassen wurde. Auch bei einem „Stehenlassen“ des Darlehens im maßgeblichen Zeitpunkt würden die für die eigenkapitalähnliche Behandlung ausschlaggebenden Gründe zum Tragen kommen.

Folgerichtig wurden auch an den Gesellschafter-Geschäftsführer nicht ausgezahltes, stehen gelassenes Gehalt<sup>88</sup> bzw. Gehaltsbestandteile<sup>89</sup> erfasst. Und folgerichtig wurden auch kurzfristige Überbrückungskredite grundsätzlich erfasst.<sup>90</sup> Umstritten war nur das Erfordernis einer zumindest konkludenten Stundungsabrede.<sup>91</sup>

---

<sup>88</sup> BGH, Urt. v. 24.3.1980 - II ZR 213/77, BGHZ 76, 326.

<sup>89</sup> BGH, Urt. v. 28.9.1981 - II ZR 223/80, BGHZ 81, 365 (Tantiemen und Spesen).

<sup>90</sup> BGH, Urt. v. 2.4.2001 - II ZR 261/99, BB 2001, 1005.

<sup>91</sup> Beispielweise dafür: von Gerkan, ZGR 1997, 173ff. (185); Ulmer, in: Hachenburg, GmbHG, §§ 32a, b, Rn. 30 und 90ff.; K. Schmidt, in: Scholz-K-GmbHG 2006, §§ 32a, b, Rn. 40; dagegen bei schlichtem Stehenlassen: Wiedemann, ZIP 1986, 1293ff. (1297); ursprünglich von Gerkan, GmbHR 1986, 218ff. (221); dagegen nur bei Erkennbarkeit der Krise: BGH, Urt. v. 7.11.1994 - II ZR 270/93, BGHZ 127, 336; Lutter/Hommelhoff, in: Lutter/Hommelhoff, GmbHG 2004, §§ 32a, b, Rn. 47f.

Ausnahmen kommen für Überbrückungskredite nur in besonders gelagerte Fälle in Betracht, in denen die Gesellschaft zwar für kurze Zeit dringend auf die Zufuhr von Geldmitteln angewiesen ist, aufgrund ihrer wirtschaftlichen Lage aber mit der fristgerechten Rückzahlung an den Gesellschafter objektiv gerechnet werden kann. Die Ausnahme komme nach der Rechtsprechung darum nicht in Betracht, wenn die Leistung erst zu einem Zeitpunkt erbracht wird, in dem eine aussichtslose Krisensituation besteht.<sup>92</sup> Die zeitliche Grenze für einen solchen "Überbrückungskredit" wird durch die in § 15a Abs. 1 InsO (früher § 64 Abs. 1 GmbHG und § 92 Abs. 2 AktG) enthaltene Frist gesetzt und beträgt längstens drei Wochen.<sup>93</sup>

Im Urteil des BGH vom 24. März 1980<sup>94</sup> konkretisierte der BGH das Tatbestandsmerkmal der „Krise“. Der Gedanke der Kapitalerhaltungsvorschriften *„kann auch dann zutreffen, wenn die Leistung der Gesellschaft in einem Augenblick zufließt, in dem sie, ohne bereits in einer Konkurslage zu sein, mit dem vorhandenen Kapital nicht existenzfähig, insbesondere außerstande ist, ihren Kapitalbedarf durch Fremdkredite zu befriedigen (vgl. Urt. d. Sen. v. 29. 11. 72 - II ZR 121/69, WM 1972, 74 zu I a. E.).“* Danach ist dies der Zeitpunkt, wenn die Gesellschaft von dritter Seite keinen Kredit zu marktüblichen Bedingungen mehr bekommt und deshalb ohne die Leistung liquidiert werden müsste. Bereits durch die Zuführung von Fremdkapital zu diesem Zeitpunkt wälze der Gesellschafter das damit eingegangene Finanzierungsrisiko auf die Gläubiger der Gesellschaft ab. Nur wenn der Gesellschafter darlegen und beweisen kann, dass er auf Grund einer besonderen

---

<sup>92</sup> BGH, Urt. v. 19.9.1996 - IX ZR 249/95, BGHZ 133, 298.

<sup>93</sup> BGH, Urt. v. 17. 7.2006 - II ZR 106/05, ZIP 2006, 2130: *„Zwar hat der Senat für denkbar erachtet, dass kurzfristig rückzahlbare "Überbrückungskredite" eines Gesellschafters - Entsprechendes gilt für die Besicherung eines solchen seitens der Gesellschaft aufgenommenen Kredits durch den Gesellschafter - den Eigenkapitalersatzregeln nicht uneingeschränkt unterliegen. Dies kommt freilich nur für besonders gelagerte Ausnahmefälle in Betracht, in denen die Gesellschaft zwar für kurze Zeit dringend auf die Zufuhr von Geldmitteln angewiesen ist, aufgrund ihrer wirtschaftlichen Lage aber mit der fristgerechten Rückzahlung objektiv gerechnet werden kann (BGHZ 90, 381, 394; 75, 334, 337; Sen.Urt. v. 2. Juni 1997 - II ZR 211/95, ZIP 1997, 1648, 1650; Sen.Urt. v. 28. November 1994 - II ZR 77/93, ZIP 1995, 23, 24). Die zeitliche Grenze für einen solchen "Überbrückungskredit" wird durch die in § 64 Abs. 1 GmbHG enthaltene Frist gesetzt und beträgt - was das Berufungsgericht verkannt hat - längstens drei Wochen (vgl. Lutter/Hommelhoff in Lutter/ Hommelhoff, GmbHG §§ 32 a/b Rdn. 35; Altmeyen in Roth/Altmeyen, GmbHG § 32 a Rdn. 72).“*

Zur zulässigen Laufzeit von Überbrückungskrediten im Allgemeinen und im Fall eines Gesellschafterkredits Weiß/v. Jeinsen, ZIP 2016, 2251ff. (2252f.).

<sup>94</sup> BGH, Urt. v. 24.3.1980 - II ZR 213/77, BGHZ 76, 326.

Ausnahmesituation die Krise der Gesellschaft nicht hat erkennen können, kann eine Umqualifizierung in haftendes Eigenkapital vermieden werden.<sup>95</sup>

Außerdem begrenzte der BGH in dieser Entscheidung das Haftungsrisiko auf die statutarische Stammkapitalziffer: *„Ein Erstattungsanspruch nach § 30 Abs. 1, § 31 Abs. 1 GmbHG, den die Klägerin aus eigenem Recht geltend machen könnte (BGHZ 60, 324, 329) [BGH 29.03.1973 - II ZR 25/70], hänge davon ab, inwieweit Ende November 1973, als der Beklagte sich die 22.500 DM zurückzahlen ließ, dieser Betrag unter das „zur Erhaltung des Stammkapitals erforderliche Vermögen“ zu rechnen war“*. Der BGH stellte damit fest, dass Gesellschafterdarlehen nur dann wie gebundenes Stammkapital den Vorschriften der §§ 30, 31 GmbHG unterfielen, wenn ihre Rückgewähr zu Lasten des nach §§ 30, 31 GmbHG geschützten Stammkapitals der GmbH ging. *„Dagegen ist die Erhaltung von Gesellschaftsvermögen, das über den Stammkapitalbetrag hinaus erwirtschaftet wurde oder sonstwie vorhanden ist, gesetzlich nicht gesichert. Die Gesellschafter können über solche Vermögensteile grundsätzlich nach freiem kaufmännischen Ermessen verfügen, insbesondere sie auch als Gewinn ausschütten.“* Damit sicherte der BGH im Ergebnis, dass die Finanzierungsfreiheit der Gesellschafter nicht mehr eingeschränkt wird, als es das geltende Gesetz und sein Schutzzweck erfordern. Das gilt auch hinsichtlich gezahlter Zinsen.<sup>96</sup> Das gilt allerdings nicht bei vorhandener

---

<sup>95</sup> Dazu BGH, Urt. v. 23.2.2004 - II ZR 207/01, BB 2004, 1240 unter Hinweis auf BGH, Urt. v. 7.11.1994 - II ZR 270/93, BGHZ 127, 336; dazu Kleindiek, ZGR 2006, 335ff. (358); Jacoby, ZGR 2007, 271ff. (273) in seinem Bericht zur Diskussion zu Bork, ZGR 2007, 250ff.; Mülberr, WM 2006, 1977ff. (1978); Burg/Westerheide, BB 2008, 62ff. (63). Beachte aber BGH, Urt. v. 26.6.2000 - II ZR 370/98, NJW 2000, 3565 m.w.N.: *„Danach dürfen an die Möglichkeit, die Krise wenigstens erkennen zu können, keine hohen Anforderungen gestellt werden, vielmehr ist die Erkennbarkeit prinzipiell als gegeben anzusehen: Die grundsätzliche Verantwortlichkeit für eine seriöse Finanzierung der im Rechtsverkehr auftretenden GmbH folgt schon allein aus der Stellung eines Gesellschafters; um dieser Verantwortung gerecht zu werden, muß der Gesellschafter von sich aus sicherstellen, daß er laufend zuverlässig über die wirtschaftliche Lage der Gesellschaft, insbesondere den eventuellen Eintritt der Krise, informiert ist. Deshalb ist -von besonderen, hier nicht vorliegenden, Ausnahmefällen abgesehen -anzunehmen, daß der Gesellschafter die wirtschaftlichen Umstände, welche die Umqualifizierung seiner Hilfe in funktionales Eigenkapital begründen, gekannt hat oder jedenfalls hätte kennen können.“*

<sup>96</sup> BGH, Urt. v. 15.02.1996 - IX ZR 245/94, ZIP 1996, 538: *„Durch den eigenkapitalersetzenden Charakter eines Darlehens wird der Rückzahlungsanspruch in seinem Bestand nicht berührt, und zwar auch dann nicht, wenn er von der Gesellschaft entsprechend § 30 Abs. 1 GmbHG nicht erfüllt werden darf (vgl. Janssen JR 1995, 180, 183); in diesem Fall verliert er lediglich seine Durchsetzbarkeit (vgl. Hachenburg/Ulmer aaO. § 32 a, b Rdn. 167); das Darlehen bleibt für die Gesellschaft Fremdkapital (BGHZ 124, 282, 284 [BGH 06.12.1993 - II ZR 102/93]; BFH ZIP 1992, 620, 622 m.w.N.; Maser ZIP 1995, 1319, 1320). Demzufolge wird durch die Rückzahlungssperre der Zinslauf nicht gehindert (zutreffend BFH aaO.; Scholz/Karsten Schmidt aaO. §§ 32 a, 32 b Rdn. 96; Wassermeyer, Steuerberater-Jahrbuch 1991/1992 S. 345, 357, 380; Thiel, das. S. 383; auch*

Insolvenzreife. Darauf weist das Gericht unter Hinweis auf das Schrifttum ausdrücklich hin und bestätigt das im Urteil vom 8. November 2004.<sup>97</sup>

Diese Grundsätze finden sich wieder in den Urteilen des BGH, vom 21. September 1981<sup>98</sup>, vom 6. Mai 1985<sup>99</sup>, vom 19. September 1988<sup>100</sup>, 7. November 1994<sup>101</sup> und 28.6.1999<sup>102</sup>. Im Urteil vom 13. Juli 1981<sup>103</sup> wurde zusätzlich klargestellt, dass gegen eine Forderung gegen den Gesellschafter nicht mit einer Gesellschafterforderung aufgerechnet werden kann, wenn darin eine nach § 30 GmbHG verbotene Rückgewähr einer kapitalersetzenden Gesellschafterleistung im Sinne der Rechtsprechung läge.

Außerdem wurde im o.g. Urteil des BGH vom 24. März 1980<sup>104</sup> zu abgesicherten Darlehen deutlich gemacht: *„Da hiernach die mit der Klage geltend gemachten Gesellschafterdarlehen nach § 30 Abs. 1 GmbHG gegenwärtig weder zurückgezahlt noch verzinst werden dürfen (BGHZ 67, 171, 179 f), können die Klägerin oder ihr Ehemann auch nicht auf die dafür bestellten Sicherheiten oder deren Erlös zugreifen.“* Im Urteil vom 19.9.1996<sup>105</sup> entschied der BGH nochmals über abgesicherten Darlehen: *„Ist die Forderung, deren Durchsetzung die Abtretung dienen sollte, nicht begründet, so kann der Gesellschafter auf die Sicherheit nicht zugreifen; ein Absonderungsrecht im Konkurs steht ihm nicht zu (BGHZ 75, 334, 339; 81, 252, 262). Nur so wird der Zweck des § 32 a GmbHG erreicht, daß der Gesellschafter die zur Finanzierung zur Verfügung gestellten Mittel den Gläubigern ohne Einschränkung wie Eigenkapital belassen muß. Der Konkursverwalter kann dem Gesellschafter diesen Einwand infolgedessen unmittelbar aus der Sicherungsabrede, zumindest aber aus ungerechtfertigter Bereicherung, entgegenhalten. **Diese Verteidigung gegen den Absonderungsanspruch greift durch, ohne daß der Konkursverwalter die***

---

*Röhrich, das. S. 380; Janssen aaO.; Maser aaO.). Unbefugt ist nur eine Auszahlung, sofern diese auf Kosten des Stammkapitals ginge (vgl. BGHZ 67, 171, 179 f; Hachenburg/Ulmer aaO.).“*

<sup>97</sup> BGH, Urt. v. 8.11.2004 - II ZR 300/02, BB 2005, 176.

<sup>98</sup> BGH, Urt. v. 21.9.1981 - II ZR 104/80, BGHZ 81, 311ff.

<sup>99</sup> BGH, Urt. v. 6.5.1985 - II ZR 132/84, NJW 1985, 2719f.

<sup>100</sup> BGH, Urt. v. 19.9.1988 - II ZR 255/87, BGHZ 105, 168ff.

<sup>101</sup> BGH, Urt. v. 7.11.1994 - II ZR 270/93, BGHZ 127, 336ff.

<sup>102</sup> BGH, Urt. v. 28.6.1999 - II ZR 272/98, NJW 1999, 2809.

<sup>103</sup> BGH, Urt. v. 13.7.1981 - II ZR 256/79, BGHZ 81, 252ff.;

<sup>104</sup> BGH, Urt. v. 24.3.1980 - II ZR 213/77, BGHZ 76, 326.

<sup>105</sup> BGH, Urt. v. 19.9.1996 - IX ZR 249/95, BGHZ 133, 298.

***Sicherung anfechten oder sich im Wege der Einrede auf die Anfechtbarkeit nach § 32 a KO berufen muß***<sup>106</sup> (BGH, Urt. v. 19. Dezember 1994 II ZR 10/94, ZIP 1995, 280, 282; Hachenburg/Ulmer, aaO. §§ 32 a, 32 b Rdnr. 69; Jaeger/Henckel, KO 9. Aufl. § 32 a Rdnr. 8; Scholz/K. Schmidt, aaO. §§ 32 a, 32 b Rdnr. 56).“

Damit wurde festgelegt, dass Sicherheiten, die für eigenkapitalersetzende Darlehen bestellt wurden, in der Insolvenz der Gesellschaft nicht durchsetzbar waren. Wenn die abgesicherte Forderung nicht durchsetzbar ist, ist auch - unabhängig von einer bestehenden oder nicht bestehenden Akzessorietät - die Sicherheit nicht durchsetzbar.

Dieses Ergebnis wurde erweitert auf die Fälle der Verstrickung von Sicherheiten durch Stehenlassen des Kredits in der Krise durch die Urteile des BGH vom 26. November 1979<sup>107</sup> und vom 19. September 1988.<sup>108</sup>

#### **b) Finanzplankredite**

Bei den Finanzplankrediten handelt es sich um Kredite oder sonstige Gesellschafterleistungen, die der Gesellschafter versprochen hat und auf die die Gesellschaft nach ihrer Finanzplanung angewiesen ist. Hierbei handelt es sich also nicht um bereits erbrachte Finanzierungshilfen. Darum sind die Regeln zu den eigenkapitalersetzenden Leistungen nach dem Urteil des BGH vom 28. Juni 1999<sup>109</sup> nicht direkt übertragbar.

Voraussetzung für ein Zuführungsgebot des versprochenen Darlehens ist darum eine entsprechende Abrede mit den Gesellschafter bzw. den Gesellschaftern, die eine Gleichstellung mit haftendem Eigenkapital rechtfertigt, insbesondere die ausdrückliche oder konkludente Vereinbarung des Ausschlusses der ordentlichen und außerordentlichen Kündigungsmöglichkeit<sup>110</sup> oder bei einer Verpflichtung zur

---

<sup>106</sup> Diese Fassung erfolgte durch die Verfasserin.

<sup>107</sup> BGH, Urt. v. 26.11.1979 - II ZR 104/77, BGHZ 75, 334: „Da hiernach die mit der Klage geltend gemachten Gesellschafterdarlehen nach § 30 Abs. 1 GmbHG gegenwärtig weder zurückgezahlt noch verzinst werden dürfen (BGHZ 67, 171, 179f), können die Klägerin oder ihr Ehemann auch nicht auf die dafür bestellten Sicherheiten oder deren Erlös zugreifen.“

<sup>108</sup> BGH, Urt. v. 19.9.1988 - II ZR 255/87, BGHZ 105, 168.

<sup>109</sup> BGH, Urt. v. 28.6.1999 - II ZR 272/98, NJW 1999, 2809.

<sup>110</sup> BGH, Urt. v. 28.6.1999 - II ZR 272/98, NJW 1999, 2809: „Grundlage hierfür kann vielmehr allein eine unter den Gesellschaftern selbst oder zwischen den Gesellschaftern und der Gesellschaft getroffene Abrede sein (in diesem Sinne Habersack, ZHR 161 [1997], 457 ff., 478 f. m. w. Nw. ;

langfristigen Überlassung oder die erkennbare Unentbehrlichkeit dieser Kreditzusage für die Zusage von Drittkrediten. Nur unter diesen Bedingungen begründet das Institut des Finanzplandarlehens als Rechtsfolge in der Insolvenz nicht nur ein Abzugsverbot, sondern auch ein Zuführungsgebot, d.h., der Gesellschafter ist verpflichtet, noch nicht erfüllte Zusagen von Finanzplandarlehen an die Insolvenzmasse zu erfüllen und - selbst in der Krise - stehen zu lassen.<sup>111</sup>

Bei solchen Sachverhalten kann sich unter dem Gesichtspunkt der Finanzplannutzung auch bei Nutzungsüberlassungen nach Auffassung des OLG Karlsruhe<sup>112</sup> sogar ein Anspruch auf eine obligatorische fortgesetzte Nutzungsüberlassung ergeben, auch wenn die Gesellschaft im Zeitpunkt ihrer Gewährung nicht kredit- bzw. überlassungsunwürdig gewesen sein sollte: *„Obligatorische Nutzungsüberlassungen können, auch wenn die Gesellschaft im Zeitpunkt ihrer Gewährung nicht kredit- bzw. überlassungsunwürdig gewesen sein sollte, unter dem Gesichtspunkt der Finanzplannutzungen dem materiellen Eigenkapital mit der Folge eines Abzugsverbots jedenfalls während der Finanzierungsphase der Gesellschaft zugeordnet werden. Dafür ist Voraussetzung, daß die Gesellschafter bei der gebotenen Gesamtwürdigung aller Umstände die gewährten Hilfen einvernehmlich als Eigenkapital der Gesellschaft behandeln und die Gesellschaft hierauf zur Erreichung des Unternehmenszwecks angewiesen ist.“*

Aber diese Einordnung der Nutzungsüberlassung durch das Gericht als Bestandteil eines "Finanzplankredits" ist mit Altmeppen<sup>113</sup> wegen der grundsätzlichen Strukturunterschiede zwischen Darlehen einerseits und Nutzungsüberlassung abzulehnen.

### **c) Alternative Finanzierungshilfen<sup>114</sup>**

---

*Fleischer aaO S. 72 f. , 93 ff. m. w. N.; ferner K. Schmidt aaO Rdn. 85; Roth/Altmeppen aaO § 32 a Rdn. 28; a. A. wohl Wiedemann aaO S. 900 ff.), nach der das genannte Versprechen so behandelt werden soll wie Einlagepflichten, so daß die Berufung auf § 610 BGB ausgeschlossen und der Gesellschafter verpflichtet ist, sein Versprechen - nicht anders als die im Übernahmevertrag eingegangenen Verpflichtungen - auch nach Eintritt der Krise zu erfüllen.“*

<sup>111</sup> Vgl. z.B. Heidinger, in: Michalski-K-GmbHG, §§ 32a, 32b, Rn. 64; ausführlich dazu Dauner-Lieb, in: von Gerkan/Hommelhoff, Handbuch des Kapitalersatzrechts, S. 350ff.

<sup>112</sup> OLG Karlsruhe, Urt. v. 29.03.1996 - 15 U 39/95, ZIP 1996, 918.

<sup>113</sup> Altmeppen, ZIP 1996, 909ff. (911).

<sup>114</sup> Thema dieser Arbeit ist, welche Rechts-/Haftungsfolgen sich ergeben, wenn die Eigner von klassischen Betriebsaufspaltungen über alternative Finanzierungshilfen an die Betriebsgesellschaft den Charakter als Darlehen verschleiern wollen. Thema dieser Arbeit ist nicht, wann andere

## aa. Allgemeines

Hier geht es um Finanzierungshilfen der Gesellschafter im Wege sog. Mezzaninefinanzierungen über sog. partiarische Darlehen, Schuldscheindarlehen, Inhaberschuldverschreibungen, stille Einlagen und sog. Genussrechte.

Das partiarische Darlehen behält seinen Darlehenscharakter, allerdings errechnet sich das Entgelt nicht aufgrund einer Zinsvereinbarung, sondern aufgrund eines vereinbarten Gewinnanteils. *„Kennzeichnend für Begriff und Wesen eines partiarischen Rechtsverhältnisses ist, dass die Vergütung nicht - oder nicht nur - in einem festen periodischen Betrag besteht, sondern in einem Anteil an dem vom Darlehensempfänger erwirtschafteten Erfolg (Senatsurteil vom 13. September 2000 I R 61/99, BFHE 193, 286, BStBl II 2001, 67; Urteil des Bundesgerichtshofs vom 22. Oktober 1997 XII ZR 142/95, Der Betrieb 1998, 875; Intemann in Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, § 20 EStG Rz 191; Erman/Saenger, Bürgerliches Gesetzbuch, 12. Aufl., § 488 Rz 50).“*<sup>115</sup> Der Vorteil für den Darlehensgeber liegt darin, dass er an den Gewinnchancen partizipiert. Der Vorteil für den Darlehensnehmer liegt darin, dass das Darlehen bei Erfolglosigkeit nicht auszahlungsrelevant ist.

Das gilt auch für das Schuldscheindarlehen. Vereinbart wird es meist unter Einschaltung eines Kreditinstituts (Arrangeurs). Beim sog. direkten System kommt der Darlehensvertrag unmittelbar zwischen dem Darlehensnehmer und dem Darlehensgeber zustande. Beim indirekten System, das den praktischen Regelfall bildet, schließt der Arrangeur den Kreditvertrag ab, um ihn dann tranchiert an die Investoren weiterzugeben. Dies geschieht typischerweise noch vor Valutierung, so dass die Bereitstellung des Kredits erst aus Mitteln der Investoren erfolgt.<sup>116</sup>

---

Finanziers der Betriebsgesellschaft, z.B. stille Gesellschafter oder Genussrechtsinhaber, als gesellschafterähnliche Dritte einzuordnen sind (dazu ausführlich Menzel, Gesellschaftsfremde Dritte im Eigenkapitalersatzrecht und im Recht der Gesellschafterdarlehen); Mock, DStR 2008, 1645ff. (1647f. zur Einordnung des stillen Gesellschafters; Kuna, GmbHR 2016, 284ff.). Darum ist auch kein Thema dieser Arbeit, wann/ob Kreditgeber wegen ihrer Covenants als solche Dritte einzuordnen sind (dazu ausführlich zuletzt Renner/Schmidt, ZHR 180 (2016), 522ff.; Obermüller, ZInsO 2017, 134ff.) oder wegen einer Nießbraucherstellung (dazu Wedemann, ZGR 2016, 798ff.).

<sup>115</sup> BFH, Urt. v. 22.6.2010 - I R 78/09, DStR 2010, 2448.

<sup>116</sup> So die Darstellung von Wilhelm, ZHR 180 (2016), 776ff. m.w.N. (779).

Die Inhaberschuldverschreibung verbrieft eine fungible Forderung gegen den Aussteller/Kreditnehmer. Möglich ist, insbesondere bei Mittelstandsanleihen, die Direktplatzierung, aber typischer die Fremdemission, bei der die Anleihe zunächst an ein Bankenkonsortium begeben wird, das diese im Auftrag des Ausstellers am Kapitalmarkt platziert.<sup>117</sup>

Die (typische) stille Gesellschaft ist in den §§ 230ff. HGB geregelt. Rechtstechnisch handelt

es sich um eine BGB-Innengesellschaft mit dem Zweck der Beteiligung an einem Handelsgewerbe. Die stille Gesellschaft ist nicht (teil-)rechtsfähig. Insbesondere hat sie kein abgesondertes, gesamthänderisch gebundenes Gesellschaftsvermögen.<sup>118</sup> Dinglich ist das Gesellschaftsvermögen ausschließlich dem Inhaber des Handelsgewerbes zugeordnet. Die Einlage wird auf ihn übertragen. Nur der Inhaber des Handelsgewerbes tritt im Geschäftsverkehr auf. Der stille Gesellschafter haftet mit seinem persönlichen Vermögen nicht für Verbindlichkeiten des Inhabers des Handelsgewerbes. Wird über das Vermögen des Inhabers des Handelsgewerbes das Insolvenzverfahren eröffnet, dann kann der stille Gesellschafter die Rückzahlung seiner Einlage als Insolvenzforderung geltend machen, soweit sie nicht durch seine Beteiligung am Verlust aufgezehrt ist (§ 236 Abs. 1 HGB).

In der Praxis hat sich eine vom gesetzlichen Leitbild zum Teil stark abweichende Gestaltungsform der stillen Gesellschaft<sup>119</sup> herausgebildet, die sog. „atypische“ stille Gesellschaften.<sup>120</sup> Bei den atypischen stillen Gesellschafter hat der stille Gesellschafter neben der jährlichen Gewinn- bzw. Verlustbeteiligung bei Ausscheiden einen Restanspruch aufgrund einer Auseinandersetzungsbilanz, so dass er zwar bei erfolgreichen Unternehmen an den stillen Reserven beteiligt ist, aber bei Erfolglosigkeit - in der Insolvenz - einen Totalverlust erleidet. „Atypisch“ sind i.d.R. auch die Kontroll- und Mitbeteiligungsrechte geregelt. Sie sind einer Mitunternehmerbeteiligung angenähert.

---

<sup>117</sup> So die Darstellung von Wilhelm, ZHR 180 (2016), 776ff. m.w.N. (780f.).

<sup>118</sup> Dazu ausführlich Blaurock, Handbuch Stille Gesellschaft, S. 56; Mock, DStR 2008, 1645ff.

<sup>119</sup> Zu noch differenzierenderen Ausgestaltungen Mock, ZInsO 2017, 140ff. (141ff.).

<sup>120</sup> Ausführlich Blaurock, Handbuch Stille Gesellschaft, S. 10ff.

Genussrechte werden im Regelfall als Vergütung/Gewinnbeteiligung für die Überlassung von Kapital eingeräumt. Die Überlassung von Kapital gegen die Gewährung von Genussrechten erfolgt auf schuldrechtlicher und nicht auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage. Grundsätzlich handelt es sich bei dem Genussrechtskapital danach um Fremdkapital. Den über die Gewährung von Genussrechten getroffenen Vereinbarungen ist gemeinsam, dass dem Genussrechtsinhaber i.d.R. keine wie auch immer gearteten Mitwirkungs- oder Kontrollrechte an dem Betrieb des verpflichteten Unternehmens zustehen.<sup>121</sup>

### **bb. Die Anwendung des Eigenkapitalersatzrechts**

Bereits in Zeiten des Eigenkapitalersatzrechts galt § 136 InsO. Danach kann die ganze oder teilweise Rückgewähr der Einlage und auch der ganze oder teilweise Erlass einer Verlustbeteiligung innerhalb einer geregelten Frist angefochten werden. Daraus ist ablesbar, dass bereits mit Beginn der InsO der stille Gesellschafter gesondert gesehen wurde und dass bereits mit Beginn der InsO versucht wurde, die Regelungen des Eigenkapitalersatzrechts - für den stillen Gesellschafter - gesetzlich zu lösen.

Zwar könnte man aus dieser Regelung für den Nur- stillen Gesellschafter schließen, dass dann erst recht der Gesellschafter-stille-Gesellschafter einzubeziehen ist, aber eine Erfassung anderer alternativer Finanzierungshilfen eines Gesellschafters ergibt sich umfassender aus dem Urteil des BGH vom 7. November 1988<sup>122</sup>, dessen Sachverhalt eine atypische stille Gesellschaft zugrunde liegt. Daraus ergibt sich einmal, dass sowohl dem partiarischen Darlehensgeber als auch dem typischen stillen Gesellschafter keine Pflicht zur ordnungsgemäßen Finanzierung der Gesellschaft trifft. Diese partizipieren nur in beschränktem Umfang am Ertrag der Gesellschaft und haben neben einem möglichen allgemeinen Auskunfts- und Kontrollrecht keine Möglichkeit, Einfluss auf die Geschicke der Gesellschaft zu nehmen. Diese Leistungen sollen daher nicht dem Anwendungsbereich des Eigenkapitalersatzrechts unterfallen.

---

<sup>121</sup> Dazu IDW (Institut für Wirtschaftsprüfer), Stellungnahme des Hauptausschusses HFA 1/1994, WPg 1994, 419ff.; Verfügung der OFD Nordrhein-Westfalen v. 12.5.2016 - S 2742-2016/0009-St 131, DStR 2016, 1816ff.

<sup>122</sup> BGH, Urt. v. 7.11.1988 - II ZR 46/88, BGHZ 106, 7. Im Ergebnis hat der BGH den atypischen stillen Gesellschafter dem Eigenkapitalersatzrecht unterworfen ohne auf § 136 InsO einzugehen.

Nach dem Urteil solle den stillen Gesellschafter jedoch dann das Eigenkapitalersatzrecht treffen, wenn er über die vertragliche Vereinbarung sowohl an Ertrag und Vermögen der GmbH beteiligt sei - insbesondere am Anlagevermögen und den stillen Reserven partizipiere - als auch über gesellschaftergleiche (unternehmerische) Informations-, Kontroll- und Mitwirkungsrechte verfüge.<sup>123</sup> Der BGH hielt es in dem Fall für ausreichend, dass er auf Handlungen, die über den gewöhnlichen Geschäftsbetrieb der GmbH hinausgingen, sog. Grundlagengeschäfte, beispielsweise Verfügungen über Grundstücke und Gehaltserhöhungen der GmbH-Geschäftsführer, Einfluss nehmen konnte.<sup>124</sup> Zur Konkretisierung der Anforderungen an die unternehmerischen Einflussrechte wurde in der Rechtsprechung zum Teil auf einen Vergleich mit der Rechtslage bei der Kommanditgesellschaft abgestellt.<sup>125</sup>

Daraus ist für die klassische Betriebsaufspaltung folgende Rechtsfolge zu ziehen. Werden von den Eignern der Betriebsgesellschaft die Finanzierungshilfen über partiarische Darlehen, Schuldscheindarlehen, Inhaberschuldverschreibungen, stille Einlagen sowohl in Ausgestaltung als typische oder atypische Einlage oder Genussrechte zur Verfügung gestellt, werden diese Leistungen aufgrund der Kompetenzen ihrer Eignerstellung vom Eigenkapitalersatzrecht und seinen Regeln, also ohne die Befristungsregel des § 136 InsO, erfasst. Denn jetzt treffen Finanzierungshilfe und unternehmerische Mitwirkungsrechte zusammen. Aus dem Urteil vom 8. November 2004<sup>126</sup> ergibt sich ergänzend, dass die Rechtsprechung zu eigenkapitalersetzenden Darlehen auch nach Umwandlung von Darlehen in stille Einlagen gelten und auch nach Insolvenzzreife oder Kreditunwürdigkeit gezahlte Gewinne erfassen. Denn das Eigenkapitalersatzrecht erfasst auch auf Gesellschafterdarlehen gezahlte Zinsen.<sup>127</sup>

#### **d) Eignersicherheiten für Drittdarlehen**

---

<sup>123</sup> BGH, Urt. v. 7.11.1988 - II ZR 46/88, BGHZ 106, 7; Urt. v. 21.3.1983 - II ZR 139/82, ZIP 1983, 561.

<sup>124</sup> BGH, Urt. v. 7.11.1988 - II ZR 46/88, BGHZ 106, 7.

<sup>125</sup> OLG Hamburg, Urt. v. 13.10.1989 - 11 U 108/89, GmbHR 1990, 393; OLG Frankfurt, Urt. v. 23.4.1997 - 23 U 204/95, GmbHR 1997, 892, 893.

<sup>126</sup> BGH, Urt. v. 8.11.2004 - II ZR 300/02, BB 2005, 176.

<sup>127</sup> BGH, 8.11.2004 - II ZR 300/02, BB 2005, 176.

Um Umgehungen zu verhindern, kommen die Regeln über eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfen auch zur Anwendung, wenn zwar die Leistung durch einen Dritten erfolgt, aber ein Gesellschafter diese über eine Mitschuldnerschaft, Bürgschaft, Liquiditätsgarantie oder Grundpfandrechte am privat gehaltenen Betriebsgrundstück bzw. sogar an anderen Privatgrundstücken absichert. Denn eigenkapitalersetzende Gesellschafterhilfen können auch durch Kreditsicherheiten erbracht werden, weil der Gesellschafter in Ausübung seiner Finanzierungsfreiheit zwischen direkten oder über Sicherheitsbestellungen indirekten Hilfen beliebig wählen kann und sie unter dem Gesichtspunkt der Erhaltung der Lebensfähigkeit der Gesellschaft bei Insolvenzreife oder Kreditunwürdigkeit austauschbar sind.

Nimmt der Dritte die Gesellschaft in Anspruch, erwächst der Gesellschaft gegen den sicherungsgebenden Gesellschafter ein Freistellungsanspruch gegen die Inanspruchnahme durch den Dritten<sup>128</sup> oder bei Befriedigung des Dritten ein Erstattungsanspruch.<sup>129</sup> Die durch die Leistung der Gesellschaft erreichte Befreiung von der Sicherheitsverpflichtung wird als Einlagerückgewähr angesehen: *„Erfüllt die gesellschafterbesicherte Kreditgewährung die Voraussetzungen der entsprechend anzuwendenden §§ 30, 31 GmbHG, so stellt eine Rückführung des Kredits aus Mitteln des zur Erhaltung des Stammkapitals erforderlichen Gesellschaftsvermögens eine Auszahlung an den besichernden Gesellschafter dar, die nach § 31 Abs. 1 GmbHG eine Erstattungspflicht auslöst. Der Begriff der Gesellschaftersicherheit ist weit zu verstehen. Es fallen alle Arten dinglicher und persönlicher Absicherung darunter (MünchKomm-InsO/Stodolkowitz, § 135 Rn. 82). In einem solchen Fall ist der Gesellschafter der Gesellschaft gegenüber sogar verpflichtet, es gar nicht erst zu der Auszahlung kommen zu lassen. Er hat die Gesellschaft demgemäß von der Rückzahlungsforderung des Darlehensgebers freizustellen (BGH, Urt. v. 9. Dezember 1991 - II ZR 43/91, WM 1992, 223, 224).“<sup>130</sup>*

---

<sup>128</sup> BGH, Urt. v. 9. 12. 1991 - II ZR 43/91, WM 1992, 223, 224; BGH, Urt. v. 23.2.2004 - II ZR 207/01.

<sup>129</sup> BGH, Urt. v. 22.12.2005 - IX ZR 190/02, BGHZ 165, 343, unter ausdrücklicher Berufung auf *„das aus den §§ 30, 31 GmbHG richterrechtlich entwickelte Kapitalersatzrecht (sogenannte Rechtsprechungsregeln, vgl. BGHZ 90, 370, 376 ff; 106, 7, 11; 109, 55, 67; 123, 289, 294).“*

<sup>130</sup> BGH, Urt. v. 22.12.2005 - IX ZR 190/02, BGHZ 165, 343, unter ausdrücklicher Berufung auf *„das aus den §§ 30, 31 GmbHG richterrechtlich entwickelte Kapitalersatzrecht (sogenannte Rechtsprechungsregeln, vgl. BGHZ 90, 370, 376 ff; 106, 7, 11; 109, 55, 67; 123, 289, 294).“*

Allerdings kann die Inanspruchnahme des Gesellschafters nicht über die tatsächliche Zahlung hinausgehen. Außerdem darf sie nach den o.g. allgemeinen Grundsätzen nicht über das zur Erhaltung des Stammkapitals Notwendige hinausgehen, wenn nicht die Sicherheit im Zeitpunkt der Insolvenzzreife gewährt wurde.<sup>131</sup>

#### **e) Ergebnis**

Daraus ergeben sich folgende Konsequenzen:

- Rechtlich am einfachsten ist die Situation bei den trotz Unternehmenskrise erstmals gewährten oder belassenen nicht zurückgezahlten Gesellschafterdarlehen bzw. Regressansprüchen aus einer Haftungsinanspruchnahme durch Drittgläubiger. Hier kann der Rückzahlungsanspruch in der Insolvenz der darlehensnehmenden Gesellschaft nur als nachrangige Insolvenzforderung geltend gemacht werden und auch das nur auf entsprechende Aufforderung durch das Insolvenzgericht (§ 174 Abs. 3 InsO). In Anbetracht des Umstandes, dass sogar auf die nicht nachrangigen Forderungen regelmäßig lediglich eine Quote entfällt, bedeutete dies, dass die Rückforderung verloren ist.
- Ist das Darlehen ganz oder teilweise zurückgezahlt worden, so ist dies grundsätzlich eine i.S. d. § 30 Abs. 1 GmbHG verbotene Zahlung, da durch sie i.d.R. das zur Erhaltung des Stammkapitals erforderliche Vermögen der Gesellschaft ausgezahlt wird. Von einer Stammkapitalschädlichkeit der Zahlung ist in der Krise der Gesellschaft regelmäßig auszugehen. Solche Zahlungen sind der Gesellschaft - auch außerhalb eines Insolvenzverfahrens - zu erstatten (§ 31 Abs. 1 GmbHG), wenn Kreditwürdigkeit vorliegt.
- Ist das Gesellschafterdarlehen durch die Betriebsgesellschaft abgesichert worden, müssen die gleichen Grundsätze gelten, da der Gesellschafter zwischen direkter und indirekter Finanzierungshilfe frei wählen kann und in der indirekten Finanzierungshilfe keinen Ausweg finden darf.
- Bei der eigenkapitalersetzenden Sicherheit für Dritte beginnt die Haftung mit einer Freistellungsverpflichtung. Wenn das durch ihn besicherte Darlehen ganz oder teilweise von der Gesellschaft zurückgezahlt wurde, hat er die Tilgungsbeträge zu erstatten, die diese vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens geleistet hat. Allerdings ist seine Haftung betragsmäßig auf den Wert der von ihm bestellten Sicherheit

---

<sup>131</sup> BGH, Urt. v. 26.3.1984 - II ZR 14/84, BGHZ 90, 370.

beschränkt. Außerdem darf sie nach den allgemeinen Grundsätzen nicht über das zur Erhaltung des Stammkapitals Notwendige hinausgehen, wenn nicht die Sicherheit im Zeitpunkt der Insolvenzreife gewährt wurde.

- Bei den sog. Finanzplankrediten besteht ein eingeschränktes (nachträgliches) Einforderungsrecht des Insolvenzverwalters. Sie können nur unter bestimmten Bedingungen zu einem Zuführungsgebot verpflichtet, d.h., der Gesellschafter ist verpflichtet, noch nicht erfüllte Zusagen von Finanzplandarlehen aufgrund seiner schuldrechtlichen Versprechungen an die Insolvenzmasse zu erfüllen.
- Bei den sog. Mezzaninefinanzierungen sind die Eigenkapitalersatzregeln kongruent zu übernehmen, weil der Gesellschaftereinfluss bei der klassischen Betriebsaufspaltung systemimmanent ist.

Im Ergebnis sollte die Rechtsprechung sicherstellen, dass sich Gesellschafter nach Erkennbarkeit der wirtschaftlichen Krise der Betriebsgesellschaft, die sich bereits in einer mangelnden Kreditwürdigkeit zeigt, nicht mehr ihren zu diesem Zeitpunkt bestehenden Haftungsrisiken entziehen können. Man kann im Ergebnis - im Nachhinein - feststellen, dass die Missbrauchsmöglichkeiten bei zusätzlichen Finanzierungshilfen der Gesellschafter wirksam verhindert wurden. Umgehungen wurden immer wieder sanktioniert.

Dieses durch die Eigenkapitalersatzregeln weite Haftungsrisiko spiegelt sich wider in den wenigen Möglichkeiten und Urteilen, in denen das Haftungsrisiko umgangen werden konnte:

- Möglich ist das nur mit Finanzierungshilfen in guten Zeiten, die nicht in Zeiten der Kreditunwürdigkeit stehen gelassen wurden, sondern rechtzeitig vor Erkennbarkeit der Krise berechtigt abgezogen wurden. *„Kann die Gesellschaft ohne weitere Unterstützung ihres Gesellschafters nicht mehr am Leben erhalten werden, so muss er ihr entweder jede Hilfe versagen und die Liquidation herbeiführen, oder er hat, wenn er ihr statt des objektiv gebotenen Eigenkapitals eine andere Finanzierungshilfe gewährt, diese den Gläubigern bis zur anderweitigen Deckung des Stammkapitals zu belassen.“*<sup>132</sup>

---

<sup>132</sup> BGH, Urt. v. 19.9.1996 - IX ZR 249/95, BGHZ 133, 298.

- Nur wenn der Gesellschafter darlegen und beweisen kann, dass er auf Grund einer besonderen Ausnahmesituation die Krise der Gesellschaft nicht hat erkennen können, kann eine Umqualifizierung in haftendes Eigenkapital vermieden werden.
- Ausnahmen kommen nur für Überbrückungskredite in besonders gelagerten Fällen in Betracht, in denen die Gesellschaft zwar für kurze Zeit dringend auf die Zufuhr von Geldmitteln angewiesen ist, aufgrund ihrer wirtschaftlichen Lage aber mit der fristgerechten Rückzahlung an den Gesellschafter wegen hinreichender Sanierungsaussichten objektiv gerechnet werden kann.

### **3. Zur Haftungsgefahr wegen sog. eigenkapitalersetzender Nutzungsüberlassung**

Bereits im Urteil vom 16. Oktober 1989<sup>133</sup> hatte der BGH über einen Fall zu entscheiden, in dem die Kommanditisten einer GmbH & Co. KG, die zugleich Gesellschafter und Geschäftsführer der Komplementär-GmbH waren, dieser durch Mietvertrag Geschäftsräume und ein Betriebsgrundstück vermietet hatten. Durch seine Entscheidung begründete der BGH den sachlichen Anwendungsbereich des Eigenkapitalersatzrechts bei der Nutzungsüberlassung. Auch die Gebrauchsüberlassung von Gegenständen sollte dem Regelungsregime des Eigenkapitalersatzrechts unterliegen. Denn durch die Gewährung von Leistungen drohe die weitere Verschleppung der Krise und infolgedessen eine Verringerung der den Gläubigern haftenden Masse. Daneben müsse vermieden werden, dass bei Dritten der Anschein ausreichender Kapitalausstattung entstehe.

Genau diese Gefahren verwirklichten sich nach Auffassung des BGH auch dann, wenn der Gesellschafter der Gesellschaft zu einem Zeitpunkt, in dem ihr kein Dritter die Nutzung eines Wirtschaftsguts einräumen, solche betriebsnotwendigen Wirtschaftsgüter überließ. Damit führte der BGH den Begriff der Überlassungswürdigkeit ein. Es sei *„darauf abzustellen, ob der Gesellschafter der Gesellschaft einen Anlagegegenstand zu einem Zeitpunkt zur Nutzung überläßt, als dies ein vernünftig handelnder Dritter, der sich an den üblichen Bonitätskriterien des betreffenden Marktes orientiert, nicht mehr getan und die Gesellschaft von dritter Seite kein Investitionsdarlehen mehr erhalten hätte, mit dem sie den betreffenden Gegenstand selbst hätte erwerben und bezahlen können (ähnlich*

---

<sup>133</sup> BGH, Urt. v. 16.10.1989 - II ZR 307/88, BGHZ 109, 55.

*Fischer/Lutter/Hommelhoff, GmbHG 12. Aufl. §§ 32 a/b, Rdn. 72 f.; Fabritius, Die Überlassung von Anlagevermögen an die GmbH durch Gesellschafter, 1988, S. 109).*“ Die Anforderungen sind geringer bei Standardgütern und höher für auf die Belange der Gesellschaft wesentliche Wirtschaftsgüter. Es ist zu prüfen, ob die Nutzungsüberlassung mit den Gepflogenheiten eines ordentlichen Kaufmanns, der nicht an der Gesellschaft beteiligt ist, unter denselben Verhältnissen und zu denselben Bedingungen der Gesellschaft den Überlassungsvertrag geschlossen hätte.<sup>134</sup>

Bei solchen Sachlagen führt der Gesellschafter bei der Nutzungsüberlassung der Gesellschaft das Recht zu, die ihr überlassene Sache zu nutzen. Dieses Nutzungsrecht ist Gegenstand der Gleichstellung mit Eigenkapital. Rechtsfolge ist, dass beispielweise im Konkurs der Konkursverwalter befugt ist, das Nutzungsrecht solange es besteht, durch eigene Nutzung, durch Überlassung an Dritte zur Ausübung oder durch Weiterübertragung (zusammen mit dem Betrieb oder einzeln) zu verwerten.

Außerdem sind auch im Rahmen der Nutzungsüberlassungen die Vorschriften über stammkapitalschädliche Zahlungen von Bedeutung. Das hat die Rechtsfolge, dass, wenn trotz der eigenkapitalersetzenden Funktion des überlassenen Gegenstandes ein Nutzungsentgelt durch die Gesellschaft gezahlt wurde, darin eine Leistung an den Eigner lag, die dieser zum Ausgleich einer Unterbilanz oder einer Insolvenzreife (ohne Stundung) zu erstatten hat.

Schließlich ging der BGH in diesem Urteil unter Auseinandersetzung mit anderen Meinungen im Schrifttum darauf ein, dass sich das Verwertungsrecht des Konkursverwalters nicht auf den Nutzungsgegenstand erstreckt. *„Vertreten wird, die dingliche Zuordnung in der Weise zu durchbrechen, daß im Falle des Zusammenbruchs der Gesellschaft dem Gesellschafter der Anspruch auf Aussonderung versagt und dem Konkursverwalter ein Verwertungsrecht gegeben wird (vgl. Lutter/Hommelhoff ZGR 1979, 31, 52; Braun ZIP 1983, 1175, 1181; Schulze-Osterloh ZGR 1983, 123, 142; Wiedermann ZIP 1986, 1293, 1300).* Es wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass bei der Gebrauchsüberlassung - anders

---

<sup>134</sup> BGH, Urt. v. 14.12.1992 - II ZR 298/91, BGHZ 121, 31.

als beim Darlehen - das Eigentum an der zum Gebrauch überlassenen Sache beim Gesellschafter verbliebe.

Diese Rechtsprechung wurde bestätigt im Urteil des BGH vom 14. Dezember 1992<sup>135</sup> wiederum unter Auseinandersetzung mit anderen Ansichten im Schrifttum: *„Das Eigentum an den der Gesellschaft zur Nutzung überlassenen Sachen geht in dem Zeitpunkt, von dem an die Eigenkapitalersatzregeln anwendbar sind, jedenfalls nicht ohne weiteres auf die Gesellschaft über. Eine derartige von selbst eintretende Änderung der dinglichen Rechtslage läßt sich weder aus den §§ 32 a, 32 b GmbHG noch aus den vom Senat in Anlehnung an die §§ 30, 31 GmbHG entwickelten Kapitalersatzgrundsätzen herleiten (Brandes, ZGR 1989, 244, 246; Hachenburg/Ulmer aaO. § 32 a, b Rdn. 113).“*

Alles wurde vom BGH im Urteil des BGH vom 11. Juli 1994<sup>136</sup> auf den Fall einer klassischen Betriebsaufspaltung und die besonders angesprochene Verantwortlichkeit der Eigner nochmals wiederholt. Danach sind auf die Gebrauchsüberlassung (hier der Großgeräte und des Betriebsgrundstücks) die Eigenkapitalersatzregeln anzuwenden. *„Das entspricht der inzwischen gefestigten Rechtsprechung des Senats (BGHZ 109, 55, 57 ff.; BGHZ 121, 31, 33f.; Sen.Urt. v. 14. Juni 1993 - II ZR 252/92, ZIP 1993, 1072, 1073).“* ... *„Im Konkurs ist der Konkursverwalter befugt, das Nutzungsrecht solange es besteht, durch eigene Nutzung, durch Überlassung an Dritte zur Ausübung oder durch Weiterübertragung (zusammen mit dem Betrieb oder einzeln) zu verwerten. Eine Verwertung der Sachsubstanz ist ihm nicht gestattet (Leitsatz 2).“* Es *„gelten grundsätzlich die im Überlassungsvertrag vereinbarten zeitlichen Grenzen. Wäre jedoch ein inhaltsgleicher Vertrag mit einem außenstehenden Dritten und unter Vereinbarung einer längeren Überlassungsdauer oder längerer Kündigungsfristen geschlossen worden, dann hat der Gesellschafter der Gesellschaft das Nutzungsrecht für den sich daraus ergebenden Mindestzeitraum zu überlassen (Leitsatz 1).“* *„Der Gesellschafter ist grundsätzlich nicht verpflichtet, anstelle der weiteren Überlassung der Gegenstände den Wert des Nutzungsrechts in Geld zu ersetzen (Leitsatz 3 Satz 1).“* Das Verwertungsrisiko des Nutzungsrechts trägt also grundsätzlich die Masse.

---

<sup>135</sup> BGH, Urt. v. 14.12.1992 - II ZR 298/91, BGHZ 121, 31.

<sup>136</sup> BGH, Urt. v. 11.7.1994 - II ZR 146/92, BGHZ 127, 1.

Am prägnantesten fasst K. Schmidt<sup>137</sup> die Ergebnisse der eigenkapitalersetzenden Rechtsprechungsregeln zur Nutzungsüberlassung zusammen:

- Die Nutzungsüberlassung von Seiten eines Gesellschafters gilt als eine einem Gesellschafterdarlehen gleich zu achtende Finanzierungsleistung.
- Die Nutzungsüberlassung ersetzt Eigenkapital, wenn sie in der durch „Überlassungswürdigkeit“ gekennzeichneten Krise der Gesellschaft vereinbart oder verlängert wird.
- Die Rückgabe des Nutzungsgegenstands und ebenso die Zahlung von Nutzungsentgelten in der Krise kann nicht nur anfechtbar, sondern auch entsprechend § 30 GmbHG (bzw. 57 AktG) als Rückführung von Quasi-Eigenkapital unerlaubt sein.
- Das Nutzungsrecht gilt als Bestandteil der Insolvenzmasse und kann vom Insolvenzverwalter unbeschadet der grundsätzlichen Aussonderungsbefugnis ohne vertragsmäßige Zahlungsverpflichtung weiter ausgeübt werden.
- Nutzungsentgelte, die im Zustand der Krise gezahlt worden waren, konnten nicht nur im Wege der Anfechtung, sondern im Hinblick auf die analog § 30 GmbHG (§ 57 AktG) geltende Auszahlungssperre analog § 31 GmbHG (§ 62 AktG) zur Masse zurückverlangt werden.
- Nur der Zugriff dinglich gesicherter Gläubiger - zum Beispiel im Wege der Zwangsverwaltung - hatte Vorrang vor dem Nutzungsrecht der Masse.<sup>138</sup>

### **III. Die Legitimation für eine haftungsbegründende Rechtsprechung des Eigenkapitalersatzrechts**

#### **1. Die Rechtsfolgenrelevanz dieser Frage**

Die Legitimation dieser haftungsbegründenden Rechtsprechung ist keine sophistische bzw. akademische Rechtsfrage. Denn aus ihrer Beantwortung ergibt sich die wirtschaftlich und rechtsdogmatisch bedeutende Frage, ob es gerechtfertigt ist, Gesellschafterforderungen teilweise gesondert zu den sog. anderen Drittgläubigern zu behandeln. Nur über die Festlegung der Legitimation ist es möglich, festzustellen und zu erklären, wann eine das o.g. Trennungsprinzip und den Grundsatz der Finanzierungsfreiheit durchbrechende Haftungsbegründung

---

<sup>137</sup> Darum original übernommen von K. Schmidt, NJW 2015, 1057ff. (1057).

<sup>138</sup> BGH, Urt. v. 7.12.1998 - II ZR 382/96, BGHZ 140, 147; BGH, Urt. v. 31.1.2000 - II ZR 309/98, GmbHR 2000, 325.

rechtlich gerechtfertigt sein kann. Im Sinne der Rechtssicherheit wird so einer Uferlosigkeit vorgebeugt.

Vorliegend ist gerade bei der klassischen Betriebsaufspaltung entscheidend, warum die haftungsbegründenden Rechtsprechung des Eigenkapitalersatzrechts das von den Eignern krisenbefangene Darlehen sehr „großzügig“, aber die zur Verfügung gestellten Wirtschaftsgüter in seiner Substanz überhaupt nicht erfasste. Denn mit dieser Lösung steht und fällt die haftungsrechtliche Option der klassischen Betriebsaufspaltung.

## **2. Die Begründung in der Rechtsprechung für eine Haftungserfassung**

### **a) Betonung der Gläubigertäuschung**

Bereits in frühen Entscheidungen betonte die Rechtsprechung das Verbot der Gläubigertäuschung. Dafür gibt bereits das erste diesbezügliche Urteil des RG vom 16. November 1937<sup>139</sup> ein Beispiel. Der Entscheidung lag folgender Sachverhalt zu Grunde: Der Alleingesellschafter einer GmbH gewährte seiner mit unzureichenden eigenen finanziellen Mitteln ausgestatteten Gesellschaft mehrere Darlehen. Außerdem stundete er Miet- und Gehaltsforderungen und übernahm Bürgschaften für Fremdkredite. Bereits ein Jahr nach der Gründung wurde das Konkursverfahren über die Gesellschaft eröffnet. Der Gesellschafter begehrte Befriedigung seiner Ansprüche im gleichen Rang wie die übrigen Gläubiger.

Das Reichsgericht erkannte die zur Konkurstabelle angemeldeten Forderungen nicht an. Die Ansprüche waren nach Ansicht des Gerichts nicht durchsetzbar, da ihnen die Arglistrede gemäß § 826 BGB entgegenstand. Dem Gesellschafter sei es einzig um die Erlangung der beschränkten Haftung durch eine Scheingründung gegangen. Durch diese habe er auf rechtsmissbräuchliche Art und Weise die Gelegenheit erhalten, selbst Gläubiger seines Unternehmens zu werden. Das geht in die Richtung des Vorwurfs der Gläubigertäuschung.

In diese Richtung ging zunächst auch der BGH. Einen Grund für die Notwendigkeit der Sonderbehandlung von Gesellschafterdarlehen sah der BGH im Urteil vom 14.

---

<sup>139</sup> RG, Urt. v. 16.11.1937 - II 70/37, JW 1938, 862.

Dezember 1959<sup>140</sup> darin, dass der Gesellschafter durch die Darlehensgewährung in der Krise für Dritte den Anschein ausreichender Eigenkapitalausstattung hervorrufen würde. Infolgedessen sollte die Gefahr bestehen, dass die Drittgläubiger es unterließen, ihr Kapital rechtzeitig in Sicherheit zu bringen oder sogar neue Verbindlichkeiten mit der Gesellschaft eingingen. Die Frage, ob über die Rechtsform der juristischen Person hinweggegangen werden kann, stelle sich aber nach Auffassung des Gerichts nur, wenn die Rechtsfigur der juristischen Person in einer § 826 BGB oder § 242 BGB verletzenden Weise missbraucht werde. Das liege vor, wenn sich ein Gesellschafter mit seiner Finanzierungsweise in einer gegen Treu und Glauben verstoßenden Weise in Widerspruch setze. Auch das geht in die Richtung des Vorwurfs der Gläubigertäuschung, und zwar durch widersprüchliches Verhalten.

In seiner Entscheidung vom 26. März 1984 zur Anwendbarkeit der Grundsätze über die Behandlung kapitalersetzender Gesellschafterdarlehen auf Aktiengesellschaften führte der BGH u.a. an, der Gesellschafter würde durch die Darlehensfinanzierung im Zeitpunkt der Krise das von ihm zu tragende Finanzierungsrisiko unzulässig auf die Drittgläubiger abwälzen. Der Gesellschafter dürfe aber nicht auf dem Rücken der Gesellschaftsgläubiger „spekulieren“.<sup>141</sup> Auch das geht in die Richtung der Gläubigertäuschung. Der BGH spricht von einer einseitigen Risikoverlagerung.<sup>142</sup>

Trotzdem erfasste der BGH im Urteil vom 16. Oktober 1989 und ihm folgend die weitere Rechtsprechung grundsätzlich nicht die zur Verfügung gestellten Wirtschaftsgüter. Gerade das Argument des BGH des Vorwurfs der Gläubigertäuschung hätte bei dieser Sichtweise des BGH eine Erfassung der durch Betriebsaufspaltung zur Verfügung gestellten Wirtschaftsgüter rechtfertigen können. Denn bei den Gläubigern wird durch das Nutzungsverhältnis über das Grundstück und andere betriebsnotwendige, i.d.R. wertvolle Wirtschaftsgüter eine Vertrauensbasis für zukünftige wirtschaftliche Stabilität hervorgerufen.

---

<sup>140</sup> BGH, Urteil v. 14. 12.1959 - II ZR 187/57, BGHZ 31, 258 (Lufttaxi).

<sup>141</sup> BGH, Urt. v. 26.3.1984 - II ZR 171/83, BGHZ 90, 381: Ein Gesellschafter-Gläubiger „soll nicht in der Erwartung, sein Geld aufgrund besserer Informationsmöglichkeiten notfalls noch beizeiten in Sicherheit bringen zu können, auf dem Rücken der Gesellschaftsgläubiger spekulieren dürfen.“

<sup>142</sup> BGH, Urt. v. 26.3.1984 - II ZR 171/83, BGHZ 90, 381; Urt. v. 19.12.1994 - II ZR 10/94, NJW 1995, 658.

## **b) Betonung der Finanzierungsfolgenverantwortung**

Ein weiteres Argument des BGH war die „Finanzierungsfunktion“ der in der Krise zur Verfügung gestellten Darlehen: *„Die Rechtsprechung des Senats geht davon aus, daß ein Gesellschafter, der die notleidende Gesellschaft durch die Zufuhr anderer Mittel als des sonst dringend benötigten Eigenkapitals vor dem Zusammenbruch zu bewahren sucht, das damit eingegangene Finanzierungsrisiko nicht auf die Gläubiger abwälzen darf, sondern im Rahmen der gesetzlichen Kapitalerhaltungsvorschriften selber tragen muß... (vgl. BGHZ 81, 252, 257; 90, 381, 388 f; 105, 168, 175 f [BGH 19.09.1988 - II ZR 255/87]; 109, 55, 57 f).“<sup>143</sup>*

Danach sollten Kredite umqualifiziert werden, die *„nach ihrer Finanzierungsfunktion in der Gesellschaft dort Eigenkapital ersetzen“*.<sup>144</sup> Das Eigenkapital der GmbH diene sowohl der Errichtung und Erhaltung der Unternehmenstätigkeit als auch als Haftungsmasse für die Gesellschaftsgläubiger. Wird in der Krise durch die Gesellschafter Fremdkapital zugeführt, dann erfolge dieser Einsatz, damit mittels dieser neuen „Betriebsgrundlage“ sowohl der Fortbestand der Gesellschaft gewährleistet als auch bereits eingesetztes Eigenkapital gerettet werden solle. Funktionell handele es sich darum um Haftkapital. Der formal-rechtlichen Ausgestaltung der Mittelgewährung als Fremdkapital sollte aufgrund der Zweckbestimmung die Anerkennung versagt werden.

*„Muß der Gesellschafter erkennen, daß die Gesellschaft in Zukunft ohne seine Hilfe nicht mehr lebensfähig ist, hat er ihr entweder seine weitere Unterstützung zu versagen und dadurch die Liquidation herbeizuführen, oder er hat, wenn er sich zur Fortsetzung seiner Hilfe entschließt, diese auf eigene Gefahr der Gesellschaft zu belassen, bis ihr Stammkapital wieder auf andere Weise gedeckt ist (vgl. BGHZ 75, 334, 337; 76, 326, 335; 81, 252, 257; 90, 381, 388 f).“<sup>145</sup>* Der Gesellschafter soll also die Folgen dieser späten Finanzierung selber tragen und nicht auf die Gläubigergemeinschaft abwälzen können.

---

<sup>143</sup> BGH, Urt. v. 19.9.1996 - IX ZR 249/95, BGHZ 133, 298.

<sup>144</sup> So auch BGH, Urt. v. 24.3.1980 - II ZR 213/77, BGHZ 76, 326; Urt. v. 21.3.1988 - II ZR 238/87, BGHZ 104, 33; Urt. v. 16.10.1989 - II ZR 307/88, BGHZ 109, 55 (Urteil zur Nutzungsüberlassung von Grundstücken); Begründung RegE zur „Novellenregel“ BT-Drucks. 8/1347, S. 39.

<sup>145</sup> BGH, Urt. v. 16.10.1989 - II ZR 307/88, BGHZ 109, 55.

Auch hier fällt es nicht schwer, mit der Betonung der Finanzierungsfolgenverantwortung eine Erfassung der durch Betriebsaufspaltung zur Verfügung gestellten betriebsnotwendigen Wirtschaftsgüter zu rechtfertigen, wenn der Eigner bzw. die betroffenen Eigner in der wirtschaftlichen Krise ihrer Betriebsgesellschaft nicht von ihren Kündigungsrechten, die häufig sogar ein Sonderkündigungsrecht bei ausbleibenden Mietzinsen oder sogar für den Fall der wirtschaftlichen Krise vorsehen, Gebrauch macht. Er will zwar weiterhin seine für die Existenzfortführung seiner Gesellschaft zur Verfügung gestellten Wirtschaftsgüter bei dieser belassen, aber daraus keine haftungsrechtlichen Konsequenzen ziehen.

### **c) Betonung des widersprüchlichen Verhaltens**

Bereits in seiner Entscheidung vom 26. September 1979<sup>146</sup> konkretisierte der BGH die Gläubigertäuschung als widersprüchliches Verhalten: *„Die Anwendung der §§ 30, 31 GmbHG auf kapitalersetzende Gesellschafterdarlehen beruht darauf, daß ein Gesellschafter, der die vor dem wirtschaftlichen Zusammenbruch stehende Gesellschaft anstatt durch die sonst gebotene Zufuhr neuen Eigenkapitals durch Darlehen zu stützen sucht, das damit verbundene Risiko nicht **im Widerspruch zu seinem eigenen Verhalten und den gesetzlichen Kapitalerhaltungsvorschriften willkürlich auf die außenstehenden Gläubiger abwälzen darf, indem er der Gesellschaft die als Kapitalgrundlage benötigten Mittel wieder entzieht, bevor der mit der Darlehenshergabe verfolgte Zweck nachhaltig erreicht ist** (BGHZ 67, 171, 175; Urt. d. Sen. v. 29. 11. 71 - II ZR 121/69, WM 1972, 74).“<sup>147</sup>*

Das wiederholte der BGH - noch deutlicher - ergänzend in seiner o.g. zur Risikoverlagerung auf die Gesellschaftsgläubiger zitierten Entscheidung<sup>148</sup>: *„Hat er das Darlehen anstelle der dringend benötigten Eigenmittel gegeben, um der Gesellschaft das Überleben zu ermöglichen, und hat er so den Anschein ausreichender Kapitalausstattung hervorgerufen, so setzt er sich **entgegen Treu und Glauben und dem Zweck der Kapitalerhaltungsvorschriften in Widerspruch**“*

---

<sup>146</sup> BGH, Urt. v. 26.9.1979 - II ZR 104/77, BGHZ 75, 334..

<sup>147</sup> Gefettet durch die Verfasserin.

<sup>148</sup> BGH, Urt. v. 26.3.1984 - II ZR 171/83, BGHZ 90, 381.

*zu seinem Verhalten, wenn er der Gesellschaft die Darlehensvaluta wieder entzieht, bevor der mit der Hergabe verfolgte Zweck nachhaltig erreicht ist.*“<sup>149</sup>

Auch hier fällt es nicht schwer, mit der Betonung des widersprüchlichen Verhaltens eine Erfassung der durch Betriebsaufspaltung zur Verfügung gestellten betriebsnotwendigen Wirtschaftsgütern zu rechtfertigen, wenn der Eigner bzw. die betroffenen Eigner in der wirtschaftlichen Krise ihrer Betriebsgesellschaft nicht von ihren Kündigungsrechten, die - wie oben erwähnt - häufig sogar ein Sonderkündigungsrecht bei ausbleibenden Mietzinsen oder sogar für den Fall der wirtschaftlichen Krise vorsehen, Gebrauch macht. Er will im Widerspruch zu seinem früheren Verhalten die Wirtschaftskraft seiner Gesellschaft dezimieren.

### **3. Die Begründung im Schrifttum**<sup>150</sup>

#### **a) Ablehnung der Gläubigertäuschung**

Einen Grund für die Notwendigkeit der Sonderbehandlung von Gesellschafterdarlehen sah der BGH darin, dass der Gesellschafter durch die Darlehensgewährung in der Krise für Dritte den Anschein ausreichender Eigenkapitalausstattung hervorrufen würde. Infolgedessen sollte die Gefahr bestehen, dass die Drittgläubiger es unterließen, ihr Kapital rechtzeitig in Sicherheit zu bringen oder sogar neue Verbindlichkeiten mit der Gesellschaft eingingen. Damit wurden sie insgesamt über ihre wirtschaftlichen Risiken getäuscht.

Dieser Vorwurf ist allerdings nach Meinung des Schrifttums nicht mehr zeitgemäß. Denn Gesellschafter-Darlehen sind gemäß § 42 Abs. 3 GmbHG als solche in der Bilanz gesondert auszuweisen und dadurch für die Gläubiger als solche erkennbar.<sup>151</sup> Heutzutage gibt es für alle Kapitalgesellschaften erhöhte Publizitätspflichten insbesondere durch § 325 HGB.

Außerdem wurde die Lebensfremdheit einer Gläubigertäuschung betont. „*Wer als Gesellschafter ein Gesellschafterdarlehen vereinbart, der macht für jedermann*

---

<sup>149</sup> Gefettet durch die Verfasserin.

<sup>150</sup> In der wissenschaftlichen Literatur werden weitere Legitimationsgrundlagen benannt (vgl. m.w.N. Menzel, Gesellschaftsfremde Dritte im Eigenkapitalersatzrecht und im Recht der Gesellschafterdarlehen, S. 23ff.), die sich nach hier vertretener Ansicht in ihrem Wesen auf die drei behandelten Legitimationsgrundlagen verteilt zurückführen lassen.

<sup>151</sup> Meilicke, GmbHR 2007, 225ff. (227); Cahn, AG 2005, 217ff. (221).

*klar, dass er wie ein Gläubiger behandelt werden will.*<sup>152</sup> Außerdem sei es *„lebensfremd, davon auszugehen, dass ein Gläubiger der Ansicht sei, ein bestehendes Unternehmen sei nicht mit Gesellschafterdarlehen, sondern mit materiellem Eigenkapital finanziert.*<sup>153</sup>

Schließlich sind im Zweifel auch Bonitätseinschätzungen von etablierten Wirtschaftsauskunfteien wie Creditreform, Bürgel, Bisnode Gruppe unter den Marken Hoppenstedt und Dun&Bradstreet und inzwischen auch durch die Personenauskunftei Schufa möglich. Außerdem könnte auch Druck zur Vorlage von ggf. vom Kreditnehmer erstellte Betriebswirtschaftlichen Auswertungen ausgeübt werden.

Eine den wahren Gegebenheiten widersprechende Fehlvorstellung der sonstigen Gläubiger über die wirtschaftliche Situation ihrer Vertragspartner kann folglich nur auf ihrem Desinteresse beruhen. Außerdem wäre die Gläubigerstellung in der wirtschaftlichen Krise der Vertragspartner bei Aufdeckung der Krise des Kreditnehmers kaum verbesserungsfähig. Die Gläubiger unterlägen bei jetzt noch erreichten Befriedigungen bzw. Absicherungen der Rückschlagsperre des § 88 InsO und dem Anfechtungsrecht der InsO.

### **b) Betonung der Finanzierungsfolgenverantwortung**

Die Finanzierungsfolgenverantwortung basierte auf dem Gedanken, dass sich der Gesellschafter, der sich in der wirtschaftlichen Krise der Gesellschaft statt für Eigenkapital für Fremdkapital entscheidet, dafür eine Finanzierungsfolgenverantwortung übernimmt. *„In der Krise als Fremdkapital gewährte (oder nach Kriseneintritt nicht abgezogene) Mittel verlieren damit nicht ihren Fremdkapitalcharakter.... Aber der Gesellschafter hat die Folgen seiner Finanzierungsentscheidung zu verantworten.*<sup>154</sup>

Vergleichbar äußert sich von Gerkan<sup>155</sup>: *„Geschieht letzteres (die gesellschafterliche Finanzierungshilfe einer nicht mehr lebensfähigen GmbH) mit*

---

<sup>152</sup> Meilicke, GmbHR 2007, 225ff. (227).

<sup>153</sup> Grunewald, GmbHR 1997, 7ff. (8).

<sup>154</sup> Kleindiek, ZGR 2006, 335ff. (354).

<sup>155</sup> Von Gerkan, ZGR 1997, 173ff. (176 f.).

*Kredit* statt mit Eigenkapital, so führt dies angesichts der drohenden Krisenverschleppung und einer Risikoüberwälzung auf die Gläubiger dazu, dass die Gesellschafter für die Folgen ihres Verhaltens einzustehen haben, indem sie sich einer Behandlung der zugeführten Fremdmittel als Haftkapital unterwerfen müssen.“ Dazu weist er darauf hin, dass der kreditierende Gesellschafter bei Eintritt der Krise zur Kündigung seines Darlehens berechtigt sei, er einen Anspruch auf Freistellung der von der von ihm gestellten Sicherheit habe und ggf. die regelmäßig gegebene Möglichkeit einer Liquidation wahrnehmen könne.<sup>156</sup>

K. Schmidt<sup>157</sup> führte die Finanzierungsfolgenverantwortung auf ungeschriebene Grundsätze ordnungsmäßiger Unternehmensfinanzierung zurück: „Die Gesellschafter dürfen die Gesellschaft in der Krise liquidieren, auch einem Insolvenzverfahren zuführen. Sie dürfen sie auch mit neuen Mitteln fortführen. Aber dies dürfen sie eben nach ungeschriebenen Grundsätzen ordnungsmäßiger Unternehmensfinanzierung nur mit der Maßgabe, dass diese Mittel als Risikokapital behandelt werden. Dieser Gedanke erscheint heute wie gestern einfach und überzeugend.“

Es ist berechtigt, die Betonung der Finanzierungsfolgenverantwortung als h.M. zu bezeichnen.<sup>158</sup>

### **c) Betonung des widersprüchlichen Verhaltens**

Der Interessenkonflikt zwischen der Gesellschaftergläubigerstellung bei Darlehen und vergleichbaren Finanzierungshilfen und den sog. Drittgläubigern besteht darin, dass sich der Gesellschafter in der Insolvenz seiner GmbH auf den Fremdkapitalcharakter seiner Finanzierungshilfe berufen will und nunmehr eine Gleichstellung mit den anderen Drittgläubigern verlangt.

---

<sup>156</sup> Von Gerkan, ZGR 1997, 173ff. (186).

<sup>157</sup> K. Schmidt, GmbHHR 2005, 797ff. (798).

<sup>158</sup> So auch Thießen, in: Bork/Schäfer-GmbHG, Anh. § 30 Rn. 5.

Damit setzt er sich aber nach Ansicht von Braun,<sup>159</sup> Goette<sup>160</sup> und auch Altmeyen<sup>161</sup> in Widerspruch zu dem Vertrauenstatbestand, den er gegenüber den sonstigen/echten Dritt-Gläubigern geschaffen hat. Mit dieser Betonung konnten sie sich sogar auf die oben erwähnte anfängliche Rechtsprechung berufen.

Zu diesem Ergebnis kommt auch Servatius. Die Gesellschafter üben die ihnen zustehende Herrschaftsmacht über das Unternehmen aus, um ihre Kapitalbeteiligung zu sichern und eine Rendite zu erzielen. Sie profitieren davon, dass sich andere an der Unternehmensfinanzierung beteiligen, ohne solche Ziele zu verfolgen, sondern vielmehr auf die sachgerechte Zielverfolgung durch die Gesellschafter vertrauen würden. Der mit Herrschaftsmacht versehene Gesellschafter verhält sich dann widersprüchlich, wenn er hinsichtlich des von ihm investierten Fremdkapitals die Rolle von echten, auf die Finanzstruktur seines von ihm beherrschten Unternehmens vertrauenden Drittgläubiger einnehmen will.<sup>162</sup>

Dieser Gedankengang ist aber vom Schrifttum nicht allgemein anerkannt worden. Im Wesentlichen wurde geltend gemacht, dass die vertragliche Zweckrichtung des ursprünglichen Darlehens, es durch die Hingabe bzw. dem Stehenlassen in der Krise dem Überlebenskampf der GmbH zu widmen, nicht anerkannt wurde. Rechtsgeschäftlich sei nur die zeitlich begrenzte Überlassung der Darlehensvaluta gegen Entgelt vereinbart worden.<sup>163</sup> Diese subjektive Zweckbestimmung könne nicht durch eine selbst geschaffene, fingierte Zweckbestimmung „objektiver“ Natur ersetzt werden.<sup>164</sup>

---

<sup>159</sup> Braun, ZIP 1983, 1175ff. (1177): „Für die eigenkapitalersetzenden Darlehen ist der Rückgriff auf § 242 BGB nötig.“

<sup>160</sup> Goette, ZHR 162 (1998), 223ff. (224): „Das Ausweichen des Gesellschafters in eine Drittgläubigerstellung, indem er der GmbH Hilfen wie ein Außenstehender gewährt, wird dagegen für die Dauer der Krise nicht hingenommen, sondern schon seit der „Lufttaxi“-Entscheidung<sup>10</sup> als widersprüchliches Verhalten behandelt - denn bei ordnungsgemäßer Bilanzierung als Drittgläubigerforderung wäre die Krisensituation offensichtlich nicht behoben gewesen.“

<sup>161</sup> Altmeyen, ZIP 1993, 1677ff. (1682): „Das kapitalersetzende Darlehen ist eine spezielle Ausprägung des venire contra factum proprium.“

<sup>162</sup> Hierzu Servatius, Gläubigereinfluss durch Covenants, S. 426ff.

<sup>163</sup> Ausführlich hierzu Reiner, in: FS Boujong, S. 415ff. (424ff.); so auch Grunewald, GmbHR 1997, 7ff. (8): „Denn wenn ein Gesellschafter ein Darlehen gibt, macht er deutlich, dass er Fremd- und nicht Eigenkapital zur Verfügung stellen will. Wenn er das Kapital dann unter Einhaltung der vertraglich vereinbarten Regeln wieder abzieht, tut er genau das, was er gesagt hat.“ Darum plädiert sie für eine Abschaffung der Rechtsregeln für eigenkapitalersetzende Gesellschafterdarlehen.

<sup>164</sup> Reiner, in: FS Boujong, S. 415ff (425 ).

## **4. Ergebnis und Stellungnahme**

### **a) Zur Legitimationsgrundlage**

#### **aa. Allgemeines**

Es gelang dem BGH nicht, eine einheitliche und insbesondere allgemeingültige Legitimationsgrundlage für das Eigenkapitalersatzrecht zu finden. Daraus ist allerdings nicht der Schluss zu ziehen, dass die Beantwortung der Frage nach einer Begründung einer Legitimationsgrundlage für die Eigenkapitalersatzregeln letztendlich unerheblich oder zumindest auf einen „weiten *Auslegungsspielraum*“<sup>165</sup> zu schließen sei.

Das Eigenkapitalersatzrecht des BGH ist ein Konglomerat von Einzelfallentscheidungen, aus denen sich einige Grundregeln ableiten lassen. Für die Auslegung im Einzelfall ist aber der dogmatische Hintergrund unverzichtbar. Darum kam es im Eigenkapitalersatzrecht zu komplexen Lösungen, die für die betroffenen Rechtsanwender nicht immer übersichtlich waren. Sie mussten zwischen den relevanten Urteilen differenzieren und unter die relevanten Urteile genau subsumieren, was mit der zunehmenden Zahl der Urteile immer aufwändiger wurde. Beispielhaft wird hier an den Umgang mit Überbrückungsdarlehen erinnert.<sup>166</sup>

Dagegen legten sich im Schrifttum die Autoren unterschiedlich fest. Einigkeit bestand darin, die Gläubigertäuschung als Legitimation für einen Haftungsdurchgriff abzulehnen. Die Mehrzahl der Autoren sah die Legitimation für einen Haftungsdurchgriff in der Finanzierungsfolgenverantwortung.

Aber der Begriff der Finanzierungsfolgenverantwortung, als maßgeblicher Anknüpfungspunkt der Rechtsprechung und des Schrifttums, der auf dem Gedanken der Krise der Gesellschaft und damit der Verantwortung der Gesellschafter, diese in diesem Zeitpunkt zu liquidieren oder ihr Eigenkapital zur Verfügung stellen zu müssen, beruht, weist erhebliche Unsicherheiten auf und birgt das Risiko von Uferlosigkeit, d.h. er bietet keine an rechtlichen Vorgaben zu

---

<sup>165</sup> So Gehrlein, NZI 2014, 481ff. (484).

<sup>166</sup> S.o. unter § A. II. 2. a.).

überprüfende Begründung für eine Begrenzung der Rückstufung von Gesellschafterdarlehen in der Insolvenz, sog. Subordination.

Gute Gründe sprechen dafür, dass es sich lediglich um eine einheitliche Bezeichnung für unterschiedliche sachliche (moralische) Erwägungen handelt. Der Rückgriff auf „ungeschriebene Grundsätze ordnungsgemäßer Unternehmensfinanzierung“ kann nicht auf kodifizierte und damit justiziable Erwägungen gestützt werden. Ein eigenständiger inhaltlicher Aussagewert solle ihr danach nicht zukommen. Sie wurde vielmehr als eine Zusammenfassung der zuvor vom BGH entwickelten allgemeinen Grundsätze zur Rechtfertigung der Sonderbehandlung eigenkapitalersetzender Darlehen eingestuft.<sup>167</sup> Nach dieser Ansicht war die Finanzierungsfolgenverantwortung als solche nicht in der Lage, eine tragfähige Begründung für die Sonderbehandlung von Gesellschafterdarlehen zu liefern. Sie bildete keine eigenständige Legitimationsgrundlage. Auf Tagungsdiskussionen wird sogar von einer Leerformel gesprochen.<sup>168</sup>

Trotzdem lässt sich nach allen drei benannten Legitimationsgrundlagen eine Einbeziehung in den Eigenkapitalersatz der durch Betriebsaufspaltung zur Verfügung gestellten Wirtschaftsgüter rechtfertigen, wenn der Eigner bzw. die betroffenen Eigner in der wirtschaftlichen Krise ihrer Betriebsgesellschaft nicht von ihren Kündigungsrechten, die häufig sogar ein Sonderkündigungsrecht bei ausbleibenden Mietzinsen oder sogar für den Fall der wirtschaftlichen Krise vorsehen, Gebrauch macht.

#### **bb. Ein Plädoyer für eine Rückkehr zu Treu und Glauben**

Eine eigenständige Legitimationsgrundlage mit rechtlicher Grundlage lässt sich nach hier vertretener Ansicht unter dem Gebot der Rechtssicherheit<sup>169</sup> nur aus den Grenzziehungen von § 826 BGB und insbesondere § 242 BGB (Treu und Glauben) entwickeln, und zwar in seiner Anwendung des Verbots eines widersprüchlichen

---

<sup>167</sup> Reiner, in: FS Boujong, S. 415ff. (422) m.w.N.

<sup>168</sup> Jacoby, ZGR 2007, 271ff. (272) im Bericht über die Diskussion zum Aufsatz/Vortrag Bork, ZGR 2007, 250ff. So bereits zum Eigenkapitalersatzrecht Grunewald, GmbHR 1997, 7ff. (9): „Soll dieser Hinweis mehr als eine bloße Leerformel sein, ..., müssen Gründe dafür genannt werden, dass es außerhalb des Bereichs von § 826 BGB unverantwortlich ist ... ,in der Krise der Gesellschaft Darlehenskapital zuzuführen und nicht zu liquidieren.“

<sup>169</sup> Zu diesem Gebot, allerdings zur Thematik nach dem MoMiG, ausführlich Huber, ZIP Beilage 39/2010, 7ff. (13).

Verhaltens. Denn Treu und Glauben bilden eine allen Rechtslagen durch Rechtsprechung austaxierte, immanente Inhaltsbegrenzung.<sup>170</sup>

Schon frühzeitig wurde erkannt, dass dieser Grundsatz als Auffangtatbestand dient, um besondere Härten auszugleichen und das Billigkeitsrecht zur Geltung zu bringen,<sup>171</sup> und dass er dazu in die Rechtsverhältnisse das Gebot zu wohlstandigem Verhalten der am Rechtsverkehr Beteiligten trägt.<sup>172</sup> Es ist jedem der am Rechtsverkehr Beteiligten eine Folgerichtigkeit seines Verhaltens geboten, auch wenn es im Einzelfall mit Nachteilen verbunden ist. Darum ist die gegen § 242 BGB verstoßende Ausnutzung einer Rechtslage als Rechtsüberschreitung missbräuchlich und unzulässig.<sup>173</sup>

Danach ist widersprüchliches Verhalten missbräuchlich, wenn für den anderen Teil ein Vertrauenstatbestand entstanden ist, dieser auch schutzwürdiges Vertrauen entwickelt, aber jener sich widersprüchlich zu dem gesetzten Vertrauenstatbestand verhält.

Aber auch ohne besonderen Vertrauenstatbestand kann widersprüchliches Verhalten aus anderen besonderen Umständen unzulässig sein. Dies ist der Fall, wenn der Betroffene aus seinem früheren Verhalten erhebliche Vorteile gezogen hat oder wenn sein Verhalten zu einem unlösbaren Selbstwiderspruch führt.<sup>174</sup> Damit schließt diese Legitimationsgrundlage den Vorwurf der ausgenutzten Doppelrolle als Gesellschafter und Fremdkreditgeber und dem damit verbundenen

---

<sup>170</sup> LG Koblenz, Urt. v. 18.3.2009 - 10 O 250/08, NJW 2010, 159: „Nach § 242 BGB ist der Schuldner verpflichtet, die Leistung so zu bewirken, wie Treu und Glauben mit Rücksicht auf die Verkehrssitte es erfordern. Hiernach hat unter anderem der Vertragspartner auf die berechtigten Interessen des anderen Teils Rücksicht zu nehmen. Dieses Gebot gilt dabei nicht nur für den Schuldner, sondern auch für den Gläubiger. Bei der gesetzlichen Vorschrift des § 242 BGB handelt es sich jedoch nicht um eine allgemeine Billigkeitsnorm, die es dem Richter gestattet, sich über gesetzliche Wertungen hinwegzusetzen, um zu einem von ihm als gerecht empfundenen Ergebnis zu gelangen. Vielmehr ist die Rechtsprechung an Gesetz und Recht gebunden (vgl. Art. 20 III, 97 GG). Außerdem wäre bei einer Billigkeitsnorm eine Rechtssicherheit nicht mehr gewährleistet, weil eine richterliche Entscheidung nicht mehr voraussehbar wäre. Rechtsprechung und Schrifttum haben sich daher ständig darum bemüht, die bei der Anwendung des §242 BGB auftretenden Einzelprobleme zu ordnen und zu bestimmten Fallgruppen zusammen zu fassen, um bei der Handhabung der Generalklausel eine gewisse Rechtssicherheit zu erreichen (Brox/Walter, Allgem.-Schuldrecht, 31. Aufl. § 7 Rdn. 1 ff).“

<sup>171</sup> Eichler, Die Rechtslehre vom Vertrauen, Privatrechtliche Untersuchungen über den Schutz des Vertrauens, S. 23.

<sup>172</sup> Siebert, in: Soergel/Siebert, Komm. zum BGB, § 242 Rn. 1.

<sup>173</sup> Grünberg, in: Palandt, Komm. zum BGB, § 242 Rn. 38.

<sup>174</sup> Grünberg, in: Palandt, Komm. zum BGB, § 242 Rn. 55 und 59.

Vorwurf eines unkontrollierten Zugriffs auf das (im Zweifel restliche) Gesellschaftsvermögen, auf dessen Fortbestand echte Fremdkapitalgeber vertrauen, ein.

Nur diese Lösung bietet eine dogmatisch und wertungsmäßig überzeugende inhaltliche, aber vor allem an rechtlichen Vorgaben zu überprüfende Begründung für die Rückstufung von Gesellschafterdarlehen in der Insolvenz. Sie ist nachvollziehbar justiziabel.

Bei dieser Lösung finden sich alle Argumente für eine eigenkapitalersetzenden Haftung für Finanzierungshilfen der Gesellschafter einer GmbH wieder. In der Finanzierungshilfe selbst ist kein widersprüchliches Verhalten ablesbar. „*Das Eigenkapitalersatzrecht soll die Eigenfinanzierung durch Gesellschafterdarlehen, wo sie kaufmännisch vernünftig und erwünscht ist, gerade nicht hindern.*“<sup>175</sup> Wird es aber in der wirtschaftlichen Krise der Gesellschaft gewährt oder zieht der Gesellschafter das Darlehen in der Krise nicht ab, vermittelt er Dritten den Eindruck, er werde das Darlehen zur Sanierung mit dem Ziel einer Fortexistenz des Unternehmens stehen lassen. Die Zielrichtung seines Darlehens hat sich damit erweitert. Damit setzt sich der Gesellschafter in Widerspruch zu seinem früheren Verhalten, wenn er dieses Darlehen vor einer erfolgreichen Sanierung kündigt und es sogar an sich zurückzahlen lässt. Ein Ausweichen auf die Stellung eines Drittgläubigers ist mit der Gewährung einer Finanzierungshilfe bzw. ihrem Stehenlassen in der Krise nicht länger zulässig und ein Verstoß gegen § 242 BGB.

Aber insbesondere lassen sich mit dieser Legitimationsgrundlage Inhaltsbegrenzungen bestimmen. Nur dann ist es möglich, das Eigenkapitalersatzrecht bei Überbrückungskrediten, die für drei Wochen gewährt werden und dazu dienen sollen, eine aussichtsreiche Erholung/Sanierung zu ermöglichen,<sup>176</sup> nachzuvollziehen. Denn diese Maßnahme kommt allen Gläubigern zugute, wird auch immer wieder von Kreditinstituten oder sogar von Hauptlieferanten gewährt, und kann darum nicht widersprüchlich sein.

---

<sup>175</sup> Kleindiek, ZGR 2006, 335ff. (358).

<sup>176</sup> S.o. unter § 3 A. II. 2 a).

Nur damit ist es zu begründen, dass der Gesellschafter entlastend darlegen und beweisen kann, dass er auf Grund einer besonderen Ausnahmesituation die Krise der Gesellschaft nicht hat erkennen können. Denn dann ist ihm kein widersprüchliches Verhalten vorzuwerfen.<sup>177</sup>

Nur darum ist es gerecht, die Rückzahlung von Gesellschafterdarlehen und ähnlichen Leistungen, die einen Kapitalbedarf der sonst nicht kreditfähigen GmbH befriedigten, nur dann zu erfassen, wenn sie verlorenes Stammkapital im Sinne von § 3 Abs. 1 Nr. 3 GmbHG oder eine über diesen Verlust hinaus bestehende Überschuldung abdecken, selbst wenn die Gesellschaft daraufhin liquidieren muss. Der Gesellschafter handelt nicht widersprüchlich, weil in diesem Zeitpunkt noch ein die Verbindlichkeiten übersteigendes Reinvermögen in Höhe der Stammkapitalziffer vorhanden ist.<sup>178</sup> Das ist natürlich anders zu beurteilen, wenn er eine bestehende Insolvenzantragspflicht erkennen konnte.<sup>179</sup>

Nur darum ist es mangels Widersprüchlichkeit gerechtfertigt, dem Rangrücktritt die überschuldungsvermeidende Wirkung zuzusprechen, aber einen potenziellen Rückzahlungsanspruch zu erhalten. Zwar führt er bewusst und gewollt seinen potenziellen Rückzahlungsanspruch auf die - erhofft nur vorübergehende - Stufe des Eigenkapitals, aber bei wirtschaftlicher Erholung der Gesellschaft erwächst ihm wieder ein Leistungsanspruch. Das ist ein drittgläubigerkonformes Verhalten.

Nur damit ist es zu begründen, dass neuerdings - also nicht zu Zeiten der sich entwickelnden Rechtsprechung zu den Regeln des Eigenkapitalersatzrechts - vertreten wird, dass ein durch den Gesellschafter besichertes Darlehen der Betriebsgesellschaft entgegen den Regeln trotz Stehenlassens der Sicherheit bei Kreditunwürdigkeit keinen eigenkapitalersetzenden Charakter habe annehmen können, da dem Gesellschafter kein außerordentliches Kündigungsrecht nach § 490 Abs. 1 BGB zusteht. Er habe nämlich zu berücksichtigen, ob er ausreichend Sicherheiten für seine Rückzahlungs- und Zinsansprüche hat.<sup>180</sup> Er konnte sich also bei dieser Auslegung des § 490 Abs. 1 BGB gar nicht widersprüchlich verhalten.

---

<sup>177</sup> S.o. unter § 3 A II. 2 a).

<sup>178</sup> BGH, Urt. v. 24.3.1980 - II ZR 213/77, NJW 1980, 1524.

<sup>179</sup> BGH, Urt. v. 8.11.2004 - II ZR 300/02, BB 2005, 176; für Rückstände aus Nutzungsüberlassung vgl. BGH, Urt. v. 11.7.1994 - II ZR 146/92, BGHZ 127, 1.

<sup>180</sup> Dazu Bitter, ZIP 2013, 1497ff. (1499).

Und damit ließe sich auch begründen, dass der Gesellschafter, der auf dem Kapitalmarkt Inhaberschuldverschreibungen erwirbt, mit diesem Rückzahlungsanspruch nicht dem Eigenkapitalersatzrecht unterworfen wird. Denn mit diesem Verhalten hat er sich investorenkonform verhalten und der Gesellschaft durch die Erhöhung der Nachfrage etwas Gutes getan.

### **b) Zur Erfassung der durch Betriebsaufspaltung zur Verfügung gestellten Wirtschaftsgüter**

Erstaunlich bleibt, dass - bis auf Ausnahmen<sup>181</sup> - weder im Schrifttum noch in der Rechtsprechung die Erfassung der bei der klassischen Betriebsaufspaltung in ihrer wirtschaftlichen Krise weiterhin zur Verfügung gestellten Wirtschaftsgüter als Eigenkapitalersatz mit dem Verlust des Aussonderungsrechts nach den klarstellenden Urteilen des BGH in Frage gestellt wurde, obwohl - wie oben dargestellt - sich nach allen drei benannten Legitimationsgrundlagen eine Einbeziehung in den Eigenkapitalersatz der durch Betriebsaufspaltung zur Verfügung gestellten Wirtschaftsgüter rechtfertigen ließe.<sup>182</sup>

Auch der Hinweis, dass bei der Gebrauchsüberlassung - anders als beim Darlehen - das Eigentum an der zum Gebrauch überlassenen Sache beim Gesellschafter verbliebe, hätte nicht abschreckend sein müssen. Denn Ziel des Eigenkapitalersatzrechts war gerade - gleichgültig mit welcher Rechtslegitimation - die Überwindung des streng anzuwendenden Zivilrechts.

---

<sup>181</sup> Soweit ersichtlich ist nur Real, GmbHR 1994, 777 (780f) für ein Verwertungsrecht des Konkursverwalters; Bäcker, GmbHR 1994, 766 (774) erkennt der Konkursmasse zumindest einen dem Nutzungsgegenstand entsprechenden Wertersatzanspruch zu; Hirte, WuB II C § 32a GmbHG 1.95 hält die Entscheidungen für formal richtig, bedauert aber, dass der BGH nicht die Chance ergriffen hat, den wirtschaftlichen Gegebenheiten durch eine Rechtsfortbildung besser gerecht zu werden; v. Gerkan, ZHR 158 (1994), 668 (670) meint, der BGH behandle eigenkapitalersetzende Gesellschafterdarlehen und eigenkapitalersetzende Nutzungsüberlassungen nicht gleich, wenn er bei letzteren nur den Zugriff auf das Nutzungsrecht, nicht aber auf die Sache selbst eröffne. Woraus sich diese "Immunität" des Eigentums an der zur Nutzung überlassenen Sache ergebe, werde weder vom BGH noch von den Verfechtern der Ansicht, dass ein Zugriff auf die Sachsubstanz nicht in Frage komme, überzeugend begründet.

<sup>182</sup> Abzugrenzen sind in jedem Fall sog. Sachdarlehen. Durch den Sachdarlehensvertrag wird der Darlehensgeber verpflichtet, dem Darlehensnehmer eine oder mehrere vertretbare Sachen zu überlassen. Der Darlehensnehmer ist zur Zahlung eines Darlehensentgelts und bei Fälligkeit zur Rückerstattung von Sachen gleicher Art, Güte und Menge verpflichtet (§ 607 BGB). Die Sachen werden zu vollem Eigentum und zur freien Verfügung des Kreditnehmers überlassen. Folgerichtig unterliegen Gesellschaftersachdarlehen den oben unter § 3 A. II 2. behandelten Eignerfinanzierungshilfen.

Wie viel einfacher wäre dieses Ergebnis zu begründen gewesen, wenn der BGH von vornherein nicht die zur Abwendung der wirtschaftlichen Krise zur Verfügung gestellte Finanzkraft, sondern die zu Verfügung gestellte Wirtschaftskraft im Auge gehabt hätte. Denn die Parallelität zwischen zur Verfügung gestellter Finanzkraft und zur Verfügung gestellter Wirtschaftskraft war in den Köpfen: *„Zwar beseitigt die Gebrauchsüberlassung nicht eine bereits eingetretene Zahlungsunfähigkeit der GmbH; sie ermöglicht der GmbH aber den Fortbestand in einer Zeit, während der ein außenstehender Dritter ihr weder die Nutzung des Wirtschaftsguts noch einen Kredit zu dessen Ankauf zur Verfügung stellen würde. In einem solchen Falle verhindert der Gesellschafter durch Gebrauchsüberlassung des benötigten Wirtschaftsguts die anderenfalls nicht abzuwendende Liquidation der Gesellschaft ebenso wirkungsvoll, wie wenn er dieser durch die darlehensweise Überlassung der erforderlichen Zahlungsmittel ermöglicht hätte, die Investition selbst durchzuführen. Von der wirtschaftlichen Vergleichbarkeit von Darlehen und Gebrauchsüberlassung i. S. des § 32a Abs. 3 GmbHG ist somit auszugehen.“*<sup>183</sup>

*„Unbestreitbar ruft ja der Betrieb einer Gesellschaft mit lediglich miet-, pacht- oder leihweise zur Verfügung gestelltem Anlagevermögen Gläubigerschutzüberlegungen auf den Plan.“*<sup>184</sup> Das zeigt sich besonders eklatant in einem zum MoMiG entschiedenen Urteil des BGH vom 29. Januar 2015.<sup>185</sup> Mit einem Risikokapital von 20 000 Euro Stammkapital und 2500 Euro Kommanditkapital vereinbarten die betroffenen Gesellschafter ein Nutzungsentgelt in Höhe von monatlich 24 400 Euro zuzüglich Umsatzsteuer, insgesamt also 29 036 Euro, und zwar zumindest bis zur Insolvenz.

Man fragt sich (sarkastisch), warum nicht im Wege der klassischen Betriebsaufspaltung alle wertvollen Wirtschaftsgüter einer Betriebsgesellschaft von den Eignern zur Verfügung gestellt werden und die Anschaffungskosten über das Nutzungsentgelt abbezahlt werden. Gerät die Betriebsgesellschaft in die Insolvenz, haben die Eigner letztendlich zu Lasten der Gläubigergemeinschaft risikofrei

---

<sup>183</sup> BGH, Urt. v. 16.10.1989 - II ZR 307/88, BGHZ 109, 55.

<sup>184</sup> So K. Schmidt, DB 2008, 1727ff. (1730).

<sup>185</sup> BGH, Urt. v. 29.1.2015 - IX ZR 279/13, BGHZ 204, 83.

zumindest wertvolle Wirtschaftsgüter erwirtschaftet, selbst wenn in Einzelfällen ein Restkaufpreis bleibt. Dieses „Finanzgebaren“ würde belohnt werden.<sup>186</sup>

Außerdem ist im Insolvenzrecht eine Abweichung der insolvenzrechtlichen Haftungszuordnung i.S.e. den Insolvenzbeschlagnoteleologisch erweiternden oder mindernden Haftungszuordnung<sup>187</sup> von der sachenrechtlichen Zuordnung nicht ungewöhnlich.

Ein Beispiel i.S.e. die Insolvenzmasse erweiternden Haftungszuordnung trotz entgegenstehender sachenrechtlicher Zuordnung zeigt sich bei der Verwaltungstreuhand. Bei dieser hat der Treuhänder in der üblichen Ausgestaltung zwar (Zwischen-)Eigentum erworben, aber es ist schon seit der Konkursordnung<sup>188</sup> anerkannt, dass diese trotz der Rechtsinhaberschaft des Treuhänders am Gegenstand bzw. am Kontoguthaben dem Treugeber in der Insolvenz des Treuhänders bei quasiverdinglichenden Absprachen<sup>189</sup> ein Aussonderungsrecht gewährt. Das ist das Ergebnis einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise, wie sie im Steuerrecht in § 39 AO einen gesetzlichen Niederschlag gefunden hat (§ 39 Abs. 2 Nr.1 Satz 2 AO: *„Bei Treuhandverhältnissen sind die Wirtschaftsgüter dem Treugeber .... zuzurechnen.“*).

---

<sup>186</sup> So auch K. Schmidt, NJW 2015, 1057ff. (1061), der das zu lösende Problem allerdings weiterhin (K. Schmidt, in: Scholz-K-GmbHG 2006, §§ 32a, b Rn. 135; K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, S. 535f.) als Problem der materiellen Unterkapitalisierung verortet.

<sup>187</sup> Der gesetzliche Fall einer die sachenrechtlichen Zuordnung verändernden insolvenzrechtlichen Haftungszuordnung des § 392 Abs. 2 HGB betrifft den Fall einer den Insolvenzbeschlagnoteleologisch mindernden Haftungszuordnung. Aber auch hier zeigt sich, dass insolvenzrechtlich bei wirtschaftlicher Betrachtung andere Ergebnisse als die rein sachenrechtliche Zuordnung möglich sind.

Ein weiteres Beispiel bietet die Diskussion der Zuordnung der Mietkaution im Falle einer Enthaltungserklärung gem. § 109 Abs. 1 Satz 2 InsO. Obwohl unstrittig in der Insolvenz des Mieters vom Insolvenzbeschlagnoteleologisch grundsätzlich erfasst (§ 35 Abs. 1 InsO), wird die Frage erörtert, ob nicht durch die Enthaltungserklärung die Zuordnung zugunsten des Mieters geändert wird; dazu Heyer, ZInsO 2015, 1181ff. (1183) und Gehrlein, ZInsO 2016, 1456ff. (1457). Mit Beschluss v. 16.3.2017 - IX ZB 45/15, ZInsO 2017, 875, hat der BGH entschieden, *„Nach Sinn und Zweck der Mietkaution ist der Anspruch auf Rückzahlung ... der Fortsetzung des Mietverhältnisses nach dem Wirksamwerden der Enthaltungserklärung zuzuordnen.“* Die Enthaltungserklärung bewirkt damit eine neue sachenrechtliche Zuordnung. Hintergrund ist eine wirtschaftliche Betrachtungsweise: *„Das Ziel des Gesetzgebers, den insolventen Mieter vor Obdachlosigkeit zu schützen, wird eher erreicht, wenn die Kautionskaution dem freien Vermögen des Schuldners zugeordnet wird und von ihm für ein neues Mietverhältnis eingesetzt werden kann.“*

<sup>188</sup> BGH, Urt. v. 9.7.1992 - XII ZR 156/90, NJW-RR 1993, 367.

<sup>189</sup> Büchler/Scholz, in: Hamb-K-InsO, § 47 Rn. 38; zu den Voraussetzungen einer dinglichen Ausgestaltung Rn. 40; zu den Voraussetzungen bei Geldkonten BGH, Urt. v. 10.2.2011 - IX ZR 49/10, WM 2011, 798; dazu Lange, NJW 2007, 2513ff. (2514f.). Allgemein dazu Hirte, in: Uhlenbruck-K-InsO, § 35 Rn. 27; Bäuerle, in: Braun-InsO, § 47 Rn. 68; Ganter, in: MüKo-InsO, § 47 Rn. 359ff. Allerdings erfüllen reine Verschaffungsansprüche diese Voraussetzung nicht (vgl. Bork, S. 164).

Ein weiteres Beispiel i.S.e. die Insolvenzmasse erweiternden Haftungszuordnung trotz entgegenstehender sachenrechtlicher Zuordnung zeigt sich in der Insolvenz des Anfechtungsgegners. Ein anfechtbar erworbener Vermögensgegenstand gehört bis zur Rückübertragung dinglich dem Vermögen des Anfechtungsgegners an. In der Insolvenz des Anfechtungsgegners ist es aber haftungsrechtlich dem Vermögen des Schuldners zugewiesen und steht deshalb nur dessen Gläubigern als Haftungsobjekt zur Verfügung.<sup>190</sup> Das hat die Konsequenz, dass er in der Insolvenz des Anfechtungsgegners zu einem Aussonderungsanspruch führt.<sup>191</sup>

Diese wirtschaftliche Betrachtungsweise liegt auch dem § 51 Nr. 1 InsO zugrunde. Danach wird Sicherungseigentum und verlängertem Eigentumsvorbehalt selbst in der Variante der Eigentum verschaffenden Verarbeitungsklausel kein Aussonderungs-, sondern nur ein Absonderungsrecht gewährt mit der nachteiligen Rechtsfolge des Verlustes des Verwertungsrechts (§ 166 InsO) und der Last der Verfahrensbeiträge gem. § 171 InsO. „*Wirtschaftlich entspricht die Einbeziehung des Produkts in die Sicherheitenkette einer Sicherungsübereignung.*“<sup>192</sup>

### **c) Schlussfolgerung**

Mit der Nutzungsüberlassung betriebsnotwendiger Wirtschaftsgüter an ihre Betriebsgesellschaft haben die Eigner klassischer Betriebsaufspaltungen in gleicher Weise Vertrauen der Dritt-Gläubiger in die wirtschaftliche Stärke der Betriebsgesellschaft aufgebaut wie bei einer Stärkung der Finanzkraft durch Gesellschafterdarlehen.

Darum stellt sich die Nichtaufrechterhaltung dieser Wirtschaftskraft in der wirtschaftlichen Krise der Betriebsgesellschaft ebenso als Verstoß gegen § 242 BGB in seiner Ausgestaltung des Verbots des widersprüchlichen Verhaltens dar

---

<sup>190</sup> So Bork, Einführung in das Insolvenzrecht, S. 154f. Rn. 268 m.w.N.

<sup>191</sup> BGH, Urt. v. 23.10.2003 - IX ZR 252/01, BGHZ 156, 350, mit einer teleologischen Begründung und einer ausführlichen Auseinandersetzung der Meinungen; vgl. auch BGH, Urt. v. 9.10.2008 - IX ZR 138/06, BGHZ 178, 171; auch OLG Schleswig, Urt. v. 27.7.2016 - 9 U 34/16, ZInsO 2016, 2257, das die Aussonderungskraft sogar auf den Wertersatzanspruch nach § 143 Abs. 1 Satz 2 InsO erstreckt.

<sup>192</sup> So Büchler/Scholz, in: Hamb-K-InsO, § 51 Rn. 17.

und müsste darum als Rechtsfolge die Erfassung dieser Nutzungsgegenstände von der Insolvenzmasse haben.

Es besteht auch kein dogmatisches Verbot, mit einer insolvenzrechtlichen Betrachtungsweise vom Sachenrecht abzuweichen. Eine vom Sachenrecht abweichende insolvenzrechtliche Haftungszuordnung ist gesetzlich und durch die Rechtsprechung belegbar.

Darum bestand nach hier vertretener Ansicht also die ständige Gefahr, dass die Rechtsprechung durch Fortentwicklung der Eigenkapitalersatzregeln die in der wirtschaftlichen Krise aufgrund einer nicht gekündigten Nutzungsvereinbarung betriebsnotwendigen Grundstücke und sonstigen betriebsnotwendigen Wirtschaftsgüter wegen der Darlehensäquivalenz als Haftungssubstrat der Gläubiger mit einem Insolvenzbeschluss erfassen würden.

Dann wäre die Idee der klassischen Betriebsaufspaltung hinsichtlich seiner haftungsrechtlichen und Fortführungsoption hinfällig geworden. Die betriebsnotwendigen Wirtschaftsgüter fallen in die Insolvenzmasse. Der bzw. die Eigner können einen asset deal aller betriebsnotwendigen Wirtschaftsgüter an einen Drittinvestor nicht mehr verhindern. Es bliebe ihnen nur ihre steuerrechtliche Option.

## **B. Das neue Recht der Gesellschafterdarlehen**

Obwohl die klassische Betriebsaufspaltung ein geläufiges Rechtsinstitut darstellt, ist sie bis heute nicht, auch nicht in anderen Rechtsgebieten, gesetzlich definiert worden.<sup>193</sup>

### **I. Die sog. Novellenregelung (§§ 32a, 32b GmbHG, 32a KO bzw. 135 InsO a.F.)<sup>194</sup>**

---

<sup>193</sup> Etwas Anderes ist die oben zur Abgrenzung genannte Betriebsaufspaltung von Betriebsteilen i.S.d. UmwG und UmwStG.

<sup>194</sup> Diese Gesetzesaufzählung entspricht dem einschlägigen Schrifttum, vgl. Menzel, Gesellschaftsfremde Dritte im Eigenkapitalersatzrecht und im Recht der Gesellschafterdarlehen, S. 20ff. m.w.N.; ausführlicher K. Schmidt, in: K. Schmidt/Uhlenbruck, Die GmbH in Krise, Sanierung und Insolvenz, S. 166ff.

Das Eigenkapitalersatzrecht wurde erstmals durch die GmbH-Novelle vom 4. Juli 1980 gesetzlich geregelt. Mit Wirkung zum 1. Januar 1981 traten die zentralen Vorschriften §§ 32a und b GmbHG in Kraft. Änderungen und Ergänzungen erfuhr das kodifizierte Eigenkapitalersatzrecht u.a. auch durch das „Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz“ vom 20. April 1998 („KapAEG“) und das „Gesetz über die Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich“ vom 27. April 1998 („KonTraG“).

§ 32a Abs. 1 GmbHG a. F. regelte den Grund- und Ausgangsfall, dass ein Gesellschafter seiner Gesellschaft „in einem Zeitpunkt, in dem ihr die Gesellschafter als ordentliche Kaufleute Eigenkapital zugeführt hätten (Krise der Gesellschaft)“ ein Darlehen gewährte. Unter den derart vom Gesetz umschriebenen Zeitpunkt fiel neben Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung - als wohl wichtigster Fall - bereits die Kreditunwürdigkeit ohne Insolvenzreife. Hinsichtlich der verstrickten Kreditforderung erhielt der Gesellschafter die Stellung eines an letzter Rangstelle zu befriedigenden Insolvenzgläubigers (§ 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO a. F.). Im Unterschied zu den vom BGH entwickelten Eigenkapitalersatzregeln erfolgte die nachteilige Behandlung darum unabhängig davon, ob bzw. soweit der Kredit eine Lücke im Stammkapital schloss. Maßgeblich war allein der Zeitpunkt der Finanzierung.<sup>195</sup>

§ 32a Abs. 2 GmbHG a. F. erfasste den Fall, dass ein gesellschaftsfremder Dritter der Gesellschaft in der Krise ein Darlehen gewährte und der Gesellschafter hierfür Sicherheiten bestellte. In der Insolvenz der Gesellschaft musste der Gläubiger zunächst Befriedigung aus den Sicherheiten des Gesellschafters suchen, bevor er einen Darlehensrückzahlungsanspruch gegen die insolvente Gesellschaft geltend machen konnte.<sup>196</sup>

§ 32a Abs. 3 Satz 1 GmbHG a. F. ordnete die sinngemäße Anwendung der Absätze eins und zwei für „andere Rechtshandlungen eines Gesellschafters oder eines

---

<sup>195</sup> Vgl. Gehrlein, in: MüKo-InsO, § 135 Rn. 2; Lutter/Hommelhoff, in: Lutter/Hommelhoff, GmbHG 2004, §§ 32a/b Rn. 18ff; Goette/Kleindiek, Gesellschafterfinanzierung nach MoMiG und das Eigenkapitalersatzrecht in der Praxis, S. 28.

<sup>196</sup> Dazu Fleischer, in: von Gerkan/Hommelhoff, Handbuch des Kapitalersatzrechts, S. 210; K. Schmidt, ZIP 1999, 1821ff.: „Unter den Regeln über den Eigenkapitalersatz ist diejenige des § 32a Abs. 2 GmbHG am wenigsten erschlossen.“

Dritten“ an, „die der Darlehensgewährung durch den Gesellschafter wirtschaftlich“ entsprachen.

§ 32a Abs. 3 Satz 2 GmbHG a. F. enthielt das nachträglich eingefügte sog. „Kleinbeteiligtenprivileg“. Nach diesem fand § 32a GmbHG a. F. keine Anwendung auf nicht geschäftsführende Gesellschafter, die mit zehn vom Hundert oder weniger am Stammkapital beteiligt waren. Auch das sogenannte „Sanierungsprivileg“ in § 32a Abs. 3 Satz 3 GmbHG

a. F. beschränkte den persönlichen Anwendungsbereich der Vorschrift: Ein Darlehensgeber, der erst in der Krise der Gesellschaft Geschäftsanteile zum Zwecke der Überwindung der Krise erwarb, fiel nicht in den Anwendungsbereich der Norm.<sup>197</sup>

§ 32b GmbHG a. F. erweiterte den Schutz der Gesellschaftsgläubiger, wenn innerhalb eines Jahres vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens das von einem Dritten gewährte und von dem Gesellschafter abgesicherte Darlehen zurückgezahlt worden war. Die Gesellschaft hatte in diesem Fall einen Erstattungsanspruch gegen den Gesellschafter in Höhe der bestellten Sicherheit.

§ 32a KO bzw. nach seiner durch Einführung der InsO im Jahr 1999 inhaltsgleichen Ersetzung durch § 135 InsO a. F. ermöglichte dem Insolvenzverwalter die Anfechtung von Rechtshandlungen, die vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens für eigenkapitalersetzende Darlehen Sicherheit oder Befriedigung gewährt hatten.<sup>198</sup> Die Bestellung einer Sicherheit war anfechtbar, wenn sie innerhalb von zehn Jahren vor dem Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens erfolgt war. Die Befriedigung war anfechtbar, wenn sie innerhalb von einem Jahr vor dem Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens erfolgt war.

§ 6 AnfG a. F. eröffnete für die Gläubiger der Gesellschaft auch außerhalb des Insolvenzverfahrens für den Zeitraum von einem Jahr die Möglichkeit der Individualanfechtung von Rückzahlungen oder der Bestellung von Sicherheiten für

---

<sup>197</sup> Zu den Privilegierungstatbeständen: Dauner-Lieb, in: von Gerkan/Hommelhoff, Handbuch des Eigenkapitalersatzrechts, S. 97ff.; Heidinger, in: Michalski-K-GmbHG, Bd. 1, §§ 32a, 32b, Rn. 207ff.; Lutter/Hommelhoff, in: Lutter/Hommelhoff, GmbHG 2004, §§ 32a/b Rn. 66 ff. und 79ff. jeweils m.w.N.

<sup>198</sup> Von Gerkan, in: von Gerkan/Hommelhoff, Handbuch des Kapitalersatzrechts, S. 90.

Darlehen, die nach § 32aGmbHG a. F. verstrickt waren.<sup>199</sup> Diese Individualanfechtung durch die Gesellschaftsgläubiger war für den Fall von Bedeutung, dass die Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse unterblieb.

Erkennbar übernahm die sog. Novellenregelung die Grundgedanken des Eigenkapitalersatzrechts. Um die durch die Rechtsprechung bereits erreichten Haftungskonsequenzen nicht aufzugeben, entschied der Bundesgerichtshof, dass die §§ 32a, 32b GmbHG neben den bereits analog §§ 30, 31 GmbHG (die „Rechtsprechungsregeln“) entwickelten Schutz treten sollten.

Im „Nutzfahrzeug“-Urteil vom 26. März 1984<sup>200</sup> entschied der BGH, dass die rechtsfortbildenden Rechtsprechungsgrundsätze über kapitalersetzende Gesellschafterdarlehen, d.h. die entsprechende Anwendung von §§ 30, 31 GmbHG a. F. einschließlich der Vorgaben zu den Prinzipien der Kapitalausstattung, neben den Novellenvorschriften weiterhin auch auf solche Darlehen Anwendung finden sollten, die nach dem 1. Januar 1981 gewährt worden waren: *„Das Berufungsgericht verneint allerdings entgegen verbreiteter Auffassung (vgl. hierzu die Nachweise bei Joost, ZHR 1984, 27, 44 Fn. 56) eine Fortgeltung der in der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze zum kapitalersetzenden Darlehen neben der am 1. Januar 1981 in Kraft getretenen Neuregelung der GmbH-Novelle. Hiergegen wendet sich die Revision mit Recht. ... Die Regelung der GmbH-Novelle weist ... wesentliche Lücken auf, wie auch diejenigen Autoren vermerken, die eine Fortgeltung der Rechtsprechungsgrundsätze über den 1. Januar 1981 hinaus verneinen (vgl. Scholz/Winter aaO, §§ 32 a, 32 b Anm. 14, 121). Eine Anwendung dieser Grundsätze auch auf Darlehen, die nach dem 1. Januar 1981 gewährt wurden, wäre geeignet, diese Lücken bis zu der aufgezeigten Grenze - Nennbetrag des Stammkapitals - zu schließen.... Mit den Vorschriften der GmbH-Novelle und namentlich der §§ 32 a, 32 b GmbHG, 32 a KO, 3 b AnfG hat der Gesetzgeber das Ziel verfolgt, den Schutz der Gesellschaftsgläubiger zu verbessern (RegEntw. aaO, S. 1, 27, 39; Ausschlußbericht aaO, S. 66). Mit diesem Gesetzeszweck wäre es unvereinbar, die Grundsätze, die von der Rechtsprechung anhand der §§ 30, 31 GmbHG aufgestellt worden sind, fortan nicht mehr anzuwenden, ohne daß die*

---

<sup>199</sup> Vgl. von Gerkan, in: von Gerkan/Hommelhoff, Handbuch des Kapitalersatzrechts, S. 84.

<sup>200</sup> BGH, Urt. v. 26. März 1984 - II ZR 14/84, BGHZ 90, 370.

Das wurde fortgesetzt im Urt. v. 22.12.2005 - IX ZR 190/02, BGHZ 165, 343.

*neuen Vorschriften einen gleichwertigen Gläubigerschutz bieten.*“ Damit wurde die weitere Anwendung der Rechtsprechungsregeln neben den neuen gesetzlichen Vorschriften klargestellt. Das widerspricht nicht der Wertung des Gesetzes, sondern verwirklicht im Gegenteil gerade das, was der Gesetzgeber mit diesen Vorschriften erreichen wollte, eine umfassende Verbesserung des Gläubigerschutzes.

Diese Entscheidung des BGH hatte zur Folge, dass die eigenkapitalersetzenden Gesellschafterdarlehen einem „zweispurigen“ Regelungsregime unterfielen. Kleindiek spricht von den „*beiden Säulen des dualen Systems des Eigenkapitalersatzrechts*“.<sup>201</sup> Sowohl das von der Rechtsprechung unter entsprechender Anwendung von §§ 30, 31 GmbHG entwickelte System, als auch die gesetzlichen Regelungen fanden Anwendung.<sup>202</sup> Ab jetzt kam es nicht mehr darauf an, ob die den Gesellschafter begünstigende Tilgung durch die Gesellschaft zur Deckung des Stammkapitals benötigt wurde. Umgekehrt wurden durch die Regeln zum Eigenkapitalersatzrecht auch über §§ 32a, 32b GmbHG, 135 a.F. InsO hinausgehende Zahlungen der Gesellschaft (vor der Insolvenz und außerhalb der Ein-Jahres-Frist) erfasst. Es fand aber kein Paradigmenwechsel statt. Insgesamt blieb die Haftungsinanspruchnahme der Gesellschafter gesellschaftsrechtlich gelöst. Außerdem wurde die „*Komplexität, wenn nicht gar Undurchschaubarkeit*“<sup>203</sup> des Eigenkapitalersatzrechts weiter erhöht.

Aber - und das ist für das o.g. Thema der Erfassung der durch Betriebsaufspaltung zur Verfügung gestellten betriebsnotwendigen Wirtschaftsgüter von der Insolvenzmasse entscheidend - obwohl dem Gesetzgeber die Privilegierung des zur Verfügung gestellten Eigentums mit seiner nicht haftungsmäßigen Erfassung beim Stehenlassen in der wirtschaftlichen Krise der Betriebsgesellschaft bekannt war, hat er sie nicht gesetzlich geregelt und damit den status quo erkennbar als gesetzgeberischen Willen anerkannt. Damit blieb für eine sich ändernde Rechtsprechung kein Raum. Die Eigner der klassischen Betriebsaufspaltung, die immer Bedenken hatten, konnten „aufatmen“.

---

<sup>201</sup> Kleindiek, ZGR 2006, 335ff. (351).

<sup>202</sup> Vgl. auch von Gerkan, ZGR 1997, 173ff. (178f.). Zum Teil wurde ein Stufenverhältnis mit Vorrang der Rechtsprechungsregeln angenommen, vgl. Goette/Kleindiek, Gesellschafterfinanzierung nach MoMiG und das Eigenkapitalersatzrecht in der Praxis, S. 95 m.w.N.; Löwisch, Eigenkapitalersatzrecht, S. 237 Rn. 371 m.w.N.

<sup>203</sup> Kleindiek, ZGR 2006, 335ff. (350).

## II. Die themenrelevanten MoMiG-Regelungen

### 1. Allgemeines

#### a) Die themenrelevanten Regelungen

Der Gesetzgeber hat durch das am 1.11.2008 in Kraft getretene Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) unter Streichung der bis dahin geltenden Regeln des Eigenkapitalersatzrechts das Mindestkapitalschutzsystem und das Haftungssystem für die Gesellschafter neu geregelt.

Dazu wurde in der Begründung des Regierungsentwurfes<sup>204</sup> klargestellt, dass der Entwurf u.a. eine weitgehende Modernisierung des Haftkapitalsystems insgesamt in Angriff nehme; dazu gehöre die Kapitalaufbringung einschließlich der Sacheinlage und der verdeckten Sacheinlage, es gehöre dazu die Kapitalerhaltung, einschließlich des cash-pooling, und das Eigenkapitalersatzrecht.

Damit nahm der Entwurf zu den in den letzten Jahren in der Praxis, Rechtsprechung und Wissenschaft am meisten umstrittenen gesellschaftsrechtlichen Themen des GmbH-Rechts Stellung. Ziel war eine grundlegende Modernisierung, Vereinfachung und zugleich Deregulierung, aber auch Schutz vor Missbräuchen. Dies komme nach den Grundgedanken des Entwurfs insbesondere mittelständischen und familiär geführten Unternehmen zugute, weil gerade für diese Eigner mögliche Haftungsrisiken aus Gründen der Rechtssicherheit von vornherein nachvollziehbar und überschaubar sein sollten. Allerdings sind die Begründungen des Gesetzgebers in den Verschiedenen Entwürfen und Stellungnahmen *„recht einsilbig ausgefallen und meist auf die Wiedergabe des Regelungsvorschlags beschränkt.“*<sup>205</sup>

Grundsätzliche Streitfragen zum Kapitalschutzsystem der Kapitalerbringung bzw. - Erhaltung werden in den §§ 19 Abs. 4, 5, 30 Abs. 1 Satz 2 GmbHG klar gestellt. Ausdrücklich ordnet § 30 Abs. 1 Satz 2 GmbHG n. F. an, dass die Rückerstattungspflicht des Gesellschafters nicht bei Leistungen gilt, die ihre

---

<sup>204</sup> Begr. RegE MoMiG, BT-Drucks. 16/6140, S. 56.

<sup>205</sup> Bork, ZGR 2007, 250ff. (251).

Grundlage in einem Beherrschungs- oder Gewinnabführungsvertrag haben oder durch einen vollwertigen Gegenleistungsanspruch gegen den Gesellschafter gedeckt sind. § 30 Abs. 1 Satz 3 GmbHG n. F. ordnet zudem an, dass das Auszahlungsverbot des § 30 Abs. 1 Satz 1 GmbHG keine Anwendung mehr auf die Rückgewähr eines Gesellschafterdarlehens und auf Leistungen auf Forderungen aus Rechtshandlungen findet, die einem Gesellschafterdarlehen wirtschaftlich entsprechen.<sup>206</sup> Damit wird eine wirtschaftliche, bilanzielle Bewertung anerkannt. „Bei vollwertigen und zweifelsfrei durchsetzbaren Gegenleistungs- oder Rückzahlungsansprüchen bewirkt die Ausschüttung an den Gesellschafter lediglich einen Aktivtausch, der den durch § 30 Abs. 1 GmbHG bezweckten Vermögensschutz nicht berührt.“<sup>207</sup> Das gilt gesichert allerdings nur in diesem Zeitpunkt.

Streitfragen zu den Regeln des Eigenkapitalersatzes werden im sog. insolvenzrechtlichen Schutzsystem geregelt. Dadurch wird in Form einer typisierenden Generalisierung ein neues Gesamtkonzept, das insolvenzrechtliche Schutzsystem, entwickelt, und zwar durch

- § 39 InsO
- § 44a InsO
- § 135 Abs. 1 InsO
- § 135 Abs. 2 InsO
- § 135 Abs. 3 InsO

Der Grundtatbestand des Rechts der Gesellschafterdarlehen ist in § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO n. F. normiert. Danach werden zukünftig alle Forderungen auf Rückgewähr eines Gesellschafterdarlehens (1. Alternative) oder Forderungen aus Rechtshandlungen, die einem solchen Darlehen wirtschaftlich entsprechen (2. Alternative), in der Insolvenz der Gesellschafterst an letzter Rangstelle befriedigt.

---

<sup>206</sup> Hintergrund war u.a. eine möglichst störungsfreie Liquiditätssteuerung im Wege eines zentralen Einzug- und Ausgleichsmanagements (sog. Cash-Pool-System) zu ermöglichen (Ekkenga, ZIP 2010, 2469ff. (2469)). § 57 Abs. 1 AktG n. F. enthält eine Regelung gleichen Inhalts für die Aktiengesellschaft. Das war auch notwendig, weil so Cash-Pool-Verträge gesetzlich anerkannt durchführbar werden. Denn die am Cash-Pool beteiligten Gesellschaften stehen einander als darlehensgebende und darlehensnehmende Gesellschaften gegenüber. Das Cash-Pooling ist damit im Kern nichts anderes als eine Vielzahl sich ständig ändernder und erneuender Darlehensbeziehungen zwischen den Gesellschaften einer Gruppe. Zur Bewertung dieses bei der klassischen Betriebsaufspaltung wegen ihres fehlenden Konzerncharakters nicht relevanten Zieles, vgl. Ekkenga, ZIP 2010, 2469ff.

<sup>207</sup> So auch Bauer, Die GmbH in der Krise, S. 308.

Der personelle Anwendungsbereich wird durch § 39 Abs. 4 Satz 1 InsO n. F. rechtsformneutral auf alle Gesellschaften erstreckt, in denen keine natürliche Person unmittelbar oder mittelbar gegenüber den Gesellschaftsgläubigern als persönlich haftender Gesellschafter agiert.

Der MoMiG-Gesetzgeber hat in § 39 Abs. 4 Satz 2 und Abs. 5 InsO n. F. sowohl das Sanierungsprivileg als auch das Kleinbeteiligtenprivileg des § 32a Abs. 3 Satz 2 und 3 GmbHG a. F. in das neue Recht übernommen. Daraus ergibt sich, dass bei der klassischen Betriebsaufspaltung das insolvenzrechtliche Schutzsystem Beachtung findet, weil die Eigner regelmäßig langfristig und mit über 10 % beteiligt und sogar häufig geschäftsführend tätig sind. Ausreichend ist es, irgendwann während des Anwendungsbereichs des insolvenzrechtlichen Schutzsystems einbezogen zu sein, weil es sonst möglich wäre, durch Änderung an Beteiligungen oder der Geschäftsführung dieses System zu umgehen.<sup>208</sup> Auch insoweit sind die Befristungen relevant. Abzustellen ist ausschließlich auf die Beteiligung und nicht auf ein davon abweichendes Stimmgewicht.<sup>209</sup> Entscheidend ist der Zeitpunkt der Darlehensgewährung, so dass bei späterem Überschreiten der Schwelle das Privileg verloren gehen kann. Eine vorzeitige Verringerung oder Aufgabe der Geschäftsführung würde als rechtswidrige Umgehung eingeordnet werden.<sup>210</sup>

Ergänzt wird dieses insolvenzrechtliche Schutzsystem durch § 44a InsO n.F. Er ersetzt den bisherigen § 32a Abs. 2 GmbHG a. F. Auch danach muss der Gläubiger in der Insolvenz der Gesellschaft zunächst Befriedigung aus den Sicherheiten des Gesellschafters suchen, bevor er einen Darlehensrückzahlungsanspruch gegen die insolvente Gesellschaft geltend machen kann.

Gemäß § 135 Abs. 1 InsO n. F. sind Rechtshandlungen (insolvenzrechtlich) anfechtbar, die für Forderungen eines Gesellschafters auf Rückgewähr eines Darlehens im Sinne des § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO n. F. oder für eine gleichgestellte Forderung entweder Sicherung oder Befriedigung gewährt haben.<sup>211</sup> Im ersten Fall

---

<sup>208</sup> So auch Lüdtke, in: Hamb-K-InsO, § 39 Rn. 62; Altmeppen, NJW 2008, 3601ff. (3604f.).

<sup>209</sup> Hirte, ZInsO 2008, 689ff. (695).

<sup>210</sup> Hirte, ZInsO 2008, 689ff. (695); Habersack, ZIP 2007, 2145ff. (2150).

<sup>211</sup> Entsprechende anfechtungsrechtliche Vorschriften finden sich nun in §§ 6, 6a und 11 Abs. 3 AnfG.

darf die Rechtshandlung höchstens zehn Jahre vor dem Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens oder danach erfolgt sein (§ 135 Abs.1 Nr. 1 InsO). Im zweiten Fall darf die Rechtshandlung höchstens ein Jahr vor dem Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens oder danach erfolgt sein (§ 135 Abs.1 Nr. 2 InsO).

In § 135 Abs. 2 InsO n. F. wird die bisher in § 32b GmbHG a. F. enthaltene Regelung in rechtsformneutraler Weise übernommen.<sup>212</sup> Auch danach wird der Schutz der Gesellschaftsgläubiger erweitert, wenn innerhalb eines Jahres vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens das von einem Dritten gewährte und von dem Gesellschafter abgesicherte Darlehen zurückgezahlt worden war. Die Gesellschaft hat in diesem Fall einen Erstattungsanspruch gegen den Gesellschafter in Höhe der bestellten Sicherheit.

§ 135 Abs. 3 InsO n. F. enthält zudem eine Regelung, die auf den ersten Blick an das vom BGH im Eigenkapitalersatzrecht entwickelte Institut der eigenkapitalersetzenden Nutzungsüberlassung erinnert.<sup>213</sup> Gemäß § 135 Abs. 3 Satz 1 InsO n. F. kann ein Gesellschafter, der seiner Gesellschaft einen Gegenstand zum Gebrauch oder zur Ausübung überlassen hat, seinen Aussonderungsanspruch während des Insolvenzverfahrens für die Dauer von höchstens einem Jahr ab Eröffnung nicht geltend machen, wenn der Gegenstand für die Fortführung des Unternehmens der Gesellschaft von erheblicher Bedeutung ist. Gemäß

§ 135 Abs. 3 Satz 2 InsO n. F. gebührt dem Gesellschafter für den Gebrauch oder die Ausübung des Gegenstandes ein finanzieller Ausgleich, für dessen Berechnung der Durchschnitt der im letzten Jahr vor Verfahrenseröffnung geleisteten Vergütung in Ansatz zu bringen ist.

Die tatbestandliche Beschränkung auf Gegenstände von erheblicher Bedeutung, die Befristung der Überlassung auf höchstens ein Jahr sowie die Ausgleichspflicht machen deutlich, dass die Vorschrift trotz der wirtschaftlichen Vergleichbarkeit<sup>214</sup> in keinem inneren rechtlichen Zusammenhang zum Recht der Gesellschafterdarlehen steht.

---

<sup>212</sup> Die entsprechende Rechtsfolgenregelung befindet sich in § 143 Abs. 3 InsO n. F.

<sup>213</sup> S.o. unter § 3 A. II. 3.

<sup>214</sup> Dazu ausführlich Hölzle, ZIP 2010, 913ff. (914f.).

Zudem stellt der Gesetzgeber in der Begründung zum Regierungsentwurf ausdrücklich klar, dass die Regeln zum Eigenkapitalersatzrecht ersatzlos abgeschafft sein sollen. In der Regierungsbegründung zum MoMiG findet sich in Bezug auf § 30 Abs. 1 Satz 3 GmbHG n.F. eine Aussage, die einen Rückschluss auf die Vorstellung des Gesetzgebers bezüglich Sinn und Zweck der neuen Vorschriften erlaubt: *„Die Rechtsfigur des eigenkapitalersetzenden Gesellschafterdarlehens wird damit aufgegeben“*. Das spricht dafür, dass der Gesetzgeber den Eigenkapitalersatzrechtsregeln für das neue Recht keine Bedeutung mehr beimisst. Die Lösungen sollten ausschließlich auf eine insolvenz- und anfechtungsrechtliche Grundlage gestellt werden.<sup>215</sup>

Neben der Verschiebung der Normen in die Insolvenzordnung verzichtet der Gesetzgeber damit im neuen Recht insbesondere auf das den eigenkapitalersetzenden Charakter prägende Tatbestandsmerkmal der Krise der Gesellschaft im Zeitpunkt der Kreditgewährung. Die prozessual mitunter höchst aufwendige Feststellung der Krise im maßgeblichen Zeitpunkt wird damit zukünftig irrelevant.

Im Ergebnis werden die Eigner mehr als früher Fremdkapitalgebern gleichgestellt, so dass - um die Gläubigerinteressen zu berücksichtigen - ein gesetzlich festgelegter Termin (1 Jahr vor Insolvenzantragstellung, 10 Jahre bei besicherten Gesellschafterdarlehen) für die Abgrenzung des Fremdkapitalcharakters vom Quasi-Eigenkapitalcharakter eingeführt wurde.<sup>216</sup> Insgesamt sollte die Komplexität der Rechtsprechung zum Missbrauch des Haftungstrennungsprinzips im GmbH-Recht „übersichtlicher“ werden. Es ist das Ziel dieser Gesetzgebung eine Deregulierung und Entschärfung der Haftungsfragen.<sup>217</sup>

Eine ausdrückliche Übergangsregelung hat der Gesetzgeber lediglich in Form des Art. 103d EGIInsO getroffen. Dazu kann auf die ausführliche, anhand von Beispielen dargestellte Thematisierung von Hirte, Knof und Mock<sup>218</sup> verwiesen werden.

---

<sup>215</sup> Begr. RegE MoMiG, BT-Drucks. 16/6140, S. 26, 42, 56.

<sup>216</sup> „Es gibt also künftig keine Unterscheidung zwischen „kapitalersetzenden“ und „normalen“ Gesellschafterdarlehen.“ (Begr. RegE MoMiG, BT-Drucks. 16/6140, S. 58).

<sup>217</sup> Begr. RegE MoMiG, BT-Drucks. 16/6140, S. 57.

<sup>218</sup> Hirte/Knof/Mock, NZG 2009, 48ff.; dazu auch Röck/Hucke, GmbHR 2013, 791ff.

## **b) Die Legitimationsgrundlage**

### **aa. Allgemeines**

Grundsätzlich ist festzustellen, dass der Gesetzgeber mit dem MoMiG durch die gesellschaftsrechtlichen Änderungen im Kapitalschutzsystem und durch das insolvenzrechtliche Schutzsystem mit dem Bekenntnis zur konsequenten Verhinderung von Missbräuchen wirtschaftlich betrachtende Lösungen will. Zum Kapitalschutzsystem ist in erster Linie beabsichtigt, die durch den BGH in ständiger Rechtsprechung zur verdeckten Sacheinlage und zur Darlehensgewährung beim sog. Hin- und Herzahlen gezogenen Verbotsschranken durch eine bilanzielle Bewertung zu lockern oder gar zu beseitigen.<sup>219</sup>

Insbesondere für die Fragen zum neuen insolvenzrechtlichen Schutzsystem kommt die Suche nach der Legitimationsgrundlage hinzu. Sie bleibt auch nach den gesetzlichen Regelungen entscheidend dafür, ob diese gesetzlichen Regelungen in Grenzfragen nach vom Gesetzgeber vorgegebenen Grundsätzen eng oder weit auszulegen sind. Das gilt insbesondere für die Fragen,

- ob noch Raum ist, über die Regelung des § 135 Abs. 3 InsO zur Nutzungsüberlassung hinaus die zur Verfügung gestellten Wirtschaftsgüter haftungsmäßig zu erfassen;
- ob noch Raum ist, über die besonderen Anfechtungsregeln des § 135 Abs. 1 InsO n.F. auf die allgemeinen Anfechtungsregeln der §§ 129ff. InsO und insbesondere das Bargeschäftsprivileg und die Voraussetzung der Gläubigerbenachteiligung zurückzugreifen,
- inwieweit Sicherungen und Befriedigungen im Vorfeld einer Krise dem Schutzsystem über die gesetzlichen Fristen hinaus unterworfen sind (§ 135 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 InsO) sind;
- wann andere oder Finanzierungshilfen Dritter Gesellschafterfinanzierungshilfen gleichzusetzen sind (§§ 39 Abs. 1 Nr. 5, 135 Abs. 1 InsO),
- die Auswirkungen auf Doppelsicherungen (§§ 135 Abs. 2, 44a InsO) und

---

<sup>219</sup> Ekkenga, ZIP 2010, 2469ff. (2469).

- ob es noch möglich ist, auf neue Gestaltungen zur Umgehung des gesetzlichen Schutzsystems zu reagieren.<sup>220</sup>

## **bb. Rechtsprechung und Schrifttum**

### **aaa. Die Rechtsprechung**

Zur Legitimation dieses neuen, gesetzlichen Schutzsystems hat auch der BGH bereits Stellung genommen. Während er im Urteil vom 17. Februar 2011<sup>221</sup> den Insidergedanken als Normzweck des Rechts der Gesellschafterfinanzierungshilfen zumindest für die neue Nachrangsregelung des § 39 Nr. 5 InsO abgelehnt hatte, betonte er im Urteil vom 21. Februar 2013<sup>222</sup> die Zielrichtung einer konsequenten Anfechtungsdurchsetzung bei möglichen Missbrauchsideen der Gesellschafter aufgrund ihrer Finanzierungsverantwortung und ihres gesellschafterrechtlichen Näheverhältnisses: *„Die ausdrückliche Bezugnahme des Gesetzgebers auf die Novellenregeln verbunden mit der Erläuterung, die Regelungen zu den Gesellschafterdarlehen in das Insolvenzrecht verlagert zu haben (BT-Drucks. 16/6140 S. 42), legt überdies die Annahme nahe, dass das durch das MoMiG umgestaltete Recht und damit auch § 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO mit der Legitimationsgrundlage des früheren Rechts im Sinne einer Finanzierungsfolgenverantwortung harmonisiert. Diese Würdigung entspricht der Zielsetzung des Gesetzgebers, fragwürdige Auszahlungen an Gesellschafter in einer typischerweise kritischen Zeitspanne einem konsequenten Anfechtungsregime zu unterwerfen*<sup>223</sup> (vgl. BT-Drucks., aaO, S. 26). Der daraus

<sup>220</sup> Aktuell geht es beispielsweise um eine Sachlage, in der ein maßgeblicher Gesellschafter ausscheidet, nach seinem Ausscheiden Mezzaninefinanzierungen mit außerordentlicher Gewinnbeteiligung gewährt, aber über vertragliche Rechte bei einer wirtschaftlichen Betrachtung die Rolle des Unternehmers und maßgeblichen Gesellschafters behält (dazu OLG Koblenz, Hinweisbeschluss v. 21.12.2015 - 3 U 891, 15, ZIP 2016, 1133).

<sup>221</sup> BGH, Urt. v. 17.2.2011 - IX ZR 131/10, BGHZ 188, 363: *„Es kann im Einzelnen offen bleiben, ob weiterhin der Gedanke der Krisenfinanzierung (so Roth/Altmeyden, GmbHG, 6. Aufl., Anh. §§ 32a, b Rn. 9; Bork, ZGR 2007, 250, 257 f; Mock, DStR 2008, 1645, 1647; Spliedt, ZIP 2009, 149, 153), der des Missbrauchs der Haftungsbeschränkung (so Ulmer/Habersack, GmbHG Ergänzungsband MoMiG, 2010, § 30 Rn. 37; HmbKomm-InsO/Lüdtko, 3. Aufl., § 39 Rn. 19; U. Huber, aaO S. 277 f) oder die Schaffung einer Gefahrenlage für den Rechtsverkehr (so Schäfer, ZInsO 2010, 1311, 1313) maßgeblich sein sollte oder ob es sich um eine bloße gesetzgeberische Entscheidung handle, die an die Doppelrolle des Gesellschafters und Gläubigers anknüpfe (so Lutter/ Hommelhoff/Kleindiek, aaO Anh. § 64 Rn. 115; Schall, Kapitalgesellschaftsrechtlicher Gläubigerschutz, 2009, S. 173 f; Haas, ZInsO 2007, 617, 618). Jedenfalls ist nicht der typischerweise gegebene Informationsvorsprung des Gesellschafters der maßgebliche Grund für den Nachrang des von ihm gewährten Darlehens (vgl. K. Schmidt, GmbHR 2009, 1009, 1016; Kampshoff, GmbHR 2010, 897, 899 f, 901 f).“*

<sup>222</sup> BGH, Urt. v. 21.2.2013 - IX ZR 32/12, BGHZ 196, 220.

<sup>223</sup> Die betonende Fettauflage stammt von der Verfasserin.

*ableitbare anfechtungsrechtliche Regelungszweck, infolge des gesellschaftsrechtlichen Näheverhältnisses über die finanzielle Lage ihres Betriebs regelmäßig wohlinformierten Gesellschaftern die Möglichkeit zu versagen, der Gesellschaft zur Verfügung gestellte Kreditmittel zu Lasten der Gläubigergesamtheit zu entziehen*<sup>224</sup> (MünchKomm-AnfG/Kirchhof, § 6 Rn. 1 mwN; Kleindiek in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 18. Aufl., Anh. § 64 Rn. 115; Thole, Gläubigerschutz durch Insolvenzrecht, 418 f; Eidenmüller in FS Canaris Band II, 2007, S. 49, 61 ff), gilt infolge der gesellschaftsrechtlichen Verflechtung gleichermaßen für verbundene Unternehmen.“ Damit bekennt er sich nach hier verstandener Auslegung trotz der Hinweise auf die Finanzierungsfolgenverantwortung und das gesellschaftsrechtliche Näheverhältnis im Ergebnis zur konsequenten Verhinderung von Fällen des drohenden Missbrauchs des Haftungstrennungsprinzips im GmbH-Recht.

Noch deutlicher wird diese Intention des BGH im Urteil vom 21. Februar 2013<sup>225</sup> zur Umgehung des insolvenzrechtlichen Schutzsystems durch rechtzeitige Übertragung der Geschäftsanteile auf Dritte: „Aus dieser Erwägung werden angesichts der schier unerschöpflichen Gestaltungsfantasie der Gesellschafter und ihrer Berater (Goette, Die GmbH, 2. Aufl., § 4 Rn. 8) im Rahmen von § 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO **Umgehungstatbestände erfasst** (BGH, Urteil vom 26. Juni 2000 - II ZR 21/99, WM 2000, 1697, 1698), **denen bereits der allein an objektive Merkmale anknüpfende Tatbestand des § 135 InsO vorzubeugen sucht**<sup>226</sup> (vgl. Krolop, GmbHR 2009, 397, 399 f; Pentz in FS Hüffer, 2010, 747, 766).“ Diese Zielrichtung wird sich bestätigen, wenn der BGH über unten angesprochene Streitfragen bei Anwendung des neuen Rechts, insbesondere um die in Art einer Generalklausel Erfassung von Gesellschafterdarlehen entsprechenden Finanzierungshilfen von Gesellschaftern, entscheidet.

### **bbb. Das Schrifttum**

In der rechtswissenschaftlichen Literatur werden - wie oben bereits im Urteil des BGH vom 17. Februar 2011 erwähnt<sup>227</sup> - unterschiedliche Auffassungen vertreten.

---

<sup>224</sup> Die betonende Fassung stammt von der Verfasserin.

<sup>225</sup> BGH, Urt. v. 21.2.2013 - IX ZR 32/12, BGHZ 196, 220.

<sup>226</sup> Die betonende Fassung stammt von der Verfasserin.

<sup>227</sup> S.o. Fn. 222.

Nach Hölzle<sup>228</sup> „wirken die Grundsätze der Finanzierungsfolgenverantwortung, wie sie vom BGH seit Jahrzehnten im Interesse des Gläubigerschutzes als Grundlage der Dogmatik des Rechts der Kapitalerhaltung geprägt wurden, auch nach der „Verschlankung“ des Gesellschaftsinsolvenzrechts fort.“ Schäfer<sup>229</sup> spricht von einem „Restbestand des Grundgedankens der Finanzierungsfolgenverantwortung“.

Andere gehen von einer Unterstellung des eigenkapitalersetzenden Charakters aufgrund einer unwiderlegbaren Vermutung der Krise aus.<sup>230</sup> „Der rechtspolitische Gesetzeszweck ist die Verhinderung bzw. Sanktionierung der für die Gläubigergesamtheit abstrakt gefährlichen Krisenfinanzierung der Kapitalgesellschaft aus Gesellschafterhand, die nur noch .... unwiderlegbar vermutet wird, um der Praxis die Rechtsanwendung zu erleichtern.“<sup>231</sup> „Der Sache nach handelt es sich daher auch im künftigen Recht um Eigenkapitalersatzrecht.“<sup>232</sup> Danach gilt auch für sie der dogmatische Hintergrund weiterhin, er wird lediglich aus Gründen der Vereinfachung unwiderlegbar vermutet.

Nach Pentz<sup>233</sup> liegt die maßgebliche Wertungsgrundlage des heutigen Rechts in der an den Befristungen festzumachenden Vermutung, „dass die betreffenden Leistungen im Stadium der Insolvenzreife der Gesellschaft (drohende oder bereits bestehende Zahlungsunfähigkeit gemäß §§ 17, 18 InsO bzw. Überschuldung gemäß § 19 InsO) stehen gelassen bzw. zurückgewährt worden sind.“ Dabei ist von einer Widerlegbarkeit der Vermutung auszugehen. Das könnte wieder den Streit um eine Privilegierung des Gesellschafterfinanziers in guten Zeiten auslösen, was gegen die Vereinfachungsziele des MoMiG sprechen würde.

Auch K. Schmidt gelangt bei seiner Analyse der neuen Rechtslage zu dem Ergebnis, dass das MoMiG die alte ratio legis beeinflusst, nicht aber fundamental

---

<sup>228</sup> Hölzle, ZIP 2009, 1939ff. (1948); so auch Spahl, Die insolvenzrechtliche Behandlung von Nutzungsüberlassungen, S. 84ff.

<sup>229</sup> Schäfer, ZInsO 2010, 1311ff. (1313).

<sup>230</sup> Bork, ZGR 2007, 250ff. (251).

<sup>231</sup> Altmeppen, ZIP 2016, 2089ff. (2094).

<sup>232</sup> Bork, ZGR 2007, 250ff. (269).

<sup>233</sup> Pentz, GmbHR 2013, 393ff. (400f.).

geändert habe. „Die vormaligen Wertungsgrundlagen und Zurechnungsvoraussetzungen sind durch das MoMiG banalisiert und reduziert, aber nicht ausgewechselt oder ersatzlos beseitigt worden.“ Es gehe nach seiner Auffassung nicht mehr um die Finanzierungs(folgen)verantwortung, sondern nur noch um die gesellschaftsbezogene Finanzierungsentscheidung. Weil die Gesellschafter selbsternannte Investoren seien, müssen sie sich die Sonderbehandlung gefallen lassen.<sup>234</sup>

Die besondere Insiderentscheidung mit den damit typischerweise verbundenen Informations- und Handlungsvorteilen leiten andere<sup>235</sup> als dogmatischen Hintergrund ab. Eggert<sup>236</sup> weicht darum auf den neuen Begriff der „Strukturfolgenverantwortung“ aus.

Nach Krolop<sup>237</sup> beruht das neue Recht nunmehr allein auf dem Gedanken der Risikobeteiligung. Auf das Verhalten des einzelnen Gesellschafters oder gar ein Verschulden komme es zukünftig nicht mehr entscheidend an: „Der Gesellschafter ist nicht nur Darlehensgeber, sondern er hat auch eine haftende Kapitaleinlage geleistet, deren Schicksal aufs engste mit dem Schicksal der Gesellschaft verknüpft ist. Aufgrund der Gewinnbeteiligung profitiert er von den Chancen der Unternehmung typischerweise in stärkerem Maße als der Fremdkapitalgeber. .... Damit haben wir es mit einem moral hazard zu Lasten der anderen Fremdkapitalgeber zu tun.“ Diese Asymmetrie von Chancen und Risiken zwischen den Gesellschaftern einerseits und den dritten Fremdkapitalgläubigern könne allein durch die insolvenzrechtliche Sonderbehandlung ihrer Kreditforderungen verhindert werden.<sup>238</sup> Brinkmann spricht unter Berufung auf Kleindiek von einer „Störung des Risikogleichgewichts.“<sup>239</sup> Diese Linie verfolgen auch Bitter und Laspeyres, wenn sie den Zusammenhang zwischen der Risikoaversität der Gesellschafter und der Kostenexternalisierung auf die Gläubiger als Haftungsgrund

---

<sup>234</sup> K. Schmidt, Beilage ZIP 39/2010, 15ff. (19); so auch Haas, in: Baumbach/Hueck, Anh. 64 Rn. 9; K. Schmidt/Herchen, in: Schmidt-K-InsO, § 39 Rn 32; Haas, ZInsO 2007, 617ff (818).

<sup>235</sup> Vgl. Noack, DB 2007, 1395ff. (1398); Gehrlein, BB 2008, 846ff. (849); Mylich, ZGR 2009, 474ff. (488); Mylich, ZHR 176 (2012), 547ff. (565) und ZIP 2017, 1255ff. (1258).

<sup>236</sup> Eggert, Gesellschafter-Nutzungsüberlassung in der Insolvenz der Gesellschaft, S. 109. An anderer Stelle (S. 112) spricht er von einer „potenziellen Steuerungsfunktion“, an die der Gesellschafter für eine bestimmte Zeit vor Verfahrenseröffnung festzuhalten sei.

<sup>237</sup> Krolop, GmbHR 2009, 397ff. (399ff.).

<sup>238</sup> Krolop, GmbHR 2009, 397ff. (399ff.).

<sup>239</sup> Brinkmann, ZGR 2017, 708ff. (709); Kleindiek, ZGR 2017, 731ff. (737).

sehen: „In dieser Gemengelage aus Investitionsanreiz und Gefahr der Kostenexternalisierung dient die Beteiligung des Gesellschafters mit Eigenkapital als Ausgleich.“<sup>240</sup> Das geht allerdings in die Richtung der von der h.M. inzwischen und oben begründeten Ablehnung der Gläubigertäuschung.

Einen Schritt weiter in Richtung des MoMiG mit seinem neuen Konzept zur konsequenten Verhinderung von Fällen des drohenden Missbrauchs des Haftungstrennungsprinzips im GmbH-Recht gehen Mock und Hirte.<sup>241</sup> Hirte sieht in dem neuen Recht „...die unwiderlegliche Vermutung des missbräuchlichen Charakters der Darlehensgewährung durch den Gesellschafter...“. Damit wendet er sich auch von der Krisenfinanzierung ab, bekennt sich aber zum besonderen Charakter des MoMiG-Konzepts, wie es insbesondere in den typisierenden Fristenregelungen zum Ausdruck kommt. Nach Gehrlein<sup>242</sup> „wandelt sich ein Gesellschafterdarlehen als zunächst nur verdächtige Finanzierungsform in der Insolvenz des Unternehmens in ein missbräuchliches Finanzierungsinstrument. Es handelt sich um eine Gestaltung, welche die unwiderlegbare Vermutung eines Rechtsmissbrauchs und damit den Nachrang des § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO rechtfertigt.“

Diesem Gedanken kommt Haas<sup>243</sup> nahe, wenn er eine Umgehung des insolvenzrechtlichen Schutzsystems ausgleichen will: „Die Vorschriften sollen die insolvenzrechtliche Verteilungsordnung wiederherstellen, wie sie ohne Vermögensverschiebung (Befriedigung oder Besicherung) im Vorfeld der Insolvenzeröffnung bestanden hätte.“ Denn dann unterläge die Gesellschafterdarlehensforderung unstreitig dem Nachrang.

---

<sup>240</sup> Bitter/Laspeyres, ZInsO 2013, 2289ff. (2292f.); siehe auch Bitter, in: Scholz-K-GmbHG, Anh. § 64 Rn. 28ff.

<sup>241</sup> Hirte, WM 2008, 1429ff. (1430); Hirte, in: Uhlenbruck-K-InsO, § 39 Rn. 33, 35; Mock, DStR 2008, 1645ff. (1647): „Grund für die Nachrangigkeit bzw. einjährige Rückforderbarkeit liegt in der nunmehr abstrakten oder unwiderlegbar vermuteten Gefährlichkeit des Darlehens bzw. der darin liegenden Umgehung des Kapitalschutzsystems.“ Ihnen folgend Gehrlein, BB 2011, 3ff. (8) und Buschmann, NZG 2009, 91ff. (92). Er spricht von einem Paradigmenwechsel mit dem Wechsel von der Finanzierungsfolgenverantwortung hin zur Einschränkung missbräuchlicher Ausnutzung der Haftungsbeschränkung: „Vielmehr hafte jedem Gesellschafterdarlehen etwas Missbräuchliches an.“

<sup>242</sup> Gehrlein, Beilage BB 2011, 3ff. (8).

<sup>243</sup> Haas, ZIP 2017, 545ff. (555).

Huber und Habersack<sup>244</sup> stellen als zentralen Grund für die Sonderbehandlung aller Gesellschafterdarlehen auf das Haftungstrennungsprinzip und dessen drohende „missbräuchliche“ Ausnutzung durch die Gesellschafter ab. *„Die Haftungsbeschränkung führt dazu, dass das Verlustrisiko des Gesellschafters sich auf das von ihm in der Gesellschaft investierte Kapital - seinem Anteil am Gesellschaftsvermögen - beschränkt, und dass das darüber hinausgehende Verlustrisiko auf die Gläubiger übertragen wird. .... so könne der Gesellschafter die Risikoverteilung verschieben ... Diese Möglichkeit, durch die Wahl der Rechtsform der Kapitalausstattung das Insolvenzrisiko zu beeinflussen, und die damit verbundene Möglichkeit missbräuchlicher Rechtsgestaltung will das geltende Recht ausschließen.“*<sup>245</sup> Die Gesellschafter müssten sich darum mindestens mit diesem der Gesellschaft tatsächlich zur Verfügung gestellten Vermögen am Risiko des von ihnen betriebenen Unternehmens beteiligen. Das geht in seiner Konsequenz in die Richtung des Verbots einer unzulässigen Rechtsausübung.

Folgerichtig betont Wilhelm<sup>246</sup> den Disziplinierungsgedanken der Regelungen: Im Ergebnis soll der Gesellschafter-Kreditgeber *„so von der Eingehung übertriebener Risiken abgebracht, d.h. einer Verhaltensdisziplinierung unterworfen werden.“* Das geht in seiner Konsequenz ebenfalls in die Richtung des Unterlassens einer unzulässigen Rechtsausübung mit der Konsequenz der drohenden Rechtsfolgen des insolvenzrechtlichen Schutzsystems.

## cc. Stellungnahme

---

<sup>244</sup> So bereits Huber/Habersack, BB 2006, 1ff. (1) im Hinblick auf das MoMiG: *„Dieses Haftungsprivileg lässt sich rechtspolitisch nur rechtfertigen, wenn der Gesetzgeber dafür Sorge trägt, dass das Vermögen, mit dem die Gesellschafter die Gesellschaft tatsächlich ausgestattet haben, in der Insolvenz der Gesellschaft unverkürzt zur Befriedigung der Gläubiger zur Verfügung steht.“*; Habersack, ZIP 2008, 2385ff. (2387).

<sup>245</sup> So Huber, Beilage ZIP 39/2010, 7ff. (14). Dazu gibt er ein Beispiel (Fn. 53): *„Der „Missbrauch“ besteht nicht darin, dass die Gesellschafter sich für ihre Geschäfte der Rechtsform der GmbH bedient haben, und auch nicht darin, dass sie der GmbH Darlehen in dieser Höhe gewährt haben, sondern darin, dass sie in der Insolvenz versuchen, die Darlehen gleichrangig mit den Drittgläubigern zur Konkurstabelle anzumelden und damit mehr als die Hälfte des Werts des Gesellschaftsvermögens den Drittgläubigern zu entziehen, die auf diese Weise statt auf eine Quote von rund 60 % nur auf eine Quote zwischen 25 und 30 % hoffen können.“* Ähnlich Braunschweig, Die Behandlung von Gesellschafterdarlehen in der Insolvenz in Deutschland und den USA, S.48, der die Grenzen der gesetzlichen Haftungsbeschränkung als Begründung des Gesetzeszwecks heranzieht.

<sup>246</sup> Wilhelm, ZHR 180 (2016), 776ff. (785 unter Hinweis auf weitere Autoren dieses Gedankens).

Erkennbar begann nach dem MoMiG eine neue Deutungswelle der besonderen Inanspruchnahme von Gesellschafter-Gläubigern. Nach Wegfall des Krisenmerkmals und der Regeln des Eigenkapitalersatzrechts ist nach allgemeiner Ansicht<sup>247</sup> die Legitimationsgrundlage der Finanzierungsfolgenverantwortung durch das MoMiG zu Recht weggefallen. Das zentrale Element der Finanzierungsfolgenverantwortung war der belegbare Krisenfinanzierungszweck der Gesellschafter-Finanzierungshilfen. Er verpflichtete die Gesellschafter zwar nicht, der Gesellschaft in einer Krise - über die Einlage hinaus - weitere Mittel zur Verfügung zu stellen; entschließen sich die Gesellschafter aber zur Unterstützung der Gesellschaft in der wirtschaftlichen Krise, so müssen sie dieser jedoch Eigenkapital (und kein Fremdkapital) zur Verfügung stellen. Stellen sie Fremdkapital zur Verfügung, trifft sie zumindest eine Finanzierungsfolgenverantwortung.<sup>248</sup> Fällt dieses Erfordernis der wirtschaftlichen Krise nunmehr weg, dann kann auch der darauf basierende Legitimationsansatz nicht mehr aufrechterhalten werden.

Alle anderen, oben vertretenen Deutungen haben einen nachvollziehbaren und vertretbaren Hintergrund. Darum kann keine alleinige Richtigkeit beanspruchen. Jeder dieser Ansätze trifft etwas Richtiges.<sup>249</sup> Das insolvenzrechtliche Schutzsystem hat zum Teil durch Fristensetzungen in § 135 Abs. 1 InsO und zum Teil durch den Verzicht auf Fristensetzungen im § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO im Wege der Gleichbehandlung aller rückständigen Gesellschafterfinanzierungshilfen und in § 44a InsO im Wege der Gleichbehandlung aller von Gesellschaftern gewährter Sicherheiten für Drittdarlehen ein Sonderrecht in Form einer typisierenden

---

<sup>247</sup> Vgl. z.B. Habersack, ZIP 2007, 2145ff. (2146f.), ZIP 2008, 2385ff. (2387); Gehrlein, BB 2008, 846ff. (849); BB 2011, 3ff. (7); Krollop, GmbHR 2009, 397ff. (398f.); Mylich, ZGR 2009, 474ff. (487); Marotzke, ZInsO 2015, 641ff. (641f.); Lüdtke, in: Hamb-K-InsO, § 39 Rn. 19; Preuß, in K/P/B, § 39 Rn. 31; letztendlich auch der BGH, Urt. v. 7.3.2013 - IX ZR 7/12, ZIP 2013, 734: „Die Anfechtung beschränkt sich nicht mehr auf solche Fälle, in denen zurückgezahlte Gesellschafterdarlehen eigenkapitalersetzend waren und die Befriedigung der Gesellschafter ihrer Finanzierungsfolgenverantwortung widersprach. Dieses Gesetzesverständnis ist eindeutig und - soweit ersichtlich - auch unumstritten (wie hier etwa HmbKomm-InsO/Schröder, 4. Aufl., § 135 Rn. 18; Gehrlein in Ahrens/Gehrlein/Ringstmeier, InsO, § 135 Rn. 4; Graf-Schlicker/Neußner, InsO, 3. Aufl., § 39 Rn. 16; Baumbach/Hueck/Fastrich, GmbHG, 20. Aufl., § 30 Anh. Rn. 30; vgl. auch OLG Naumburg, ZIP 2011, 677, 679; zweifelnd Gottwald/Haas/Hossfeld, Insolvenzrechtshandbuch, 4. Aufl., § 92 Rn. 428).“ A.A. Thiessen, ZGR 2015, 396ff. (410) unter Verweis auf Thiessen, in: Bork/Schäfer-GmbHG, Anh. § 30 Rn. 5.

<sup>248</sup> S.o. unter § 3 A. III 2. b).

<sup>249</sup> So Gehrlein, NZI 2014, 481ff. (484).

Generalisierung geschaffen,<sup>250</sup> dessen Ziel, wie vom BGH betont und vom Gesetzgeber zumindest als eine Zielrichtung angegeben, im Auge hat, die GmbH und damit das Prinzip der Haftungstrennung gegen abstrakt drohende Missbräuche zu schützen. Es wäre „missbräuchlich“ bzw. unangemessen, könnte der Gesellschafter, der eine Haftungsbeschränkung in Anspruch nimmt, sich uneingeschränkt hinsichtlich seiner Finanzierungshilfe auf die Rangstufe gewöhnlicher Gläubiger begeben.

Im Ergebnis soll das insolvenzrechtliche Schutzsystem mit seinen verschiedenen Gesetzeskonzepten der §§ 39 Abs. 1 Nr. 5, 135 Abs. 1, 135 Abs. 2 i.V.m. 44a und 135 Abs. 3 InsO sicherstellen, dass die Gesellschafterleistungen und -finanzierungshilfen in der Insolvenz der Gesellschaft grundsätzlich der Insolvenzmasse zugutekommen. Sie sind von Beginn an insolvenzbelastet. Es geht also darum, diese Grundtatbestände umzusetzen und jede missbräuchliche Umgehung zu verhindern. Folgerichtig ist die wirtschaftliche Betrachtungsweise.

Dazu hat Kleindiek<sup>251</sup> vorgehalten, dass bei einer Anerkennung als Sonderrecht der Missbrauchsvorwurf überflüssig sei. Aber in Auslegungsfragen geht es immer darum, über die Legitimationsgrundlage Grenzfragen zu klären. Genauer gesagt, geht es um eine Präzisierung/Grenzziehung des Missbrauchsgedankens, um die o.g. Ausgangsfragen (§ 3 B. II. b.) aa.) zu beantworten. Und es geht darum, ob und inwieweit das insolvenzrechtliche Schutzsystems im Wege einer teleologischen Reduktion begrenzbar ist.<sup>252</sup>

Ausgangspunkt für eine justiziable und MoMiG-gerechte Abgrenzung zwischen zulässigen und unzulässigen, nichtmissbräuchlichen und missbräuchlichen Gesellschafterleistungen i.S.d. insolvenzrechtlichen Schutzsystems mit seinen verschiedenen Gesetzeskonzepten der §§ 39 Abs. 1 Nr. 5, 135 Abs. 1, 135 Abs. 2 i.V.m. 44a und 135 Abs. 3 InsO sollte darum wieder der Grundsatz von Treu und Glauben (§ 242 BGB), und zwar mit seiner Fallgruppe der unzulässigen Rechtsausübung sein, die hier gesetzlich formuliert wurde.

---

<sup>250</sup> Tillmann, GmbHR 2006, 1289ff. (1290) spricht von einer neuen speziellen, typisierenden Gefahrtragungsregel.

<sup>251</sup> Kleindiek, in HK-InsO, § 39 Rn. 25.

<sup>252</sup> Dazu Marotzke, DB 2015, 2431ff. (2432); ZInsO 2013, 641ff. (655f.); zuletzt KTS, 2016, 19ff.

Eine solche Aberkennung der an sich zulässigen Rechtsausübung ist das Ergebnis einer umfassenden Wertung der Interessen der Parteien bei Ausnutzung einer durch Gesetz oder - wie hier - Rechtsgestaltung eingeräumten formalen Rechtsstellung. Dabei macht nicht schon jedes Ungleichgewicht, nicht schon jede übermäßige wirtschaftliche Benachteiligung der Gegenseite eine Rechtsausübung unzulässig, sondern es muss sich um Ausnahmefälle einer grob unbilligen, mit der Gerechtigkeit nicht zu vereinbarenden Benachteiligung handeln.<sup>253</sup>

Danach ist zu bewerten, wenn es um die Beantwortung der oben (unter § 3 B. II. b.) aa.) genannte Fragen oder die Anwendung bzw. Nichtanwendung des insolvenzrechtlichen Schutzsystems bei Überbrückungskrediten<sup>254</sup> oder beim Umgang mit in wirtschaftlich gesunden Zeiten gewährten, aber innerhalb der Frist des § 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO zurückgezahlten Gesellschafterdarlehen<sup>255</sup> oder über die Einordnung von durch Gesellschafter auf dem Kapitalmarkt erworbene Inhaberschuldverschreibungen<sup>256</sup> geht. Das eröffnet auch die Erörterung nach einer Grenzziehung des insolvenzrechtlichen Schutzsystems mit seinen verschiedenen Gesetzeskonzepten der §§ 39 Abs. 1 Nr. 5, 135 Abs. 1, 135 Abs. 2 i.V.m. 44a und 135 Abs. 3 InsO im Wege einer teleologischen Reduktion.<sup>257</sup>

## **2. Gegen die Missbräuche bei Haftungstrennung**

### **a) Gegen Missbräuche zur Kapitalerbringung bzw. -Erhaltung (§§ 19 Abs. 4, 5, 30 Abs. 1 Satz 2 GmbHG)**

#### **aa. Die Neuregelung und Streitfragen bei verdeckten Sacheinlagen**

##### **aaa. Allgemeines**

---

<sup>253</sup> LG Koblenz, Urt. v. 18.3.2009 - 10 O 250/08, NJW 2010, 159: „Die Ausübung eines Rechts ist dann unzulässig, wenn das ihm zugrunde liegende Interesse im Einzelfall aus besonderen Gründen nicht schutzwürdig erscheint (Einwand der unzulässigen Rechtsausübung). Eine solche Aberkennung der Schutzwürdigkeit ist das Ergebnis einer umfassenden Wertung des Interesses (MüKo-Roth § 242 Rdnr. 393). Nicht schon jedes Ungleichgewicht, nicht schon jede übermäßige wirtschaftliche Benachteiligung der Gegenseite macht eine Rechtsausübung unzulässig, sondern es muss sich um Ausnahmefälle einer grob unbilligen, mit der Gerechtigkeit nicht zu vereinbarenden Benachteiligung handeln (BGH WM 1967, 988, 989).“

<sup>254</sup> Dazu hat der BGH im Versäumnisurteil v. 4.7.2013 - IX ZR 229/12, BGHZ 199, 77, entschieden, dass nach dem MoMiG grundsätzlich keine Ausnahmebewertung mehr möglich ist.

<sup>255</sup> Dazu hat der BGH im Beschluss v. 30.4.2015 - IX ZR 196/13, ZInsO 2015, 1149, entschieden, dass auch diese Darlehen nach dem MoMiG stets anfechtbar sind.

<sup>256</sup> Dieser Fall wird von Wilhelm, ZHR 180 (2016), 776ff. nicht angesprochen.

<sup>257</sup> Dazu Marotzke, DB 2015, 2431ff. (2432); ZInsO 2013, 641ff. (655f.); zuletzt KTS, Heft 1/2016, 19ff.

Die oben dargestellte Rechtsfolge bei verdeckten Sacheinlagen war für den betroffenen Gesellschafter nach altem Recht, dass die Bar-Einlagepflicht vollständig nicht erfüllt wurde und darum noch ausstand. Das wurde durch die Neuregelung in § 19 Abs. 4 GmbHG fundamental geändert:

*Ist eine Geldeinlage eines Gesellschafters **bei wirtschaftlicher Betrachtung und aufgrund einer im Zusammenhang mit der Übernahme der Geldeinlage getroffenen Abrede** vollständig oder teilweise als Sacheinlage zu bewerten (**verdeckte Sacheinlage**), so befreit dies den Gesellschafter nicht von seiner Einlageverpflichtung. Jedoch sind die Verträge über die Sacheinlage und die Rechtshandlungen zu ihrer Ausführung nicht unwirksam. Auf die fortbestehende Geldeinlagepflicht des Gesellschafters **wird der Wert des Vermögensgegenstandes im Zeitpunkt der Anmeldung der Gesellschaft zur Eintragung in das Handelsregister oder im Zeitpunkt seiner Überlassung an die Gesellschaft, falls diese später erfolgt, angerechnet**. Die Anrechnung erfolgt nicht vor Eintragung der Gesellschaft in das Handelsregister. **Die Beweislast für die Werthaltigkeit des Vermögensgegenstandes trägt der Gesellschafter.**<sup>258</sup>*

Ausdrücklich bekennt sich der Gesetzgeber nunmehr zu einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise und beschränkt die weiterhin bestehende Bareinlagepflicht durch die Anrechnung des Wertes der verdeckten Sacheinlage auf eine Differenzhaftung.<sup>259</sup> Aber trotzdem tritt er weiterhin einem möglichen Missbrauch konsequent entgegen.

- Die Anrechnung setzt eine rechtlich wirksame Abrede voraus. Ist das schuldrechtliche Austauschgeschäft nichtig oder kommt es wegen einer Leistungsstörung zur Rückabwicklung, kommt es nicht zur Anrechnung.<sup>260</sup>

---

<sup>258</sup> Die betonende Fettauflage stammt von der Verfasserin.

<sup>259</sup> Zu den Anrechnungsfragen vgl. Sernetz, ZIP 2010, 2173ff. mit einem Überblick; Ulmer, ZIP 2009, 293ff. (297): Die Bareinlageverpflichtung erlischt als eine besondere Form einer Vorteilsausgleichung; Pentz, GmbHR 2009, 126ff. (127): Es handelt sich um eine Verrechnungssurrogat eigener Art; Meier-Reimer/Wenzel, ZIP 2008, 1449ff. (1451f.): Es handelt sich um eine eigene Konstruktion einer Kapitalaufbringung; richtiger Hirte, ZInsO 2008, 689ff. (690), der auch von einer Anrechnungslösung spricht, aber nicht grundsätzlich von einer Befreiung von der Einlagepflicht ausgeht, weil sie die Wirksamkeit der Verträge voraussetzt.

<sup>260</sup> Schwandtner, in: MüKo-GmbHG, § 19 Rn. 222ff. und Rn. 229; Roth, in: Roth/Altmeyen, GmbHG, § 19 Rn. 87; a.A., welche die Vorschrift bei fehlender Abrede entsprechend anwendet: Fastrich, in: Baumbach/Hueck, § 19 Rn. 53; Ebbing, in: Michalski-K-GmbHG, § 19 Rn. 145.

- Er setzt dafür eine zeitnahe dahingehende Abrede voraus. Damit hält er das Verbot der vorsätzlich verschleiern, verdeckten Sacheinlage mit der Konsequenz einer nicht und auch nicht teilweise erbrachten Bareinlage aufrecht.<sup>261</sup> Also nur wenn der Gesellschafter sich offen nicht widersprüchlich verhalten hat, kommt ihm der Gesetzgeber entgegen. Zur erforderlichen Zeitnähe soll es bei der Entwicklung durch die Rechtsprechung bleiben.<sup>262</sup>

Das gilt auch für die Einbringung einer verdeckten Altforderung. *„Eine verdeckte Sacheinlage einer Altforderung des Gesellschafters liegt sowohl dann vor, wenn erst die geschuldete Bareinlage eingezahlt und sodann zur Tilgung der Gesellschafterforderung zurückgezahlt wird, als auch dann, wenn in umgekehrter Richtung erst die Gesellschafterforderung getilgt und der erhaltene Betrag ganz oder teilweise als Bareinlage zurückgezahlt wird.“*<sup>263</sup> Damit kommt es für die aus

einem engen zeitlichen Zusammenhang zwischen Einzahlung des Einlagebetrags und Rückfluss des Geldes abzuleitende Vermutung einer Einhaltung der Sachkapitalaufbringungsregeln auf die Reihenfolge dieser beiden Akte nicht an.<sup>264</sup>

Ergänzt wird der Sachverhalt der verdeckten Sacheinlage durch eine Einbringung einer Altforderung durch § 19 Abs. 2 Satz 2 GmbHG: *„Gegen den Anspruch der Gesellschaft ist die Aufrechnung nur zulässig mit einer Forderung aus der Überlassung von Vermögensgegenständen, deren Anrechnung auf die Einlageverpflichtung nach § 5 Abs. 4 Satz 1 vereinbart worden ist.“* Nach dem wegen des Kapitalschutzsystems eng auszulegenden Wortlaut ist die Aufrechnung durch den Gesellschafter - bis auf die im Gesetz genannte Ausnahme - darum generell verboten und damit unwirksam.<sup>265</sup> Voraussetzung für eine Erfüllung ist also, die mit der Bareinlageverpflichtung zeitnahe Vereinbarung über einen entgeltlichen Erwerb eines Vermögensgegenstandes und die Verrechnung zu einem angemessenen Preis und die Offenlegung gegenüber dem Registergericht.<sup>266</sup> Die getroffene Verwendungsabsprache einer Altforderung muss bei wirtschaftlicher Betrachtung die erforderliche Zeitnähe und Werthaltigkeit ergeben.

<sup>261</sup> Bauer, Die GmbH in der Krise, S. 278.

<sup>262</sup> Begr. RegE MoMIG, BT-Drucks. 16/6140, S. 92.

<sup>263</sup> BGH, Urt. v. 19.1.2016 - II ZR 61/15, ZIP 2016, 615 (Leitsatz).

<sup>264</sup> So Hirte, NJW 2017, 1213ff. (1216).

<sup>265</sup> Dazu Veil, in: Scholz-K-GmbHG, § 19 Rn 83 und 85ff.; Fastrich, in: Baumbach/Hueck, § 19 Rn. 32. Dagegen sollen nach Veil, in: Scholz-K-GmbHG, § 19 Rn. 80 und Ebbing, in: Michalski-K-GmbHG, § 19 Rn. 103 Aufrechnungen durch die Gesellschaft immer befreiend sein.

<sup>266</sup> Fastrich, in Baumbach/Hueck, § 19 Rn. 30, 33ff. und 40; Veil, in: Scholz-K-GmbHG, § 19 Rn. 83.

- In Satz 4 belastet er den betroffenen Gesellschafter ausdrücklich mit der Darlegungs- und Beweislast für die Vollwertigkeit seiner Einlage. Damit gewährleistet er in Zweifelsfällen den durch die Kapitalerbringungsregeln versprochenen Gläubigerschutz.

Erleichtert wird diese Regelung für betroffene Gesellschafter dadurch, dass nunmehr nur für den Fall, dass sich auf Grundlage der mit der Anmeldung eingereichten Unterlagen „begründete Zweifel“ ergeben, die auf eine wesentliche Überbewertung der Sacheinlage hindeuten, vom Registergericht weitere Unterlagen anzufordern sind (§ 8 Abs. 2 Satz 2 GmbHG). Bestehen keine Anhaltspunkte dafür, so ist keine Ausforschungsermittlung einzuleiten, ob denn eine wesentliche Überbewertung vorliege.<sup>267</sup> Dies soll die Eintragszeiten beim Handelsregister deutlich verkürzen und damit die Gründung der GmbH beschleunigen. Die Pflicht zur Einreichung von Sachgründungsbericht und Unterlagen sowie die strafrechtliche Bewehrung falscher Angaben reichen aus, um ein vernünftiges Verhältnis zwischen Richtigkeitsgewähr und Aufwand zu erzielen. Die Vorschrift steht damit auch im Einklang mit den Regelungen zur Prüfung des Gerichts bei Bareinlagen.<sup>268</sup> Pentz<sup>269</sup> spricht von einer „gelockerten Sicherstellung“ der Kapitalaufbringung.

### **bbb. Die Anrechnungsproblematik**

Streitbefangen bleibt die Berechnung der restlichen Bareinlagepflicht in Differenzhaftungsfällen.<sup>270</sup> Es geht um Fälle, in denen der Sach-/Verkehrswert der

<sup>267</sup> Hirte, ZInsO 2008, 689ff. (690f.).

<sup>268</sup> Begr. RegE MoMIG, BT-Drucks. 16/6140, S. 82: „Bislang prüft das Registergericht die Bewertung der Sacheinlagen jedenfalls in der Theorie umfassend und lehnt bei jeder auch nur geringfügigen Überbewertung die Eintragung ab. Hierdurch können lange Eintragszeiten auftreten. In der Praxis sind jedoch bereits heute die Gerichte kaum in der Lage, mehr als eine Plausibilitätsprüfung vorzunehmen. Es bestehen aber unterschiedliche Handhabungen und infolgedessen Rechtsunsicherheiten. Mitunter wird auch bei nur befürchteten Überbewertungen eine weitere, externe Prüfung veranlasst. Um eine Überbewertung auszuschließen, wird dabei ggf. zusätzlich zu den mit der Anmeldung eingereichten Unterlagen ein Sachverständigengutachten eingeholt, das weitere Kosten und Zeitverzögerungen verursacht. Die Prüfung durch das Registergericht kann dennoch in der Regel nur cursorisch erfolgen, denn etwa im Fall der Unternehmensbewertung stehen für eine wirkliche Prüfung die zeitlichen Kapazitäten nicht zur Verfügung. Es ist deshalb auch auf Grundlage der bisherigen Fassung des § 9c Abs. 1 Satz 2 nicht gewährleistet, dass der Wert der betreffenden Vermögensgegenstände beim Registergericht tatsächlich genau ermittelt wird. Die Verzögerung der Eintragung der Gesellschaft steht daher in keinem Verhältnis zu dem Nutzen der Prüfung.“

<sup>269</sup> Pentz, GmbHR 2009, 126ff. (129).

<sup>270</sup> Ausführlich zu diesem Streit m.w.N. Rezori, RNotZ 2011, 125ff. (140).

Sacheinlage den Nominalwert der Bareinlage nicht oder nur durch Überbewertung noch erreicht oder sogar übersteigt. Klarstellung bringt das Urteil des BGH vom 22. März 2010<sup>271</sup>, das nicht nur die rückwirkende Anwendung des § 19 Abs. 4 GmbHG für verfassungsgemäß hält.

Der vereinfachte Tatbestand:<sup>272</sup> Der Kläger ist Insolvenzverwalter über das Vermögen einer GmbH (Insolvenzschuldnerin), die die Alleingesellschafterin und Beklagte im Zuge eines „Management buy-out“ an die Geschäftsleitung der Schuldnerin veräußert hat. Die Beklagte zahlte 2003 zunächst auf ein im Soll befindliches Konto der Schuldnerin 739.241,14 Euro mit dem Verwendungszweck „Aufstockung Stammkapital auf 1 Mio.“ und weitere 3 Mio. Euro mit dem Verwendungszweck „Einzahlung in die Kapitalrücklage“. Wenige Tage später verkaufte die Beklagte der Schuldnerin Lizenzen zu einem Kaufpreis von 3,99 Mio. Euro. Kurz darauf fasste die Beklagte den Beschluss, das Stammkapital der Schuldnerin bar um 739.241,14 Euro auf 1 Mio. Euro zu erhöhen. Am selben Tag überwies die Schuldnerin der Beklagten 3,99 Mio. Euro mit dem Verwendungszweck „Kaufpreis Lizenzen“. Danach befand sich das Gesellschaftskonto wiederum im Soll. Anschließend veräußerte die Beklagte ihren Geschäftsanteil von 1 Mio. Euro für 1,00 Euro an die Geschäftsleitung der Schuldnerin.

Der Kläger hat die Beklagte auf erneute Zahlung von 739.241,14 Euro mit der Behauptung in Anspruch genommen, die Beklagte habe statt der versprochenen Bareinlage die tatsächlich wertlosen Lizenzen im Wege der verdeckten Sacheinlage bei der Schuldnerin eingebracht und sei deshalb nicht von ihrer Verpflichtung frei geworden, die versprochene Bareinlage zu leisten. In Höhe von 3 Mio. Euro hafte die Beklagte, weil sie sich zur Erhaltung des Stammkapitals erforderliches Vermögen in einer Krise der Schuldnerin habe auszahlen lassen. Das Landgericht hat die Klage abgewiesen, das Berufungsgericht die Berufung des Klägers zurückgewiesen.

---

<sup>271</sup> BGH, Urt. v. 22.3.2010 - II ZR 12/08, BGHZ 185, 44.

<sup>272</sup> Übernommen aus der Pressemitteilung des BGH Nr. 59/2010 v. 22.3.2010.

Der BGH hat nach Zulassung der Revision das Berufungsurteil aufgehoben und die Sache zur neuen Verhandlung und Entscheidung an das Berufungsgericht zurückverwiesen. Er kam dabei zu folgenden Feststellungen:

1. Die in § 3 Abs. 4 EGGmbHG angeordnete rückwirkende Anwendung von § 19 Abs. 4 GmbHG i. d. F. des MoMiG vom 23. 10. 2008 (BGBl I, 2026) begegnet keinen durchgreifenden verfassungsrechtlichen Bedenken.
2. Die Grundsätze von § 19 Abs. 4 GmbHG sind bei einer Ein-Personen-GmbH anzuwenden. An die Stelle der Verwendungsabsprache tritt ein entsprechendes Vorhaben des Alleingeschafters.
3. Die Grundsätze der verdeckten Einlage sind auch anwendbar, wenn der Sachgegenstand den Wert des festgesetzten Einlagebetrags übersteigt und der Mehrwert an den Gesellschafter ausgezahlt wird oder als Darlehensforderung gegen die Gesellschaft fortgeschrieben wird. Es ist dann von einer gemischten Sacheinlage zu sprechen.
4. Dann liegt zwischen Gesellschaft und Gesellschafter ein Austauschgeschäft zugrunde, bei dem die Bareinlagepflicht durch Verrechnung mit einem entsprechenden Teil des Kaufpreises erfolgen soll.
5. Die Anrechnung des Wertes der verdeckt eingelegten Sache auf die fortbestehende Bareinlageverpflichtung nach § 19 Abs. 4 Satz 3 GmbHG darf im Fall der verdeckten gemischten Sacheinlage nicht zu Lasten des übrigen Gesellschaftsvermögens gehen. Daher ist vor einer Anrechnung von dem tatsächlichen Wert der eingelegten Sache der Betrag abzuziehen, der von der Gesellschaft aus dem Gesellschaftsvermögen über den Nominalbetrag der Bareinlage hinaus als Gegenleistung (hier: Kaufpreis für Lizenzen) aufgewendet worden ist.
6. Bestand oder entsteht im Zeitpunkt einer verdeckten gemischten Sachkapitalerhöhung eine Unterbilanz oder war die Gesellschaft sogar bilanziell überschuldet, können auf den Teil der Gegenleistung der Gesellschaft, der den Nominalbetrag der Bareinlage übersteigt, §§ 30, 31 GmbHG Anwendung finden.

Da das Berufungsgericht den Wert der nach neuem Recht anzurechnenden Lizenzen nicht ermittelt hatte, konnte der Bundesgerichtshof über die Klage auf nochmalige Leistung der Bareinlage in Höhe von 739.241,14 Euro mangels Feststellungen zu dem anzurechnenden Wert nicht in der Sache entscheiden.

Ebenfalls in der Revisionsinstanz nicht endentscheidungsreif war die Klage, soweit sie sich auf Zahlung weiterer 3 Mio. Euro richtete. Da der Kaufvertrag über die Lizenzen nach neuem Recht als wirksam zu behandeln war, kam es für die Begründetheit des Anspruchs auf die Frage an, ob sich bei der Schuldnerin bei Zahlung des Kaufpreises bereits eine Unterbilanz bestand oder ob durch diese Auszahlung eine Unterbilanz entstand. Da das Berufungsgericht dazu keine Feststellungen getroffen hatte, war seine Entscheidung auch insoweit aufzuheben.

Die Anrechnungsproblematik zeigte sich in der o.g. Feststellung 5. Da das zugesagte Gesellschaftsvermögen auch nach Anerkennung der bilanziellen Betrachtungsweise zumindest tatsächlich erbracht werden muss und auch bei einer verdeckten Sacheinlage nicht aus dem übrigen Gesellschaftsvermögen finanziert werden darf,<sup>273</sup> kommt eine Anrechnung des Wertes des verdeckt eingelegten Gegenstandes auf die Bareinlageverpflichtung nur insoweit in Betracht, als er nicht überzahlt worden ist. Dann hätte das Gesellschaftsvermögen nicht entsprechend der Gesellschafterzusage hinzugewonnen. Die mögliche Überzahlung entspricht darum der offenen Bareinlagepflicht.

Dazu hat Benz<sup>274</sup> in einer Anmerkung zu diesem Urteil unter Hinweis auf die bisherige Rechtsprechung und das Schrifttum eine griffigere Berechnung der Verrechnung angeboten. Ausgehend von der Einordnung der oben dargestellten Sachlage als sog. gemischte verdeckte Sacheinlage, bei der sich der betroffene Gesellschafter zur Einbringung eines Sachgegenstandes, dessen Wert den festgesetzten Einlagebetrag übersteigt, verpflichtet und sich diesen Mehrwert bar auszahlen oder als Darlehensforderung gegen die Gesellschaft gutschreiben lässt, stellt er zunächst den Kern des Problems dar. Der bestehe darin, dass die Anrechnungslösung nur den Wert des verdeckt eingelegten Gegenstands in Relation zur übernommenen Einlageverpflichtung setzt, die bei der Gesellschaft als Kaufpreis abfließenden Barmittel aber nicht berücksichtigt. Diese beschränkte Sichtweise gehe so lange gut, wie sich die pro forma erbrachte Geldeinlage

---

<sup>273</sup> BGH, Urt. v. 22.3.2010 - II ZR 12/08, BGHZ 185, 44: Es ist zu berücksichtigen, „dass die Anrechnung nach §§ 19 Abs. 4, 56 Abs. 2 GmbHG wegen des Grundsatzes der realen Kapitalaufbringung nicht zulasten des übrigen Gesellschaftsvermögens der Schuldnerin gehen darf.“

<sup>274</sup> Benz, MittBayNot 2011, 65ff. (72).

(Barzufluss bei der Gesellschaft) und der als Vergütung im Rahmen des Sachgeschäfts an den Gesellschafter gezahlte Betrag (Barabfluss bei der Gesellschaft) decken. Bei der verdeckten gemischten Sacheinlage sei das jedoch per definitionem gerade nicht der Fall. Die Anrechnungslösung müsse hier deshalb modifiziert werden. Das sei - bei allen Streitigkeiten im Detail - allgemein anerkannt.<sup>275</sup>

Die Grundformel der Anrechnungslösung laute:

Einlageschuld = Nominalwert der Bareinlage – Sachwert.

Hat man nun mit dem BGH vom anzurechnenden Sachwert den Nominalwert der Bareinlage übersteigenden Kaufpreisteil abzuziehen, verlängere sich die Gleichung wie folgt:

Einlageschuld = Nominalwert der Bareinlage – (Sachwert – [Kaufpreis – Nominalwert der Bareinlage]).

Löst man die Klammern auf, ergebe sich:

Einlageschuld = Nominalwert der Bareinlage – Sachwert + Kaufpreis – Nominalwert der Bareinlage.

Die Variable „Nominalwert der Bareinlage“ kürzt sich heraus:

Einlageschuld = Kaufpreis – Sachwert.

Im Ergebnis bestehe die Einlageschuld des betroffenen Gesellschafters nach Anrechnung somit schlicht in Höhe der Differenz zwischen dem von der Gesellschaft bezahlten Kaufpreis und dem tatsächlichen Wert des verdeckt eingebrachten Gegenstands fort. Der Minderwert der verdeckten Sacheinlage führe zur Anrechnungssperre und sei als schädliche Rückzahlung zu behandeln.<sup>276</sup>

### **ccc. Ergebnis**

Es droht also weiterhin eine Haftung für nicht ordnungsgemäß erbrachte Einlagen, aber auch bei mangelnder Nachweisbarkeit der geleisteten Einlage. Denn der Gesellschafter bleibt auch nach aktueller Rechtsprechung nach dem MoMiG

---

<sup>275</sup> Siehe zur Problematik nach neuer Rechtslage auch Maier Reimer/Wenzel, ZIP 2008, 1449ff. (1452); Bayer, in: Lutter/Hommelhoff, GmbHG, § 19 Rn. 91f.; Schwandtner, in: MüKo-GmbHG, § 19 Rn. 285ff.; Pentz, in: Rowedder/Schmidt-Leithoff, GmbHG, § 19 Rn. 108, 141ff.

<sup>276</sup> Zu diesem Ergebnis kommen auch Hirte, ZInsO 2008, 689ff. (691.); Sernetz, ZIP 2010, 2173ff. (2181).

darlegungs- und beweispflichtig.<sup>277</sup> Die Darstellung in den Jahresabschlüssen reicht grundsätzlich nicht aus. Die Verjährung richtet sich nach § 19 Abs. 6 GmbHG.

## **bb. Die Neuregelung und Streitfragen beim Hin- und Herzahlen**

### **aaa. Allgemeines**

Die Rechtsprechung nahm bisher beim Hin- und Herzahlen eine Verletzung der Grundsätze effektiver Kapitalaufbringung an, unabhängig davon, ob der Rückzahlungsanspruch vollwertig ist.<sup>278</sup>

Das MoMiG führt durch § 19 Abs. 5 GmbHG nun eine bilanzielle Betrachtungsweise ein:

*Ist vor der Einlage eine Leistung an den Gesellschafter vereinbart worden, die wirtschaftlich einer Rückzahlung der Einlage entspricht und die nicht als verdeckte Sacheinlage im Sinne von Absatz 4 zu beurteilen ist, so befreit dies den Gesellschafter von seiner Einlageverpflichtung nur dann, wenn die Leistung **durch einen vollwertigen Rückgewähranspruch gedeckt ist, der jederzeit fällig ist oder durch fristlose Kündigung durch die Gesellschaft fällig werden kann. Eine solche Leistung oder die Vereinbarung einer solchen Leistung ist in der Anmeldung nach § 8 anzugeben.***<sup>279</sup>

Eine Rückzahlung steht danach der Kapitalaufbringung bei vollwertigem Rückzahlungsanspruch nicht mehr entgegen, soweit der Rückzahlungsanspruch jederzeit fällig ist oder durch fristlose Kündigung fällig gestellt werden kann. Das Hin- und Herzahlen ist jedoch in der Anmeldung offenzulegen, damit die registergerichtliche Prüfung des Vorliegens der Voraussetzungen des § 19 Abs. 5 GmbHG gewährleistet ist. Auch mit diesem Absatz bekennt sich der Gesetzgeber zu einer wirtschaftlichen Betrachtung. Das wird besonders deutlich, wenn spätere unvorhersehbare negative Entwicklungen in der Bonität des Gesellschafters lt.

---

<sup>277</sup> Dazu BGH, Beschluss v. 15.4.2014 - II ZR 61/13, BeckRS 2014, 12288; Hinweisbeschluss v. 17.9.2013 - II ZR 142/12, BeckRS 2014, 01942; OLG Jena, Beschluss v. 9.4.2013 - 2 U905/12, ZInsO 2014, 42.

<sup>278</sup> BGH Urt. v. 4.11.2003 - II ZR 171/01, BGHZ 157, 72; v. 16.1.2006 - II ZR 76/04, BGHZ 166, 8.

<sup>279</sup> Die betonende Fassung stammt von der Verfasserin.

RegE trotz der notwendigen bilanziellen Abwertung nicht zu einer verbotenen Auszahlung führen.<sup>280</sup>

Gedeckt ist auch das Her- und Hinzahlen.<sup>281</sup> „Da nach altem Recht beide Fallgruppen gleich behandelt wurden, ist nicht ersichtlich, warum § 19 Abs. 5 GmbHG nun zu einer unterschiedlichen Behandlung des Her- und Hinzahlens führen sollte, die im Übrigen nicht mit der neu eingeführten bilanziellen Betrachtungsweise im Haftkapitalsystem in Einklang zu bringen ist.“<sup>282</sup>

Wann die einzelnen Tatbestandsmerkmale einer erfolgreichen Einwendung der rechtzeitigen Vereinbarung, der Anforderungen an den vollwertigen Rückgewähranspruch und seine mögliche Fälligkeitsstellung und die ordnungsgemäße Anmeldung vorliegen, wird im Schrifttum mit unterschiedlichen Anforderungen beantwortet. Einig ist man sich nur insoweit, dass die Darlegungs- und Beweislast, für die das Gesetz - im Gegensatz zur verdeckten Sacheinlage - keine explizite Regelung trifft, beim betroffenen, die Einwendung geltendmachenden Gesellschafter liegt.<sup>283</sup>

Zu den einzelnen Tatbestandsmerkmalen Folgendes:

Zum vollwertigen Rückgewähranspruch: Der Nachweis eines vollwertigen Rückgewähranspruch wird i.d.R. durch ein Sachverständigengutachten geführt werden. Als Nachweis reicht auch eine positive Ratingbewertung durch eine anerkannte Ratingagentur aus.<sup>284</sup> Nach anderer Ansicht<sup>285</sup> ist auf die handelsbilanziellen Grundsätze abzustellen, wonach die Forderung voll aktivierbar sein muss und kein Wertberichtigungsbedarf bestehen darf. Darum reicht es aus, wenn die Kreditwürdigkeit nicht in absehbarer Weise in Frage gestellt werden muss. Nach Hirte<sup>286</sup> ist „erforderlich für die Vollwertigkeit, ob auch einem Dritten zu denselben Bedingungen ein Darlehen gewährt werden würde; an der

---

<sup>280</sup> Begr. RegE MoMIG, BT-Drucks. 16/6140, S. 94.

<sup>281</sup> Begr. RegE MoMIG, BT-Drucks. 16/6140, S. 34.

<sup>282</sup> ReZori, RNotZ 2011, 125ff. (130f.); a.A. Fastrich, in: Baumbach/Hueck, § 19 Rn. 22 und 75.

<sup>283</sup> BGH, Urt. v. 20.7.2009 - II ZR 273/07, BGHZ 182, 103; Bauer, ZInsO 2011, 1273ff. (1278); Schwandtner, in: MüKo-GmbHG, § 19 Rn. 361; Fastrich, in: Baumbach/Hueck, § 19 Rn. 81; Verse, in: Henssler/Strohn, GmbHG, § 19 Rn. 88, Bayer, in: Lutter/Hommelhoff, GmbHG, § 19 Rn 117.

<sup>284</sup> OLG München, Beschluss v. 17.2.2011 - 31 Wx 246/10, ZIP 2011, 567.

<sup>285</sup> Fastrich, in: Baumbach/Hueck, § 19 Rn. 76.

<sup>286</sup> Hirte, ZInsO 2008, 689ff. (691) unter Berufung auf Begr. RegE MoMIG, BT-Drucks. 16/6140, S. 99.

*Vollwertigkeit fehlt es dementsprechend bei nicht oder gering verzinslichen Darlehen ebenso wie bei ungesicherten Darlehen, sofern sich dies nicht in den Konditionen niederschlägt; dabei kommt es sowohl hinsichtlich des Darlehens wie auch hinsichtlich einer etwaigen Sicherheit auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Ausreichung an.“* Bauer<sup>287</sup> und Altmeppen<sup>288</sup> sind der Auffassung, dass bereits geringste Zweifel an der Bonität für eine Ablehnung ausreichen.

Zur jederzeitigen Fälligkeit verlangt Bauer<sup>289</sup> zusätzlich eine entsprechende Vereinbarung. Das Recht zur außerordentlichen, fristlosen Kündigung nach § 490 Abs. 1 BGB reiche nicht aus.

Für die rechtzeitige (ausdrückliche oder konkludente) Vereinbarung vor der Einlage reicht ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen den gegenläufigen Zahlungsströmen aus. Denn dann wird eine entsprechende Abrede, allerdings widerleglich vermutet.<sup>290</sup> Umstritten ist die Behandlung von Fällen, in denen die Vereinbarung erst nach der Einlageleistung getroffen wurde. Die h.M.<sup>291</sup> geht davon aus, dass schon mit der Erbringung der Einlage der Kapitalaufbringungsprozess abgeschlossen ist, § 19 Abs. 5 GmbHG nicht anwendbar ist und sich die nachträglich vereinbarte Rückgewähr nach den Kapitalerhaltungsregeln gem. § 30 GmbHG richtet. Einig ist man sich, dass die Einlage ordnungsgemäß erbracht worden sein muss.<sup>292</sup> Dazu reicht die Aufrechnung der Einlageforderung mit dem Anspruch des Gesellschafters auf Rückgewähr nicht aus, da dieses als widersprüchliche Umgehung einzuordnen wäre.<sup>293</sup>

---

<sup>287</sup> Bauer, ZInsO 2011, 1273ff. (1278).

<sup>288</sup> Altmeppen, ZIP 2009, 345ff. (349, 353).

<sup>289</sup> Bauer, ZInsO 2011, 1273ff. (1278).

<sup>290</sup> Vgl. Bayer, in: Lutter/Hommelhoff, GmbHG, § 19 Rn. 108.

<sup>291</sup> Vgl. Fastrich, in: Baumbach/Hueck, § 19 Rn. 73; Schwandtner, in: MüKo-GmbHG, § 19 Rn. 332; Bayer, in: Lutter/Hommelhoff, GmbHG, § 19 Rn. 109; Rezori, RNotZ 2011, 125ff. (129); a.A. Wälzholz, MittBayNot 2008, 425 (435); Büchel, GmbHR 2007, 1065 (1067); Bartels, in: Borg/Schäfer-GmbHG, § 19 Rn. 42.

<sup>292</sup> Vgl. Bayer, in: Lutter/Hommelhoff, GmbHG, § 19 Rn. 107; Fastrich, in: Baumbach/Hueck, § 19 Rn. 75; Bartels, in: Borg/Schäfer-GmbHG, § 19 Rn. 44.

<sup>293</sup> So im Ergebnis auch Rezori, RNotZ 2011, 125ff. (130), der den Vorgang wegen der Subsidiarität des § 19 Abs. 5 gegenüber Abs. 4 GmbHG (vgl. dazu Begr. RegE MoMiG, BT-Drucks. 16/6140, S. 34) als verbotene verdeckte Sacheinlage ansieht.

Höchstrichterlich geklärt ist, dass die ordnungsgemäße Anmeldung konstitutive Voraussetzung ist.<sup>294</sup>

### **bbb. Zur Verschleierung und ihren Konsequenzen**

Zur Verschleierung eines Hin- und Herzählens bzw. in umgekehrter Richtung sind - soweit ersichtlich - keine Entscheidungen zu finden. Eine kreative Gestaltung ist dem Urteil des BGH vom 10. Januar 2017<sup>295</sup> zum Aktienrecht zu § 57 Abs. 1 AktG zu entnehmen.

Dem lag folgender verkürzter Sachverhalt zugrunde: Eine AG bot vor dem Börsengang der im Jahr 1998 ihren Mitarbeitern die bevorrechtigte Zeichnung von Aktien an. Zahlreiche Interessenten hatten weder genügend Eigenkapital für den Kauf von Aktien noch konnten sie die für eine Fremdfinanzierung erforderliche bankübliche Sicherheit stellen. Die D. Bank AG gewährte 264 Aktienerwerbern am 19. August 1998 Darlehen zur Finanzierung der jeweiligen Kaufpreise in Höhe von insgesamt 8, 2 Mio. DM gegen Verpfändung der Aktien. Im Gegenzug verpfändeten die AG zur Besicherung dieser Darlehen ein ihr zustehendes Kontoguthaben. 2001 forderte die Bank nach Kursverlusten der verpfändeten Aktien die noch verbliebenen Mitarbeiteraktionäre zur Darlehensrückzahlung auf und befriedigte sich wegen der auf gut 1,4 Mio. Euro bezifferten Außenstände aus der von der AG gestellten Sicherheit.

Für das hier anstehende Problem entschied der BGH:

1. *„Die Bestellung einer dinglichen Sicherheit für ein Darlehen des Aktionärs bei einem Dritten ist eine "Auszahlung" an den Aktionär. Der Vermögensvorteil, der dem Aktionär zugewandt wird, liegt in der Besicherung (vgl. BGH, Urteil vom 31. Mai 2011 – II ZR 141/09, BGHZ 190, 7 Rn. 21 – Dritter Börsengang; vgl. zur GmbH Urteil vom 18. Juni 2007 – II ZR 86/06, BGHZ 173, 1 Rn. 12). ... Die übrigen Gläubiger haben im Umfang der Sicherheit keinen Zugriff mehr auf das Vermögen der Aktiengesellschaft, die die Verwertung zugunsten des Sicherungsnehmers bei Fälligkeit auch nicht verhindern kann.“*

---

<sup>294</sup> BGH, Urt. v. 20.7.2009 - II ZR 273/07, BGHZ 182, 103; Urt. v. 16.2.2009 - II ZR 120/07, BGHZ 180, 38; OLG München, Beschluss v. 17.2.2011 - 31 Wx 246/10, ZIP 2011, 567; OLG Schleswig, Beschluss v. 9.5.2012 - 2 W 37/12, GmbHR 2012, 908.

<sup>295</sup> BGH, Urt. v. 10.1.2017 - II ZR 94/15, BB 2017, 588.

2. *„Wenn wie hier der Rückzahlungsanspruch des Sicherungsnehmers für ein an den Aktionär ausgereichtes Darlehen besichert wird, ist der "Gegenleistungs- oder Rückzahlungsanspruch" entsprechend den Grundsätzen bei der Ausreichung eines Darlehens durch die Gesellschaft unmittelbar an den Aktionär vollwertig, wenn nach einer vernünftigen kaufmännischen Beurteilung ein Forderungsausfall für den Darlehensrückzahlungsanspruch unwahrscheinlich ist (vgl. BGH, Urteil vom 1. Dezember 2008 – II ZR 102/07, BGHZ 179, 71 Rn. 13 – MPS). ... Wenn der das Darlehen in Anspruch nehmende Aktionär voraussichtlich zur Rückzahlung in der Lage sein wird, also seine Bonität ausreichend ist, ist die Inanspruchnahme der Sicherheit unwahrscheinlich.“*
3. *„Das Berufungsgericht verneint aber ohne Rechtsfehler, dass die Besicherung durch Verpfändung der Aktiendepots genügte, einen Forderungsausfall der Nebenintervenientin unwahrscheinlich zu machen. ... Auf einen bleibenden oder steigenden Kurswert der Aktien konnten die Beklagten nach vernünftiger kaufmännischer Betrachtung ... nicht vertrauen. Es handelte sich um ein spekulatives Geschäft. ... Daraus folgt, dass es nicht auf den aktuellen Wert der Aktien bei der Bestellung der Sicherheit ankam, sondern auf die voraussichtliche künftige Wertentwicklung.“* Darum ist *„nicht entscheidungserheblich, ob bereits Anhaltspunkte für einen signifikanten Kursrückgang bis zum Zeitpunkt der Fälligkeit des Darlehensrückzahlungsanspruchs bestanden.“* Die Einholung eines aktuellen Sachverständigengutachtens zur Werthaltigkeit des Aktiendepots hätte also nicht weitergeholfen.

Danach bietet sich folgende Gestaltung einer Einlagenerbringung in Form eines Her- und Hinzahlens an: Entsprechend den Vorgaben des § 19 Abs. 4 GmbHG (rechtzeitige Vereinbarung, Anforderungen an den vollwertigen Rückgewähranspruch und seine mögliche Fälligkeitsstellung und die ordnungsgemäße Anmeldung) sichert eine Finanzierung durch eine Bank die Einlagenerbringung eines vermögensschwachen Gesellschafters ab, weil ihr zusätzlich zur Verpfändung dieses Anteils durch den Gesellschafter die Gesellschaft selbst eine ausreichende Sicherheit gewährt.

Dann liegt in der Absicherung der sonst nicht möglichen Finanzierung die (mittelbare) Herzahlung (s.o.: *„Der Vermögensvorteil, der dem Aktionär zugewandt*

wird, liegt in der Besicherung.“). Darum bleibt trotz der Rückkehr zum bilanziellen Denken durch das MoMiG und der Absicherung der finanzierenden Bank entscheidend für die Gefahr der vollständigen Nachleistung der Einlage die Wahrscheinlichkeit eines Forderungsausfalls des Darlehensrückzahlungsanspruchs der finanzierenden Bank gegen den Gesellschafter. Der Erfolg der Gestaltung hängt also davon ab, ob der Gesellschafter aus der ex-ante-Perspektive zur Darlehensrückzahlung in der Lage ist. Ohne seine Bonität würde die Gestaltung als verschleierte, nicht § 19 Abs. 4 GmbHG-gerechte Einlagenerbringung bewertet werden, weil der Wert des Anteils unsicher ist. Der Bedarf seiner Finanzierungsunterstützung ist ein zu widerlegendes Indiz.

### **cc. Die Neuregelung und Streitfragen bei verbotenen Auszahlungen gem. § 30 Abs. 1 Satz 1 GmbHG**

Bei dem Grundsatz, dass Zahlungen an den Gesellschafter aus dem Vermögen der GmbH eine nach § 30 Abs. 1 GmbHG verbotene Auszahlung ist, wenn dadurch das Vermögen der GmbH unter die Stammkapitalziffer sinkt oder eine bilanzielle Überschuldung vertieft wird, ist es geblieben.<sup>296</sup> Das gilt auch für die Darlegungs- und Beweislast zu Lasten der Gesellschaft.<sup>297</sup>

Allerdings findet das Ausschüttungsverbot nach § 30 Abs. 1 Satz 2 Alt. 2 keine Anwendung auf Leistungen aus dem gebundenen Vermögen der Gesellschaft, sofern diese durch einen vollwertigen Gegenleistungs- bzw. Rückzahlungsanspruch gegenüber dem die Leistung empfangenen Gesellschafter gedeckt ist. Für diese tatsächliche Deckung ist der Gesellschafter darlegungs- und beweispflichtig.<sup>298</sup>

Durch das Urteil vom 21. März 2017<sup>299</sup> hat der BGH zwei neue, durch das MoMiG entstandene Fragen geklärt: Eine verbotene Auszahlung im Sinn von § 30 Abs. 1 Satz 1 GmbHG zu Lasten des zur Erhaltung des Stammkapitals erforderlichen Vermögens liegt mit der Bestellung einer dinglichen Sicherheit für einen

---

<sup>296</sup> BGH, Urt. v. 21.3.2017 - II ZR 93/16, BB 2017, 1362; Urt. v. 9.12.2014 - II ZR 360/13, ZIP 2015, 322.

<sup>297</sup> Dazu ausführlich Bayer/Illhardt, GmbHR 2011, 638ff. (640).

<sup>298</sup> Ekkenga, in: MüKo-GmbHG, § 30 Rn. 136; Fastrich, in: Baumbach/Hueck, § 30 Rn. 65; Heidinger, in: Michalski-K-GmbHG, § 30 Rn. 143; Thiessen, in: Bork/Schäfer - GmbHG, § 30 Rn. 184; Bayer/Illhardt, GmbHR 2011, 638ff. (641); Porzelt, GmbHR 2016, 627ff. (628).

<sup>299</sup> BGH, Urt. v. 21.3.2017 - II ZR 93/16, BB 2017, 1362.

Darlehensrückzahlungsanspruch eines Sicherungsnehmers gegen den Gesellschafter vor, wenn der Gesellschafter nicht voraussichtlich zur Rückzahlung in der Lage ist (§ 30 Abs. 1 Satz 2 GmbHG) und zudem eine Unterbilanz entsteht oder vertieft wird. Damit und nicht erst mit der Verwertung der Sicherheit beginnt die Verjährung der Erstattungsansprüche der Gesellschaft nach § 31 Abs. 5 Satz 2 GmbHG.

Dabei kommt er unter Verweisung auf das einschlägige Schrifttum zu folgenden Feststellungen:

1. Das Auszahlungsverbot betrifft - wie bereits nach Rechtsprechung aus Zeiten des Eigenkapitalersatzrechts - *„nicht nur Geldleistungen an Gesellschafter, sondern Leistungen aller Art. Auch mit der Überlassung einer Grundschuld für Zwecke der Kreditbeschaffung wird dem Gesellschafter Vermögen der Gesellschaft zur Verfügung gestellt.“* ... *„Die übrigen Gläubiger haben im Umfang der Sicherheit keinen Zugriff mehr auf das Vermögen der Gesellschaft, die die Verwertung zugunsten des Sicherungsnehmers bei Fälligkeit auch nicht verhindern kann.“* ... *„Dafür spricht auch die Gleichbehandlung der mittelbaren Finanzierung mit einer direkten Finanzierung des Gesellschafters durch ein Darlehen (MünchKommGmbHG/Ekkenga, 2. Aufl., § 30 Rn. 140; Schön, ZHR 159 [1995], 351, 356; Habersack/Schürnbrand, NZG 2004, 689, 696; Freitag, Der Konzern, 2011, 330, 331).“* ... *„Dass sich die Bestellung der Sicherheit in der Handelsbilanz nicht unmittelbar auswirkt (§ 251 Satz 1 HGB), steht dem nicht entgegen.“* ... *„Eine strikte Orientierung an den Bilanzierungsgrundsätzen für die Handelsbilanz wird diesen Fallgestaltungen nicht gerecht. Vielmehr ist mit dem “bilanziellen” Denken eher eine wirtschaftliche Betrachtungsweise gemeint (Fastrich in Baumbach/Hueck, GmbHG, 21. Aufl., § 30 Rn 62; Altmeppen in Roth/Altmeppen, GmbHG, 8. Aufl., § 30 Rn. 145).“*

2. *„Zu einer Auszahlung kommt es nicht erst, wenn eine Inanspruchnahme der Sicherheit droht (so aber im Ergebnis Michalski/Heidinger, GmbHG, 2. Aufl., § 30 Rn. 95, 207; Thiessen in Bork/Schäfer, GmbHG, 3. Aufl., § 30 GmbHG Rn. 42 f.; Winkler/Becker, ZIP 2009, 2361, 2363; Dampf, Der Konzern 2007, 157, 165; Sutter/Masseli, WM 2010, 1064, 1068; Steinbeck, WM 1999, 885, 887).“* ... *„Ob der Darlehensgeber und Sicherungsnehmer auf die Sicherheit zugreifen wird, hängt davon ab, ob der Gesellschafter aus der ex-ante-Perspektive zur*

*Darlehensrückzahlung in der Lage ist (BGH, Urteil vom 10. Januar 2017 – II ZR 94/15, ZIP 2017, 472 Rn. 18 zu § 57 Abs. 1 Akt).“ ... Ist der Freistellungs- bzw. Rückzahlungsanspruch „bei der Bestellung der Sicherheit nicht werthaltig, liegt bereits darin die Auszahlung im Sinne von § 30 Abs. 1 Satz 1 GmbHG und sind nachfolgende Verschlechterungen ohne Bedeutung.“*

3. Bei Werthaltigkeit „liegt auch bei der Stellung einer dinglichen Sicherheit der vom Gesetzgeber im MoMiG mit der bilanziellen Betrachtungsweise zugelassene „Aktivtausch“ vor, der nach § 30 Abs. 1 Satz 2 GmbHG eine Bewertung als Auszahlung ausschließt (vgl. MünchKommGmbHG/Ekkenga, GmbHG, 2. Aufl., § 30 Rn. 253 ff.; Altmeyen in Roth/Altmeyen, GmbHG, 8. Aufl., § 30 Rn. 125; Fastrich in Baumbach/Hueck, GmbHG, 21. Aufl., § 30 Rn. 62; Freitag, WM 2007, 1681, 1685).“ ... „Eine negative Entwicklung lässt die ex ante bestehende Vollwertigkeit des Freistellungsanspruchs nicht rückwirkend entfallen.“ ... „Der Gläubigerschutz durch Kapitalerhaltung ist insoweit geschwächt. Diese Schwächung beruht aber auf der Entscheidung des Gesetzgebers, einen Tausch von vorhandenen Vermögenswerten in einen Anspruch gegen den Gesellschafter zuzulassen.“

4. „Die Auszahlung und damit die Bestellung der Sicherheit sind nach § 30 Abs. 1 Satz 1 GmbHG verboten, wenn der Wert des Vermögensabflusses durch die Bestellung der Sicherheit, der einer unterstellten Verwertung im Zeitpunkt der Bestellung entspricht (vgl. Hommelhoff in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 19. Aufl., § 30 Rn. 35), durch den potentiellen Freistellungsanspruch nicht ausgeglichen wird und die rechnerische Unterdeckung - unabhängig davon, ob sie sich in einer Handelsbilanz abbilden würde - zu einer Unterbilanz führt oder eine Unterbilanz vertieft.“

5. „Führt der Vermögensabfluss dagegen nicht zu einer Unterbilanz oder vertieft er nicht eine bestehende Unterbilanz, ist die Auszahlung an den Gesellschafter erlaubt und es entsteht kein Erstattungsanspruch (Habersack in Ulmer/Habersack/Löbke, GmbHG, 2. Aufl., § 30 Rn. 98). Eine weitergehende Verschlechterung der Werthaltigkeit des Freistellungsanspruchs oder das spätere Entstehen einer Unterbilanz sind dann ebenfalls ohne Bedeutung.“

6. „Die Sicherheit scheidet bereits mit der Bestellung aus dem Vermögen der Gesellschaft aus. Die Minderung des Vermögens besteht im Zeitpunkt der Bestellung der Sicherheit nicht nur in einer Risikoübernahme, wenn der

*Freistellungsanspruch nicht werthaltig ist.*“ Damit und nicht erst mit der Verwertung der Sicherheit beginnt die Verjährung der Erstattungsansprüche der Gesellschaft nach § 31 Abs. 5 Satz 2 GmbHG.

Damit sind für betroffene Gesellschafter/Eigner und ihre Berater auch im Umgang mit §§ 30, 31 GmbHG nachvollziehbare Handlungs- bzw. Nichthandlungsanweisungen gegeben worden. Insbesondere ist die wirtschaftliche Betrachtungsweise und die darauf beruhende bilanzielle Bewertung der Auszahlung unabhängig von einer Orientierung an handelsrechtliche Grundsätze bestätigt worden. Entscheidend ist die Bestellung der Sicherheit<sup>300</sup> und nicht die drohende Inanspruchnahme<sup>301</sup> oder gar erst die tatsächliche Verwertung.<sup>302</sup> Bei Werthaltigkeit liegt der vom Gesetzgeber im MoMiG mit der bilanziellen Betrachtungsweise zugelassene “Aktivtausch” vor, der nach § 30 Abs. 1 Satz 2 GmbHG eine Bewertung als Auszahlung ausschließt. Eine negative Entwicklung lässt die ex ante bestehende Vollwertigkeit des Freistellungsanspruchs nicht rückwirkend entfallen.<sup>303</sup> Die Schwächung des Gläubigerschutzes wird insoweit in Kauf genommen. Vermindert wird die Durchschlagskraft der Kapitalerhaltungsvorschriften. Damit ist die Bonität des Begünstigten im Zeitpunkt der Bestellung der Sicherheit zu prüfen und eine verbotene Auszahlung, die zu einer Unterbilanz oder deren Vertiefung führen kann, anzunehmen, wenn der potenzielle Freistellungs- bzw. Rückgriffsanspruch nicht werthaltig ist.<sup>304</sup>

#### **b) Gegen Missbräuche bei zusätzlichen Finanzierungshilfen (§§ 39 Abs. 1 Nr. 5, 44a, 135, 143 InsO)**

Zusätzliche Gesellschafter-Finanzierungshilfen werden nunmehr vom Tatbestand der „Krise“ und den Regeln des Eigenkapitalersatzrechts losgelöst und rein insolvenzrechtlich gelöst durch das sog. insolvenzrechtliche Schutzsystem.

---

<sup>300</sup> So auch Fastrich, in: Baumbach/Hueck, § 30 Rn. 60ff.; Habersack, in: Ulmer/Habersack, GmbHG, § 30 Rn. 96; Ekkenga, in: MüKo-GmbHG, § 30 Rn. 140; Kuntz, ZGR 2017, 917ff. (922).

<sup>301</sup> So Heidinger, in: Michalski, GmbHG, § 30 Rn. 95.

<sup>302</sup> So Thiessen, in: Bork/Schäfer- GmbHG, § 30 Rn. 43; Altmeppen, in: Roth/Altmeppen, GmbHG, § 30 Rn. 112ff.

<sup>303</sup> So auch der Wille des Gesetzgebers (BT-Drucks. 16/6140, S. 41).

<sup>304</sup> Dieser Handlungsanweisung und damit dem Urteil zustimmend Heerma/Bergmann, ZIP 2017, 1261ff. (1262): „Die Entscheidung führt zu einem Mehr an Rechtssicherheit, ...“, die zusätzlich die Konsequenzen für die Geschäftsführung besprechen. Vorbehaltlos zustimmend auch Nordholtz/Hupka, DStR 2017, 1999ff. (2005). Zustimmend Becker, ZIP 2017, 1599ff. mit der Beanstandung einer fehlenden Präzisierung für die Rückzahlungswahrscheinlichkeit (602) und deren Basis (603f.).

## **aa. Die Neuregelung und Streitfragen bei Eigendarlehen (§§ 39 Abs. 1 Nr. 5, 135 Abs. 1 InsO)**

### **aaa. Typische Eigendarlehen**

Ausgangspunkt ist § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO:

*Im Rang nach den übrigen Forderungen der Insolvenzgläubiger werden in folgender Rangfolge, bei gleichem Rang nach dem Verhältnis ihrer Beträge, berichtigt: nach Maßgabe der Absätze 4 und 5 Forderungen auf Rückgewähr eines Gesellschafterdarlehens oder Forderungen aus Rechtshandlungen, die einem solchen Darlehen wirtschaftlich entsprechen.*

Damit werden diese ausstehenden Finanzierungshilfen alle - gleichgültig ob aus gesunden oder ungesunden Zeiten stammend - (vorbehaltlich des Kleinbeteiligungs- und des Sanierungsprivilegs gem. § 39 Abs. 4 und 5 InsO) in den fünften Nachrang eingeordnet. Diese Rangfolge hat zwingenden gesetzlichen Charakter und kann daher nicht abgeändert werden.<sup>305</sup> Forderungen nachrangiger Gläubiger sind gem. § 174 Abs. 3 Satz 1 InsO nur anzumelden, soweit das Insolvenzgericht besonders zur Anmeldung dieser Forderung auffordert.

Aber da es nunmehr keine Unterscheidung zwischen kapitalersetzenden und sonstigen Gesellschafterkrediten gibt, besteht selbst in der Krise kein Auszahlungsverbot mehr und sie sind absicherbar mit der Rechtsfolge eines möglichen Absonderungsrechts<sup>306</sup> in der Insolvenz. Der Gesellschaftergläubiger erfährt nunmehr erst in der Insolvenz der GmbH eine Sonderstellung.

---

<sup>305</sup> OLG Celle, Urt. v. 16.9.2009 - 9 U 26/09: Leitsatz 1: „Die Rangfolge der Befriedigung von Forderungen im Insolvenzverfahren hat zwingenden gesetzlichen Charakter und kann durch eine Vergleichsregelung zwischen einem Gläubiger und dem Insolvenzverwalter nicht mit Wirkung für die daran nicht beteiligten Gläubiger abgeändert werden.“ So auch Bremen, in: Graf-Schlicker-InsO, § 39 Rn. 6; Preuß, in: K/P/B-K-InsO, § 39 Rn. 8; Hirte, in: Uhlenbruck-K-InsO, § 39 Rn. 7; Ehrlicke, in: MüKo-InsO, § 39 Rn. 9; so auch BGH, Beschluss v. 30.4.2015 - IX ZR 196/13, NJW 2015, 3656: „Nach den eindeutigen gesetzlichen Vorgaben der § 39 Abs. 1 Nr. 5, § 135 Abs. 1 und 2 InsO kommt es auf die Krise der Gesellschaft nicht mehr an.“

<sup>306</sup> Jeder, der durchsetzbare Sicherheiten für Gesellschafterdarlehen für möglich hält, muss konsequenterweise auch Absonderungsrechte für möglich halten. Im Ergebnis für die Anerkennung von Absonderungsrechten beispielsweise Hirte, in: Uhlenbruck-K-InsO, § 39 Rn. 19; Lüdke, in: Hamb-K-InsO, § 39 Rn. 71a; Ganter, in: MüKo-InsO, § 52 Rn. 43f.; K. Schmidt/Herchen, in: Schmidt-K-InsO, § 39 Rn. 7f.

Als Korrektiv ergibt sich die Erstattungspflicht nunmehr nach den Anfechtungsregeln, insbesondere nunmehr aus § 135 Abs. 1 InsO:

*Anfechtbar ist eine Rechtshandlung, die für die Forderung eines Gesellschafters auf Rückgewähr eines Darlehens im Sinne des § 39 Abs. 1 Nr. 5 oder für eine gleichgestellte Forderung*

*Sicherung gewährt hat, wenn die Handlung in den letzten zehn Jahren vor dem Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens oder nach diesem Antrag vorgenommen worden ist, oder*

*Befriedigung gewährt hat, wenn die Handlung im letzten Jahr vor dem Eröffnungsantrag oder nach diesem Antrag vorgenommen worden ist.*

Damit tritt die Umqualifizierung in eine rückzahlungspflichtige Gesellschaftsforderung mit ihren Besonderheiten erst mit der Insolvenzeröffnung ein und erfasst auch Rückzahlungen auf Gesellschafterdarlehen, die nach früherem Recht nicht eigenkapitalersetzend waren.<sup>307</sup> Gestundete<sup>308</sup> Tilgungen<sup>309</sup> und Zinszahlungen<sup>310</sup>, die kürzer als ein Jahr vor Insolvenzantrag zurück liegen, und gewährte Sicherheiten, die zehn Jahre zurück liegen, sind ohne die Voraussetzung einer wirtschaftlichen Krise<sup>311</sup> und Gläubigerbenachteiligungsmotive und die Darlehensdauer und der Höhe des Darlehenszinses<sup>312</sup> oder von Gut- oder Bösgläubigkeit oder von der Wirksamkeit oder Vergleichbarkeit des Kausalgeschäfts<sup>313</sup>, also auch unabhängig von einer Zweckbestimmung des Darlehens (z.B. ob nur - wie in vielen Fällen - für die Lohnzahlung oder für eine

---

<sup>307</sup> BGH, Urt. v. 7.3.2013 - IX ZR 7/12, ZIP 2013, 734; Beschluss v. 30.4.2015 - IX ZR 196/13, NJW 2015, 365.

<sup>308</sup> Ein sog. „Stehenlassen“ reicht allein nicht aus (AG Potsdam, Urt. v. 18.2.2016 - 37 C 275/15, BeckRS 2016, 11110). Stundung ist ein Vertrag. Ob er konkludent geschlossen wurde, muss sorgfältigst geprüft werden. Ein Indiz kann eine von der Verkehrsüblichkeit abweichender Fälligkeitsumgang sein (OLG Schleswig, Hinweisbeschluss v. 29.5.2013 - 9 U 15/13, ZIP 2013, 1485). Ein Beispiel bietet KG, Urt. v. 15.7.2016 - 14 U 14/15, ZInsO 2016, 1663, wenn Zeit dafür eingeräumt wird, dass der Schuldner parallel Lösungen auch mit anderen Gläubigern findet. Eine differenzierte Behandlung zwischen kurz- und langfristigen Krediten oder zwischen Geld- und Warenkrediten ist darum obsolet (dazu jüngst Haas, ZIP 2017, 545ff. (549f.)). Vgl. zur Stundung einer Forderung als Darlehen auch BGH, Urt. v. 11.7.2019 - IX ZR 210/18, NZI 2019, 810ff.

<sup>309</sup> Unter Befriedigung sind alle Rechtshandlungen mit Tilgungswirkung aus dem Vermögen der Gesellschaft zu verstehen, auch die Aufrechnung und sonstige Erfüllungssurrogate sowie Rückzahlungen an nahe Angehörige auf Veranlassung oder für Rechnung des Gesellschafters, vgl. Heidinger, in: Michalski-K-GmbHG, §§ 32a, 32b Rn. 259.

<sup>310</sup> Zu den Zinszahlungen vgl. BGH Urt. v. 14.05.2019 - XI ZR 345/18OLG, NJW 2019, 2923; Düsseldorf, Urt. v. 20.5.2014 - I-12 U 87/13, ZInsO 2015, 400; Spiekermann, NZI 2019, 840 (842).

<sup>311</sup> BGH, Beschluss v. 30.4.2015 - IX ZR 196/13, NJW 2015, 3656.

<sup>312</sup> So auch Haas, ZIP 2017, 545ff. (548); Haas, in Baumbach/Hueck, Anh. § 64 Rn.75.

<sup>313</sup> So auch Haas, ZIP 2017, 545ff. (548); Haas, in Baumbach/Hueck, Anh. § 64 Rn.77.

gleichwertige Investition oder Reparatur oder Sanierung) zurückzugewähren.<sup>314</sup> Auch für eine Unterscheidung in anfängliche und nachträgliche Besicherungen gibt der Gesetzgeber - zumindest nach dem Wortlaut - nichts her.<sup>315</sup>

Damit hat der Gesetzgeber in der Interessenabwägung von Gesellschaftergläubigern und sonstigen Gläubigern eine strenge Regelung getroffen. Diese Fristenregelung bewirkt im Ergebnis nicht eine unwiderlegbare Vermutung, sondern nach hier vertretener Ansicht sogar eine Fiktion, und zwar - wegen der Ziele des MoMiG - des abstrakt drohenden Missbrauchs der Gesellschafterstellung in seiner Ausgestaltung als missbräuchliche Rechtsausnutzung der eingenommenen Rechtsstellung eines Drittgläubigers. Ein mögliches rechtzeitiges, widerspruchsfreies Gesellschafterverhalten muss außerhalb der vorgegebenen Fristen abgewickelt sein.<sup>316</sup>

Die dogmatische Herleitung einer unwiderleglichen Vermutung enthält noch Spuren vom Tatbestand der „Krise“ und der Regeln des Eigenkapitalersatzrechts, die - nach dem Willen des Gesetzgebers - überwunden sein sollen. Umgekehrt entfällt die Fiktion außerhalb der genannten Fristen. Außerhalb der Fristen werden Gesellschafter-Darlehensgläubiger den anderen Dritt-/Fremd-Darlehensgläubigern rechtlich gleichgestellt. Es bleiben dann die allgemein geltenden Anfechtungsregeln, insbesondere ist die Gefahr aus § 133 InsO mit der bei der klassischen Betriebsaufspaltung wahrscheinlichen Beweislastumkehr bei Gesellschaftern mit mehr als 25 %-Beteiligung (§ 133 Abs. 2 i.V.m. § 138 Abs. 2 Nr. 1 InsO<sup>317</sup>) anwendbar.<sup>318</sup> Denn § 135 Abs. 1 InsO gibt nur eine gesetzlich angeordnete zusätzliche Erleichterung der Insolvenzanfechtung. Und es greifen jetzt zusätzlich die allgemein rechtlichen Risiken, z.B. aus dem Auszahlungsverbot i.V.m. der Erstattungspflicht der §§ 30 Abs. 1, 31 Abs. 1 GmbHG und aus § 826 BGB.

---

<sup>314</sup> Für diesen Automatismus auch LG Potsdam, Urt. v. 14.9.2016 - 7 S 72/16, ZInsO 2016, 2488.

<sup>315</sup> So auch Gehrlein, NZI 2015, 577ff. (579f.).

<sup>316</sup> Nach der Begr. RegE MoMiG, BT-Drucks. 16/6140, S. 26, soll im Jahr vor der Insolvenz aus Gründen der Vereinfachung auf eine besondere Qualifizierung verzichtet werden. „*Im Grunde geht es hier um fragwürdige Auszahlungen an Gesellschafter in einer typischerweise kritischen Zeitspanne, die einem konsequenten Anfechtungsregime zu unterwerfen sind.*“

<sup>317</sup> Dazu Bangha-Szabo, ZIP 2013, 1058ff. (1060 m.w.N.).

<sup>318</sup> BGH, Urt. v. 18.7.2013 - IX ZR 219/11, NJW 2013, 3035; Urt. v. 22.10.2009 - IX ZR 182/08, ZInsO 2009, 2241; Huber, Beilage ZIP 39/2010, 7ff. (10); Bauer, ZInsO 2011, 1379ff. (1382) befürchtet trotzdem eine Verringerung des Gläubigerschutzes.

Folgerichtig ist darum das Ziel der sich nach dem MoMiG entwickelnden Rechtsprechung zu §§ 39 Abs. 1 Nr. 5, 135 Abs. 1 InsO eine konsequente Missbrauchsverhinderung. Ergebnis sind immer wieder konsequente Auslegungen, die diesem Ziel Rechnung tragen:

Anrechenbare Rückzahlungen müssen nach einer Entscheidung des BGH vom 4. Juli 2013 von ihrer Zweckbestimmung her individuell feststellbar sein. Darlegungs- und beweisbelastet ist insoweit der Anfechtungsgegner, hier also der Gesellschafter.<sup>319</sup> Fallen Rückzahlung, Neudarlehen und wiederum Rückzahlung in das letzte Jahr, so findet nur bei einer besonderen oder durch Auslegung erkennbaren Absprache eine Saldierung statt. Anfechtbar sind solche Kreditrückführungen dann nicht in ihrer Summe, sondern nur bis zur eingeräumten Kreditobergrenze.<sup>320</sup> Grundsätzlich sind einzelne Rückzahlungen aber in voller Höhe zurückzugewähren.<sup>321</sup>

Darum ist auch der alte Streit, ob nicht in Ausnahmefällen hiervon eine Abweichung geboten ist, wenn die Insolvenzeröffnung durch ein unvorhergesehenes Ereignis herbeigeführt wird und die Insolvenzanmeldung zum ehestmöglichen Zeitpunkt erfolgt, der Gesellschafter nach dem bisherigen Recht also gar keine Finanzierungsentscheidung in der Krise zulasten der Gesellschaftsgläubiger getroffen hat, obsolet geworden. Selbst in wirtschaftlich gesunden Zeiten gewährte, aber innerhalb der Frist des § 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO zurückgezahlte Gesellschafterdarlehen unterfallen diesen Konsequenzen.<sup>322</sup>

Und darum ist auch der Streit, ob weiterhin für Überbrückungskredite Ausnahmen in Betracht kommen, obsolet.<sup>323</sup> Der Wegfall der Unterscheidung in einfache und kapitalersetzende Darlehen spricht für eine vom Gesetzgeber gewollte rigorose

---

<sup>319</sup> BGH, Versäumnisurteil v. 4.7.2013 - IX ZR 229/12, BGHZ 199, 77.

<sup>320</sup> BGH, Urt. v. 7.3.2013 - IX ZR 7/12, ZIP 2013, 734.

<sup>321</sup> BGH, Beschluss v. 16.1.2014 - IX ZR 116/13, ZIP 2014, 785; dazu auch Versäumnisurteil v. 4.7.2013 - IX ZR 229/12, BGHZ 199, 77.

<sup>322</sup> Dazu hat der BGH im Beschluss v. 30.4.2015 - IX ZR 196/13, ZInsO 2015, 1149, entschieden, dass auch diese Darlehen nach dem MoMiG stets anfechtbar sind.

<sup>323</sup> So BGH, Versäumnisurteil v. 4.7.2013 - IX ZR 229/12, BGHZ 199, 77; Lütke, in: Hamb-K-InsO, § 135 Rn. 108; Fastrich, in: Baumbach/Hueck, GmbHG, Anhang zu § 30, Rn. 35; a.A., jedenfalls nicht eindeutig für eine allein an die formale Gesellschafterposition anknüpfende, keine Ausnahmen zulassende Auslegung Bitter/Laspeyres, ZInsO 2013, 2289ff. (289f.).

Auslegung. So ausdrücklich der BGH im Urteil vom 4. Juli 2013: *„Nach dieser Bestimmung (§ 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO) ist auch die Tilgung kurzfristiger Überbrückungskredite, die ein Gesellschafter der Insolvenzschuldnerin gewährt, anfechtbar. Der Gesetzgeber hat in dem in § 135 InsO in Bezug genommenen § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO in der Fassung von Art. 9 Nr. 5 MoMiG bewusst auf das Merkmal kapitalersetzend verzichtet und verweist jedes Gesellschafterdarlehen bei Eintritt der Gesellschaftsinsolvenz in den Nachrang (BT-Drucks. 16/6140 S. 56). Dasselbe gilt für § 135 InsO. Rückzahlungen von Gesellschafterdarlehen sind innerhalb der Jahresfrist des § 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO stets anfechtbar (BT-Drucks. 16/6140 S. 57).“*

### **bbb. Der Streit um die Verwertbarkeit von Sicherheiten**

#### **aaaa. Allgemeines**

Diese konsequente Auslegung führt auch dazu, dass nicht nur bei Insolvenzeröffnung für die Darlehensforderung bestehende Sicherungsrechte aus den letzten 10 Jahren nicht durchsetzbar sind<sup>324</sup> bzw. bei Verwertung eine Rückzahlungspflicht entsteht<sup>325</sup>, sondern darüber sogar gestritten wird, ob auch außerhalb der Zehnjahresfrist vorgenommene, also an sich nach dem Wortlaut des § 135 Abs. 1 Nr. 1 InsO noch als Absonderungsrecht verwertbare Sicherheiten für Gesellschafterdarlehen nicht durchsetzbar sind, was insbesondere bei bestellten Grundpfandrechten praktisch wird.

---

<sup>324</sup> So BGH, Urt. v. 26.1.2009 - II ZR 213/07, BGHZ 179, 278: *„Steht wie hier ... fest, dass der – in der Insolvenz der Gesellschaft vom Gesetz mit seiner eigenkapitalersatzrechtlich verstrickten Darlehensforderung zurückgestufte - Gesellschafter (§ 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO a.F.), dem die Gesellschaft für dieses Darlehen eine Sicherheit eingeräumt hat, wegen der Höhe der Gläubigerforderungen seine Rückzahlungsforderung dauerhaft nicht mehr durchsetzen und keinerlei Zahlung erwarten kann, ist er auf Verlangen der Gesellschaft verpflichtet, die Sicherheit freizugeben (Urt. v. 27. November 2000 - II ZR 179/99, ZIP 2001, 115; Goette/Kleindiek, Eigenkapitalersatzrecht in der Praxis 5. Aufl. Rdn. 168; Löwisch, Eigenkapitalersatzrecht (2007) Rdn. 29). In einem solchen Fall wird der Sicherheit die vertragliche Rechtsgrundlage entzogen, weil sich der Sicherungszweck erledigt hat. Der Beklagte ist deshalb verpflichtet, die Löschung der Grundschulden zu bewilligen und die Grundschuldbriefe herauszugeben.“*

Dagegen noch unentschieden der 10. Senat (BGH, Urt. v. 28.6.2012 - IX ZR 191/11, BGHZ 193, 378): *„Mit dem Nachrang der klägerischen Forderung stand nach dem vor dem 1. November 2008 geltenden Recht zugleich fest, dass sie aus der Globalabtretung der Kundenforderungen gegenüber dem Beklagten kein Absonderungsrecht herleiten konnte ... (vgl. BGH, Urteil vom 19. September 1996 - IX ZR 249/95, BGHZ 133, 298, 305). Das zieht die Revision nicht in Zweifel. ... so dass offen bleiben kann, ob ... dem Absonderungsrecht nach der gesetzlichen Neuregelung unabhängig von der Insolvenzanfechtung die Anerkennung zu versagen wäre.“*

<sup>325</sup> BGH, Urt. v. 18.7.2013 - IX ZR 219/11, NJW 2013, 3035.

Der Streit geht um eine Grundsatzfrage. Können Gesellschafterdarlehen also überhaupt abgesichert werden, ohne dass §§ 39 Abs.1 Nr. 5, 135 Abs. 1 Nr. 1 InsO zur Anfechtbarkeit führen?<sup>326</sup> Diese Frage war an sich ohne Relevanz im früheren Eigenkapitalersatzrecht, weil eigenkapitalersetzende Darlehen als Eigenkapital eingeordnet wurden und Eigenkapital nicht besichert werden kann.<sup>327</sup>

Nach einer Meinung<sup>328</sup> ergibt sich eine sog. Befriedigungssperre bereits aus dem in § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO festgelegten Nachrang für alle besicherten Gesellschafterforderungen unabhängig von einer Befristung.<sup>329</sup> Sicherheiten für Forderungen, die dem Nachrang des § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO unterliegen, sollen vom Gesetz unerwünscht sein. „... *der Gesetzgeber hat unzweifelhaft angeordnet, dass die Subordination des Gesellschafterdarlehens (§ 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO) auf seine Besicherung durchschlägt (§ 135 Abs. 1 Nr. 1 InsO).*“<sup>330</sup> Folgerichtig könnten im Ergebnis keine Gesellschafterdarlehen anfechtungsfest besichert werden. Das würde einen über § 133 InsO hinausgehenden effektiven Anwendungsbereich eröffnen.<sup>331</sup> Andere sehen in der Zehnjahresfrist eine zeitliche Begrenzung für die Geltendmachung des Nachrangs.<sup>332</sup>

Für andere kommt es auf die Anfechtbarkeit an. Anfechtung und Nachrang seien konzeptionell zu trennen,<sup>333</sup> so dass darum nur außerhalb der Zehnjahresfrist eine insolvenzfeste Sicherheit in Frage kommt.<sup>334</sup> Sie sehen im Nachrang im Insolvenzverfahren allein eine verfahrensrechtliche Regelung, die nicht zu einer materiellrechtlichen Sperre für die Bestellung von Sicherheiten führen könne.

---

<sup>326</sup> Abzugrenzen ist davon die Frage, ob andere Anfechtungsgründe, insbesondere § 133 InsO zur erfolgreichen Anfechtung führen können.

<sup>327</sup> So auch Mylich, ZIP 2013, 2444ff. (2444). Siehe dazu auch das Urteil des BGH vom 24. März 1980 zu abgesicherten Darlehen (BGH, Urt. v. 24.3.1980 - II ZR 213/77, BGHZ 76, 326).

<sup>328</sup> Eine noch differenzierendere Darstellung des Meinungsstreits gibt Köth, ZGR 2016, 541 (550-553).

<sup>329</sup> Altmeyen, ZIP 2013, 1745ff. (1749ff.); Hölzle, ZIP 2013, 1992ff. (1995); Brinkmann, ZGR 2017, 708ff. (730).

<sup>330</sup> Altmeyen, ZIP 2013, 1745ff. (1750). Das sieht Bitter, ZIP 2013, 1998ff. (1999) anders mit der Aussage, Altmeyen lese in die Vorschriften etwas hinein, was dort offensichtlich nicht steht.

<sup>331</sup> Auf diesen Effekt weist Gehrlein, NZI 2016, 577ff. (579) hin.

<sup>332</sup> Preuss, in: K/P/B-K- InsO, § 135 Rn. 12.

<sup>333</sup> Mylich, ZIP 2013, 2444ff. (2446).

<sup>334</sup> Bitter, ZIP 2013, 1497ff. (1503); ZIP 2013, 1998ff. (2000f.), 2019, 666ff.; Mylich, ZIP 2013, 2444ff. (2445); Köth, ZGR 2016, 541ff. (579f.).

Andere berufen sich bei zwischenzeitlichen Sicherheiten auf den Bargeschäftseinwand des § 142 InsO, also nur für sog. anfänglichen Sicherheiten, wenn der Darlehensrückzahlungsbetrag im engen zeitlichen Zusammenhang besichert wurde.<sup>335</sup> Zum Teil wird angenommen, dass eine fehlende Gläubigerbenachteiligung als zwingende Voraussetzung einer Anfechtbarkeit (§ 129 Abs. 1 Satz 1 InsO) vorliegen könnte, wenn der Wert des durch die Rückzahlung der Darlehenssumme der in die Masse zurückfallenden Sicherheit zumindest entspricht.<sup>336</sup>

Dieser Streit ist keine Rechthaberei, weil jede Seite „gute, logisch konsequente“ Argumente findet. Aber er zeigt - wie auch bei anderen Folgediskussionen - für komplexe Sachverhalte gesetzgeberische Mängel beim MoMiG.

#### **bbbb. Der BGH**

Zum Bargeschäftseinwand hat der BGH entschieden: *„Die Frage der Anwendbarkeit des Bargeschäftseinwands des § 142 InsO auf die Rückzahlung des Darlehens eines Gesellschafters innerhalb des nach § 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO maßgeblichen Zeitraums stellt sich nicht. Die Rückzahlung eines Darlehens kann nicht als Bargeschäft gewertet werden (vgl. BGH, Urteil vom 13. April 2006 - IX ZR 158/05, ZInsO 2006, 712 Rn. 33). Nach § 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO sind auch kurzfristige Überbrückungsdarlehen anfechtbar (BGH, Urteil vom 7. März 2013 - IX ZR 7/12, ZIP 2013, 734 Rn. 14).“*<sup>337</sup> Das ist eine Grundsatzentscheidung.

Allerdings hat er ein Bargeschäft in einem Urteil zur Konkursordnung für möglich gehalten, wenn eine Sicherung Zug um Zug gegen Gewährung eines Darlehens bestellt wird: *Entscheidend sei, ob „der Gründungsvertrag von einer Verpflichtung der Beklagten überlagert gewesen wäre, gegen Einbringung des Grundstücks als Sacheinlage Zug um Zug eine Grundschuld zu bestellen, die den vom Schuldner zur Finanzierung des Grundstückskaufpreises aufgenommenen Kredit absicherte. In dem Falle wären die miteinander verknüpften gegenseitigen Leistungen*

---

<sup>335</sup> Ausführlich Hiebert, ZInsO 2016, 1679ff. m.w.N. u.a. Bitter, ZIP 1497ff. (1506f.), ZIP 2013, 1998ff. (1999).

<sup>336</sup> So Marotzke, DB 2016, 2495ff. (2499ff.).

<sup>337</sup> BGH, Beschluss v. 7.5.2013 - IX ZR 271/12, NZI 2013, 816.

*gleichwertig gewesen. Für eine Vereinbarung dieses Inhalts hat die Beklagte jedoch nichts vorgetragen.*<sup>338</sup> Darum kann aus diesem Urteil keine Aussage für die Zeit nach dem MoMiG gefunden werden.

In der Entscheidung vom 10.10.2019<sup>339</sup> entschied das OLG Düsseldorf die nach der Änderung des § 142 InsO erneut aufgeworfene Frage, ob sich ein nach § 135 Abs. 1 Nr. 1 InsO in Anspruch genommener Gesellschafter auf das Bargeschäftsprivileg berufen kann, massefreundlich und verneint unter entsprechender Heranziehung der BGH-Rechtsprechung vom 14.02.2019<sup>340</sup> eine Anwendung des § 142 InsO. Danach gilt das Bargeschäftsprivileg nicht bei der Anfechtung der Besicherung eines Gesellschafterdarlehens. Ergänzend begründet der Senat die Nichtanwendung, dass das Darlehen von einem Gesellschafter kam und gerade nicht einem außenstehenden Dritten. Es bleibt abzuwarten, ob die beim BGH anhängige Nichtzulassungsbeschwerde Erfolg haben wird.<sup>341</sup>

In der selben Entscheidung bejahte er auch die Streitfrage einer Anfechtbarkeit ursprünglicher Sicherheiten für Gesellschafterdarlehen gem. § 135 Abs. 1 Nr. 1 InsO.

In seinen Entscheidungen zu mehrfachen Darlehensgewährungen und -rückzahlungen innerhalb der Jahresfrist<sup>342</sup> bejahte der BGH die Gläubigerbenachteiligung durch Rückzahlungen und hielt es für möglich, dass erneute Darlehensgewährungen als Rückführung der an ihn erfolgten Darlehensrückzahlungen eine Gläubigerbenachteiligung entfallen lassen können. Das gälte beispielsweise bei einem echten Kontokorrent mit vereinbarter Kreditobergrenze. Dann *„scheidet eine Gläubigerbenachteiligung durch einzelne Kreditrückführungen aus, weil ohne sie die Kreditmittel, die der Schuldner danach tatsächlich noch erhalten hat, ihm nicht mehr zugeflossen wären. Nach der Kreditabrede stehen dort die Leistungen des Schuldners an den Gläubiger in einem unmittelbaren rechtlichen Zusammenhang mit der dem Schuldner*

---

<sup>338</sup> BGH, Urt. v. 15.12.1994 - IX ZR 153/93, BGHZ 128/184.

<sup>339</sup> OLG Düsseldorf, Urt. v. 10.10.2019 – 12 U 8/19, BeckRS 2019, 30186.

<sup>340</sup> BGH, Urt. v. 14.02.2019, BeckRS 2019, 446.

<sup>341</sup> Stubenrauch, GWR 2020, 37.

<sup>342</sup> BGH, Beschluss v. 16.1.2014 - IX ZR 116/13, BeckRS 2014, 02729; dazu auch Versäumnisurteil v. 4.7.2013 - IX ZR 229/12, BGHZ 198, 77.

*eingewäumten Möglichkeit, einen neuen Kredit zu ziehen. Anfechtbar sind solche Kreditrückführungen daher nicht in ihrer Summe, sondern nur bis zur eingewäumten Kreditobergrenze (BGH, Urteil vom 7. März 2013, aaO Rn. 16; MünchKomm-InsO/Kirchhof, 2. Aufl., § 129 Rn. 174 a).“<sup>343</sup>*

Damit akzeptierte er aber nur besondere Kreditabreden mit Aufrechnungsfunktion. Haas<sup>344</sup> sieht, weil er sich ausdrücklich auf dieses Urteil bezieht, in der Darlehensneugewährung die grundsätzliche Anerkennung des BGH einer die Gläubigerbenachteiligung beseitigenden einzelnen Erstattungshandlung des Gesellschafters. Das ist aber nicht nachvollziehbar, weil der BGH ohne die besondere Kreditabrede mit Aufrechnungsfunktion grundsätzlich von isoliert zu betrachtenden Darlehensgewährungen und damit korrespondierenden nach § 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO zu beurteilenden Tilgungen ausgeht.<sup>345</sup>

Auch in seiner Entscheidung vom 18. Juli 2013<sup>346</sup> prüfte der BGH die Gläubigerbenachteiligung und bejahte sie: *„Auch die Sicherungszession wird von § 135 Abs. 1 Nr. 1 InsO erfasst (HmbKomm-InsO/Schröder, 4. Aufl., § 135 Rn. 30; Preuß in Kübler/Prütting/Bork, InsO, 2013, § 135 Rn. 19; Graf-Schlicker/Neußner, InsO, 3. Aufl., § 135 Rn. 10). Mit der Abtretung hat sich als notwendige weitere Voraussetzung des Anfechtungstatbestandes (BGH, Urteil vom 1. Dezember 2011 6 - IX ZR 11/11, BGHZ 192, 9 Rn. 20) eine Gläubigerbenachteiligung verwirklicht (vgl. BGH, Urteil vom 12. Juli 2007 - IX ZR 235/03, WM 2007, 2071 Rn. 9).“*

Das gilt auch für die Entscheidungen vom 13. Juli 2017 und 1. Dezember 2011.<sup>347</sup> In der Entscheidung vom 13. Juli 2017 hat der BGH ausdrücklich von einer „eine

---

<sup>343</sup> BGH, Versäumnisurteil v. 4.7.2013 - IX ZR 229/12, BGHZ 198, 77.

<sup>344</sup> Haas, ZIP 2017, 545ff. (550).

<sup>345</sup> BGH, Beschluss v. 16.1.2014 - IX ZR 116/13, ZIP 2014, 785: *„Das Berufungsgericht hat der Klage ... zutreffend auf der Grundlage von § 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO stattgegeben. ... Ohne Erfolg beruft sich der Beklagte darauf, dass die in Rede stehenden beiden Darlehensgewährungen vom 4. April 2011 und vom 5. Juli 2011 als einheitlicher Kontokorrentkredit zu behandeln sind.“*

<sup>346</sup> BGH, Urt. v. 18.7.2013 - IX ZR 219/11, NJW 2013, 3035.

<sup>347</sup> BGH, Urt. v. 13.7.2017 - IX ZR 173/16, BB 2017, 2126: *„Tilgt eine Gesellschaft ein von ihr selbst und ihrem Gesellschafter besichertes Darlehen gegenüber dem Darlehensgeber, liegt die Gläubigerbenachteiligung bei der Anfechtung der Befreiung des Gesellschafters von seiner Sicherung in dem Abfluss der Mittel aus dem Gesellschaftsvermögen, weil der Gesellschafter im Verhältnis zur Gesellschaft zur vorrangigen Befriedigung der von ihm besicherten Verbindlichkeit verpflichtet ist.“*; BGH, Urt. v. 1.12.2011 - IX ZR 11/11, BGHZ 192, 9.

*auch im Anwendungsbereich des § 135 Abs. 1 und 2 InsO unerlässliche Gläubigerbenachteiligung (BGH, Urteil vom 1. Dezember 20011 – IX ZR 11/11, BGHZ 192, 9 (Rn. 20); vom 18. Juli 2013 – IX ZR 11/11, BGHZ 198, 64 Rn. 8; HambKomm-InsO/Schröder, 6. Aufl., § 135 Rn. 34, 44; HK-InsO/Kleindiek, 8. Aufl. § 135 Rn. 21; Haas, ZIP 2017, 545, 550)“ gesprochen.*

In seiner Entscheidung vom 21.11.2019 wurde eine Gläubigerbenachteiligung ebenfalls nicht verneint.<sup>348</sup> Hat die Gesellschaft ein Darlehen ihrem Gesellschafter teilweise erstattet, wird die damit verbundene Gläubigerbenachteiligung durch eine nachfolgende Zahlung des Gesellschafters an die Gesellschaft nicht beseitigt, wenn der Gesellschaft in diesem Umfang eine weitere Darlehensforderung gegen den Gesellschafter zusteht.<sup>349</sup> Denn die Beseitigung einer Gläubigerbenachteiligung setze voraus, dass die entsprechende Rückgewähr des Anfechtungsgegners eindeutig zu dem Zweck erfolge, dem Schuldner den entzogenen Vermögenswert wiederzugeben und damit die Verkürzung der Haftungsmasse ungeschehen zu machen. Von der Zweckbestimmung her müsse es sich um eine vorweggenommene Befriedigung des individuellen Rückgewähranspruchs handeln. Eine solche Rückführung könne etwa anzunehmen sein, wenn ein abgetretenes Recht an den Schuldner rückabgetreten oder eine erhaltene Zahlung an ihn zurückgewährt werde. Dabei genüge es, wenn der Anfechtungsgegner dem Schuldner Vermögenswerte zukommen lasse, welche bestimmungsgemäß die angefochtene Leistung vollständig ausgleiche und dem Gläubigerzugriff offenstehe, ohne dass hierdurch andere Ansprüche des Schuldners berührt werden.<sup>350</sup>

Der BGH hat aber bisher - auch in den oben zitierten Entscheidungen - nicht entscheiden müssen, dass ein Gesellschafter aus seiner Einstandspflicht gem. §§ 135 Abs.1 InsO zu entlassen ist, weil er - aufgrund der Sachlage - eine fehlende Gläubigerbenachteiligung aufgrund eines festgestellten Sachverhalts bejaht hat.

Ein einfaches Beispiel kann die Grundsatzfrage dazu verdeutlichen. Ein Gesellschafter-Darlehen wird zurückgezahlt, aber von dem Gesellschafter vor

---

<sup>348</sup> BGH, Urt. v. 21.11.2019 - IX ZR 223/18, BeckRS 2019, 32784 (Leitsatz des Gerichts).

<sup>349</sup> BGH, Urt. v. 21.11.2019 - IX ZR 223/18, BeckRS 2019, 32784 (Leitsatz des Gerichts).

<sup>350</sup> Vgl. auch die Entscheidungsbesprechung von Buck, FD-InsR 2020, 424449.

Insolvenz zurückgegeben. Der Gesellschafter wird sich auf den Ausgleich der ursprünglichen Gläubigerbenachteiligung berufen,<sup>351</sup> der Insolvenzverwalter auf ein Neu-Darlehen, so dass die Rückzahlung des Darlehens unter § 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO fiele und die Rückzahlung an die Gesellschaft im Rang von § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO als nachrangige Insolvenzforderung anzumelden wäre. Unabhängig von der Frage der Beweislast ist also zu klären, ob der Einwand des Gesellschafters das insolvenzrechtliche Schutzsystem aushebeln könnte.

#### **cccc. Stellungnahme**

An sich wäre nach dem hier vertretenen Auslegungsgrundsatz für das insolvenzrechtlichen Schutzsystems der konsequenten Missbrauchsverhinderung von einer Nichtdurchsetzbarkeit auszugehen. Nur diese Lösung verhindert, dass dem Gesellschafter frühzeitig, ggf. mit Beginn der Unternehmenstätigkeit, von der Gesellschaft zu Lasten der sonstigen Gläubiger insolvenzfeste Finanzierungshilfen gegeben werden. Kann eine mit geringem Stammkapital gegründete Gesellschaft überhaupt nur aufgrund ihr gewährter Gesellschafterdarlehen ihren Geschäftsbetrieb aufnehmen, besteht bei Gewährung einer Sicherung durch die Gesellschaft die Gefahr, dass ab Aufnahme der werbenden Tätigkeit bis zu einer etwaigen Insolvenz praktisch ihr gesamtes Gesellschaftsvermögen unter Ausschluss der Gläubiger dem Gesellschafter vorbehalten bliebe. Ein auf diese Weise umfänglich gesicherter Gesellschafter, der anders als nach Hingabe ungesicherter Darlehensmittel nicht um die Erfüllung seines Rückzahlungsanspruches fürchten muss, wird sich nicht mehr verantwortlich fühlen für die ungesicherten Gläubiger.<sup>352</sup> Der ungesicherte Drittgläubiger dürfte darum recht wenig Verständnis dafür aufbringen, wenn der Gesellschafter für die von ihm gewährten Darlehen durch die Verwertung seiner Sicherheiten aus dem verbleibenden Gesellschaftsvermögen Vollbefriedigung erlangt.<sup>353</sup> In diesen Fällen könnte sich auch die Zehnjahresfrist des § 135 Abs. 1 Nr. 1 InsO als zu kurz erweisen. Die rechtlich mögliche anfängliche und umfängliche Inanspruchnahme einer Sicherung für ein Gesellschafterdarlehen belegt, dass der Gesellschafter, der

---

<sup>351</sup>Gehrlein, ZInsO 2017, 128ff. (133): „Ebenfalls kann eine zunächst eingetretene Gläubigerbenachteiligung nachträglich dadurch wieder beseitigt werden, dass der Anfechtungsgegner den anfechtbar erhaltenen Gegenstand oder dessen vollen Wert in das Vermögen des Schuldners zurückführt.“

<sup>352</sup> So BGH, Urt. v. 18.7.2013 - IX ZR 219/11, NJW 2013, 3035.

<sup>353</sup> So Hölzle, ZIP 2013, 1992ff. (1992).

in die Rolle eines außenstehenden Dritten dauerhaft einzurücken sucht, das Haftungstrennungsprinzip missbraucht. Ein Tor für Missbrauch wäre geöffnet. Das insolvenzrechtliche Schutzsystem will aber gerade solche Tore schließen.<sup>354</sup>

Logische Priorität bei der Klärung genießen der Bargeschäftseinwand und der Einwand fehlender Gläubigerbenachteiligung, denn dann ist auf jeden Fall von einer möglichen Insolvenzfestigkeit der bestellten Sicherheit auszugehen. Am Ausführlichsten hat sich zu den Fragen der grundsätzlichen Zulässigkeit dieser Einwände bei § 135 Abs. 1 InsO und dem jeweiligen Vorliegen ihrer Voraussetzungen und zu dem jeweiligen Meinungsstreit im Schrifttum Marotzke<sup>355</sup> auseinandergesetzt. An sich ist nach der Gesetzssystematik, weil § 129 InsO vor und § 142 InsO hinter den besonderen Anfechtungstatbeständen einschließlich § 135 Abs. 1 InsO steht, von einer Berücksichtigung auch bei § 135 Abs. 1 InsO auszugehen. Auch die historische Auslegung spricht dafür. Während des Entstehungsprozesses des MoMiG wurde auf die allgemeine Problematik, zumindest auf den Bargeschäftseinwand, hingewiesen.<sup>356</sup> Die gesetzgeberische Nichtbehandlung spricht für eine Relevanz dieser Einwände. Außerdem steht in § 129 InsO ausdrücklich die Relevanz für die Anfechtungstatbestände „nach Maßgabe der §§ 130-146 InsO“.

Aber nach hier vertretener Auffassung ist mit der ablehnenden Meinung im Schrifttum,<sup>357</sup> trotzdem von einer grundsätzlichen, in sich geschlossenen

---

<sup>354</sup> RegE MoMiG, BT-Drucks. 16/6140, S. 42.

<sup>355</sup> Marotzke in Ergänzung seines Beitrags ZInsO 2013, 641ff. in DB 2015, 2431ff. (2433f.); 2495ff. (2496-2499 zum Bargeschäftseinwand und 2499-2501 zum Einwand der fehlenden Gläubigerbenachteiligung). In Fn. 62 seines Beitrags sind die Befürworter zitiert, zu denen inzwischen Hiebert, ZInsO 2016, 1679ff. hinzuzufügen ist, und die grundsätzlich Ablehnenden, zu denen inzwischen Köth, ZGR 2016, 541ff. und Brinkmann, ZGR 2017, 708ff. (730) hinzuzufügen sind. Gehrlein, NZI 2015, 577ff. (580f.), lehnt den Bargeschäftseinwand ab und sieht den Gläubigerbenachteiligungseinwand als Grundvoraussetzung aller geregelten Anfechtungstatbestände, ohne ausdrücklich auf Besonderheiten des § 135 InsO einzugehen (ZInsO 2017, 128 in der Einleitung). Zu diesem Ergebnis kommt auch Haas, ZIP 2017, 545ff. (549 zur Ablehnung des Bargeschäftseinwand), (550 zur Befürwortung des Einwands fehlender Gläubigerbenachteiligung, die er aber nur im Fall einer insolvenzfesten Sicherheit für subsumierbar hält). Insgesamt halten sich beide Seiten hinsichtlich Anzahl und anerkannter Fachkompetenz die Waage. Auf eine Wiederholung dieser Fn. wird hier verzichtet.

<sup>356</sup> Vgl. Hirte, in Uhlenbruck-K-InsO, § 135 Rn.13 und § 142 Rn. 9f.; Huber/Habersack, BB 2006, 1ff. (2).

<sup>357</sup> S. o. in Fn. 349 die Marotzke nicht zustimmenden Fachautoren. Vgl. Hölzle, ZIP 2013, 1992ff. (1997): Es „folgt das erhöhte Ausfallrisiko für Gesellschafterdarlehen unmittelbar aus dem gesetzlichen Regelungsmodell.“ Hinzukommt Altmeppen, ZIP 2016, 2089ff. (2093), der auch von einem Sonderrecht der Gesellschafterdarlehen spricht.

Sonderregelung des § 135 Abs. 1 InsO auszugehen, bei der wegen der besonderen Behandlung der Gesellschafterdarlehen und diesen entsprechenden Finanzierungshilfen nur die typisierende, rigorose, starre und damit rechtssichere Fristenregelung entscheidend ist. Die Funktion des § 135 Abs. 1 InsO zielt darauf ab, den Schutz der in § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO niedergelegten insolvenzrechtlichen Verteilungsordnung sicher zu stellen.<sup>358</sup> „Der nach Insolvenzeintritt nach § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO angeordnete Nachrang von Gesellschafterdarlehen wird im Vorfeld der Insolvenz durchgesetzt, indem Rückzahlungen der Gesellschaft auf Forderungen dieser Art an ihre Gesellschafter durch § 135 Abs. 1 InsO für anfechtbar erklärt wird.“<sup>359</sup> Denn durch die Anfechtung lebt die Gesellschafterdarlehensforderung wieder auf (§ 144 Abs. 1 Satz 1 InsO) und wird § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO unterworfen. §§ 39 Abs. 1 Nr. 5 und 135 Abs. 1 InsO bilden also einen untrennbaren Sinnzusammenhang. Diese Einheit kommt auch dadurch zum Ausdruck, dass § 135 Abs. 1 InsO ausdrücklich auf § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO Bezug nimmt.<sup>360</sup> Da § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO unabhängig vom Bargeschäftseinwand und dem Einwand der fehlenden Gläubigerbenachteiligung ist, ergibt sich als Schlussfolgerung, dass auch § 135 Abs. 1 InsO unabhängig von diesen Einwänden ist und damit i.V.m. § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO eine in sich geschlossene Sonderregelung darstellt. Bei § 135 InsO geht es also im Kern nicht um Anfechtungsrecht, sondern um eine Wiederherstellung der bereits mit Inkrafttreten der InsO angelegten Grundidee des Gesetzgebers gem. § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO a.F. in Missbrauchsfällen. Und es fragt sich, ob diese Inanspruchnahmen über § 135 InsO nicht an dieser Gesetzesstelle hätten gelöst werden sollen.

Dieses Ergebnis ergibt sich auch aus den Zielen des MoMiG. Ziel des MoMiG waren einmal eine Vereinfachung und Erhöhung der Effektivität dieser zu komplex gewordenen Eigenkapitalersatzregeln, außerdem sollten abstrakt drohende Missbrauchsmöglichkeiten verhindert werden.<sup>361</sup> Beide Ziele werden bei einer Anerkennung des § 135 Abs. 1 InsO als typisierende, rigorose, starre und damit rechtssichere Fristenregelung erreicht. Erst wenn das nicht greift, insbesondere nach Ablauf der Fristen, ist eine Gleichstellung der finanzierenden

---

<sup>358</sup> Haas, ZIP 2017, 545ff. (546).

<sup>359</sup> Gehrlein, Beilage BB 2011, 3ff. (4).

<sup>360</sup> Haas, ZIP 2017, 545ff. (546).

<sup>361</sup> Begr. RegE MoMiG, BT-Drucks. 16/6140, S. 54ff.

Gesellschaftsgläubiger mit sog. Drittgläubigern und damit subsidiär die Anwendung der allgemeinen Anfechtungsregeln und -voraussetzungen einschließlich Gläubigerbenachteiligung und möglicher Bargeschäftseinwand berechtigt. „Der rechtspolitische Gesetzeszweck ist die Verhinderung bzw. Sanktionierung der für die Gläubigergesamtheit abstrakt gefährlichen Krisenfinanzierung der Kapitalgesellschaft aus Gesellschafterhand, ... um der Praxis die Rechtsanwendung zu erleichtern.“<sup>362</sup>

Eine Anerkennung von Gestaltungen des Bargeschäftseinwand und/oder der fehlenden Gläubigerbenachteiligung,<sup>363</sup> die für Drittgläubiger, insbesondere wenn sie den Schuldner über die Wirtschaftskrise hinweghelfen wollen, berechtigt sind, würden bei Anerkennung auch für Gesellschaftergläubiger hinsichtlich ihrer Finanzierungshilfen dem Missbrauch das Tor öffnen, selbst innerhalb der Jahresfrist des § 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO anfechtungsfest ein gesichertes Gesellschafterdarlehen gewähren zu können.<sup>364</sup> Die Nichtanerkennung der Fristenregelungen als typisierende, rigorose, starre und damit rechtssichere Lösung würde zu einer Verhinderung des gesetzgeberischen Willens führen.

Marotzke<sup>365</sup> zeigt für den Fall der Nichtanerkennung von § 135 Abs. 1 InsO als Sonderregelung unter sorgfältiger Subsumtion der Voraussetzung der Gläubigerbenachteiligung und des Bargeschäftseinwands praktisch umsetzbare Vorgehensweisen, die Fristenregelung zu umgehen. Aus ihnen ist aber ablesbar, dass das wieder - in Abkehr von der typisierenden Generalisierung - zu komplexen Lösungen führen würde. Bei Zulässigkeit dieser Vorgehensweisen würde der Gesellschafter mit seinen Finanzierungshilfen den anderen Drittgläubigern gleichgestellt werden. Diese Aushebelung soll aber das Gesetzeskonzept im vorgegebenen Rahmen verhindern. Nicht alles, was bei Drittgläubigern zu billigen ist, darf Gesellschaftergläubigern hinsichtlich ihrer Finanzierungshilfen auch zugestanden werden.

---

<sup>362</sup> Altmeppen, ZIP 2016, 2089ff. (2094).

<sup>363</sup> Relevante Sachverhalte bei Marotzke, ZInsO 2013, 641ff. und DB 2016, 2431ff. und 2495ff.

<sup>364</sup> So zum Bargeschäftseinwand Altmeppen, ZIP 2013, 1745ff. (1749): *Die Besicherung eines Gesellschafterdarlehens hat im Normalfall mit üblichen Umsatzgeschäften des allgemeinen Geschäftsverkehrs, auf die sich § 142 InsO bezieht, nicht zu tun.*“

<sup>365</sup> Marotzke, ZInsO 2013, 641ff.; DB 2016, 2431ff.

Diese Botschaft bringt der BGH auch in seiner o.g. MoMiG-gerechten, rigorosen Auslegung zu den Überbrückungskrediten zum Ausdruck, wenn er diese pauschal dem insolvenzrechtlichen Schutzsystem unterwirft. Und darum ist es unerheblich, ob eine Gesellschafter-Finanzierungshilfe in gesunden Zeiten gewährt und in wirtschaftlich gesunden Zeiten zurückgezahlt worden ist. Entscheidend sind die Fristen des § 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO.

Darum ist die Fristenregelung des Gesetzgebers in § 135 Abs. 1 InsO i.S.e. in sich geschlossenen Sonderregelung zu respektieren. Die Befristungen in § 135 Abs. 1 InsO haben gerade den Sinn, unkomplizierte, nachvollziehbare Abgrenzungen festzulegen. Genauso wie vor Ablauf der Ein- bzw. Zehnjahresfrist dem Gesellschafter gewährte Sicherheiten unabhängig von (böswilligen/Gläubiger benachteiligenden) subjektiven und objektiven Tatbestandsvoraussetzungen anfechtbar sind, sind sie außerhalb dieser Fristen nur subsidiär nach allgemeinen Anfechtungsregeln angreifbar. Ab diesem Zeitpunkt ist der die Gesellschaft finanzierende Gesellschafter den sonstigen gesicherten Gläubigern gleichzusetzen.

Diese typisierende Generalisierung hält Marotzke<sup>366</sup> wegen eines Verstoßes gegen Art. 3 GG nur mit Hilfe einer teleologischen Reduktion für verfassungskonform, weil kein hinreichender Grund bestehe, zwischen gut informierten Banken-Kreditgebern und den als Insider privilegierten Gesellschaftern zu differenzieren. Er kehrt damit im Ergebnis mit seinen Reduktionshandlungsvorschlägen zu den differenzierenden Einzelfallentscheidungen des überholten Eigenkapitalersatzrechts zurück.<sup>367</sup> Beispielhaft kommt er zu dem Ergebnis, § 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO nicht anzuwenden, wenn sich die Gesellschaft bei Darlehensrückzahlung noch nicht in der Krise befand oder die Krise auf einem externen Ereignis beruht. Und § 135 Abs. 1 Nr. 1 InsO ist nicht anzuwenden, wenn die Sicherheit früher als ein Jahr vor dem Insolvenzantrag verwertet wurde. Auch für kurzfristige Überbrückungskredite soll § 135 Abs. 1 InsO nicht anwendbar sein.

Typisierungen behandeln nach dem BVerfG<sup>368</sup> zwar notwendigerweise - Art. 3 Abs. 1 GG zuwider - Ungleiches gleich, aber diese Ungleichbehandlung kann sich

---

<sup>366</sup> Marotzke, KTS, Heft 1/2016, 19ff. (27ff.).

<sup>367</sup> Marotzke, KTS, Heft 1/2016, 19ff. (39ff.).

<sup>368</sup> BVerfG, Beschluss v. 10.4.1997 - 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1.

aus der Zwecksetzung einer Typisierung heraus rechtfertigen, die Anwendung und die Vollziehung des Rechts zu vereinfachen. Dabei ist nur Voraussetzung, dass sich der Gesetzgeber nicht an einem atypischen Leitbild ausrichtet, sondern seinen Typisierungserwägungen einen der Realität entsprechenden Regelfall zugrunde legt.<sup>369</sup> Darum ist mit dem BGH<sup>370</sup>, wegen der Rechtsziele des MoMiG, mit der Neuregelung die Rechtslage realitätsgerechter Regelfälle „wesentlich einfacher und übersichtlicher gestalten und dadurch zu einer größeren Rechtssicherheit und einfacheren Handhabbarkeit der Eigenkapitalgrundsätze gelangen zu wollen“, von einem ausreichenden Differenzierungsgrund auszugehen und wie bei jeder typisierenden Regelung in Kauf zu nehmen, dass sie im Einzelfall zu Härten führen kann. Dies „wird jedoch ausgeglichen durch den Gewinn an Rechtssicherheit infolge des Verzichts auf die unnötig komplizierte Rechtsregeln des Kapitalersatzrechts (Habersack, ZIP 2007, 2145, 2146; Altmeyen, NJW 2008, 3601, 3602 f), die in der Literatur teilweise als "ständig fortschreitender Wildwuchs" beschrieben wurden (Altmeyen, aaO, 3602).“<sup>371</sup>

Die Grenze der Privilegierung außerhalb der Ein- bzw. Zehnjahresfrist liegt in § 826 BGB mit den vergleichbaren Grundsätzen der Rechtsprechung zur Gläubigergefährdungshaftung der Kreditinstitute.<sup>372</sup> Aufgrund ihrer besonderen Rechts- und Tatsachenkenntnisse durch die Anforderungen des KWG und der Basel II/Rating-Vorgaben haben auch die Kreditinstitute (sogar frühzeitig) zu entscheiden, ob ein Gläubigerinsolvenzantrag für sie bzw. die Gläubigergemeinschaft begründet und sinnvoll ist oder ob das Unternehmen durch die Krise geführt werden soll. Die Gewährung von Zahlungsaufschub oder sogar zusätzlichen Krediten geschehen freiwillig. Die Wahrnehmung eigener Sicherungsinteressen auch im Fall einer Nachbesicherung ist grundsätzlich legitim und rechtfertigt grundsätzlich nicht den Vorwurf der Sittenwidrigkeit. Aber die Gläubigergefährdung (§§ 138, 826 BGB) liegt vor, wenn der Sanierungsbeitrag des

---

<sup>369</sup> BVerfG, Urt. v. 9.12.2008 - 2 BvL 1/07, NJW 2009, 48; Beschluss v. 22.6.1995 - 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121.

<sup>370</sup> BGH, Nichtannahmebeschluss v. 30.4.2015 - IX ZR 196/13, NJW 2015, 3656.

<sup>371</sup> So auch Altmeyen, ZIP 2016, 2089ff. (2093 Fn. 35).

<sup>372</sup> Gehrlein, NZI 2016, 577ff. (581f.) will § 826 BGB über den existenzvernichtenden Eingriff hinaus nutzbar machen. Aber er räumt selber ein, dass diese Rechtsgrundlage nicht eine Anspruchsgrundlage zum Schutz der Gläubiger, sondern der Gesellschaft beinhaltet. Für eine allgemeine Nutzung des § 826 BGB im Rahmen des Kapitalschutzsystems auch Goette, ZHR 177 (2013) 740ff. (755f.). Gegen eine Parallele zum existenzvernichtenden Eingriff Huber, Beilage ZIP 39/2010, 7ff. (9), da die Finanzierungshilfen der Gesellschafter nicht kompensationslos sind.

Kreditinstituts eigennützige Ziele verfolgte.<sup>373</sup> Sind dann andere Gläubiger geschädigt worden, weil sie die Lage des Kreditnehmers wegen des Engagements des Kreditinstituts zu günstig beurteilt haben und daraufhin Stundungen bewilligt haben oder noch neue Geschäfte eingegangen sind, wird das Kreditengagement sittenwidrig und das betreffende Kreditinstitut schadensersatzpflichtig. Und ein zukünftiger Insolvenzverwalter kann zusätzlich gewährte Sicherheiten anfechten, d.h. rückgängig machen.<sup>374</sup>

Das ist auf den dolosen Gesellschafter, der nachgewiesen zielgerichtet das Haftungstrennungsprinzip zu Lasten der zukünftigen Gläubiger bereits vor zehn Jahren im Auge hatte, übertragbar. Zu Recht wird der Nachweis nur in Ausnahmesituationen zu beweisen sein.

### **ccc. Das Zusammenspiel der Fristen des § 135 Abs. 1 InsO**

Inzwischen gibt es eine BGH-Entscheidung zum Zusammenspiel der ein- und zehnjährigen Frist des § 135 Abs. 1 Nr. 1 und 2 InsO. Hierzu hat der BGH mit seiner Entscheidung v. 18. Juli 2013<sup>375</sup> Stellung genommen.

Der verkürzte Tatbestand: Der Beklagte gewährte der Schuldnerin als deren Gesellschafter ab dem Jahre 2001 Darlehen i.H.v. insgesamt 100.016,51 Euro. Zur Sicherung trat ihm die Schuldnerin am 15.07.2004 eine ihr gegen die D zustehende Forderung i.H.v. 130.000 Euro ab. Am 29.6.2007 zahlte die D auf Weisung der Schuldnerin einen Teilbetrag von 40.766,49 Euro an den Beklagten aus. Der auf Antrag vom 6.6.2009 über das Vermögen der Schuldnerin bestellte Verwalter verlangt Rückgewähr dieses Betrages.

Der BGH entschied: *„Im Streitfall ist gemäß Art. 103d Satz 1 EGIInsO die Regelung des § 135 Abs. 1 Nr. 1 InsO in der Fassung des Gesetzes zur Modernisierung des*

---

<sup>373</sup> Das ist insbesondere gegeben, wenn der Kreditgeber neue Kredite ohne Sanierungsabsichten und ohne Sanierungschancen allein deshalb gewährt, um bestehende eigene Kredite noch zurückzuführen, zusätzliche Sicherheiten hereinzunehmen, Anfechtungsfristen und andere Fristen (z. B. die Rückschlagsperre § 88 InsO) zu überwinden oder Sicherheiten ungestört zu verwerten (BGH, Urt. v. 9.7.1953 - IV ZR 242/52, BGHZ 10, 228; Urt. v. 9.12.1969 - VI ZR 50/68, WM 1970, 399; Urt. v. 29.5.2001 - VI ZR 114/00, DStR 2001, 1492; KG, Urt. v. 4.11.2015 - 24 U 112/14, ZInsO 2016, 37).

<sup>374</sup> OLG Brandenburg, Urt. v. 21.3.2002 - 8U 71/01, ZInsO 2002, 929 m.w.N.

<sup>375</sup> BGH, Urt. v. 18.7.2013 - IX ZR 219/11, NJW 2013, 3035. Zustimmung Plathner/Luttmann, ZInsO 2013, 1630ff. (1633); kritisch Bitter, ZIP 2013, 1583ff. (1584) in ihren Besprechungen.

*GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) vom 23. Oktober 2008 (BGBl. I S. 2026) anwendbar, weil das Insolvenzverfahren über das Vermögen der Schuldnerin am 1. Oktober 2009 und mithin nach dem am 1. November 2008 erfolgten Inkrafttreten der Vorschrift eröffnet wurde (BGH, Urteil vom 28. Juni 2012 - IX ZR 191/11, BGHZ 193, 378 Rn. 10).“*

*„Laut einer im Schrifttum vertretenen Auffassung kommt bei der Verwertung einer Sicherung durch den Gesellschafter wegen der darin liegenden Befriedigung nur eine Anfechtung nach § 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO in Betracht, weil eine Sicherung eine bloße Vorstufe der auf ihrer Grundlage bewirkten Befriedigung darstelle und darum § 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO im Verhältnis zu § 135 Abs. 1 Nr. 1 InsO eine Sperrwirkung entfalte (Bork/Schäfer/Thiessen, GmbHG, 2. Aufl., 9 Anhang zu § 30 Rn. 68; Saenger/Inhexter/Kolmann, GmbHG, Anhang § 30 Rn. 177; Baumbach/Hueck/Fastrich, GmbHG, 20. Aufl., Anhang § 30 Rn. 64; Reuter in Festschrift Wellensiek, 2011, S. 531, 535 f; wohl auch Altmeyden, NZG 2013, 441, 442). Demgemäß scheiterte vorliegend eine Anfechtung, weil sich die Beklagte zu 1 außerhalb der Frist des § 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO aus der ihr gewährten Sicherung befriedigt hat.“*

*„Aber nach ständiger Rechtsprechung ist jede Rechtshandlung selbständig auf ihre Ursächlichkeit für gläubigerbenachteiligende Folgen zu überprüfen und gegebenenfalls in deren Anfechtung einzubeziehen, selbst wenn sich die Rechtshandlungen wirtschaftlich ergänzen (BGH, Urteil vom 9. Oktober 2008 - IX ZR 138/06, BGHZ 178, 171 Rn. 25). Da die einzelne anfechtbare Rechtshandlung ein eigenes selbständiges Rückgewährschuldverhältnis begründet, ist der Eintritt einer Gläubigerbenachteiligung isoliert mit Bezug auf die konkret angefochtene Minderung des Aktivvermögens zu beurteilen (BGH, Urteil vom 12. Juli 2007 - IX ZR 235/03, WM 2007, 2071 Rn. 11). Darum kann die Gewährung einer Sicherung (§ 135 Abs. 1 Nr. 1 InsO) und die Gewährung einer Befriedigung (§ 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO) innerhalb der für sie jeweils maßgeblichen Frist selbständig angefochten werden (vgl. BGH, Urteil vom 21. März 2000 - IX ZR 138/99, WM 2000, 1071 f; Urteil vom 9. Oktober 2008, aaO). Einen Rechtsgrundsatz, dass mehrere von einer Rechtshandlung verursachte Wirkungen nur insgesamt oder gar nicht anfechtbar seien, gibt es auch für solche Folgen nicht, die im Kausalverlauf ferner liegen als*

*nähere, unanfechtbare Folgen (BGH, Urteil vom 9. Juli 2009 - IX ZR 86/08, WM 2009, 1750 Rn. 32).“*

*„Auch aus den Gesetzesmaterialien (vgl. BT-Drucks 8/1347 S. 40 f; BT-Drucks 8/3908 S. 60, 74; BT-Drucks. 12/2443 S. 161; BT-Drucks. 16/6140 S. 57) ergibt sich kein Hinweis, dass die Anfechtung nach § 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO im Verhältnis zu derjenigen nach § 135 Abs. 1 Nr. 1 InsO Vorrang genießen soll (vgl. Bangha-Szabo, ZIP 2013, 1058, 1062).*

*Der aus § 135 Abs. 1 Nr. 1 InsO folgende Rückgewähranspruch (§ 143 Abs. 1 InsO) ist darauf gerichtet, die anfechtbar gewährte Sicherung freizugeben (BGH, Urteil vom 26. Januar 2009 - II ZR 213/07, BGHZ 179, 278 Rn. 17; Graf-Schlicker/Neußner, InsO, 3. Aufl., § 135 Rn. 12). Wurde eine anfechtbar abgetretene Forderung eingezogen, ist im Wege des Wertersatzes der erlangte Betrag - mithin hier die Klageforderung über 40.766,49 Euro - zu erstatten (RGZ 48, 148, 149 f; Jaeger/Henckel, InsO, § 135 Rn. 11; MünchKomm-InsO/ Kirchhof, 2. Aufl., § 143 Rn. 90 mwN).“*

Damit lässt der BGH bei gesicherten Krediten den Gesellschafter auch dann nicht mehr davon kommen, wenn er sich das Darlehen länger als ein Jahr vor der Insolvenz aus einem Verwertungserlös hat zurückzahlen lassen (und die Befriedigung daher nach § 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO unanfechtbar ist). Wenn nämlich die ihm innerhalb von 10 Jahren gewährte Sicherheit für seine Befriedigung auch nur „eine Rolle gespielt“ hat, kann alles rückabgewickelt werden. Die Anfechtungsfestigkeit nach § 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO sperrt also nicht die Anfechtung nach § 135 Abs. 1 Nr.1 InsO. Danach ist eine Tilgung nur risikounbefangen, wenn der Gesellschafter früher als zehn Jahre vor dem Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens gegen die Gewährung einer Sicherheit ein Darlehen gewährt hatte und ihm das Darlehen samt Zinsen spätestens vor dem letzten Jahr vor dem Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens zurückgezahlt wurde.<sup>376</sup> Allerdings droht dann - wie bei jeder Zahlung in den letzten zehn Jahren - die Anfechtung wegen vorsätzlicher Gläubigerbenachteiligung gem. § 133 InsO.

---

<sup>376</sup> So auch der BGH in dieser Entscheidung: „Nur wenn die Sicherung in jeder Hinsicht unanfechtbar ist, unterliegt die hieraus unmittelbar erlangte Deckung ebenfalls keiner Anfechtung.“

Diese Lösung, jeder Anfechtungstatbestand des § 135 Abs. 1 InsO, also Nr. 1 und Nr. 2, müsse getrennt betrachtet werden, bewertet Bitter<sup>377</sup> als „*allzu formale Sichtweise*“. Sie ist aber mit ihrer Legitimationsgrundlage zu rechtfertigen. Denn eine frühzeitig/rechtzeitig abgesicherte Gesellschafter-Darlehensforderung ist „verdächtiger“, damit eher als missbrauchsgestaltend und damit zu Recht als insolvenzbelastet einzuordnen.

Aus dem vorliegenden Fall kann ein Gesellschafter aber die Erkenntnis gewinnen, dass er, wenn er nur mit einer Befriedigungschance nach Ablauf von einem oder mehr Jahren, aber nicht von über 10 Jahren rechnet, besser auf eine Sicherheit von vornherein verzichten sollte. Nach hier vertretener Ansicht geht allerdings das vom Gericht und von Bitter, ZIP 2013, 1583ff. (1584) unterstützte vorgeschlagene Lösungsmodell, es könne der gesicherte Gesellschafter dieser Rechtsfolge dann entgehen, wenn er außerhalb der Jahresfrist des § 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO von der Gesellschaft aus freiem Gesellschaftsvermögen befriedigt werde und deshalb auf die ihm gewährte Sicherheit verzichtete, zumindest dann nicht auf, wenn der Vorgang so planungsvoll umgesetzt wird. Denn die Grenze dieser Privilegierung liegt in § 826 BGB.<sup>378</sup>

### **ddd. Die Einordnung der Finanzplandarlehen**

Zu klären bleibt weiterhin die Einordnung von Finanzplandarlehen. Nach hier vertretener Ansicht sind die Zusage eines Kredits weiterhin i.S.d. Rechtsprechung zum Eigenkapitalersatzrecht<sup>379</sup> bei einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise nur gewährten Darlehen gleichzusetzen, wenn sich aus der dem Versprechen zugrundeliegenden Abrede (§§ 133, 157 BGB) eine Verbindlichkeit ergibt, dass eine Verweigerung der Zuführung als widersprüchliches Verhalten einzuordnen

---

<sup>377</sup> Bitter, ZIP 2013, 1583ff. (1584).

<sup>378</sup> Dazu s.o unter § 3 B. II. 2. b.) aa. bbb. cccc.

<sup>379</sup> BGH, Urt. v. 28.6.1999 - II ZR 272/98, NJW 1999, 2809: „*Grundlage hierfür kann vielmehr allein eine unter den Gesellschaftern selbst oder zwischen den Gesellschaftern und der Gesellschaft getroffene Abrede sein (in diesem Sinne Habersack, ZHR 161 [1997], 457 ff. , 478 f. m. w. Nw. ; Fleischer aaO S. 72 f. , 93 ff. m. w. N. ; ferner K. Schmidt aaO Rdn. 85; Roth/Altmeppen aaO § 32 a Rdn. 28; a. A. wohl Wiedemann aaO S. 900 ff. ) , nach der das genannte Versprechen so behandelt werden soll wie Einlagepflichten, so daß die Berufung auf § 610 BGB ausgeschlossen und der Gesellschafter verpflichtet ist, sein Versprechen - nicht anders als die im Übernahmevertrag eingegangenen Verpflichtungen - auch nach Eintritt der Krise zu erfüllen.*“

wäre.<sup>380</sup> Eine neue, weitergehende Finanzplanbindung ist aus dem MoMiG nicht ablesbar. Denn nach den Diskussionen um den Finanzplankredit zu Zeiten des Eigenkapitalersatzrechts hätte es für eine weitere Erfassung durch das MoMiG einer erkennbaren gesetzlichen Regelung bedurft.<sup>381</sup>

Dafür spricht auch ein Urteil des BGH zur Patronatserklärung.<sup>382</sup> Es ging um die Behandlung von Patronatserklärungen für kurzfristige Verbindlichkeiten der Krisengesellschaft während der Zeit einer Sanierungswürdigkeitsprüfung. Das Gericht stellte fest, dass die Rücknahme einer Patronatserklärung zulässig ist, wenn diese in der Krise mit klarer Zweckbindung begeben wurde, um eine Pflicht zur Insolvenzantragsstellung während des Prüfungszeitraums zu vermeiden. Kommt die Prüfung sodann zu einem negativen Ergebnis, wird in der Kündigung kein widersprüchliches Verhalten erkannt. Auch Finanzplankredite sollen von seiner Idee her dem Überleben der Gesellschaft, aber nicht einer besseren Befriedigung der Gläubigergemeinschaft im Insolvenzfall dienen.

Eindeutig ist die Rechtslage für gewährte Finanzplankredite. Rückzahlungen und Rückzahlungsforderungen werden in der Insolvenz vom insolvenzrechtlichen Schutzsystem erfasst. Das bedeutet, dass die Rückzahlungsforderung im eröffneten Insolvenzverfahren nachrangig (§ 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO) und die erfolgte Rückzahlung vor Verfahrenseröffnung anfechtbar gem. § 135 Abs. 1 InsO sein kann.

#### **bb. Die Neuregelung und Streitfragen bei alternativen und Finanzierungshilfen über Dritte**

Durch den ausdrücklichen Hinweis in § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO auf die Gleichbehandlung von „*Forderungen aus Rechtshandlungen, die einem solchen Darlehen wirtschaftlich entsprechen*“ und in § 135 Abs. 1 InsO auf die gleiche Anfechtbarkeit von Rechtshandlungen „*für eine gleichgestellte Forderung*“ hat der Gesetzgeber bewusst in großzügiger Weise die Verhinderung von alten und neuen

---

<sup>380</sup> So im Ergebnis auch Hirte, ZInsO 2008, 689ff. (696); Buschmann, NZG 2009, 91ff. (92f.).

<sup>381</sup> So auch Buschmann, NZG 2009, 91ff. (93).

<sup>382</sup> BGH, Urt. v. 20.9.2010 - II ZR 296/08, BGHZ 187, 69. Ausführlich zur Patronatserklärung und ihre Bedeutung in der Überschuldungssituation Meyer-Löwy/Schmidt/Shubina, ZIP 2014, 2478ff.; Harnos, ZIP 2017, 1149ff.

Umgebungsgestaltungen angeordnet. „Auf Vorschlag des Rechtsausschusses **war ... eine Generalklausel getreten**<sup>383</sup>, weil der Versuch, die einzelnen Tatbestände zu umschreiben, die Gefahr in sich berge, dass Lücken bestehen blieben (BT-Drucks. 8/3908, S. 74). Die Begründung der Neuregelung enthält wiederum keine Konkretisierung möglicher Umgehungstatbestände (BT-Drucks. 16/6140, S. 56).“<sup>384</sup>

Damit ist es möglich, auf alte und neue Gestaltungen zur Umgehung des gesetzlichen Schutzsystems zu reagieren. Mit der sog. Generalklausel soll Vorsorge dagegen getroffen werden, dass Eigner nicht durch die Wahl verschiedenster rechtlicher Umgehungsvarianten ihr widersprüchliches Verhalten verschleiern, um sich im wirtschaftlichen Ergebnis wie Fremd-/Drittgläubiger behandeln zu lassen.<sup>385</sup>

Subsidiär kommen die Anfechtungsgründe der §§ 133, 134 InsO in Frage. Außerdem gilt für alle Fälle die Grenze eines geplanten Missbrauchs in § 826 BGB nach den Grundsätzen der Gefährdungshaftung.

### **aaa. Die Einordnung der Gesellschafter-Finanzierungshilfe über Dritte**

Bei den alten Gestaltungen geht es einmal um die Verschleierung der Gesellschafter-Finanzierungshilfe über Dritte. Es besteht Einigkeit,<sup>386</sup> dass sich bei Mittlern eines Gesellschafters, die mit Mitteln des Gesellschafters im eigenen Namen handeln, keine Änderungen durch das insolvenzrechtliche Schutzsystem ergeben. Dabei wird auch nach dem MoMiG eine Sippenhaftung durch einen Anscheinsbeweis für nahe Angehörige abgelehnt.<sup>387</sup> Bei der Beurteilung, ob ein Umgehungstatbestand durch ersatzweises Auftreten der nahestehenden Person vorliegt, ist in erster Linie auf ihre wirtschaftliche Selbständigkeit abzustellen, so

---

<sup>383</sup> Die Fettauflage stammt von der Verfasserin.

<sup>384</sup> BGH, Urt. v. 17.2.2011 - IX ZR 131/10, BGHZ 188, 363.

<sup>385</sup> So auch KG, Urt. v. 15.7.2016 - 14 U 14/15, BeckRS 2016, 19909: Der Begriff der einem Gesellschafterdarlehen wirtschaftlich entsprechenden Rechtshandlung (§ 39 I Nr. 5 InsO) ist weit auszulegen. Es ist dafür zu sorgen, dass der Gesellschafter das mit einer Darlehensgewährung verbundene Risiko nicht auf die Gemeinschaft der Gesellschaftsgläubiger abwälzt. Dem einer Darlehensgewährung entsprechenden „Stehenlassen“ einer Forderung steht es nicht entgegen, das diese noch außergerichtlich geltend gemacht wird.

<sup>386</sup> Vgl. Bork, ZGR 2007, 250ff. (254 und 268); Kleindiek, in: HK-InsO, § 39 Rn. 47; Neußner, in: Graf-Schlicker-InsO, § 39 Rn. 26; K. Schmidt/Herchen, in: Schmidt-K-InsO, § 39 Rn. 48; Bauer, Die GmbH in der Krise, S. 357; Gehrlein, Beilage BB 2011, 3ff. (6).

<sup>387</sup> BGH, Urt. v. 17.2.2011 - IX ZR 131/10, BGHZ 188, 363.

dass bei diesen Gestaltungen auf die Beurteilung des Maßes der wirtschaftlichen Sphärentrennung Wert zu legen ist.

Die Fruchtbarmachung der früheren Eigenkapitalersatzregeln gilt auch für Strohänner, Treuhänder und auch - aufgrund einer Entscheidung nach dem MoMiG<sup>388</sup> - für verbundene Unternehmen: „*Auch wenn Rechtshandlungen Dritter in § 39 Abs. 1 Nr. 5, § 135 Abs. 1 InsO nicht ausdrücklich erwähnt sind, wird durch die tatbestandliche Einbeziehung gleichgestellter Forderungen in diese Vorschriften der Anwendungsbereich des § 32a Abs. 3 Satz 1 GmbHG aF auch in personeller Hinsicht übernommen (BGH, Urteil vom 21. Februar 2013, IX ZR 32/12, WM 2013, 568 Rn. 15). Eine im Vergleich zu dem früheren Recht einschränkende Auslegung bei der Inanspruchnahme verbundener Unternehmen ist sowohl nach dem Wortlaut der Regelungen als auch nach dem eindeutigen gesetzgeberischen Willen nicht angezeigt (BGH, Urteil vom 21. Februar 2013, aaO Rn. 16). Mithin können die hierzu im Rahmen des Eigenkapitalersatzrechts entwickelten Grundsätze (vgl. BGH, Urteil vom 5. Mai 2008 - II ZR 108/07, WM 2008, 1164 Rn. 9 ff; vom 28. Februar 2012 - II ZR 115/11, WM 2012, 843 Rn. 16 ff) auch bei Anwendung des § 135 Abs. 1 InsO **fruchtbar gemacht werden**.<sup>389</sup> Danach werden Finanzierungshilfen Dritter erfasst, wenn der Dritte bei wirtschaftlicher Betrachtung infolge einer horizontalen oder vertikalen Verbindung einem Gesellschafter gleichsteht (BGH, Urteil vom 5. Mai 2008, aaO Rn. 9).“ Maßgeblich bleibt also, dass der „Dritte“ bei Finanzierungsentscheidungen des verbundenen Unternehmens einen bestimmenden Einfluss hat. Er muss über den Verbleib oder die Rückzahlung der Finanzierungshilfe entscheiden können.<sup>390</sup>*

Das gilt nach dieser Entscheidung sowohl für horizontal als auch vertikal verbundene Unternehmen und mittelbarer qualifizierter Anteilsmehrheit mit beherrschendem Einfluss. Eine andere Beurteilung würde den verfehlten Anreiz schaffen, Kreditmittel nach Möglichkeit nur über eine zwischengeschaltete, mitunter eine eigens zu diesem Zweck gegründete (Unternehmer-)Gesellschaft zu gewähren.

---

<sup>388</sup> BGH, Urt. v. 18.7.2013 - IX ZR 219/11, NJW 2013, 3035.

<sup>389</sup> Die Fettungen erfolgten durch die Verfasserin.

<sup>390</sup> So auch K. Schmidt, Beilage ZIP 2010, 15 ff. (22), der von Quasi-Gesellschaftern spricht (S. 21).

Im Schrifttum wird teilweise inzwischen eine Einschränkung gefordert, indem der beherrschende Einfluss durch Überordnung, z.B. durch Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträge oder Beteiligungen von über 50 % oder zumindest durch Anweisungsbefugnisse belegt werden muss.<sup>391</sup> Nach hier vertretener Ansicht wird vom Gesetzgeber zusätzlich zur Gesellschaftervergleichbarkeit nur verlangt, dass die Kleinbeteiligungsschwelle des § 39 Abs. 5 InsO überschritten wird.<sup>392</sup>

Neu hinzugekommen sind Sachverhalte, in denen es um die Erfassung von bereits durch Gesellschafterwechsel ausgeschiedene Gesellschafter ging. Dazu stellt der BGH im Urteil vom 15. November 2011<sup>393</sup> klar, dass es möglich ist, sich der Haftungsverstrickung seines Gesellschafterdarlehens zu entziehen, wenn der Gesellschafterwechsel vor Beginn der Jahresfrist der insolvenzfesten Tilgung gem. § 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO durchgeführt worden ist und kein vereinbarter Rangrücktritt entgegengehalten werden kann: *„Dem Altgesellschafter kann es nicht zum Nachteil gereichen, dass er trotz des Ausscheidens aus der Gesellschaft das Darlehen belassen und nicht zurückgefordert hat.“* Diese Lösung geht aber ins Leere während der Jahresfrist: *„Zum Schutz vor einer Umgehung der Regel von § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO durch einen kurzfristigen Gesellschafterwechsel soll dann der ausgeschiedene Gesellschafter noch für eine zeitlich begrenzte Frist der Subordination unterworfen werden, wozu die Frist des § 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO herangezogen wird (so HambKomm/Lüdtke, 3. Aufl., § 39 InsO Rn. 32).“* § 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO ist also in diesem Fall entsprechend anzuwenden, weil der Wechsel in der Gesellschafterstellung einer Befriedigung nach § 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO gleichsteht.<sup>394</sup> Ansonsten würde der Gesellschafter in die Lage versetzt werden, durch eine Umgehungsgestaltung seine eigenen wirtschaftlichen Interessen an einer ursprünglichen Haftungsbeschränkung zurück zu versetzen.

---

<sup>391</sup> Vgl. Lüdtke, in: Hamb-K-InsO, § 39 Rn. 36; Pentz, GmbHR 2013, 393ff. (401f.,404); Habersack, ZIP 2008, 2385ff. (2387ff.). So verlangt auch der BGH (Urt. v. 18.7.2013 - IX ZR 219/11, NJW 2013, 3035) bei einer nur 50 %igen Beteiligung zusätzlichen Einfluss durch eine Allein-Geschäftsführerbestellung.

<sup>392</sup> So OLG Hamm, Urt. v. 16.2.2017 - 27 U 83/16, NZI 2017, 625 zumindest für vertikale Verbindungen, weil bei diesen der „Dritte“ bereits (mittelbarer) Gesellschafter ist.

<sup>393</sup> BGH, Beschluss v. 15.11.2011 - II ZR 6/11, NJW 2012, 682.

<sup>394</sup> So im Ergebnis die h.M.: vgl. Hirte, in: Uhlenbruck-K-InsO, § 39 Rn. 46; Preuß, ZIP 2013, 1145ff. (1146f.); Gehrlein, BB 2008, 846ff. (850); Thiessen, in: Bork/Schäfer - GmbHG, Anh. § 30 Rn. 34; Kleindiek, in: HK-InsO, § 39 Rn. 42.

Diesen Standpunkt nimmt der BGH<sup>395</sup> auch bei der Abtretung einer Gesellschafterdarlehensforderung ein. Der beklagte alleinige Gesellschafter einer GmbH & Co. KG hatte der (später insolventen) KG ein Darlehen gegeben, die Rückzahlungsforderung allerdings später an einen Dritten abgetreten. Dies geschah jedoch noch innerhalb eines Jahres vor Antragstellung. Dazu stellte der BGH zunächst fest, dass das Recht der Gesellschafterdarlehen auch auf den Beklagten anzuwenden sei, weil eine wirtschaftlich entsprechende Forderung (§ 39 Abs. 1 Nr. 5 2. Alt InsO) vorliege. Zu Recht nimmt er auch an, dass der Gesellschafter allein durch Abtretung dieser Forderung an externe Dritte nicht enthaftet wird. Eine Tilgung unterläge gegenüber Alt- und Neugläubiger der Anfechtung: *„Deshalb ist aufgrund der im Rahmen dieser Vorschrift anzustellenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise ... die im Wege einer Abtretung ebenso wie die durch eine Anweisung ... bewirkte Drittzahlung als Leistung an den Gesellschafter zu behandeln. Entscheidend ist dabei, dass die Zahlung, auch wenn sie äußerlich an einen Dritten erfolgt, in diesen Gestaltungen auf eine der Durchsetzung seiner eigenen wirtschaftlichen Interessen gerichtete Willensentschließung des Gesellschafters zurückgeht und sich darum auch als solche an ihn darstellt. ... Könnte sich der Gesellschafter durch eine mit dem Verkauf der Darlehensforderung verbundene Abtretung enthaften, wäre ihm die Möglichkeit eröffnet, zum eigenen wirtschaftlichen Vorteil eine Forderung zu verwerten, die im Insolvenzverfahren zum Schutz der Gesellschaftsgläubiger dem Vermögen der GmbH zugeordnet bleiben muss (§ 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO).“* Aus dieser Erwägung müssten angesichts der schier unerschöpflichen Gestaltungsphantasie der Gesellschafter und ihrer Berater im Rahmen von § 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO Umgehungstatbestände erfasst werden, die dieser Vorschrift vorbeugen wollen. Dann sei bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise die an einen Dritten bewirkte Zahlung als Leistung an den Gesellschafter zu behandeln. Damit erkennt der BGH den Grundsatz an, dass verdächtigen Umgehungsversuchen die Anerkennung zu versagen sei.

Tritt ein Gesellschafter die gegen seine GmbH gerichtete Darlehensforderung ab und begleicht die GmbH die Verbindlichkeit gegenüber dem Zessionar, so wird verschiedentlich angenommen, dass nur den Zessionar und nicht auch den

---

<sup>395</sup> BGH, Urt. v. 21.2.2013 - IX ZR 32/12, BGHZ 196, 220.

Gesellschafter eine anfechtungsrechtliche Erstattungspflicht trifft. Zur Begründung wird angeführt, dass allein der Zessionar Empfänger der Leistung sei.<sup>396</sup> Andere halten eine Schlechterstellung des Zessionars gegenüber den übrigen Gläubigern für nicht gerechtfertigt. Die insolvenzrechtlichen Folgen müssten auf den Gesellschafter bezogen bleiben.<sup>397</sup> Demgegenüber wird überwiegend eine gesamtschuldnerische Haftung von Gesellschafter und Zahlungsempfänger befürwortet, um einen effektiven Schutz vor Umgehungen zu erreichen.<sup>398</sup> Haas<sup>399</sup> befürwortet eine Nichtinanspruchnahme des Zessionars, weil er Umgehungs Gesichtspunkte nicht einsieht und weil der Gesellschafterforderung die Verkehrsfähigkeit genommen wird. Nach hier vertretener Ansicht sprechen die anfängliche Haftungsverstrickung und die Umgehungsrisiken für eine gesamtschuldnerische Haftung, weil ansonsten der Weg frei gemacht wird, beispielweise einen insolventen Zessionar einzuschalten und auf diese Weise das insolvenzrechtliche Schutzsystem auszuhebeln.

Aber die Einjahresfrist des § 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO ist auch hier grundsätzlich die Schallmauer. Außerhalb eines Jahres nach dem Antrag auf Insolvenzeröffnung wird das Darlehen von seiner Nachrangigkeit befreit, so dass der durch § 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO bewirkte Schutz der Gläubiger aufgehoben ist, wenn die Gesellschaft erst ein Jahr nach der Abtretung oder später den Zessionar befriedigt, auch wenn sie anschließend Insolvenzantrag stellen muss.

Auch in diesen beiden Urteilen wird klargestellt, dass die o.g. Fiktion eines missbräuchlichen Verhaltens durch die Fristenregelungen in § 135 Abs. 1 InsO abgegrenzt wird.<sup>400</sup> Bei Gesellschafterwechsel und Gesellschafterforderungs-Gläubigerwechsel besteht eine fiktive Nachrangigkeit nur, wenn der Gläubiger innerhalb der Anfechtungsfrist Gesellschafter war. Bei rechtzeitiger, außerhalb der

---

<sup>396</sup> So Gehrlein, in: Gehrlein/Ekkenga/Simon, GmbHG, vor § 64 Rn. 131; Huber, Beilage ZIP 39/2010, 7ff. (9); Fastrich, in: Baumbach/Hueck, § 31 Rn. 11; Heidinger, in: Michalski-K-GmbHG, § 31 Rn. 25.

<sup>397</sup> So Ekkenga, in: MüKo-GmbHG, § 30 Rn 285 und § 31 Rn. 30; im Ergebnis auch Preuß, ZIP 2013, 1145ff. (1152f. Zusammenfassung).

<sup>398</sup> So auch der BGH, Urt. v. 21.2.2013 - IX ZR 32/12, BGHZ 196, 220 (im Leitsatz 1); Schröder, in: Hamb-K-InsO, § 135, Rn. 15; Hirte, in: Uhlenbruck-K-InsO, § 135 Rn. 12; Altmeyen, in: Roth/Altmeyen, GmbHG, § 30 Rn. 28, § 31 Rn. 4; Thiessen, in: Bork/Schäfer - GmbHG, Anh. Zu § 30 Rn. 43, 44.

<sup>399</sup> Haas, ZIP 2017, 545ff. (352).

<sup>400</sup> Zu den Problemen und einer vertraglichen Absicherung in den Übernahmeverträgen vgl. Primozic, NJW 2016, 679ff. (681f.).

Jahresfrist durchgeführten Gesellschafterwechsel bzw. Abtretung der Gesellschafterdarlehensforderung entfällt die fiktive Missbrauchsunterstellung. Und das gilt sogar, wenn dem innerhalb der Jahresfrist durchgeführten Wechsel eine außerhalb der Jahresfrist erfolgte Tilgung folgt.

Folgerichtig unterfällt ein Drittdarlehensgeber dem insolvenzrechtlichen Schutzsystem, wenn er später Gesellschafter wird: „*Da es im Unterschied zum Eigenkapitalersatzrecht nicht mehr auf eine innerhalb der Anfechtungsfrist getroffene Finanzierungsentscheidung ankommt, unterliegt nach einhelliger Auffassung auch ein Darlehens- oder Sicherungsgeber als Gesellschafter nach Maßgabe des § 135 InsO der Anfechtung, wenn er seine Beteiligung erst nach Gewährung der Finanzierungshilfe erworben hat.*“<sup>401</sup>

### **bbb. Die Einordnung alternativer Finanzierungshilfen**

Bei den alten Gestaltungen geht es außerdem um die Einordnung alternativer Finanzierungshilfen. Das insolvenzrechtliche Schutzsystem gilt auch nach dem MoMiG für gestundete Gesellschafter-Geschäftsführer-Gehälter,<sup>402</sup> Mietzinsforderungen,<sup>403</sup> Leasingraten, Lizenzgebühren und festgestellte, aber nicht ausgeschüttete, bewusst stehen gelassene, also thesaurierte Gewinne aufgrund eines entsprechenden Gewinnverteilungsbeschlusses nach § 29 GmbHG,<sup>404</sup> weil sie dem Sonderrecht der Gesellschafterkredite unterworfen werden können. Entscheidend ist, dass der Gesellschaft eine bestimmte Geldsumme auf Zeit als Liquidität zur Verfügung gestellt wird.<sup>405</sup>

Das liegt aber nicht bereits vor, wenn sich wegen eines Gesellschafterstreits Gewinnausschüttungen verzögern.<sup>406</sup> Sie haben keine Kreditfunktion und damit

---

<sup>401</sup> BGH, Urt. v. 20.2.2014 - IX ZR 164/13, BGHZ 200, 210 mit umfassender Darstellung des Schrifttums.

<sup>402</sup> BAG, Urt. v. 27.3.2014 - 6 AZR 204/12, BeckRS 2014, 68291; BGH, Urt. v. 10.7.2014 - IX ZR 192/13, WM 2014, 1488.

<sup>403</sup> BGH, Urt. v. 29.1.2015 - IX ZR 279/13, ZInsO 2015, 559.

<sup>404</sup> OLG Koblenz, Urt. v. 15.10.2013 - 3 U 635/13, BeckRS 2013, 18802.

<sup>405</sup> So auch Kruth, DStR 2017, 2126ff. (2131) mit einer Auseinandersetzung zum Meinungsstand im Schrifttum (2129f.). A.A. Menkel, NZG 2014, 982ff. (983), da der Gesellschafter, der sich keine Gewinne ausschütten lässt, nicht vergleichbar ist mit dem, der sich Gewinne ausschütten lässt und anschließend als Darlehen zur Verfügung stellt. A.A. auch OLG Schleswig, Urt. v. 8.2.2017 - 9 U 84/16, BB 2017, 1957: „... ,weil durch § 135 Abs. 1 Nr. 2 eine Ausweitung ... nicht bezweckt worden sei.“ Dem schließen sich Berjasevic/Janning in einer Entscheidungsbesprechung in DB 2017, 1957f. (1957f.) an.

<sup>406</sup> LG Hamburg, Urt. v. 18.6.2015 - 301 O 1/15, ZInsO 2015, 1979.

keine eine Gleichsetzung rechtfertigende Begründung. Das gilt auch für ausstehende Forderungen aus normalen Austauschgeschäften wie Kauf oder Miete.<sup>407</sup> Das kann gem. §§ 133, 157 BGB nur bei deutlich hinausgeschobener Fälligkeit in Frage kommen.<sup>408</sup>

Diese Grundsätze gelten auch für andere gesellschaftsrechtlich zulässige, im Vorfeld der Insolvenz zurückgeführte Eigenkapitalausschüttungen wie ordnungsgemäße Ausschüttungen aus der Kapital- oder Gewinnrücklage oder einem Gewinnvortrag oder einer Kapitalherabsetzung.<sup>409</sup> Entscheidend für eine darlehensgleiche Bewertung ist allein der Kreditcharakter einer zurückgeführten Gesellschafter-Finanzierungsquelle.<sup>410</sup> Zusätzliche Differenzierungen stehen im Widerspruch zu den Zielen der Klarheit und Umsetzbarkeit des MoMiG.

Und der BGH<sup>411</sup> hat auch nach dem MoMiG den atypischen stillen Gesellschafter und damit die stille Einlage bei Einflussmöglichkeit auf die Geschicke der GmbH als dem Darlehen vergleichbare Finanzierungshilfe dem insolvenzrechtlichen

---

<sup>407</sup>Dazu bejahend über die Herleitung aus der Legitimationsgrundlage Bork, ZGR 2007, 250ff. (256ff.).

<sup>408</sup> OLG Schleswig, Urt. v. 29.5.2013 - 9 U 15/13, NZI 2013, 936: „Stellt ein Liquidator seine erbrachten Leistungen regelmäßig monatlich in Rechnung, so gilt die Forderung als gestundet und insoweit dem Insolvenzschuldner als Darlehen gewährt, wenn er sie nicht innerhalb von 30 Tagen nach Fälligkeit abrechnet.“

Dazu ausführlich mit Darstellung der kontroversen Literatur Bitter/Laspeyres, ZInsO 2013, 2289ff. (2291) in Fn. 19 und 20, die hier nicht wiederholt werden.

<sup>409</sup> Ausführlich dazu Wünschmann, NZG 2017, 51ff. (53f.) unter Aufarbeitung des Meinungsstands (51). A.A. Mylich, ZIP 2017, 1255ff. (1256), der den Abzug einer Finanzierungsquelle aus dem Ertrag, also auf einen auf einen Jahresüberschuss beruhenden Bilanzgewinn, nicht § 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO unterwerfen will. Folgerichtig betrifft das nach seiner Ansicht auch Zinszahlungen. Voraussetzung ist aber eine Zahlung ohne Kreditcharakter (1260). So auch hinsichtlich von Zinszahlungen Bitter, in: Scholz-K-GmbHG, § 64 Anh. Rn. 129; Hirte, in: Uhlenbruck-K-InsO, § 135 Rn. 7. Folgerichtig fallen die laufenden Zinszahlungen nicht unter § 135 Abs. 1 InsO. Vgl. hierzu BGH, Urt. v. 27.06.2019 - IX ZR 167/18, BeckRS 2019, 16632.

<sup>410</sup> Vgl. auch für nichtige Darlehensverträge BGH, Urt. v. 27.06.2019 - IX ZR 167/18, BeckRS 2019, 16632; Hermreck, NJW-Spezial 2019, 597 (579).

<sup>411</sup> BGH, Urt. v. 28.6.2012 - IX ZR 191/11, BGHZ 193, 378. Im Ergebnis hat der BGH den atypischen stillen Gesellschafter dem insolvenzrechtlichen Schutzsystem unterworfen wiederum - wie im o.g. Urteil zum Eigenkapitalersatzrecht (s.o. Fn. 122) - ohne auf § 136 InsO einzugehen. Dabei hat diese Norm zu § 135 Abs. 1 InsO Besonderheiten:

- Das Sanierungs- und Kleinbeteiligtenprivileg gilt nicht.
- § 136 InsO geht von der Vereinbarung und nicht von der Gewährung aus.
- Ein stiller Gesellschafter kann nach § 136 Abs. 2 InsO einwenden, der Eröffnungsgrund sei der Einlagenrückgewähr nachgefolgt.

Zu § 136 InsO mit dem Ergebnis eines Vorrangs des insolvenzrechtlichen Schutzsystems vgl. Mock, DStR 2008, 1645ff. (1648): „Es bleibt daher dabei, dass die stille Beteiligung ... eines (regulären) Gesellschafters einer Gesellschaft ohne natürliche Person als persönlich haftenden Gesellschafter unter die Regelung der § 39 Abs. 1 Nr. 5, § 135 Abs. 1 InsO fällt, auch wenn die stille Gesellschaft mehr als ein Jahr vor der Insolvenzantragstellung begründet und nicht unterjährig durch eine ordentliche Kündigung beendet werden kann.“

Schutzsystem unterworfen: *„Der atypisch stille Gesellschafter einer GmbH & Co. KG entspricht mit seinen Ansprüchen wirtschaftlich dem Gläubiger eines Gesellschafterdarlehens, wenn in einer Gesamtbetrachtung seine Stellung nach dem Beteiligungsvertrag der eines Kommanditisten im Innenverhältnis weitgehend angenähert ist. Der Nachrang seiner Ansprüche in der Insolvenz der Geschäftsinhaberin kann danach jedenfalls eintreten, wenn im Innenverhältnis das Vermögen der Geschäftsinhaberin und die Einlage des Stillen als gemeinschaftliches Vermögen behandelt werden, die Gewinnermittlung wie bei einem Kommanditisten stattfindet, die Mitwirkungsrechte des Stillen in der GmbH & Co. KG der Beschlusskompetenz eines Kommanditisten in Grundlagenangelegenheiten jedenfalls in ihrer schuldrechtlichen Wirkung gleich kommen und die Informations- und Kontrollrechte des Stillen denen eines Kommanditisten nachgebildet sind.“*

Das bedeutet für die Eigner von klassischen Betriebsaufspaltungen, dass sie mit alternativen Finanzierungshilfen wie partiarischen Darlehen, Schuldscheindarlehen, stillen Einlagen, Genussrechten und selbst bei erworbenen Inhaberschuldverschreibungen ihrer Gesellschaft<sup>412</sup> wegen ihrer Kompetenzen ihrer typischen Gesellschafterstellung einer Erfassung durch das insolvenzrechtliche Schutzsystem nicht entgehen können.<sup>413</sup> Denn dieses System dient im Rahmen der gesetzlichen Vorgaben der Verhinderung der abstrakten Gefahr einer fiktiven Missbrauchsunterstellung und damit auch der Verhinderung möglicher Umgehungsgestaltungen durch alternative Finanzierungshilfen, unabhängig davon wann die gleichzeitige Stellung des Kredit- bzw. Quasikreditgebers und des Gesellschafters eingetreten sind. Eine andere Einordnung würde den durch das insolvenzrechtliche Schutzsystem zu verhindernden Umgehungen „Tür und Tor“ öffnen.

---

<sup>412</sup> Zur Erfassung von Schuldscheindarlehen und Inhaberschuldverschreibungen ihrer Gesellschaft ausführlich, auch zu den zivilrechtlichen Grundlagen, Wilhelm, ZHR 180 (2016), 776ff. m.w.N. (786 für Schuldscheindarlehen und 786ff. für Inhaberschuldverschreibungen). Entscheidend für Wilhelm ist, dass nur mit deren Erfassung *„eine Neutralisierung der gläubigerschädlichen Anreize, die sich einem Kapitalgesellschafter im Vorfeld einer Gesellschaftsinsolvenz bieten,“* i.S.e. vom Gesetzgeber intendierten Verhaltensdisziplinierung möglich ist (Wilhelm, ZHR 180 (2016), 776ff. (806).

<sup>413</sup> Vgl. auch BGH, Urt. v. 14.05.2019 - XI ZR 345/18, NJW 2019, 2923.

Bei den neuen Gestaltungen geht es aktuell um eine Sachlage, in der ein maßgeblicher Gesellschafter ausscheidet, nach seinem Ausscheiden Mezzaninefinanzierungen mit außerordentlicher Gewinnbeteiligung gewährt, aber über vertragliche Rechte die Rolle des Unternehmers und maßgeblichen Gesellschafters behält. Das OLG Koblenz kam darum in seinem Beschluss vom 21.12.2015<sup>414</sup> zu dem Ergebnis: *„Die dem Beklagten durch die Gestaltung der Verträge vom 01.12.2009 eingeräumte rechtliche und tatsächliche Position ähnelt vielmehr vorliegend derjenigen eines Gesellschafters, der eine Einlage in das Unternehmen erbringt.“*

Bei einer anderen neuen Gestaltung geht es um die Umgehung/Verschleierung von Gesellschafter-Darlehensforderungen über sonstige Gläubiger, indem zusätzlich nur Teile der Forderung den Charakter einer Gesellschafter-Darlehensforderung haben könnten. Eine neutrale K-GmbH erhielt zur Finanzierung eines Gesamtdarlehens an die später insolvente F-GmbH Geldbeträge vom Geschäftsführer der F-GmbH, des Sanierungsberaters der F-GmbH und einem Gesellschafter der F-GmbH. Folgerichtig entschied nach Feststellung der Problematik bei Umgehung über eine neutrale, zwischengeschaltete Finanzierungs-GmbH das LG Waldshut-Tiengen<sup>415</sup>, dass *„allein dadurch, dass alle drei den Umweg über die Geldhingabe an die K-GmbH gewählt haben, ... dürfen die Beteiligten nach dem Rechtsgedanken des § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO („Forderungen aus Rechtshandlungen, die einem solchen Darlehen wirtschaftlich entsprechen“) nicht besser stehen, es besteht aber auch kein Grund, dass sie dadurch schlechter gestellt werden. Deswegen ist der vom Gesellschafter stammende Anteil ... eine Forderung mit dem Rang des § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO. Es spricht aber nichts dafür, die Ansprüche der anderen beiden Geldgeber ebenfalls diesem Rang zu unterwerfen, weil einer von den drei Geldgebern Gesellschafter der Darlehensnehmerin gewesen ist. Das Verbot der Umgehungsgeschäfte in § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO soll diejenigen, deren Geldhingabe ein Gesellschafterdarlehen darstellt, auch bei Umgehungsgeschäften nicht*

---

<sup>414</sup> OLG Koblenz, Hinweisbeschluss v. 21.12.2015 - 3 U 891, 15, ZIP 2016, 1133; OLG Thüringen, Beschluss v. 18.11.2015 - 1 U 503, 15, GmbHR 2016, 300; Beschluss v. 25.9.2015 - 1 U 503/15, ZInsO 2016, 1366: *„ Die Darlehensgewährung entspricht daher einer solchen durch einen Gesellschafter. Dabei hat sich die Rolle des Klägers nicht in der des Darlehensgebers erschöpft. Vielmehr hat er wie ein Gesellschafter unternehmerischen Einfluss auf die Geschicke der Schuldnerin nehmen können. In ihm haben sich gleichsam die Rollen des Unternehmers und des Gesellschafters gebündelt.“* Dem Ergebnis zustimmend Kuna, GmbHR 2016, 284ff. (287).

<sup>415</sup> LG Waldshut-Tiengen, Urt. v. 8.7.2016 - 2 O 229/15, ZInsO 2016, 1869.

*besserstellen. Diese Bestimmung hat aber keine Straffunktion.*“ Eine Kontrollüberlegung, die Lenenbach<sup>416</sup> anstellt, verdeutlicht die Richtigkeit dieser Überlegung. Hätten der Geschäftsführer, der Berater und der Gesellschafter direkt ihre Darlehen an die F-GmbH gewährt, dann hätte es sich nur bei dem Darlehen des Gesellschafters um ein Gesellschafterdarlehen gehandelt.

Das trifft genau den hier vertretenen zugrunde gelegten Missbrauchsgedanken des Verbots des unzulässigen Rechtsmissbrauchs. Dieses Verbot trifft Gesellschafter von beschränkt haftenden Rechtsformen, die über die Haftungstrennungsmöglichkeit hinaus einen missbräuchlichen Weg suchen, für weitere Finanzierungshilfen sonstigen Gläubigern auch in der Insolvenz ihrer Gesellschaft gleichgestellt zu werden. Betroffen sind aber nur Gesellschafter und nicht weitere Dritte. Sie können sich gar nicht treuwidrig verhalten. Sie sind und bleiben sonstige Gläubiger.

Wegen dieser Überlegungen zur konsequenten Verfolgung von Missbrauchsgestaltungen zur Umgehung des insolvenzrechtlichen Schutzsystems müsste allerdings auch der Lösungsvorschlag des BGH zum Umgang mit den wegen § 135 Abs. 1 Nr. 1 InsO anfechtbaren Sicherheiten im oben erörterten Urteil vom 18. Juli 2013<sup>417</sup> misslingen. Nach dem Vorschlag könne der gesicherte Gesellschafter dieser Rechtsfolge dann entgehen, wenn er außerhalb der Jahresfrist des § 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO von der Gesellschaft aus freiem Gesellschaftsvermögen befriedigt wird und deshalb auf die ihm gewährte Sicherheit verzichtet.

Aber - wie oben bereits zur Umgehung von § 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO bei Anteilsveräußerungen und Forderungsabtretungen durch den BGH geklärt - darf die Fristenregelung des § 135 Abs. 1 Nr. 1 InsO nicht durch nachgewiesene geplante Umgehungsgestaltungen ausgehebelt werden. Wenn der Gesellschafter aber nur Zug um Zug gegen die Befriedigung auf die Sicherheit verzichtet, befindet er sich im Bereich der Umgehungsgestaltungen, so dass das insolvenzrechtliche Schutzsystem mit seiner stichtagsbezogenen Regelung greifen müsste. Denn grundsätzlich will er auf den Sicherheitsschutz bestehen.

---

<sup>416</sup> Lenenbach, ZInsO 2016, 1847ff. (1849).

<sup>417</sup> S.o. unter § 3 B. II. 2. aa. ccc.: BGH-Entscheidung zum Zusammenspiel der ein- und zehnjährigen Frist des § 135 Abs. 1 Nr. 1 und 2 InsO (BGH, Urt. v. 18.7.2013 - IX ZR 219/11, NJW 2013, 3035).

Das müsste auch gelten, wenn ein Gesellschafter abredgemäß seine Sicherheit an die Gesellschaft zurücküberträgt, sie dann von ihr verwerten und sich anschließend den Betrag außerhalb der Jahresfrist des § 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO von der Gesellschaft aushändigen ließe.

Nicht zielführend ist auch ein Verzichts-/Erlassvertrag hinsichtlich einer Sicherheit, die der Gesellschafter für einen Dritt-Gläubiger gestellt hat. Dieser hat nur Wirkung zwischen diesen beiden und keine Auswirkung auf die Insolvenzmasse. Es widerspräche der Wertung des Gesetzgebers, wenn der Gesellschafter von dem Rückgriffsanspruch aus §§ 143 Abs. 3, 135 Abs. 2 InsO (analog) durch ein Arrangement mit dem Kreditgeber befreit werden könnte. Das führte bei einer wirtschaftlichen Betrachtung zu einer unzulässigen vorrangigen Befriedigung des Gesellschafters. *„Ein Verzicht auf die Gesellschaftersicherheit binnen der kritischen Jahresfrist darf nicht zulasten der Gläubigergemeinschaft gehen, weil das Sonderrecht der Gesellschafterdarlehen in §§ 44a, 135 Abs. 2, 143 Abs. 3 InsO die vorrangige Verwertung der Gesellschaftersicherheit zum Schutz der Insolvenzmasse anordnet.“*<sup>418</sup> Allerdings kommt das OLG Stuttgart zu einer Einschränkung. Der Verzicht oder Erlass sei eine Lösung, wenn er außerhalb der Jahresfrist des § 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO vereinbart werde.<sup>419</sup> Dem kann allerdings bei Nachweis eines planmäßigen Vorgehens nicht zugestimmt werden.

Mitunter wird ausdrücklich die gemeinsame Veräußerung von Darlehensforderung und Beteiligung empfohlen, um die Probleme zu vermeiden, die sich aus einer Trennung ergeben können.<sup>420</sup> Dieser Rat leuchtet aus Sicht des Erwerbers nicht ein, weil er sich den Sonderregeln des MoMiG unterwirft. Aber auch der Veräußerer muss wissen, dass er sich den stichtagsbezogenen Regeln nicht bei Umsetzung eines nachgewiesenen Umsatzplans entzieht.

Folge einer solchen konsequenten Rechtsprechung bei Umgehung der stichtagsbezogenen Regelung des § 135 Abs. 1 InsO würde wahrscheinlich auch

---

<sup>418</sup> Altmeppen, ZIP 2016, 2089ff. (2092); a.A. Thole, ZIP 2015, 1609ff. (1616): § 135 Abs. 2 InsO ist nicht einschlägig, wenn die Gesellschaftersicherheit vor Verfahrenseröffnung nicht mehr besteht; Gehrlein, in: MüKo-InsO, § 135 Rn. 39.

<sup>419</sup> OLG Stuttgart, Urt. v. 14.3.2012 - 14 II 28/11, ZInsO 2012, 885; so auch Altmeppen, ZIP 2016, 2089ff. (2095).

<sup>420</sup> Schlößer/Klüber, BB 2009, 1594ff. (1598).

hier die Entwicklung einer Indizienrechtsprechung sein. Die Rechtsprechung kann im Laufe der Zeit aus der Lebenserfahrung abgeleitete Grundsätze entwickeln. Denn die Gesellschaftergläubiger werden nicht bereit sein, bewusst Tatsachen für ein Haftungsrisiko einzuräumen. Außerdem können subjektive Tatbestandsvoraussetzungen im Streitfall praktisch nie dargelegt und bewiesen werden. Mögliche Indizien einer Umgehungsplanung könnte beispielsweise der zeitliche Zusammenhang zwischen den vereinbarten wechselseitigen Rechtsgeschäften sein oder eine versprochene Ausfallhaftung des aus der Haftung entlassenen Gesellschafters.

Zwar wird dadurch der Unterschied zwischen dem redlichen Gläubiger und dem unredlichen Gläubiger, insbesondere wenn dieser wirtschaftserfahren ist, hinsichtlich der Rechtsfolgen verwischt, aber es bleibt dem redlichen Gesellschaftsgläubiger die Chance, das Gericht von seiner Redlichkeit zu überzeugen, indem er nachvollziehbare redliche und wirtschaftliche Hintergründe glaubhaft darstellt. Allerdings ist eine wirklichkeitsferne (Schutz-)Behauptung nicht stichhaltig.<sup>421</sup> Ein Gegenindiz wäre natürlich, wenn der Gesellschafter belegen könnte, dass durch die Freigabe seiner Sicherheit ein anderer Dritt-Gläubiger-Kredit ermöglicht wurde. Dieses Verhalten wäre zu keiner Zeit zu sanktionieren, da es kein treuwidriges Verhalten wäre, sondern sogar allen Gläubigern zugutekäme.

### **ccc. Die (überraschende) Ausnahme**

Analysiert man die Ergebnisse der Rechtsprechung zu den Gesellschafter-Finanzierungshilfen, kommt man zu dem Ergebnis, dass immer, wenn der BGH aus dem Sachverhalt ein Indiz für eine Umgehung bzw. Verschleierung einer Gesellschafter-Finanzierungshilfe entnimmt, er im Rahmen des insolvenzrechtlichen Schutzsystems den Gesellschafter nicht aus seiner Haftung entlässt.

Darum ist es umso überraschender, dass der BGH im Beschluss vom 26. Januar 2017<sup>422</sup> feststellte, dass, wenn eine später insolvente GmbH einen Werkvertrag, für

---

<sup>421</sup> Dazu OLG Bamberg, Urt. v. 12.6.2013 - 8 U 19/13, BeckRS 2014, 05675.

<sup>422</sup> BGH, Beschluss v. 26.1.2017 - IX ZR 125/15.

den eine Bank eine Anzahlungsbürgschaft übernommen hat, erfüllt, darin gegenüber dem Gesellschafter, der der Bank für die Bürgschaft eine Sicherheit gestellt hat, keine Rückgewähr einer gleichgestellten Forderung liegt.

Dem lag folgender Sachverhalt zugrunde: Die am 1. August 2009 insolvente GmbH schloss am 7. August 2008 mit dem Beklagten einen Vertrag über eine atypisch stille Gesellschaft. Eine Bank räumte der GmbH am 3. September 2008 einen Avalkreditrahmen über 1.000.000 Euro ein.<sup>423</sup> Als Sicherheit für diesen Kredit verpfändete dieser Gesellschafter der Bank ein Kontoguthaben über 1.000.000 Euro. Aus diesem Kreditrahmen übernahm die Bank zugunsten einzelner Auftraggeber bis zum 16. April 2009 Anzahlungsbürgschaften. Darin verbürgte sich die Bank jeweils für die Rückzahlung eines bestimmten Zahlungsbetrags aus einem einzelnen Werkvertrag. Am 10. Juni 2009 belief sich der Gesamtbetrag der von der Bank übernommenen Bürgschaften einschließlich der Anzahlungsbürgschaften auf 2.026.960,54 Euro. Die Bank zahlte nach Insolvenzeröffnung auf drei Bürgschaften insgesamt 635.285,52 Euro. Der Insolvenzverwalter erklärte gegenüber dem Gesellschafter die Anfechtung hinsichtlich der freigewordenen Avalbeträge. Er meint, die GmbH habe durch die von ihr erbrachten Werkleistungen insoweit für eine Rückgewähr der von der Bank übernommenen Bürgschaften gesorgt, als diese aus den Anzahlungsbürgschaften nicht in Anspruch genommen worden ist. Der Avalkreditrahmen über 1.000.000 Euro habe letztlich wegen der teilweisen Werkvertragserfüllungen nur zu Zahlungen in Höhe von 635.285,52 Euro geführt. Die Differenz von 364.714,48 Euro habe die Beklagte deshalb gemäß § 135 Abs. 2 InsO als in anfechtbarer Weise freigewordene Sicherheit zur Insolvenzmasse zurück zu gewähren.

Dazu entschied der BGH rigoros und streng an den Wortlaut von § 135 Abs. 2 InsO festhaltend:

1. Ob die Ausführungen des Berufungsgerichts zur objektiven Gläubigerbenachteiligung in jedem Punkt richtig sind, kann dahinstehen.

---

<sup>423</sup> Nach allgemeinen Darstellungen erfolgt bei einem Avalkredit keine Auszahlung eines Kreditbetrages an den Avalnehmer. Vielmehr erhält der Avalnehmer eine Bürgschaft oder eine Garantiezusage z.B. von einer Bank. Typisches Beispiel ist das Zahlungsaval. Die Bank stellt dem Zahlenden ihre Kreditwürdigkeit zur Verfügung. Diese wiederum stellt für den Avalkredit einen Zins (Avalzins) bzw. eine Gebühr (Avalgebühr bzw. Avalprovision) in Rechnung, vgl. m.w.N. Olfert/Rahn, Lexikon der Betriebswirtschaftslehre, Rn. 115.

2. Ob ein atypischer stiller Gesellschafter einem Gesellschafter der GmbH gleichsteht, kann offen bleiben.
3. Die von der GmbH erbrachten Werkleistungen, auf die der Insolvenzverwalter seine Anfechtung stütze, seien im Streitfall keine zur Anfechtung nach § 135 Abs. 2 InsO führenden Leistungen auf die allein von dem Gesellschafter besicherten Ansprüche der Bank. Denn bei Fertigstellung der Werkleistungen durch sie sind die von den Bürgschaften gesicherten Forderungen gar nicht entstanden, sondern nur bei Nichtfertigstellung. Soweit die später insolvent gewordene GmbH geschuldete Werkaufträge fertig gestellt hat, ist die Vertragserfüllung nicht gescheitert. In der Fertigstellung der Werke liegt daher keine Erfüllung eines hinsichtlich der Anzahlungsbürgschaften bestehenden Rückzahlungsanspruchs der Bank oder eines Befreiungs- oder Regressanspruchs der Bank.
4. Darum kann dahinstehen, ob in der Werkleistung die Rückzahlung einer einem Darlehen wirtschaftlich entsprechenden Forderung des Auftraggebers gesehen werden könnte. Diese Forderung wurde von dem Gesellschafter nicht besichert.

Das ist richtig. Die Erfüllung der Werkaufträge betrifft nicht den mit der Gesellschafter-Sicherheit abgesicherten Ausfall des Avalkredits der Bank. Aber es steht fest, dass die GmbH ohne die Finanzierungshilfe ihres Gesellschafters (Verpfändung eines Kontoguthaben über 1.000.000 Euro für die Stellung eines Avalkredits für Anzahlungen) den Avalkredit und damit die Anzahlungen durch die Auftraggeber nie bekommen hätte. Der Gestaltung liegt damit eine mittelbare Gesellschafter-Finanzierungshilfe für seine Gesellschaft zugrunde, die in seiner Auswirkung darlehensgleichen Charakter hat. Denn die dadurch mittelbar bewirkten Anzahlungen sind in dem im deutschen Wirtschaftsleben bei Werkverträgen vorherrschenden Vorleistungssystem in ihrer finanziellen Wirkung darlehensgleiche Leistungen.

Damit steht auch fest, dass die abstrakte Missbrauchsgefahr bestand, dass es zur Schonung der Gesellschafterhilfe für die Gesellschaft Sinn gemacht hätte, vorrangig möglichst viele von Anzahlung betroffene Werkverträge zu erfüllen. Das sind darum Leistungen der Gesellschaft, die der MoMiG-Gesetzgeber im Jahr vor der Insolvenz als Minderung der Gesellschafter-Finanzierungshilfe mit Hilfe der in § 135 InsO angelegten Generalklausel sanktionieren will. Denn die vollständig

erbrachten Werkleistungen wirkten indirekt wie Tilgungsleistungen auf die Finanzierungshilfe des Gesellschafters. Es handelt sich um eine weitere Gesellschafter-Finanzierungsalternative mit mittelbarem Charakter, so dass § 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO herangezogen werden könnte.

Das Urteil wird damit der vom MoMiG-Gesetzgeber geforderten wirtschaftlichen Betrachtungsweise nach hier vertretener Ansicht nicht gerecht und ist darum überraschend.

Genauso überraschend ist, dass - soweit ersichtlich - im Schrifttum bisher kein kontroverser Streit zu finden ist. Auch Thole<sup>424</sup> stimmt im Ergebnis dem BGH zu, weil kein Fall einer Doppelsicherung vorläge. Der Gesellschafter habe nur einen „reflexhaften Vorteil“. Dabei ist es gerade das Ziel der vom Gesetzgeber und vom BGH vorgegebenen Generalklausel, nicht am dem strengen Wortlaut des insolvenzrechtlichen Schutzsystems festzuhalten, sondern Umgehungsgestaltungen zu verhindern.

### **cc. Die Neuregelung und Streitfragen bei Eignersicherheiten für Drittdarlehen (§§ 44a, 135 Abs. 2 InsO)**

#### **aaa. Der klassische Fall**

Da es üblicher Bankpraxis entspricht, dass die Gewährung von Darlehen an die Gesellschaft von der Übernahme von Bürgschaften oder von sonstigen Sicherungen durch die Gesellschafter abhängig gemacht wird, hat diese Sachlage ganz erhebliche praktische Bedeutung. Gesellschaftersicherheiten können u.a. sein:

- Bürgschaft
- Grundpfandrechte
- Sicherungsübereignungen
- Schuldbeitritt
- Garantieverprechen
- Patronatserklärung

Es muss keine erstrangige oder alleinige Sicherung durch den Gesellschafter sein, sondern es reicht aus, wenn in erster Linie die Gesellschaft oder ein Dritter die Sicherheit bestellt und der Gesellschafter eine Rück- oder Ausfallbürgschaft stellt,

---

<sup>424</sup> Thole, ZIP 2017, 1742ff. (1747).

durch die Bestellung eines Grundpfandrechts eine Bankbürgschaft absichert oder auf sonstige Weise mittelbar für die Forderung gegenüber der Gesellschaft einsteht. Erfasst werden soll jede Sicherheit, die der Gesellschaft eine Kreditierung Dritter, also auch Warenlieferanten, ermöglicht.<sup>425</sup>

Bei solchen Eignersicherheiten für Drittdarlehen gibt es durch das MoMiG die Sonderregelung des § 44a InsO:

*In dem Insolvenzverfahren über das Vermögen einer Gesellschaft kann ein Gläubiger nach Maßgabe des § 39 Abs. 1 Nr. 5 für eine Forderung auf Rückgewähr eines Darlehens oder für eine gleichgestellte Forderung, für die ein Gesellschafter eine Sicherheit bestellt oder für die er sich verbürgt hat, nur anteilmäßige Befriedigung aus der Insolvenzmasse verlangen, soweit er bei der Inanspruchnahme der Sicherheit oder des Bürgen ausgefallen ist.*

Damit wird einmal für den gesicherten Gläubiger ein Befriedigungsweg festgelegt. Der Drittkreditgeber muss (verfahrensmäßig) an sich zunächst auf die Gesellschaftersicherheit zugreifen und kann erst anschließend an der Verteilung der Insolvenzmasse teilnehmen.<sup>426</sup>

Diese Regelung korrespondiert mit § 135 Abs. 2 InsO:

*„Anfechtbar ist eine Rechtshandlung, mit der eine Gesellschaft einem Dritten für eine Forderung auf Rückgewähr eines Darlehens innerhalb der in Absatz 1 Nr. 2 genannten Fristen Befriedigung gewährt hat, wenn ein Gesellschafter für die Forderung eine Sicherheit bestellt hatte oder als Bürge haftete; dies gilt sinngemäß für Leistungen auf Forderungen, die einem Darlehen wirtschaftlich entsprechen.“*

Damit ist die Besicherung eines Fremdkredits durch Gesellschafter oder gleichgestellte Dritte ebenfalls eine dem Gesellschafterdarlehen wirtschaftlich entsprechende Rechtshandlung,<sup>427</sup> sowie der Regressanspruch des Gesellschafters

---

<sup>425</sup> So Thole, ZIP 2015, 1609ff. (1612f.).

<sup>426</sup> BGH, Urt. v. 10.10.2013 - IX ZR 88/11: „§ 44a InsO ist unabhängig von einem eigenkapitalersetzenden Charakter der Forderung oder Sicherheit anzuwenden (vgl. BGH..., Urteil vom 1. Dezember 2011 - IX ZR 11/11, BGHZ 192, 9 Rn. 9 f.; ... vom 21. Februar 2013 - IX ZR 32/12, ZIP 2013, 582 Rn. 10; ... vom 7. März 2013 - IX ZR 7/12, ZIP 2013, 734 Rn. 14; vom 18. Juli 2013 - IX ZR 219/11, ZIP 2013, 1579 Rn. 28).“

<sup>427</sup> Dazu K. Schmidt. BB 2008, 1966ff. mit einer ausführlichen dogmatischen Auseinandersetzung.

gegen die Gesellschaft als nachrangige Insolvenzforderung gem. § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO einzuordnen und seine Befriedigung unterliegt der Anfechtbarkeit gem. der Fristenregelung des § 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO.

Übernehmen mehrere Gesellschafter einer GmbH für eine Verbindlichkeit ihrer Gesellschaft Bürgschaften bis zu unterschiedlichen Höchstbeträgen, richtet sich die Höhe des Innenausgleichs zwischen den Gesellschaftern nicht nach dem Verhältnis der Gesellschaftsanteile, sondern ausnahmsweise nach dem Verhältnis der mit den Bürgschaften jeweils übernommenen Höchstbeträge. Voraussetzung ist, dass diese Absprache, diese Privilegierung, erkennbar ist. Ebenso ist relevant, ob der entlastete Gesellschafter zwischenzeitlich aus der GmbH ausgeschieden ist und ein anderer Gesellschafter den Anteil mit der Bürgschaftsverpflichtung übernommen hat.<sup>428</sup>

### **bbb. Der Fall der sog. Doppelsicherheit**

Immer wieder bedeutsam wird die Sachlage einer gemeinsamen Sicherheitenbestellung durch Gesellschaft und Gesellschafter (sog. Doppelsicherheit).

Eine Sachlage, die der Gesetzgeber im Zuge des MoMiG versäumt hat zu regeln, klärt der BGH in seinem Urteil vom 1. Dezember 2011 unter ausführlicher Auseinandersetzung mit dem Schrifttum.<sup>429</sup> Denn das Gesetz regelt nicht, wie in der Insolvenz einer GmbH die Verwertung der von ihr gestellten Sicherheiten gegenüber einem Gesellschafter wirkt, der für das gesicherte Darlehen eigene Sicherheiten erbracht hat. Es sieht einen Erstattungsanspruch des Insolvenzverwalters gegen den freigewordenen Gesellschafter nicht vor, schließt ihn aber auch nicht aus.

Der verkürzte Tatbestand: Als Gesellschafter der später insolventen Gesellschaft hatte der Beklagte - wie durchaus üblich - für Verbindlichkeiten der Gesellschaften neben dieser Sicherheiten bestellt. Nachdem das Insolvenzverfahren über die Insolvenzschuldnerin eröffnet wurde, erlangte die Gläubigerin Befriedigung aus

---

<sup>428</sup> BGH, Urt. v. 27.9.2016 - XI ZR 81/15, NZG 2017, 25.

<sup>429</sup> BGH, Urt. v. 1.12.2011 - IX ZR 11/11, BGHZ 192, 9.

den von der Gesellschaft bestellten Sicherheiten, d.h. aus der Insolvenzmasse. Hierfür verlangt der Insolvenzverwalter einen Ausgleich vom Beklagten.

Der BGH gab der Klage des Insolvenzverwalters statt. Der BGH verwies den gesicherten Gläubiger allerdings nicht analog § 44a InsO darauf, Befriedigung zunächst durch Verwertung der vom Gesellschafter gestellten Sicherheiten zu suchen und nur für den hierdurch nicht getilgten Betrag sich an die Gesellschaft zu halten. Vielmehr ist der Gläubiger frei, sowohl in die von der Gesellschaft als auch die vom Gesellschafter gestellten Sicherheiten zu vollstrecken. Er gewährt ihm also bei der sog. Doppelsicherheiten ein Wahlrecht. Durch eine analoge Anwendung von § 143 Abs. 3 InsO kommt er dann zu dem Ergebnis, dass eine Befreiung des Gesellschafters aus seiner Sicherheit durch Rückzahlung des Darlehens im letzten Jahr vor dem Insolvenzantrag anfechtbar (§ 135 Abs. 2 InsO) ist und der Gesellschafter zur Erstattung des an den Gläubiger ausgekehrten Betrags zur Masse verpflichtet ist (§ 143 Abs. 3 InsO).<sup>430</sup>

Das Urteil fügt sich ein in die Systematik der InsO, nach der ein die Gesellschaft durch Sicherheiten finanzierender Gesellschafter nicht besser stehen soll, als ein direkt Darlehen Gewährender. Altmeppen<sup>431</sup> kommt zu dem generalisierenden Schluss, „*dass die Gesellschaftersicherheit der Insolvenzmasse zugutekommen soll.*“ Thole<sup>432</sup> spricht von einer vorrangigen Lastentragung des Gesellschafters. Mit diesem Grundprinzip sind Konfliktsituationen zu §§ 135 Abs. 2, 44a InsO zu lösen.

Das OLG Düsseldorf<sup>433</sup> geht folgerichtig sogar einen Schritt weiter und kommt zu dem Ergebnis auch für den Fall, dass der Gesellschafter bereits vor Verwertung der Gesellschafts-Sicherheit aus seiner Bürgschaftsverpflichtung entlassen wurde. Der Regressanspruch der Insolvenzmasse könne nicht davon abhängen, ob eine Verwertung der Sicherheit vor oder nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens erfolge, da dies ggf. auch durch eine Absprache des Darlehensgläubigers seitens des Gesellschafters beeinflusst werden könne. Das sei Ausdruck der

---

<sup>430</sup> So auch BGH, Urt. v. 20.2.2014 - IX ZR 164/13, NJW 2014, 1737; im Ergebnis LG Hamburg, Urt. v. 28. 10.2015 - 304 O 65/15, ZInsO 2016, 1479.

<sup>431</sup> Altmeppen, ZIP 2016, 2089ff. (2094).

<sup>432</sup> Thole, ZIP 2015, 1609ff. (1617) und mit einer Besprechung jüngerer einschlägiger Urteile des BGH ZIP 2017, 1742ff. (1745).

<sup>433</sup> OLG Düsseldorf, Beschluss v. 17.12.2015 - I-12 U 13/15, m.Anm. Schäfer, NZI 2016, 542ff.

gesetzgeberischen Wertung, dass die Gesellschaftersicherheit im wirtschaftlichen Ergebnis vorrangig verwertet werden müsse. Thole<sup>434</sup> spricht von einer vorrangigen Lastentragung des Gesellschafters.

### **ccc. Der Fall der erfolgreichen Anfechtung der Gläubigerbefriedigung**

Wenn die Betriebsgesellschaft den Darlehensgeber befriedigt, aber mit Erfolg diese Befriedigung angefochten hat, ist die Insolvenzmasse der Betriebsgesellschaft nicht beeinträchtigt worden.

Dann entsteht allerdings die Frage, ob der mit der (vorübergehenden) Befriedigung aus seiner Haftung - zumindest bei akzessorischen Sicherheiten - entlassene Gesellschafter endgültig befreit sein soll. Dazu hat der BGH in seinem Beschluss vom 12. Januar 2017<sup>435</sup> für den Fall einer Patronatserklärung Stellung genommen.

Dem lag folgender Sachverhalt zugrunde: Die Klägerin belieferte die S-GmbH (Schuldnerin), eine Tochtergesellschaft der Beklagten, mit Gas. Mit Blick auf Zahlungsrückstände der Schuldnerin erteilte die Beklagte der Klägerin am 12.6.2007 eine Patronatserklärung, die auszugsweise folgenden Inhalt hat:

"Wir, die alleinige Gesellschafterin der S-GmbH verpflichten uns hiermit, der S-GmbH die notwendigen finanziellen Mittel zur Verfügung zu stellen, dass sie ihrerseits den vertraglichen Verpflichtungen gemäß mit ihrem Haus vereinbarten Zahlungsplan einhalten kann. Die vorliegende Patronatserklärung ist zeitlich bis zum 15.8.2007 befristet."

Die Klägerin stellte die Belieferung der Schuldnerin, die teilweise Zahlungen leistete, am 18.9.2007 ein. Nach Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Schuldnerin und Anfechtung der von ihr bewirkten Zahlungen zahlte die Klägerin im Vergleichswege einen Betrag von 2 Mio. Euro an den Insolvenzverwalter. Vorliegend nimmt die Klägerin die Beklagte auf Schadensersatz in Anspruch, weil sie die vereinbarte Patronatserklärung nicht erfüllt habe.

Das Gericht kam zu folgenden Feststellungen:

---

<sup>434</sup> Thole, ZIP 2015, 1609ff. (1617).

<sup>435</sup> BGH, Beschluss v. 12.1.2017 - IX ZR 95/16, ZIP 2017, 337.

- Die Beklagte hat im Streitfall gegenüber der Klägerin eine harte externe Patronatserklärung übernommen.
- Der Patronatsgeber verpflichtet sich durch eine harte, rechtsgeschäftliche Patronatserklärung entweder im Innenverhältnis zur Begünstigten oder im Außenverhältnis zu deren Gläubiger dazu, die Begünstigte so auszustatten, dass sie zu jeder Zeit ihren finanziellen Verbindlichkeiten genügen kann. Handelt es sich so wie hier um eine externe Patronatserklärung, haftet der Patron dem Gläubiger neben der Begünstigten für dieselbe Leistung auf das Ganze.
- Eine solche Verpflichtung wird allgemein als ein der Bürgschaft oder Garantieerklärung vergleichbares Sicherungsmittel angesehen. Die Verpflichtung aus einer Patronatserklärung besteht nach Anfechtung einer zugunsten des patronierten Unternehmens erbrachten Zahlung fort, gleich ob eine Patronatserklärung als akzessorisches oder nichtakzessorisches Sicherungsrecht zu bewerten ist.
- Akzessorische Sicherheiten leben mit der erfolgreichen Anfechtung wieder auf, wie wenn die Forderung nie erloschen gewesen wäre. Bei einer nichtakzessorischen Sicherheit wäre der Sicherungsgeber zur Wiederbestellung der ohne rechtlichen Grund untergegangenen Sicherung verpflichtet.

Damit ist klargestellt, dass eine Eignersicherheit für Gesellschaftsdarlehen nicht von einer Befriedigung des Gläubigers durch die Gesellschaft profitiert, wenn die Gesellschaft diese Zahlung erfolgreich anfechten kann. Das ist richtig, um eine treuwidrige Bevorzugung des Sicherungsgebers zu vermeiden. „*Gegenüber einer Inanspruchnahme aus dem Sicherungsrecht könne sich die Beklagte nach den Grundsätzen von Treu und Glauben (§ 242 BGB) nicht auf das Nichtbestehen des Sicherungsrechts berufen.*“<sup>436</sup> Denn bei einer Eignersicherheit für Gesellschaftsdarlehen verspricht der Eigner das Entstehen für jeden Ausfall der von ihm gesicherten Forderung. Eine Berufung auf die (vorübergehende) Entlassung aus der Haftung ist als unzulässige Rechtsausübung i.S. eines Verstoßes gegen § 242 BGB einzuordnen.

### **c) Die Neuregelung und Streitfragen bei den Sachüberlassungen ( 135 Abs. 3 InsO)**

---

<sup>436</sup> So BGH im o.g. Beschluss v. 12.1.2017 - IX ZR 95/16, ZIP 2017, 337.

Durch das MoMiG wurde das durch die Rechtsprechung des BGH geschaffene Institut der „kapitalersetzenden“ Nutzungsüberlassung und die daraus folgende Pflicht des Gesellschafters zur Duldung der unentgeltlichen Weiternutzung eines von ihm an die Gesellschaft überlassenen Gegenstandes durch Insolvenzverwalter aufgegeben. Der Begriff des „Eigenkapitalersatzes“ wurde fallen gelassen und der neue § 135 III InsO als Sonderregelung<sup>437</sup> eingeführt:

*Wurde dem Schuldner von einem Gesellschafter ein Gegenstand zum Gebrauch oder zur Ausübung überlassen, so kann der Aussonderungsanspruch während der Dauer des Insolvenzverfahrens, höchstens aber für eine Zeit von einem Jahr ab der Eröffnung des Insolvenzverfahrens nicht geltend gemacht werden, wenn der Gegenstand für die Fortführung des Unternehmens des Schuldners von erheblicher Bedeutung ist. Für den Gebrauch oder die Ausübung des Gegenstandes gebührt dem Gesellschafter ein Ausgleich; bei der Berechnung ist der Durchschnitt der im letzten Jahr vor Verfahrenseröffnung geleisteten Vergütung in Ansatz zu bringen, bei kürzerer Dauer der Überlassung ist der Durchschnitt während dieses Zeitraums maßgebend.*

#### **aa. Geklärte Fragen**

Unstreitig<sup>438</sup> ist, dass diese Regelung zu den Anfechtungsregelungen der §§ 129ff. InsO nicht passt, gar nicht von einer Insolvenzanfechtung handelt und systematisch als Modifikation der von den gegenseitigen Verträgen handelnden §§ 103, 108ff. InsO einzuordnen ist. Darum ist sie autonom und auch nicht als Anhängsel zu § 135 Abs. 1 InsO auszulegen.<sup>439</sup>

Der sachliche Anwendungsbereich der Vorschrift betrifft bewegliche und unbewegliche Gegenstände, insbesondere Grundstücke und Gebäude, sowie Rechte,<sup>440</sup> die für die Fortführung des Unternehmens von erheblicher Bedeutung sind (vgl. § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 InsO). Typischer Anwendungsfall ist die Betriebsaufspaltung.

---

<sup>437</sup> So auch Bauer, Die GmbH in der Krise, S. 363; Gehrlein, NZI 2016, 561ff. (561).

<sup>438</sup> Vgl. K. Schmidt, NJW 2015, 1057ff. (1058 m.w.N. Fn. 17); so bereits BB 2008, 1727ff. (732).

<sup>439</sup> Vgl. K. Schmidt, NJW 2015, 1057ff. (1058).

<sup>440</sup> Der Begriff ist in umfassendem Sinne zu verstehen, vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des Rechtsausschusses (6. Ausschuss) v. 24.6.2008, BT-Drucks. 16/9737, S. 59.

Grundlegend hat der BGH im Urteil vom 29. Januar 2015<sup>441</sup> zu Streitfragen unter Auseinandersetzung mit anderen Auffassungen im Schrifttum Stellung genommen.<sup>442</sup> Der vereinfachte Tatbestand: Zwei Brüder schlossen mit der von ihnen beherrschten, später insolventen GmbH & Co. KG einen Geschäftsraummietvertrag. Sie meldeten unbeglichene Mieten aus der Zeit vor Insolvenzeröffnung zur Insolvenztabelle an. Der vorab zum vorläufigen Insolvenzverwalter mit Zustimmungsvorbehalt setzte den Geschäftsbetrieb der Schuldnerin zunächst fort, stellte ihn aber vor Verfahrenseröffnung ein. Der anschließende Insolvenzverwalter kündigte den Mietvertrag fünf Tage nach Eröffnung zum „nächst möglichen ordentlichen gesetzlichen und/oder vertraglichen Kündigungstermin“. Die Brüder verlangen für den Zeitraum nach Insolvenzeröffnung zum Teil Mieten und anschließend Nutzungsentschädigung. Der Insolvenzverwalter hat hilfsweise mit Ansprüchen aus Insolvenzanfechtung aus der Zeit vor Insolvenzeröffnung aufgerechnet.

Aus dem Urteil sind folgende Schlussfolgerungen zu ziehen:<sup>443</sup>

- Nach Wegfall des Eigenkapitalersatzrechts besteht kein Anspruch des Insolvenzverwalters auf unentgeltliche Nutzung von Betriebsanlagen, die der Gesellschafter seiner Gesellschaft vermietet hat. Es gibt auch kein Verwertungsrecht durch anderweitige Vermietung oder Verpachtung mehr. Die Eigner haben bezüglich der Nutzungsgegenstände ein Aussonderungsrecht.
- § 135 Abs. 3 InsO ergänzt bezüglich beweglicher Gegenstände die §§ 103ff. InsO und bezüglich unbeweglicher Gegenstände die §§ 108 ff. InsO. Daraus ergibt sich, dass der Überlassungsvertrag bis zu seiner Beendigung fortwirkt. Folgerichtig besteht so lange kein Aussonderungsrecht und die fälligen Nutzungsentgelte sind bei Fortsetzung der Nutzung durch den vorläufigen Insolvenzverwalter (im Fall des

---

<sup>441</sup> BGH, Urt. v. 29.1.2015 - IX ZR 279/13, BGHZ 204, 83.

<sup>442</sup> Besprechungen dazu: Kruth, DSStR 2015, 1454ff.; K. Schmidt NJW 2015, 1057ff.; Anmerkungen zum Urteil: J. Schmidt, NZI 2015, 331ff.; Wilhelm, DB 2015, 1033ff. Dazu auch BGH, Urt. v. 25.2.2016 - IX ZR 146/15, ZIP 2016, 682: „...Ist dieses an Dritte vermietet, bestehen die Mietverhältnisse gemäß § 108 Abs. 1 Satz 1 InsO mit Wirkung für die Insolvenzmasse fort, und zwar unabhängig davon, ob der Schuldner wie vorliegend als Vermieter oder als Mieter an dem Rechtsverhältnis beteiligt ist (BGH, Urteil vom 29. Januar 2015 - IX ZR 279/13, BGHZ 204, 83 Rn. 28). ... Ansprüche aus einem gemäß § 108 Abs. 1 Satz 1 InsO nach Insolvenzeröffnung fortbestehenden Mietverhältnis sind Masseverbindlichkeiten (§ 55 Abs. 1 Nr. 2 Fall 2 InsO), wenn ihre Erfüllung für die Zeit nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens erfolgen muss (BGH, Urteil vom 29. Januar 2015, aaO Rn. 33).“

<sup>443</sup> K. Schmidt, NJW 2015, 1057ff. spricht von „Klarstellungen“.

§ 55 Abs. 2 InsO bzw. bei Einzelermächtigung durch das Insolvenzgericht) und ab Insolvenzeröffnung Masseforderungen (§ 55 Abs. 1 InsO).

- Für die Einordnung der Nutzungsüberlassung in die eben erörterte „wirtschaftlich entsprechende Rechtshandlung“ ist nach dem erkennbaren Willen des Gesetzgebers kein Raum mehr.<sup>444</sup> Eine Darlehensähnlichkeit besteht nur für rückständiges Nutzungsentgelt mit Stundungscharakter.<sup>445</sup> Bloßer Zahlungsverzug macht aus dem rückständigen Nutzungsentgelt aber noch keine Kredite.<sup>446</sup> Folgerichtig sind nicht gestundete, ausstehenden Zahlungen oder gar der Rückforderungsanspruch hinsichtlich der Sachsubstanz bzw. hinsichtlich des Nutzungsrechts gem. § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO nicht nachrangig.<sup>447</sup> Nicht gestundete Ansprüche für die Zeit vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens kann der Vermieter grundsätzlich nur als Insolvenzgläubiger geltend machen. Grundlage ist das vereinbarte Nutzungsentgelt.<sup>448</sup>
- Für gezahltes Nutzungsentgelt aus der Zeit vor Insolvenzeröffnung gelten die allgemeinen Anfechtungsregeln der §§ 129ff. InsO, also einschließlich der Sonderregelung des § 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO. Sie gilt allerdings nur für darlehensähnliche, also bereits gestundete Rückstände. Unter Berufung auf ein BGH-Urteil<sup>449</sup> zu Lohnzahlungen eines vorleistungspflichtigen Arbeitnehmers kommt der BGH darum zu der Feststellung, dass die laufenden pünktlichen Zahlungen innerhalb der Jahresfrist des § 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO nicht anfechtbar sind, weil die bargeschäftliche Erfüllung von Geldansprüchen eines Gesellschafters dieser den darlehensähnlichen Charakter genommen hat. Denn soweit der Gesellschafter gerade auf bargeschäftliche Erfüllung besteht und diese erhält,

---

<sup>444</sup> Kleindiek, in HK-InsO, § 135 Rn. 30 und 52; Schröder, in: Hamb-K-InsO, § 135 Rn. 52; Lüdtko, in Hamb-K-InsO, § 39 Rn. 46. Zu diesem Ergebnis kommt auch Eggert, Gesellschafter-Nutzungsüberlassung in der Insolvenz der Gesellschaft, S. 71f., weil § 135 Abs. 3 InsO die Nutzungsüberlassung abschließend regelt. Kritisch Spahl, Die insolvenzrechtliche Behandlung von Nutzungsüberlassungen, S. 146. A.A. Hölzle, ZIP 2009, 1939ff. (1945); Marotzke, ZInsO 2009, 2073ff (2073).

<sup>445</sup> Vgl. auch OLG Hamm, Urt. v. 21.11.2013 - 18 U 145/12, ZInsO 2014, 243; Bitter, ZIP, 2010, 1ff (10). A. A: Spahl, Die insolvenzrechtliche Behandlung von Nutzungsüberlassungen, S.156ff., wonach Ansprüche des Gesellschafters einem Gesellschafterdarlehen wirtschaftlich entsprechen und daher unabhängig von einer Stundung dem Nachrang unterfallen und bereits gezahltes Nutzungsentgelt nach § 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO anfechtbar ist.

<sup>446</sup> K. Schmidt, NJW 2015, 1057ff. (1058).

<sup>447</sup> A.A Hölzle, ZIP, 2009, 1939ff. (1945).

<sup>448</sup> Ist das überlassene Grundstück mit einem Grundpfandrecht belastet, ist das Nutzungsentgelt ab Beschlagnahme des Grundstücks an den Zwangsverwalter zu entrichten gem. §§ 152 Abs. 2, 148 Abs. 1 ZVG i.V.m. §§ 1123, 1124 BGB (BGH, Urt. v. 2.2.2006 - IX ZR 67/02, ZIP 2006, 578); dazu Mylich, KTS 2006, Heft 4, S. 385ff.; Nöll, ZInsO 2007, 1125ff.

<sup>449</sup> BGH, Urt. v. 10.7.2014 - IX ZR 192, 13, BGHZ 202, 59.

gewährt er keine Stundung, die ein dem Gesellschafterdarlehen ähnliches Stehenlassen einer ausstehenden Zahlung erst begründen kann. „*Wird eine Leistung bargeschäftlich abgewickelt, scheidet eine rechtliche oder rein faktische Stundung, die zur Umqualifizierung als Darlehen führt, aus.*“ Dieser Leistung kommt keine Kreditfunktion zu.<sup>450</sup> Damit hat der BGH das Bargeschäftsprivileg nicht im Rahmen von § 135 Abs. 3 InsO für anwendbar erklärt, sondern nur im Rahmen der Stundungsfrage nutzbar gemacht. Im Ergebnis unterliegen die laufenden pünktlichen Zahlungen mangels Stundungscharakters nicht der Regelung des § 135 Abs.1 Nr. 2 InsO, sondern den allgemeinen Anfechtungsregeln einschließlich des Bargeschäftseinwands.

- Hat der Gesellschafter das vereinbarte Nutzungsentgelt nicht gestundet, sondern nur die fälligen Ansprüche ernsthaft eingefordert und später bezahlt bekommen, scheidet ebenfalls wegen der mangelnden Umqualifizierung der Nichtstundung als Darlehen oder darlehensähnlich <sup>451</sup> § 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO aus und es ist nur die Anfechtung nach den allgemeinen Anfechtungsregeln möglich. Auch der dann mögliche Bargeschäftseinwand scheidet bei unpünktlichen Zahlungen aus. Denn es fehlt an einem unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung.<sup>452</sup> Möglich ist also ein Fall der kongruenten Leistung (§ 130 Abs. 1 Nr. 1 InsO) oder sogar gem. § 133 Abs. 1 BGB wegen der Insiderkenntnisse der Eigner. An §§ 130 und 133 InsO ist besonders zu denken, wenn der/die Eigner der Besitzgesellschaft gleichzeitig Geschäftsführer der insolventen Betriebsgesellschaft waren und die Wirtschaftskrise frühzeitig kannten. Nachzurecherchieren wäre zusätzlich ein Verstoß gegen das Auszahlungsverbot des § 30 Abs. 1 GmbHG und eine mögliche Anfechtung wegen § 134 InsO.
- Erst nach Beendigung des vertraglichen Nutzungsverhältnisses kommen die Grundsätze des § 135 Abs. 3 InsO zum Zuge. Dies ist ein gesetzliches Schuldverhältnis. Für die Berechnung der Ausgleichszahlung kommt es nach § 135

---

<sup>450</sup> So für alle pünktlich gezahlten Nutzungsentgelte vgl. Rühle, ZIP 2009, 1358ff. (1360); Huber, Beilage ZIP 39/2010, 7ff. (8).

<sup>451</sup> Teilweise wird die Ansicht vertreten, dass eine Kreditierung durch ein Stehenlassen der Forderung vorliegt, wenn die geschäftsüblichen Zahlungsziele überschritten werden und der Gesellschafter die Eintreibung seiner Forderung nicht mit dem notwendigen Nachdruck verfolgt (Fastrich, in: Baumbach/Hueck, § 30 Rn. 51, ähnlich geringe Anforderungen vgl. Haas, NZI 2012, 601ff. (603).

<sup>452</sup> In der Literatur wird vertreten, dass ein unanfechtbares Bargeschäft vorliegt, wenn das Nutzungsentgelt zeitnah, also je nach Vereinbarung am Anfang oder Ende einer Überlassungsperiode, üblicherweise also eines Kalendermonats gezahlt wurde, so Marotzke, ZInsO 2008, 1281ff. (1281, 1286).

Abs. 3 Satz 2 InsO auf die vor dem Eröffnungsantrag<sup>453</sup> geleisteten Vergütungen<sup>454</sup> an: „Der Gesellschafter soll grundsätzlich dieselbe Vergütung erhalten, die ihm zuvor tatsächlich zugeflossen ist; ihm soll kein darüber hinausgehendes Sonderopfer abverlangt werden. War etwa für eine Gebrauchsüberlassung eine bestimmte Vergütung vereinbart, wurde diese jedoch nicht entrichtet, so bestimmt sich die Höhe des Ausgleichs nach dem im letzten Jahr tatsächlich vom Schuldner Geleisteten. Falls die Nutzungsdauer ein Jahr unterschreitet, ist der Durchschnitt der während dieses Zeitraums erbrachten Zahlungen zu berücksichtigen. **Nach Sinn und Zweck der Vorschrift können nur solche Zahlungen bei der Bemessung des Anspruchs angerechnet werden, die der Gesellschafter trotz der Verfahrenseröffnung behalten darf. Darum haben anfechtbare Zahlungen außer Ansatz zu bleiben, weil sie dem Gesellschafter keine dauerhaft verbleibende Befriedigung gewähren.**<sup>455</sup> Die verfahrensbedingten und nicht auf das Finanzierungsverhalten des Gesellschafters zurückzuführenden Zahlungsausfälle können dem Gesellschafter nicht zugemutet werden.“<sup>456</sup> Damit ist der tatsächliche Zahlungszufluss entscheidend. Das wird auch deutlich durch die Berücksichtigung der kürzeren als einjährigen Nutzungsdauer. Aber die Besonderheiten im Eröffnungsverfahren bei vorläufiger Verwaltung ohne Masseverbindlichkeitsermächtigung können dem Gesellschafter nicht angelastet werden.<sup>457</sup>

- Der Insolvenzverwalter hat nicht die Möglichkeit, dieses gesetzliche Nutzungsverhältnis ohne Fortführungserheblichkeit<sup>458</sup> und dauerhaft fortzuführen

<sup>453</sup> BGH, Urt. v. 29.1.2015 - IX ZR 279/13, BGHZ 204, 83: „Abweichend von dem auf einem Redaktionsversehen beruhenden Wortlaut des § 135 Abs. 3 Satz 2 InsO ist nicht der Zeitpunkt der Verfahrenseröffnung, sondern entsprechend den allgemeinen anfechtungsrechtlichen Grundsätzen der Zeitpunkt der Antragstellung als Stichtag der Jahresfrist für die Berechnung des Ausgleichsanspruchs heranzuziehen. Diese Betrachtungsweise stellt sicher, dass entsprechend dem Willen des Gesetzgebers das von etwaigen Rechtswirkungen des Eröffnungsverfahrens unbeeinflusste tatsächliche Zahlungsverhalten des Schuldners die Grundlage für die Bemessung des Anspruchs bildet (Uhlenbruck/Hirte, InsO, 13. Aufl., § 135 Rn. 23; Pape/Uhländer/Schluck-Amend, InsO, § 135 Rn. 40; Preuß in Kübler/Prütting/Bork, InsO, 2013, § 135 Rn. 52; MünchKomm-InsO/Gehrlein, 3. Aufl., § 135 Rn. 49; Bitter, ZIP 2010, 1ff.; Fischer in Festschrift Wellensiek, 2011, S. 443, 448 f; Dahl/Schmitz, NZG 2009, 325ff.; ähnlich Spliedt, ZIP 2009, 149, 157, der auf die Anordnung der vorläufigen Verwaltung abstellt; aA HK-InsO/Kleindiek, 7. Aufl., § 135 Rn. 58).“

<sup>454</sup> Zu überfeuerten Vergütungen vgl. Gehrlein, NZI 2016, 561ff.

<sup>455</sup> Die Fassung erfolgte durch die Verfasserin.

<sup>456</sup> BGH, Urt. v. 29.1.2015 - IX ZR 279/13, BGHZ 204, 83.

<sup>457</sup> Hirte, in: Uhlenbruck-K-InsO, § 135 Rn. 23; Fischer, FS Wellensiek, 2011, 443ff. (448); Dahl/Schmitz, NZG 2009, 325ff. (330); a.A. hinsichtlich möglicher Ausfälle im Eröffnungsverfahren zumindest bei bestehendem Wortlaut des Gesetzestexts Bitter, ZIP 2010, 1ff. (12).

<sup>458</sup> Zu diesem wirtschaftlich zu bewertenden Begriff vgl. Bitter, ZIP 2010, 1ff. (12); Spliedt, ZIP 2009, 149ff. (157). Eine Überlassungspflicht ist dann zu bejahen, wenn der Betriebsablauf ohne den

(§ 135 Abs. 3 Satz 1 InsO). Folgerichtig entfällt sie bei einer Betriebseinstellung.<sup>459</sup> Nur ein Jahr ab Insolvenzeröffnung gilt für den betroffenen Gesellschafter die sog. Aussonderungssperre. Durch diese grundsätzliche Anerkennung des Aussonderungsanspruchs wird endgültig klargestellt, dass dem Insolvenzverwalter am genutzten Gegenstand kein Verwertungsrecht zusteht.

- Legitimationsgrundlage für die Inanspruchnahme bildet die Treuepflicht des Gesellschafters, der es widerspräche, wenn zum Gebrauch oder zur Ausübung überlassene Gegenstände nach Verfahrenseröffnung jederzeit zurückverlangt werden könnten, obwohl diese zur Betriebsfortführung von erheblicher Bedeutung sind.<sup>460</sup>
- Diese Schlussfolgerungen sind auch auf Umgehungen über sog. Quasi-Gesellschafter anwendbar. Zwar verweist der § 135 Abs. 3 InsO nicht direkt auf den § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO und eine analoge Anwendung verbietet sich wegen Nicht-Vorliegens eines vergleichbaren Sachverhalts. Jedoch ist die Einbeziehung von Dritten erforderlich, um den Zweck des § 135 Abs. 3 InsO (Sicherung des Insolvenzverfahrens) zu erfüllen. Das ist auch Wille des Gesetzgebers.<sup>461</sup> Anderenfalls wäre es auch leicht möglich, § 135 Abs. 3 InsO zu umgehen.
- Diese Schlussfolgerungen sind auch auf andere Umgehungsgestaltungen anwendbar, z.B. auf eine Nutzungsüberlassung gegen Kreditierung des Kaufpreises für den Nutzungsgegenstand und Absicherung am Nutzungsgegenstand durch Eigentumsvorbehalt anwendbar. Denn dieser einfache Eigentumsvorbehalt gewährt auch ein Aussonderungsrecht. Aber auch die Umgehung über eine Sicherungsübereignung ist zu verhindern, weil ein Absonderungsrecht nicht schlechter gestellt werden kann als ein Aussonderungsrecht.<sup>462</sup>
- Gem. § 135 Abs. 3 InsO i.V.m. § 39 Abs. 4 und 5 InsO gelten das Sanierungs- und Kleinbeteiligtenprivileg.

## **bb. Ungeklärte Fragen**

---

Gegenstand nicht unerheblich gestört würde und eine kurzfristige Ersatzbeschaffung entweder nicht möglich oder höhere, schmerzhaftere Aufwendungen erfordert. Typischerweise wären Lagerräume selten von erheblicher Bedeutung.

<sup>459</sup> Gehrlein, Beilage BB 2011, 3ff. (9).

<sup>460</sup> Beschlussempfehlung und Bericht des Rechtsausschusses (6. Ausschuss) v. 24.6.2008, BT-Drucks. 16/9737, S. 59.

<sup>461</sup> Begr. RegE MoMIG, BT-Drucks. 16/6140, S. 56.

<sup>462</sup> Bitter, in: Scholz-K-GmbHG, Anhang § 64 Rn. 327ff.

Mit diesem Urteil beantwortet der BGH auch alle offenen Fragen, die Bitter in ZIP 2010, 1ff. (3f.) gestellt hat. Offen bleibt nur die Frage nach der Anwendung des § 135 Abs. 3 InsO bei einer insolvenzrechtlichen Abwicklung über eine übertragenden Lösung. Ist es möglich, auf einen Drittinvestor die Rechte aus § 135 Abs. 3 InsO zu übertragen? Aber wenn man davon ausgeht, dass die Nutzungsberechtigte GmbH in ihrer Insolvenz die o.g. Ansprüche erwirbt, dann sind diese bei Fortführungserheblichkeit durch den Investor<sup>463</sup> auch als sog. assets wegen der wirtschaftlichen Masserelevanz abtretbar, und zwar ohne Zustimmungsvorbehalt der Nutzungsüberlassers. Das beginnt erst nach Ablauf der Aussonderungssperrfrist, wenn er wieder uneingeschränkt in seine Rechtsposition als Gläubiger eintritt.<sup>464</sup>

Ungeklärt bleiben die Rechtsfolgen bei vorzeitiger, d.h. vor Insolvenzeröffnung, Vertragsbeendigung des Nutzungsverhältnisses. Denn § 135 Abs. 3 InsO ist nicht anwendbar, wenn die Gesellschaft im Zeitpunkt der Verfahrenseröffnung bereits nicht mehr den Besitz an dem vom Gesellschafter überlassenen Gegenstand innehat. Folglich kann die Regelung des § 135 Abs. 3 InsO umgangen werden, indem der Gesellschafter das Vertragsverhältnis frühzeitig vor Verfahrenseröffnung aufgrund einer Kündigung oder sich kraft seines Einflusses auf die Betriebsgesellschaft das Wirtschaftsgut durch einen Aufhebungsvertrag zurückgeben lässt. Ähnliche Fragen ergeben sich nach Schröder<sup>465</sup>, wenn der betroffene Gesellschafter den Gesellschaftsanteil oder den überlassenen Gegenstand im Vorfeld der Insolvenz veräußert hat.

Für den Fall der Rückgabe vor Insolvenz wird auf die allgemeinen Anfechtungsregel der §§ 129ff. InsO verwiesen.<sup>466</sup> Aber wie Gehrlein<sup>467</sup> durch sorgfältige Subsumtion festgestellt hat, fallen § 135 Abs. 1 InsO - jedenfalls nach bisheriger Rechtsprechung - mangels Gleichstellungsfähigkeit eines

---

<sup>463</sup> Die Fortführungserheblichkeit mangels Nutzung für die Masse lehnt Gehrlein, Beilage BB, 2011, 3ff. (9) ab.

<sup>464</sup> So im Ergebnis auch Bitter, ZIP 2010, 1ff. (12), der diese Konsequenz aus dem Aufopferungsgedanken (Aussonderungssperre gegen angemessenes Entgelt) herleitet.

<sup>465</sup> Schröder, in: Hamb-K-InsO, § 135 Rn. 55.

<sup>466</sup> Schröder, in: Hamb-K-InsO, § 135 Rn. 55; Thiessen, in: Bork/Schäfer, GmbHG, Anhang zu § 30 Rn. 87; Hirte, in: Uhlenbruck-K-InsO, § 135 Rn. 23; Bauer, Die GmbH in der Krise, S. 368; Eggert, Gesellschafter-Nutzungsüberlassungen in der Insolvenz der Gesellschaft, S.183ff.; Gruschinske, GmbHR 2010, 179ff. (182ff.)

<sup>467</sup> Gehrlein, NZI 2016, 561ff. (565).

Nutzungsverhältnisses mit einem Darlehen und §§ 130, 131 InsO mangels einer Gleichstellungsfähigkeit einer Kündigung mit einer Befriedigung oder Sicherung aus. Es bleiben nur mögliche Anfechtungen über §§ 133 oder 134 InsO bei einverständlicher frühzeitiger Aufhebungsvereinbarung und § 132 InsO bei einseitiger Kündigung durch den Gesellschafter.<sup>468</sup>

Z.T. wird im Schrifttum erwogen, in diesen Fällen § 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO zur Anwendung kommen zu lassen.<sup>469</sup> Aber was zur Vermeidung von Umgehungsgestaltungen bei Gesellschafterdarlehen geht, ist nicht übertragbar auf § 135 Abs. 3 InsO, weil Nutzungsüberlassungen gerade keine wirtschaftlich entsprechenden Rechtshandlungen i.S.d. § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO mehr sind.<sup>470</sup>

Bei beiden Umgehungsgestaltungen ist nach Schröder und Gehrlein ihre Wirkungslosigkeit aus dem Rechtsgedanken des § 135 Abs. 3 InsO direkt herzuleiten. Denn Legitimationsgrundlage für die in § 135 Abs. 3 InsO angeordneten Rechtsfolgen ist die gesellschaftsrechtliche Treuepflicht, der es widerspräche, wenn zum Gebrauch oder zur Ausübung überlassene Gegenstände nach Verfahrenseröffnung jederzeit zurückverlangt werden könnten, obwohl diese zur Betriebsfortführung von erheblicher Bedeutung sind.<sup>471</sup> Die Entziehung eines für die Betriebsfortführung notwendigen Gegenstandes ist ein widersprüchliches Verhalten i.S.v. § 242 BGB zur Treuepflicht, wenn die Gesellschaft dadurch in die insolvenzrechtliche Krise geriete und in der Insolvenz den Gläubigerschutz verhindert.<sup>472</sup>

Allerdings ist entscheidend, ab welcher Vorlauffrist diese Treuepflicht durch vorzeitige nicht treuwidrige Vertragsbeendigung entfällt. Gehrlein<sup>473</sup> entwickelt

---

<sup>468</sup> Der Begriff des Rechtsgeschäfts in § 312 InsO ist weit auszulegen und erfasst auch einseitige Gestaltungserklärungen (Gehrlein, in: Ahrens/Gehrlein/Ringstmeier, § 312 Rn. 3).

<sup>469</sup> Vgl. Rühle, ZIP 2010, 1358ff. (1364f).

<sup>470</sup> A.A. Spahl, Die insolvenzrechtliche Behandlung von Nutzungsüberlassungen, S. 151, der die Nutzungsüberlassung als eine Rechtshandlung ansieht, die dem Darlehen i.S.v. § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO wirtschaftlich entspricht und daher eine Anfechtung der Beendigung des Nutzungsverhältnisses vor Insolvenzeröffnung über eine direkte Anwendung des § 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO erreicht.

<sup>471</sup> Siehe Beschlussempfehlung und Bericht des Rechtsausschusses (6. Ausschuss) v. 24.6.2008, BT-Drucks. 16/9737, S. 59; zu dieser Treuepflicht auch K. Schmidt, DB 2008, 1727ff. (1734); zur gesellschaftsrechtlichen Treuepflicht aktuell Hippeli, GmbHR 2016, 1257ff.; eine solche Treuepflicht als Legitimationsgrundlage ablehnend: Haas, in: Baumbach/Hueck, Anh. § 64 Rn. 126.

<sup>472</sup> So Schröder, in: Hamb-K-InsO, § 135 Rn. 55 und Gehrlein, NZI 2016, 561ff. (566) und in Festschrift für Siegfried Beck zum 70. Geburtstag, S. 168ff. (175ff.).

<sup>473</sup> Gehrlein, NZI 2016, 561ff. (566).

eine Einjahresfrist aus § 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO. Denn hinsichtlich Darlehenstilgungen wird er erst nach einem Jahr einem Drittgläubiger gleichgestellt.

Sollte bereits eine Herausgabe des Nutzungsgegenstandes erfolgt sein, ergäbe sich aus der Verletzung der Treuepflicht ein Rückgabeanspruch und, wenn der nicht mehr realisierbar ist, ein Schadensersatzanspruch aus §§ 241 Abs. 2, 280 BGB.<sup>474</sup>

Möglich und erklärbar ist unter diesem Gesichtspunkt des Verstoßes gegen die Treuepflicht auch ein Anspruch auf Verlängerung der in § 135 Abs. 3 InsO genannten Aussonderungssperre von 1 Jahr bei aussichtsreichen Sanierungschancen.<sup>475</sup>

### **III. Ergebnis, Eignerstrategien und Stellungnahme**

#### **1. Ergebnisse**

##### **a) Allgemeines**

Die Probleme im Zivilrecht zum Umgang mit der klassischen Betriebsaufspaltung in der Insolvenz der Betriebsgesellschaft entstanden, weil das Gesellschaftsrecht mit seinen Prinzipien der Haftungstrennung und der Finanzierungsfreiheit nicht mit dem Prinzip der Gläubigergleichbehandlung in der Insolvenz der Betriebsgesellschaft abgestimmt war. Wenn man sich die Reaktion des Zivilrechts auf die klassische Betriebsaufspaltung in seiner Entwicklung ansieht, kommt man nicht um die Feststellung hin, dass sich zuletzt mit der Einführung der Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) und des MoMiG das Haftungstrennungsprinzip und das Prinzip der Finanzierungsfreiheit im Ergebnis behauptet haben. Es ist Jedermann möglich, über eine mit geringstmöglichen Kapital ausgestattete Betriebs-GmbH bzw. eine Betriebs-Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) und eine die notwendigen wertvollen Wirtschaftsgüter gegen Entgelt zur Verfügung stellende Besitzgesellschaft am Wirtschaftsleben mit selbst gewollten, selbst bestimmten wirtschaftlichen Risiko teilzunehmen. Das ist in einem von Innovation und Risikobereitschaft abhängigen Land wie der Bundesrepublik notwendig. Sowie einer Vermögen erworben hat, kann er dieses abtrennen.<sup>476</sup>

---

<sup>474</sup> So auch und dazu Schröder, in: Hamb-K-InsO, § 135 Rn. 55.

<sup>475</sup> Dahingehend Beschlussempfehlung Rechtsausschuss MoMiG, BT-Drucks. 16/9737.

<sup>476</sup> Zum volkswirtschaftlichen Sinn der Haftungsbegrenzung vgl. auch Bitter/Laspeyres, ZInsO 2289ff. (2292) in Fn. 1.

Gleichzeitig zeigt die Entwicklung der Reaktion des Zivilrechts auf die klassische Betriebsaufspaltung, dass es immer darum ging, die Eigner einer Betriebsaufspaltung über die Haftung mit ihrem Kapitaleinsatz für die Betriebsgesellschaft und für die Besitzgesellschaft in Anspruch zu nehmen, wenn sie ein Finanzgebaren zeigten, das im Widerspruch zu den Erwartungshaltungen ihrer Vertragspartner gegenüber ihrer Betriebsgesellschaft stand. Diese gingen davon aus, dass bei diesem Finanzgebaren mit der Gesellschaft alles wirtschaftlich in Ordnung sei. Darum bedurfte es in diesen Fällen einer Interessenabwägung zwischen den Eignern und den Fremdkapitalgebern.

Wie eigensüchtig die Eigner zeitweilig dachten und denken, zeigt sich daran, dass kürzlich ein Eigner den Verlust seines Kapitaleinsatzes noch als Insolvenzforderung in der Hoffnung auf eine quotalen Befriedigung anmelden wollte<sup>477</sup> und in immer neuen Gestaltungen, den Vertragspartnern Finanzkraft bzw. Wirtschaftskraft der Betriebsgesellschaft unter Verschleierung ihres persönlichen Kapitaleinsatzes vorzuspielen.

Diese Entwicklung fand ihr vorläufiges, allerdings spätes Ende in einer gesetzlichen Interessenabwägung zwischen beiden Parteien durch das MoMiG. Dabei ist der Gesetzgeber auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise eingeschwenkt. Das zeigt sich insbesondere in den Neuregelungen zur Kapitalerbringung bzw. -erhaltung (§§ 19 Abs. 4, 5, 30 Abs. 1 Satz 2 GmbHG) und in der sog. Generalklausel, die Gestaltungen, die einem Darlehen wirtschaftlich entsprechen (§ 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO) oder gleichgestellt sind (§ 135 Abs. 1 InsO), erfassen soll. Es bleibt aber auch nach dem MoMiG dabei, dass an einem Mindestkapitalgewährleistungsschutz ohne Rücksicht auf den Eigenkapitalbedarf im Einzelfall festgehalten wird, Dritt-Gläubiger nur über unzulässige Eingriffe in das Stammkapital geschützt werden, Gewinne in das Privatvermögen ohne Nachhaftung verlagert werden können und im Ergebnis das wirtschaftliche Risiko des Unternehmens auf die Dritt-Gläubiger verschoben werden kann. Einen erweiternden Schutz der Dritt-Gläubiger bezweckt auch das Kapitalerhaltungssystem des MoMiG nicht.

---

<sup>477</sup> OLG Hamburg, Urt. v. 14.8.2015 - 11 U 45/15, ZInsO 2015, 1794.

Es bleibt aber dabei: Eignern einer Betriebsaufspaltung kann auch nach dem MoMiG nur geraten werden, ihre erbrachten Einzahlungen und Sacheinlagen eindeutig zu dokumentieren. Eine solche Beweisvorsorge sollten sie wegen der drohenden Ausfallhaftung (§ 24 GmbHG)<sup>478</sup> weiterhin auch von ihren Mitgesellschaftern verlangen.

Der Gesetzgeber hält allerdings daran fest, zusätzliche Wirtschafts- und Finanzierungshilfen des bzw. der Eigner und Umgehungsgestaltungen weiterhin nunmehr mit dem Ziel einer Erhöhung der Insolvenzmasse grundsätzlich zu erfassen. Dieses gesetzliche Insolvenzschutzsystem sollte aber durchschaubarer und unmissverständlicher als das abzulösende Eigenkapitalersatzrecht werden. Dazu hat er für die Gesellschafter-Finanzierungshilfen in § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO durch den Rangrücktritt, in § 135 Abs. 1 durch die Fiktion missbräuchlicher Ausnutzung der Besonderheiten einer Gesellschafterstellung, in § 135 Abs. 2 durch die Zuweisung der Sicherungsleistung eines Gesellschafters zur Insolvenzmasse und in § 135 Abs. 3 InsO durch die Konsequenzen für eine Wirtschaftshilfe über eine Nutzungsüberlassung für den Fall der Insolvenz der von diesem Schutzsystem erfassten Gesellschaft vier eigenständige, in sich geschlossene Rechtsfolgenkonzepte entwickelt. Sie werden unterstützt durch die Erfassung von Umgehungsgestaltungen durch § 44a InsO (Erfassung von Gesellschaftersicherheiten zugunsten von Kreditgebern) und durch die Einbeziehung vergleichbarer Gestaltungen (sog. Generalklausel). Dahinter steht die Idee, dass Gesellschafter-Finanzierungsleistungen und Finanzierungshilfen jeglicher Art in der Insolvenz dieser Gesellschaft im Rahmen dieser Konzepte der Insolvenzmasse zugutekommen sollen. Entsprechend diesem Rechtszuwachs verlieren die Gesellschafter ihre Rechte.

Keiner wird bestreiten, dass der Gesellschafter im Fall von Finanzierungs- und Wirtschaftshilfen Drittgläubiger ist. Aber für den Fall der Insolvenz seiner beschränkt haftenden Gesellschaft bekennt sich der Gesetzgeber zu einer wirtschaftlichen Betrachtung/Bewertung, und zwar in Form einer typisierenden Generalisierung. *„Entscheidet sich der Gesellschafter daher, seine Gesellschaft nicht über Eigen-, sondern über Gesellschafter-Fremdkapital zu finanzieren, so*

---

<sup>478</sup> Dazu ausführlich und zu offenen Fragen Bayer/Scholz, GmbHR 2016, 89ff.

*handelt es sich dabei kraft Gesetzes um Fremdkapital mit einem qualifizierten Insolvenzrisiko.*<sup>479</sup> Darum soll jede Umgehung dieser einzelnen Konzepte als abstrakt drohenden Missbrauch des Haftungstrennungsprinzips und des Prinzips der Finanzierungsfreiheit und als Verstoß gegen das Verbot der unzulässigen Rechtsausübung (§ 242 BGB) sanktioniert werden. Im Ergebnis handelt es sich um einen gesetzlich geregelten und begrenzten Fall einer unzulässigen Rechtsausübung.

Darum ergeben die vier eigenständigen Rechtsfolgenkonzepte im Interesse der Rechtssicherheit eine typisierende Generalisierung in Abkehr zur Einzelfallgerechtigkeit der Rechtsprechungsregeln zum Eigenkapitalersatz. Sie erreichen damit die Ziele des MoMiG: grundlegende Modernisierung und Deregulierung durch vereinfachte, insbesondere für Mittelständler nachvollziehbare Lösungen ohne Lücken für Umgehungsgestaltungen. Folgerichtig sind die Urteile zum MoMiG i.d.R. klärende Urteile.<sup>480</sup> Die klassische Betriebsaufspaltung ist darum ein Paradebeispiel für das Gesamtkonzept des MoMiG,<sup>481</sup> weil durch die sachliche und persönliche Verflechtung des bzw. der Eigner in die Besitz- und Betriebsgesellschaft alle aufgezeigten Streitigkeiten zur Klärung gelangen können.

Die oben angesprochenen, zu klärenden Grenzfragen<sup>482</sup> sind danach wie folgt zu beantworten:

1. Durch die grundsätzliche Anerkennung des Aussonderungsanspruchs in § 135 Abs. 3 InsO wird endgültig klargestellt, dass dem Insolvenzverwalter am genutzten Gegenstand kein Verwertungsrecht zusteht. Für richterliche Rechtsfortbildung ist kein Raum mehr. Dazu bedürfte es nunmehr einer besonderen gesetzlichen Regelung.
2. Neben den besonderen Anfechtungsregeln des § 135 Abs. 1 InsO n.F. ist subsidiär auf die anderen allgemeinen Anfechtungsregeln der §§ 129ff. InsO und - allerdings nur in den Fällen, in denen das Sonderrecht nicht anwendbar ist - das

---

<sup>479</sup> Hölzle, ZIP 2013, 1992ff. (1997) unter Hinweis auf K. Schmidt, GmbHR 2009, 1009ff. (1010f.).

<sup>480</sup> Begr. RegE MoMiG, BT-Drucks. 16/6140, S. 54ff.

<sup>481</sup> So im Ergebnis auch Kruth, DStR 2015, 1454ff. (1458).

<sup>482</sup> S.o. unter § 3 B. II. 1. b.) aa.

Bargeschäftsprivileg und die Voraussetzung der Gläubigerbenachteiligung zurückzugreifen.

3. Die Fristenregelung im § 135 Abs. 1 InsO ist eine typisierende, rigorose, starre und darum rechtssichere Sonderregelung für Gesellschafterdarlehen und denen entsprechende Finanzierungshilfen.

4. Bei sog. Doppelsicherungen muss die Gesellschaftersicherheit letztendlich der Insolvenzmasse zugutekommen.

5. In der gesetzlichen Formulierung der Anwendung des insolvenzrechtlichen Schutzsystems auf Gesellschafterdarlehen und denen entsprechende Finanzierungshilfen ist in einer Art Generalklausel seine Anwendung auf alte und neue Umgehungsgestaltungen gewollt. Jedes Unterlaufen des insolvenzrechtlichen Schutzsystems soll verhindert werden.

#### **b) Die konkreten Insolvenzrisiken**

Im Einzelnen sind folgende wesentlichen Haftungsrisiken der Eigner bzw. des Eigners einer klassischen Betriebsaufspaltung im Fall einer Insolvenz der Betriebsgesellschaft festzuhalten:

1. Natürlich ist der Verlust der Einlage in die Betriebsgesellschaft in deren Insolvenz total. Er berechtigt auch nicht zur Beantragung der Feststellung einer Insolvenzforderung.<sup>483</sup>

2. Es drohen zusätzlich (Nach)Haftungsfälle bei möglichen Verstößen gegen die Verpflichtung zur Kapitalerbringung bzw. -erhaltung:

- Es droht eine Haftung nach § 19 Abs. 1 GmbHG bei mangelnder Nachweisbarkeit der geleisteten Einlage. Der Eigner ist darlegungs- und beweisbelastet.<sup>484</sup> Die Darstellung in den Jahresabschlüssen reicht grundsätzlich nicht aus. Die Verjährung richtet sich nach § 19 Abs. 6 GmbHG.
- Es droht eine Differenzhaftung bei überbewerteten und verdeckten Sacheinlagen (§ 19 Abs. 4 GmbHG) bzw. bei der Einlagenumgehung durch sog. Hin- und Herzahlen (§ 19 Abs. 5 GmbHG) eine Nochnaleinlage.<sup>485</sup> Aber in beiden Fällen ist eine

---

<sup>483</sup> OLG Hamburg, Urt. v. 14.8.2015 - 11 U 45/15, ZInsO 2015, 1794.

<sup>484</sup> BGH, Beschluss v. 15.4.2014 - II ZR 61/13, BeckRS 2014, 12288; Hinweisbeschluss v. 17.9.2013 - II ZR 142/12, BeckRS 2014, 01942.

<sup>485</sup> Zur Unterscheidung und den unterschiedlichen Rechtsfolgen vgl. BGH, Urt. v. 20.7.2009 - II ZR 273/07, BGHZ 182, 103.

wirtschaftliche Betrachtungsweise anzulegen, einmal für die Berechnung der Differenz und einmal durch die Akzeptanz eines sog. Hin- und Herzahlen, wenn die Einlageverpflichtung durch die jederzeitige Realisierbarkeit der Bonität des Eigners gesichert ist.

- Außerdem darf das zur Erhaltung des Haftungskapitals erforderliche Vermögen der Gesellschaft nicht an die Gesellschafter ausgezahlt werden (vgl. § 30 Abs. 1 Satz 1 GmbHG für die GmbH-Einlage). Erfolgte Zahlungen müssen aus freiem, das Stammkapital übersteigendem Vermögen gezahlt worden sein. Zu Unrecht empfangene Zahlungen/Zuwendungen sind von den Eignern (vom Besitzunternehmen) an die Gesellschaft zurückzugewähren.<sup>486</sup> Aber auch hier wird die Deckung durch einen vollwertigen Gegenleistungs- oder Rückgewähranspruch gegen den Gesellschafter berücksichtigt.
3. Bei Eignerdarlehen, auch in Form von Sachdarlehen (§ 607 BGB), kommt es nicht darauf an, ob eine Verzinsung vereinbart ist oder auf welchem Rechtsgrund (Gesellschaftsvertrag, Gesellschaftervereinbarung, Drittgeschäft) das Darlehen beruht oder ob es aus guten oder schlechten Zeiten stammt. Sie sind (vorbehaltlich des Kleinbeteiligungs- und des Sanierungsprivilegs gem. § 39 Abs. 4 und 5 InsO) kraft Gesetzes nachrangig (§ 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO) und fallen im Regelfall aus.

Diese Regelungen gelten auch für gestundete Eigner-Geschäftsführer-Gehälter,<sup>487</sup> Mietzinsforderungen,<sup>488</sup> Leasingraten, Lizenzgebühren und festgestellte, aber nicht ausgeschüttete, bewusst stehen gelassene, also thesaurierte Gewinne,<sup>489</sup> weil sie dem Sonderrecht der Gesellschafterkredite unterworfen werden können. Denn diese Regelungen gelten für alle Rechtshandlungen, die einem Darlehen wirtschaftlich entsprechen (§ 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO) oder gleichgestellt sind (§ 135 Abs. 1 InsO). Das liegt aber nicht bereits vor, wenn sich wegen eines Gesellschafterstreits Gewinnausschüttungen verzögern.<sup>490</sup>

---

<sup>486</sup> Zum grds. weiten Begriff der Auszahlungen vgl. BGH, Urt. v. 17.3.2008 - II ZR 24/07, BGHZ 176, 62.

<sup>487</sup> BAG, Urt. v. 27.3.2014 - 6 AZR 204/12, BeckRS 2014, 68291; BGH, Urt. v. 10.7.2014 - IX ZR 192/13, WM 2014, 1488.

<sup>488</sup> BGH, Urt. v. 29.1.2015 - IX ZR 279/13, ZInsO 2015, 559.

<sup>489</sup> OLG Koblenz, Urt. v. 15.10.2013 - 3 U 635/13, BeckRS 2013, 18802.

<sup>490</sup> LG Hamburg, Urt. v. 18.6.2015 - 301 O 1/15, ZInsO 2015, 1979.

Wegen dieser Generalklausel werden auch alternative Finanzierungshilfen erfasst und Verschleierungsgestaltungen über Dritte. Für diese weite Auslegung spricht der ausdrückliche Wille des Gesetzgebers.<sup>491</sup> Dem hat sich die Judikatur<sup>492</sup> und die h.M. in der Literatur<sup>493</sup> angeschlossen. Das Sonderrecht für Gesellschafterdarlehen soll auch nach Wegfall des früheren Eigensatzkapitalrechts nicht durch Raffinesse umgangen werden können.

Da es nunmehr keine Unterscheidung zwischen kapitalersetzenden und sonstigen Gesellschafterkrediten gibt, besteht selbst in der Krise kein Befriedigungsverbot/keine Rückzahlungssperre mehr und sie sind jederzeit absicherbar mit der Rechtsfolge eines möglichen Absonderungsrechts in der Insolvenz. Als Korrektiv ergibt sich eine mögliche Rückzahlungsverpflichtung - nunmehr allerdings erst nach Insolvenzeröffnung - nach den allgemeinen Anfechtungsregeln der §§ 129ff. InsO, insbesondere aus der Sonderregelung des § 135 Abs. 1 InsO.

Diese Fristenregelung bewirkt im Ergebnis nicht eine widerlegbare Vermutung, sondern nach hier vertretener Ansicht sogar eine Fiktion des zu sanktionierenden Missbrauchs der Gesellschafter-/Eignerstellung. Innerhalb der Fristen gilt die Anfechtbarkeit ohne die Voraussetzung einer wirtschaftlichen Krise<sup>494</sup> und Gläubigerbenachteiligungsmotive oder von Gut- oder Bösgläubigkeit oder vom Bargeschäftseinwand oder dem Einwand mangelnder Gläubigerbenachteiligung. Sie dient damit einer „noch rechtzeitigen“ Missbrauchsverhinderung.

Ein mögliches rechtzeitiges, widerspruchsfreies Gesellschafter-/Eignerverhalten muss außerhalb dieser Fristen abgewickelt sein. Erst außerhalb dieser Zeiträume ist es gerechtfertigt, die Eigner den Fremd-/Dritt-Darlehnsgebern gleichzustellen. Es bleiben aber subsidiär die allgemein geltenden Anfechtungsregeln, insbesondere die Gefahren aus §§ 133, 134 InsO, anwendbar. Ihre Anwendbarkeit auf Fälle der

---

<sup>491</sup> Begründung Regierungsentwurf MoMiG, BT - Drucks. 16/6140, S. 56.

<sup>492</sup> BGH, Urt. v. 17. 2. 2011 - IX ZR 131/10, BB 2011, 851; v. 28.6.2012 - IX ZR 191/11, BGHZ 193, 378 ff.; v. 21.2.2013 - IX ZR 32/12, BGHZ 196, 220 ff.

<sup>493</sup> Vgl. z.B Kleindiek, in: Lutter/Hommelhoff, GmbHG, Anh zu § 64 Rn. 141 und 144ff.; Andres, in: Nerlich/Römermann, InsO, § 39 Rn. 10; Preuß, in: K/P/B, InsO, Bd. I, § 39 Rn. 68ff.; Neußner, in: Graf-Schlicker-InsO, § 39 Rn. 25ff. und § 40ff.; Habersack, in: Goette/Habersack, Das MoMiG in Wissenschaft und Praxis, S. 170.

<sup>494</sup> BGH, Beschluss v. 30.4.2015 - IX ZR 196/13, NZI 2016, 43.

Rückzahlung von Zahlungen an Eigner ist durch § 135 InsO als Sonderregelung nicht gesperrt.<sup>495</sup> Und es droht bei Nachweis eines frühzeitigen, außerhalb der Fristen, Drittgläubiger gefährdenden geplanten Vorgehens eine Haftungsgefahr aus § 826 BGB.

Treffen die Fristenregelungen des § 135 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 InsO zusammen, droht zu Lasten der Eigner im Zweifel die längere Fiktion des § 135 Abs. 1 Nr. 1 InsO. Danach scheint eine Absicherung der Eigner-Finanzierungshilfen - nach bisheriger Rechtsprechung<sup>496</sup> - risikounbefangen nur, wenn der Gesellschafter früher als zehn Jahre vor dem Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens Zug um Zug gegen die Gewährung einer Sicherheit ein Darlehen gewährt hatte und ihm das Darlehen samt Zinsen spätestens bis zum letzten Jahr vor Eröffnungsantrag zurückgezahlt wurde. Allerdings droht dann - wie bei jeder Zahlung in den letzten zehn Jahren - die Anfechtung wegen vorsätzlicher Gläubigerbenachteiligung gem. § 133 InsO und bei nachgewiesenem geplanten Dritt-Gläubiger gefährdenden Vorgehen die Haftungsgefahr aus § 826 BGB.

4. Diese Regelungen gelten auch, wenn die Betriebsgesellschaft Drittkredite zurückgezahlt hat, und ein Gesellschafter für die Forderung eine Sicherheit bestellt hat (§ 135 Abs. 2 InsO). Der Begriff der Sicherung ist weit zu verstehen und meint sämtliche persönliche Sicherheiten (z.B. Bürgschaft,<sup>497</sup> Schuldbeitritt,<sup>498</sup> Kautions,<sup>499</sup> Patronatserklärung<sup>500</sup>) und dingliche Sicherheiten (Grundpfandrecht,<sup>501</sup> Sicherungsübereignung<sup>502</sup>). Der betroffene Gesellschafter hat die innerhalb der kritischen Zeiträume erforderte Haftungsentlassung zurückzugewähren. Das gilt selbst dann, wenn der Kreditgeber erst nach Insolvenzeröffnung im Zuge der Verwertung einer Sicherungsübereignung durch den Insolvenzverwalter befriedigt wurde.<sup>503</sup> Aus den Wertungen der §§ 39 Abs. 1 Nr. 5, 44a und 135 Abs. 1 Nr. 2

---

<sup>495</sup> BGH, Urt. v. 18.7.2013 - IX ZR 219/11, NJW 2013, 3035; Urt. v. 22.10.2009 - IX ZR 182/08, ZInsO 2009, 2241.

<sup>496</sup> BGH, Urt. v. 18.7.2013 - IX ZR 219/11, NJW 2013, 3035.

<sup>497</sup> BGH, Urt. v. 13.7.1981 - II ZR 256/79, BGHZ 81, 252; BGH, Urt. v. 7.11.1994 - II ZR 270/93, BGHZ 127, 336; BGH, Urt. v. 23.2.2004 - II ZR 207/01, ZIP 2004, 1049.

<sup>498</sup> BGH, Urt. v. 5.6.1996 - VIII ZR 151/95, BGHZ 133, 71.

<sup>499</sup> BGH, Urt. v. 8.12.1988 - III ZR 107/87, NJW 1989, 1732.

<sup>500</sup> OLG Celle, Urt. v. 18.6.2008 - 9 U 14/08, ZIP 2008, 2416.

<sup>501</sup> BGH, Urt. v. 8.12.1988 - III ZR 107/87, NJW 1989, 1732; BGH, Urt. v. 2.4.1990 - II ZR 149/89, NJW 1990, 2260; BGH, Urt. v. 27.11.2000 - II ZR 179/99, NJW 2001, 1490.

<sup>502</sup> BGH, Urt. v. 8.12.1988 - III ZR 107/87, NJW 1989, 1732.

<sup>503</sup> BGH, Urt. v. 1.12.2011 - IX ZR 11/11, ZInsO 2012, 81.

InsO ergibt sich, dass die Gesellschaftersicherheit neben einer gleichzeitig gestellten Gesellschaftssicherheit im wirtschaftlichen Ergebnis vorrangig zu verwerten ist. Der Kreditgeber hat ein Wahlrecht. Der Regressanspruch der Gesellschaft bei Verwertung der Gesellschaftssicherheit gegen den Gesellschafter kann nicht davon abhängen, ob eine Verwertung vor oder nach Verfahrenseröffnung erfolgt ist. Anderenfalls könnte der Gesellschafter eine Besserstellung erreichen, indem er den Gläubiger zu einer Verwertung der Sicherheit erst nach der Insolvenzeröffnung bewegt.<sup>504</sup>

5. Zur den für die Eigner wichtigen Rechtsfolgen der Insolvenz der Betriebsgesellschaft hinsichtlich der Nutzungsüberlassungen hat das MoMiG und vor allem das grundlegende Urteil des BGH vom 29. Januar 2015<sup>505</sup> folgende Klärungen gebracht:

- Der Insolvenzverwalter hat nicht die Möglichkeit, dieses gesetzliche Nutzungsverhältnis ohne Fortführungserheblichkeit fortzuführen (§ 135 Abs. 3 Satz 1 InsO). Bei Fortführungserheblichkeit besteht nur für ein Jahr ab Insolvenzeröffnung für den Gesellschafter die sog. Aussonderungssperre. Das Aussonderungsrecht der Eigner ist damit anerkannt. Es besteht nicht mehr das frühere Verwertungsrecht.
- § 135 Abs. 3 InsO ergänzt bezüglich beweglicher Gegenstände die §§ 103ff. InsO und bezüglich unbeweglicher Gegenstände die §§ 108ff. InsO. Daraus ergibt sich, dass der Überlassungsvertrag bis zu seiner Beendigung fortwirkt. Folgerichtig ist so lange das Aussonderungsrecht nicht durchsetzbar. Aber die fälligen Mieten nach Insolvenzeröffnung sind Masseverbindlichkeiten (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO). Ansprüche für die Zeit vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens kann der Vermieter nur als Insolvenzgläubiger geltend machen, sofern nicht der Sonderfall des § 55 Abs. 2 InsO oder eine Einzelermächtigung des Insolvenzgerichts vorliegt. Grundlage ist das vereinbarte Nutzungsentgelt. Gestundete Rückstände werden wegen ihrer Darlehensgleichartigkeit vom Nachrang des § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO erfasst.
- Für gezahltes Nutzungsentgelt aus der Zeit vor Insolvenzeröffnung gelten die allgemeinen Anfechtungsregeln der §§ 129ff. InsO, also einschließlich der

---

<sup>504</sup> Vgl. Thole, in: HK-InsO, § 147, Rn. 9.

<sup>505</sup> BGH, Urt. v. 29.1.2015 - IX ZR 279/13, BGHZ 204, 83.

Sonderregelung des § 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO - allerdings nur für bezahlte darlehensähnliche, also bereits gestundete Rückstände. Laufende pünktliche Nutzungsentgeltzahlungen aufgrund üblicher Zahlungsbedingungen lassen nur die Anfechtung nach den allgemeinen Anfechtungsregeln gem. §§ 129ff. InsO ohne Rückgriff auf § 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO zu. Sie haben Bargeschäftscharakter, sind darum nicht gestundet, aber wegen § 142 InsO anfechtungsfest.

- Erst nach Beendigung des vertraglichen Nutzungsverhältnisses kommen die Grundsätze des § 135 Abs. 3 InsO zum Zuge. Dies ist ein gesetzliches Schuldverhältnis. Für die Berechnung der Ausgleichszahlung kommt es nach § 135 Abs. 3 Satz 2 InsO auf die vor dem Eröffnungsantrag geleisteten Vergütungen an.
- Ungeklärt ist, wie es zu beurteilen ist, wenn der bzw. die Eigner (rechtzeitig?) vor der Insolvenz ihren Nutzungsgegenstand zurückgenommen oder an einen Dritten veräußert oder ihren Geschäftsanteil übertragen haben oder einer Verlängerung der Sperrfrist trotz aussichtsreicher Sanierungschancen verweigern.

## **2. Eignerstrategien**

### **a) Die Nutzung konsequenter Vertragsabwicklung**

Es empfehlen sich klassische Betriebsaufspaltungen, weil sich die Eigner durch die Überlassungsverträge wegen des nicht bestehenden Verwertungsrechts des Insolvenzverwalters im Gegensatz zu anderen Finanzierungshilfen *von vornherein* den Wert(-gegenstand) erhalten.

Die über den Verlust der Einlage<sup>506</sup> in die Betriebsgesellschaft hinausgehenden zivilrechtlichen Vermögensrisiken sind für seriöse Eigner einer klassischen Betriebsaufspaltung bei konsequenter, allerdings selbstsüchtiger Vermeidung der anderen Finanzierungshilfen gering.

Zwar sind die Rechtsfolgen gem. § 135 Abs. 3 InsO aus den Nutzungsverhältnissen unvermeidbar, sie sind aber überschaubar und strategisch minderbar. *„Gut beraten ist, wer diese Zahlungen bis zur Insolvenz ungekürzt und tunlichst unverzüglich entgegennimmt, denn solche Hartleibigkeit wird, obwohl sanierungsfeindlich, im*

---

<sup>506</sup> Es ist bereits an verschiedenen Stellen darauf hingewiesen worden, dass es wichtig ist, die Einlageleistung, insbesondere den Wert bei Sacheinlagen, wegen der Rechtsprechung zur diesbezüglichen Darlegungs- und Beweislast (zuletzt BGH, Beschluss v. 15.4.2014 - II ZR 61/13) beweissicher zu dokumentieren.

*Insolvenzverfahren belohnt.*<sup>507</sup> Denn damit eröffnet man sich gegen mögliche Anfechtung wegen § 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO den Einwand, dass es sich nicht um gestundete Entgelte handelt. Und gegen die allgemeinen Anfechtungsregeln gem. §§ 129ff. InsO erhält man sich bei pünktlichen Zahlungen zumindest nach Auffassung von Marotzke die Bargeschäftseinrede.<sup>508</sup> Außerdem errechnet sich für die Zeit der Aussonderungssperre eine hohe Nutzungsentschädigung (§ 135 Abs. 3 Satz 2 InsO). Ergänzen müsste man den Ratschlag um den Hinweis, beweissichere Buchungsunterlagen zu haben. Die daraus resultierende Strategie von überzogenen Entgelten<sup>509</sup> würde allerdings, genauso wie andere Umgehungsgestaltungen, wie zum Beispiel eine u.U. empfohlene vorzeitige Vertragsbeendigung,<sup>510</sup> zu den ungeklärten Rechtsfragen gehören und nicht rechtssicher sein.

Gewähren die Eigner der Betriebsgesellschaft zusätzliche Finanzierungshilfen, gehen sie automatisch zusätzliche Vermögensrisiken ein. Das gilt für alle Arten von direkten, insbesondere gestundeten Nutzungsentgelten (§ 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO) oder über Sicherheitenbestellungen indirekten Finanzierungshilfen (§§ 135 Abs. 2, 44a InsO).

Das gilt auch für über die Betriebsgesellschaft abgesicherte Finanzierungshilfen (vgl. § 135 Abs. 1 Nr. 1) und diesbezügliche Umgehungsgestaltungen. Es bleibt aber bei dem Ratschlag, dass der Eigner der Betriebsgesellschaft, wenn er nur mit einer Befriedigungschance nach Ablauf von einem oder mehr Jahren, aber nicht von über 10 Jahren vor Insolvenzantragstellung rechnet, besser auf eine Sicherheit von vornherein verzichten sollte.

Strategisches Handeln lohnt sich immer bei konsequenter Ausnutzung der Fristenregelungen des § 135 Abs. 1 InsO. Darum ist wieder gut beraten, wer Tilgungen und Sicherheiten der Betriebsgesellschaft möglichst frühzeitig vollzieht, um für den Fall der Insolvenz der Betriebsgesellschaft möglichst rechtzeitig

---

<sup>507</sup> K. Schmidt, NJW 2015, 1057ff. (1060).

<sup>508</sup> Marotzke, ZInsO 2008, 1281ff. (1281, 1286).

<sup>509</sup> Dazu ausführlich Gehrlein, NZI 2016, 561ff. (563ff.), der bei einem Verstoß gegen die Kapitalerhaltung einen Anspruch aus § 30, 31 Abs. 1 GmbHG und bei einem Verstoß gegen gesellschaftsrechtliche Verpflichtungen aus Bereicherung gem. § 812 Abs. 1 Satz 1 Fall 1 BGB herleitet. In beiden Fällen bejaht er auch eine Anfechtung gem. § 134 InsO.

<sup>510</sup> S.o. unter § 3 B. II. 2. c.) bb.

außerhalb der jeweiligen Fristen geraten zu können. Folgerichtig schlägt Hirte die Einrichtung eines Frühwarnsystems vor.<sup>511</sup>

### **b) Die Nutzung des Insolvenzgrundes der drohenden Zahlungsunfähigkeit**

Die Einrichtung eines Frühwarnsystems ermöglicht auch eine frühzeitige Erkennung des Insolvenzgrundes der drohenden Zahlungsunfähigkeit (§ 18 InsO). Denn dieser Insolvenzgrund bietet grundsätzlich in der Wirtschaftskrise eines Unternehmens besondere Optionen.<sup>512</sup> Es bestehen nicht nur:

- ein Indiz für eine Erhöhung der Sanierungschancen (mehr vorhandenes Vermögen, weniger zerstörte Geschäftsbeziehungen, „an Bord“ befindliche Leistungsträger),<sup>513</sup> sondern auch
- ein frühzeitiger Zugang zu den besonderen Sanierungsoptionen der InsO,
- eine relativ gesicherte Vermeidung von Haftungs- und Strafbarkeitsgefahren insbesondere für insolvenzantragspflichtige Unternehmen,<sup>514</sup>
- eine erhöhte Aussicht auf den „gewollten“ Insolvenzverwalter (§ 56 Abs. 1 InsO), auf Eigenverwaltung sogar im Eröffnungsverfahren (§ 270a InsO) und sogar auf Eigenverwaltung mit dem „mitgebrachten“ vorläufigen Sachwalter (§ 270b InsO),
- eine Nichtangreifbarkeit der dem Antrag entsprechenden Entscheidung des Gerichts (§§ 34 Abs. 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 InsO) ,
- bei einer nicht dem Antrag entsprechender Entscheidung die Möglichkeit, den Eröffnungsantrag vor der Entscheidung über die Eröffnung zurückzunehmen (§ 270a Abs. 2 InsO).<sup>515</sup>

Außerdem besteht wegen der Freiwilligkeit bei diesem Insolvenzgrund eine zeitliche Steuerungsmöglichkeit des optimalen Insolvenzantragszeitpunkts, u.a. im Hinblick auf eine Insolvenzgeldnutzung, aber auch im Hinblick auf die

---

<sup>511</sup> Hirte, ZInsO 2008, 689ff. (695).

<sup>512</sup> H. Ehlers, BB 2013, 1539ff. (1542f.).

<sup>513</sup> Zur Fortführungschance auch in der Insolvenz Icks/Kranzusch, IFM-Materialien Nr. 195, Bonn 2010.

<sup>514</sup> Allerdings bleibt die Gefahr von Bankrottdelikten (§§ 283 ff. StGB), weil auch der fakultative Eigenantrag wegen drohender Zahlungsunfähigkeit zum Eintritt der objektiven Strafbarkeitsbedingung gem. § 283 Abs. 6 StGB führt. Eine gesetzgeberische Überwindung dieser funktionalen Inkongruenz zwischen zivilem und strafrechtlichem Insolvenzrecht wird immer wieder gefordert (vgl. Niu, Die objektive Bedingung der Strafbarkeit der §§ 283 ff. StGB, S. 173 m.w.N.).

<sup>515</sup> Umstritten ist, ob nur antragstellende Organmitglieder dazu berechtigt sind (so Klöhn, in: MükO-InsO, § 15 Rn. 83), weil ansonsten § 15 Abs. 2 InsO leer liefe, wenn ein nicht antragstellendes Mitglied jeden Antrag zurücknehmen könnte (a.A. Linker, in: Hamb-K-InsO, § 13 Rn. 65).

Anfechtungsgefahren des § 135 Abs. 1 InsO mit seinen stringenten Fristen. Ggf. kann ein (zulässiges) Hinauszögern des Insolvenzantrags dazu führen, dass der betroffene Eigner außerhalb der Fristenregelung gerät, u.U. kann es sich sogar lohnen, Liquidität „nachzuschießen“, wenn der wirtschaftliche Erfolg der Nicht-Anfechtbarkeit größer ist als der Nachschussbetrag.

Auch darum ist möglichst frühzeitig in der Wirtschaftskrise der Betriebsgesellschaft über den Insolvenzgrund der drohenden Zahlungsfähigkeit (§ 18 InsO) in einer Gesellschafterversammlung zu beraten und ggf. zu beschließen.<sup>516</sup>

### **c) Ergebnis**

Im Ergebnis sind die Einbußen der betroffenen Eigner der klassischen Betriebsaufspaltung vermögenssicherer zu gestalten als ohne Nutzung dieser Gestaltung. Es ist die - bei gegenwärtiger Gesetzeslage - haftungsbeschränkteste Rechtsform, die strategisches Handeln anbietet. Es bleibt aber - bis zur Klärung durch höchstrichterliche Rechtsprechung - die Frage, ob es sich bei Nachweis dieser zielgerichteten strategischen Planungen um einen Schadensersatzpflicht auslösenden Verstoß gegen die gesellschafterliche Treuepflicht oder gegen § 826 BGB handelt oder nur um eine zulässige Ausnutzung rechtlicher Möglichkeiten.

## **3. Stellungnahme**

### **a) Die Stabilisierung der klassischen Betriebsaufspaltung durch das MoMiG**

---

<sup>516</sup> Befindet sich ein Betrieb in "wirtschaftlichen Schwierigkeiten", ist dies nicht gleichbedeutend mit dem Vorliegen der Voraussetzungen für die Eröffnung des Insolvenzverfahrens (LAG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 14.09.2016 - 7 Sa 523/15, BeckRS 2016, 74052).

Zur Notwendigkeit eines Gesellschafterbeschlusses und zu seiner Relevanz für einen zulässigen Insolvenzantrag vgl. Pape, ZInsO 2013, 2129ff.

Der notwendige Gesellschafterbeschluss ist im Außenverhältnis keine Voraussetzung für die Antragstellung und Verfahrenseröffnung. Die Geschäftsführung als antragsberechtigtes Organ ist nur im Innenverhältnis zur Einholung eines entsprechenden Beschlusses verpflichtet. Unterbleibt die Einholung, drohen ihm Schadensersatzansprüche und ggf. eine einstweilige Verfügung auf Stellung des Insolvenzantrags.

Wegen des grundsätzlichen Auflösungsziels eines Insolvenzverfahrens bei der GmbH ist ein Beschluss mit qualifizierter Mehrheit analog zu den Vorschriften zur Änderung des Gesellschaftsvertrages (§53 GmbHG), zur Auflösung der Gesellschaft (§ 60 Abs. 1 Nr. 2 GmbHG) und zur vereinfachten Kapitalherabsetzung (§ 58a GmbHG) notwendig.

Einer Gesellschafterversammlung und einer Abstimmung bedarf es nach hier vertretener Ansicht nicht, wenn sich alle Geschäftsanteile in der Hand eines Gesellschafters befinden. Dann ist die Beschlussfassung in einer Niederschrift aufzunehmen und zu unterschreiben (§ 48 Abs. 3 GmbHG). Damit wird nämlich der Sinn der Vorschrift, Sicherheit über den Inhalt eines von der Einpersonengesellschaft gefassten Beschlusses zu schaffen und nachträgliche Manipulationen zu Lasten Dritter auszuschließen, mit der gleichen Gewissheit erreicht. Das Erfordernis einer notariellen Protokollierung liefe auf eine unnötige und vom Gesetzeszweck nicht geforderte Förmerei hinaus.

Die Entwicklung der Reaktion des Zivilrechts auf die klassische Betriebsaufspaltung zeichnet sich durch eine zunehmend wirtschaftliche Betrachtungsweise aus. Man könnte sie, nach Wegfall der Finanzierungsfolgenverantwortung spätestens durch das MoMiG, auch mit folgender Überschrift zusammenfassen: Von der Finanzierungsfolgenverantwortung zum Verbot des Missbrauchs des Haftungstrennungsprinzips und des Prinzips der Finanzierungsfreiheit wegen treuwidriger Gleichstellung mit den Fremd-/Drittgläubigern in der Insolvenz bei selbst gesetzten Erwartungen in die Wirtschafts- und Finanzkraft der Betriebsgesellschaft (§ 242 BGB).

Das bedeutet inzwischen, dass die Eigner einer klassischen Betriebsaufspaltung zwar frei über die Finanzierung, Wirtschaftskraft und Existenzsicherung der Gesellschaftsform entscheiden dürfen, dass es ihnen durch Sonderregelungen aber untersagt ist, zur Verfügung gestellte Finanz- und Wirtschaftskraft

- außerhalb der inzwischen zulässigen Möglichkeiten in §§ 19 Abs. 4 und 5, 30 Abs. 1 Satz 3 GmbHG der Kapitalaufbringung und -erhaltung<sup>517</sup> und weiterhin durch Beeinträchtigung des Stammkapitals (§ 30 GmbHG),
- durch Leistungen im Rahmen der Fristen des § 135 Abs. 1 InsO
- oder durch Ausübung des Aussonderungsrecht innerhalb der Aussonderungssperre und außerhalb der Regelungen des § 135 Abs. 3 InsO
- und durch vergleichbare Umgehungsgestaltungen abzuziehen und dadurch Gläubigerausfälle herbeizuführen. Das ist eine Kompensation gegenüber dem wirtschaftlichen Risiko der Fremd-/Drittgläubiger.

Der Gesellschaftergläubiger soll im Rahmen der gesetzlichen Vorgaben durch das insolvenzrechtliche Schutzsystem in der Insolvenz, aber auch nur in der Insolvenz, nicht in die Stellung eines Drittgläubigers ausweichen können. Insofern ist es berechtigt, von einem grundlegenden Paradigmenwechsel durch das MoMiG auszugehen.

---

<sup>517</sup> Dabei ist es durchaus berechtigt, in Frage zu stellen, ob das Kapitalschutzsystem nach dem MoMiG wegen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bei den verdeckten Sacheinlagen und den Hin-und-Her-Einlagen noch ausreichend präventiven Schutzwirkung entfaltet (so Wünschmann, NZG 2016, 51ff. (51)).

Allerdings ist daraus nicht eine Generalklausel des Verbots jedes widersprüchlichen Verhaltens abzuleiten, auch wenn der Gesetzgeber und die Rechtsprechung die konsequente Vermeidung des Missbrauchs des Haftungstrennungsprinzips in erster Linie verfolgen. Das verfolgen sie aber nur in den Fällen, in denen das Gesetz eine unmittelbare Rechtsgrundlage, z.B. durch die Anordnung des Verbots von Gestaltungen, die einem Darlehen wirtschaftlich entsprechen (§ 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO) oder gleichgestellt sind (§ 135 Abs. 1 InsO), bietet.

Darum handelt es sich nach hier vertretener Ansicht bei den oben erörterten Eigner-Strategien der ungekürzten und tunlichst unverzüglichen Nutzungsentgeltzahlungen und der Nutzung der Fristenregelungen des § 135 Abs. 1 InsO bei einem Insolvenzantrag wegen drohender Zahlungsunfähigkeit im Gegensatz zu allen anderen, an verschiedenen Stellen in dieser Arbeit diskutierten Umgehungsgestaltungen um zulässige, ausdrücklich vom Gesetzgeber angebotene Möglichkeiten. Ein Rückgriff auf die gesellschaftsrechtliche Treuepflicht i.V.m. § 242 BGB in seiner Ausgestaltung der unzulässigen Rechtsausübung oder § 826 BGB wird also abgelehnt. Anders wäre eine Umgehung der Fristenregelung durch eine Insolvenzverschleppung einzuordnen.

Insgesamt hören sich die Konsequenzen aus dem insolvenzrechtlichen Schutzsystem bedrohlich an. Aber das gilt nur auf dem ersten Blick. Jeder Eigner kann daraus die Erkenntnis ableiten, dass er sich zwar seriös, d.h. ohne missbräuchliche Wirtschafts- und Finanzierungshilfen verhalten muss, dass dann aber tatsächlich das MoMiG die klassische Betriebsaufspaltung stabilisiert hat. Einmal ist zu seinen Gunsten beim Kapitalschutzsystem die bilanzielle Betrachtungsweise eingeführt worden und zum anderen ist - wegen des Umkehrschlusses aus der unterbliebenen gesetzlichen Regelung - geklärt worden, dass er die zusätzliche Haftungstrennungsmaßnahme der Gebrauchsüberlassungsverträge nutzen kann und nach dem Urteil des BGH bis zur Kündigung das volle Nutzungsentgelt als Masseforderung erhält und bei einer darüberhinausgehenden Nutzung im Rahmen des § 135 Abs. 3 InsO durch die begrenzte Aussonderungssperre von 1 Jahr und die Ausgleichszahlungen gegenüber dem früheren Eigenkapitalersatzrecht privilegiert wird.

## **b) Die Verhinderung von Missbräuchen bei der Nutzungsüberlassung**

Missbräuche bei der Nutzungsüberlassung könnten bei folgenden Sachverhalten vorliegen:

- rechtzeitige Vertragsbeendigung vor Insolvenz,
- rechtzeitige Veräußerung des fortführungsrelevanten Wirtschaftsguts vor Insolvenz,
- rechtzeitige Übertragung der Gesellschafterstellung durch Übertragung des Geschäftsanteils,<sup>518</sup>
- überteuertes Entgelt, um verdeckte Gewinnausschüttungen und eine höhere Ausgleichszahlung gem. § 135 Abs. 3 Satz 2 InsO zu erzielen,<sup>519</sup> und
- die Verweigerung einer über die Aussonderungssperre hinausgehende Nutzungsüberlassung, wenn dadurch eine mögliche Sanierung der Betriebsgesellschaft verhindert wird.

Schröder und Gehrlein<sup>520</sup> vertreten, dass bei Unterstellung dieser Missbräuche ein Verbot und Sanktionen aus § 135 Abs. 3 InsO direkt herzuleiten sind. Denn Legitimationsgrundlage für die in § 135 Abs. 3 InsO angeordneten Rechtsfolgen ist die gesellschaftsrechtliche Treuepflicht, der diese Missbräuche widersprechen. Aber die Wirkung der Treuepflicht des § 135 Abs. 3 InsO beginnt nach dem Wortlaut und dem Paradigmenwechsel des MoMiG erst ab Insolvenzeröffnung. Vor der Insolvenz ist auch ein Gesellschafter Vertragspartner ohne Besonderheiten. Darum trifft dieser Gedanke nur den Missbrauch durch Verweigerung einer über die Aussonderungssperre hinausgehende Nutzungsüberlassung, wenn dadurch eine mögliche Sanierung der Betriebsgesellschaft verhindert wird. An dieser Stelle und nicht bei den Finanzplandarlehen ist auch das im früheren Eigenkapitalersatzrecht angesprochene Thema der sog. Finanzplannutzung<sup>521</sup> zu verorten, wenn sich für einzelne Gesellschafter eine plangemäße sachliche Ausstattungsverpflichtung der Betriebsgesellschaft aus den gesellschaftsinternen Bindungen ergeben soll.

---

<sup>518</sup> Diese Fälle der Vermeidung von § 135 Abs. 3 InsO durch rechtzeitige Veräußerung des fortführungsrelevanten Wirtschaftsguts bzw. Übertragung des Geschäftsanteils vor Insolvenz sind nach Eggert, *Gesellschafter-Nutzungsüberlassung in der Insolvenz der Gesellschaft*, S. 210 hinzunehmen, weil eine insolvenzrechtliche Verstrickung erst nach der Insolvenzeröffnung eintritt.

<sup>519</sup> Dazu Gehrlein, *NZI* 2016, 561ff. (564), der eine Ausgleichspflicht der Überteuerung aus § 812 Abs. 1 Fall 1 BGB ableitet. Das begründet er auch in *Festschrift für Siegfried Beck zum 70. Geburtstag*, S. 168ff. (170ff.).

<sup>520</sup> S.o. unter § 3 B. II. 2. c) bb.

<sup>521</sup> Dazu OLG Karlsruhe, *Urt. v. 29.03.1996 - 15 U 39/95*, *ZIP* 1996, 918; von Gerkan, *ZGR* 1997, 173ff. (196).

Auch ein Ausweichen auf die allgemeine gesellschaftliche Treuepflicht wegen der vor Insolvenzeröffnung möglichen Missbräuche geht ins Leere. Die gesellschaftliche Treuepflicht in der GmbH ist eine mitgliedschaftliche Nebenpflicht.<sup>522</sup> Gegenüber der Gesellschaft muss sich der einzelne Gesellschafter loyal verhalten und ihre Interessen wahren. Dabei darf der Gesellschafter seine eigenen Interessen verfolgen, er darf aber die Gesellschaft nicht schädigen. Aufgrund seiner Stellung als Gesellschafter obliegt ihm eine Förderpflicht, die ihn unter bestimmten Umständen auch zu einer aktiven Mitwirkung an einem zu treffenden Gesellschafterbeschluss verpflichten kann.<sup>523</sup> Solche Eingriffe sind zulässig, wenn sie trotz des Gesichtspunkts der Treuepflicht gerechtfertigt sind und daher hingenommen werden müssen. Auch in Sanierungssituationen kann der Gesellschafter verpflichtet sein, sich bei Sanierungsbeschlüssen zumindest zu enthalten, um eine Sanierungsmaßnahme nicht zu blockieren.<sup>524</sup>

Diese allgemeine gesellschaftliche Treuepflicht soll zwar nicht nur die Mitgesellschafter schützen, sondern auch die Gesellschaft und damit mittelbar den Gläubigerinteressen, selbst bei einer Ein-Personen-GmbH.<sup>525</sup> Aber es *„kommt als existenzgefährdende Maßnahme in dem hier maßgebenden Sinn nicht schon die durch eine Pflichtverletzung gegenüber Dritten bedingte Belastung des Gesellschaftsvermögens mit Schadensersatzverbindlichkeiten in Betracht, selbst wenn dies zum Konkurs der GmbH führt und sich damit für den Dritten das Risiko der beschränkten Haftungsmasse seiner Schuldnerin verwirklicht, soweit die Voraussetzungen einer deliktischen Außenhaftung der für die Gesellschaft tätig gewordenen Person (§ 823 Abs. 2 BGB i.V.m. Schutzgesetzen, § 826 BGB) nicht vorliegen.“*<sup>526</sup> Daraus sind also grundsätzlich keine Ansprüche der Gesellschaft selbst zu entwickeln. Bei relevanten Verstößen müssen die Gläubiger selbst benachteiligt werden.<sup>527</sup>

Das ist der Fall, wenn ein Gesellschafter durch sein Verhalten die Insolvenz der Gesellschaft ausgelöst hat. Dieser Grundsatz kann aber nicht länger nach Erlass des

---

<sup>522</sup> Bayer, in: Lutter/Hommelhoff, GmbHG, § 14 Rn. 29 ordnet sie als Hauptpflicht ein.

<sup>523</sup> Vgl. Bosse, NWB 2016, 2520ff.

<sup>524</sup> BGH, Urt. v. 20. 3. 1995 - II ZR 205/94, BGHZ 129, 136.

<sup>525</sup> So Hippeli, GmbHR 2016, 1257ff. (1258) m.w.H.

<sup>526</sup> So BGH, Urt. v. 31.1.2000 - II ZR 189/99, ZIP 2000, 493.

<sup>527</sup> So auch Seidel/Wolf, NZG 2016, 921ff. (922f.); Bitter, ZIP 2010, 1ff. (8).

MoMiG gelten. Denn danach darf der Gesellschafter hinsichtlich seiner Wirtschafts- und Finanzierungshilfen alle Rechte wahrnehmen wie jeder Vertragspartner der Gesellschaft. Das Haftungsvermögen der GmbH darf auf sein Privatvermögen nur zugreifen, wenn der Gesetzgeber das ausdrücklich gewollt hat, nämlich bei den gesetzlich geregelten Verstößen gegen das Kapitalschutzsystem und das insolvenzrechtliche Schutzsystem. Eine weitergehende Grenzerweiterung der Treuepflicht gegenüber der GmbH wäre ein erneuter Paradigmenwechsel und bedürfte und bedarf nach dem MoMiG einer gesetzlichen Regelung.

Darum bleibt nur die Grenzziehung durch eine Einzelfallbetrachtung unter Geltung des allgemeinen Anfechtungsrechts und § 826 BGB bei geplanten missbräuchlichen Umgehungen, wie sie in der Rechtsprechung zum existenzgefährdenden Eingriff erkennbar wird. Diese Lösung würde allerdings eine weitere Indizienrechtsprechung und neue Diskussionen zum insolvenzrechtlichen Schutzsystem und seine Legitimationsgrundlage auslösen<sup>528</sup> und im Widerspruch zu den Zielen des MoMiG stehen.

Darum wird hier eine klarstellende Gesetzesergänzung vorgeschlagen. Auch Gruschinske<sup>529</sup> forderte bereits 2010 für diese Missbrauchsstrategien eine klare gesetzliche Lösung. Diese hat drei Zielrichtungen zu verfolgen. Einmal sollten sämtliche mögliche Missbräuche im Vorfeld der Insolvenz erfasst werden, dann muss wegen einer gerechten Verteilung der Darlegungs- und Beweislast hinsichtlich eines unterstellten Missbrauchs eine Vermutungsregelung aufgestellt werden und zum anderen aus Gründen der Rechtssicherheit und der Eigentumsschutzgarantie des Art.14 GG eine Fristenregelung gefunden werden. Folgerichtig erfolgt bei dem Thema „Vorschläge für gesetzliche Klarstellungen bzw. Neuregelungen“ ein diesbezüglicher Gesetzesvorschlag.

### **c) Die Kritik am Aussonderungsrecht am Nutzungsgegenstand**

Es wird es nach hier vertretener Ansicht weiterhin bei der vom Gesetzgeber zugrunde gelegten wirtschaftlichen Betrachtungsweise und der vom Gesetzgeber festgelegten Absicht der konsequente Vermeidung des Missbrauchs des

---

<sup>528</sup> So bereits Mock, NZI 2016, 977ff. (981) zu den Auswirkungen einer zukünftigen vorinsolvenzrechtlichen Sanierung.

<sup>529</sup> Gruschinske, GmbHR 2010, 179ff. (184).

Haftungstrennungsprinzips nicht für konsequent gehalten, die Fälle der Nutzungsüberlassung gegenüber finanziellen Ausstattungungen in der Weise zu privilegieren, dass der Wert(-gegenstand) in der Insolvenz der Betriebsgesellschaft von vornherein und auf Dauer den Eignern erhalten bleibt.<sup>530</sup>

In § 135 Abs. 3 InsO ist das Konzept einer wirtschaftlichen Betrachtung/Bewertung nicht konsequent zu Ende geführt worden, weil der Nutzungsgegenstand endgültig ein Aussonderungsrecht gewährt. Das ist richtig als Ergebnis einer rechtlichen Betrachtung/Bewertung. Keiner wird bestreiten, dass der Nutzungsvertrag kein Darlehensvertrag ist. Für eine rechtliche Gleichsetzung ohne wirtschaftliche Betrachtung ist keine rechtliche Begründung denkbar. Bitter in ZIP 2010, 1ff. (7) hat Recht wenn er ausführt: *„Die Vergleichbarkeit beider Vertragstypen besteht aber nicht hinsichtlich der Überlassung der Sachsubstanz: Beim Darlehen werden das Geld oder der Gegenstand dem Empfänger übereignet, so dass anschließend ein Anspruch auf (Rück-)Übereignung von Sachen gleicher Art und Güte besteht, während das Eigentum beim Nutzungsvertrag dem überlassenden verbleibt und er deshalb nach Beendigung des Nutzungsverhältnisses den (konkreten) Gegenstand aussondern kann.“* Das war auch bereits vertretbares, aber nicht notwendiges Ergebnis der oben behandelten Eigenkapitalersatzregeln.<sup>531</sup>

Bitter übersieht allerdings das das MoMiG nur/erst in der Insolvenz gilt. Dann kann der Gesetzgeber eine andere als die rechtliche Haftungszuordnung festlegen. Wie bereits dargestellt, ist es zulässig, in der Insolvenz von der sachenrechtlichen Zuordnung wegen einer wirtschaftlichen Betrachtung/Bewertung in der Insolvenz von einer wirtschaftlichen Haftungszuordnung zugunsten der Insolvenzmasse abzuweichen. Das zeigt er eindeutig in § 392 Abs. 2 HGB.

Das sollte der Gesetzgeber als Ergebnis einer konsequenten wirtschaftlichen Betrachtung/Bewertung auch mit dem Nutzungsgegenstand tun. Die Darlehensäquivalenz bei wirtschaftlicher Betrachtung/Bewertung hat Gehrlein ausführlich begründet,<sup>532</sup> wenn er ausführt: *„Auch eine Nutzungsüberlassung von*

---

<sup>530</sup> Vgl. zum Wertungswiderspruch Bitter ZIP 2019, 737 (740).

<sup>531</sup> S.o. unter § 3 A. II. 4. b).

<sup>532</sup> Gehrlein, NZI 2016, 561ff. (561). Allerdings setzt er sich nicht mit dem Problem der Haftungszuordnung des Nutzungsgegenstandes in der Insolvenz auseinander.

*Wirtschaftsgütern konnte es der insolvenzreifen oder ohne Unterstützung ihres Gesellschafters nicht mehr lebensfähigen GmbH ermöglichen, ihren Geschäftsbetrieb fortzusetzen. In einem solchen Fall verhindert der Gesellschafter durch Gebrauchsüberlassung des benötigten Wirtschaftsguts die anderenfalls nicht abzuwendende Liquidation der Gesellschaft ebenso wirkungsvoll, wie wenn er dieser durch die darlehensweise Überlassung der erforderlichen Zahlungsmittel ermöglicht hätte, die Investition selbst durchzuführen.“*

Bei einer solchen wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist es also gerechtfertigt, bei der Nutzungsüberlassung von einer Darlehensäquivalenz auszugehen.<sup>533</sup> Wie bei Darlehen müsste allerdings eine inzwischen notwendig werdende gesetzliche Regelung aus Gründen der Rechtssicherheit und der Eigentumsschutzgarantie des Art.14 GG eine Darlegungs- und Beweislastregel und eine Befristung parallel zur Regelung wegen der Verhinderung von Missbräuchen bei der Nutzungsüberlassung haben. Folgerichtig erfolgt bei dem Thema „Vorschläge für gesetzliche Klarstellungen bzw. Neuregelungen“ ein diesbezüglicher Gesetzesvorschlag. Auch K. Schmidt ist der Auffassung: *„Ausgeschrieben ist die Geschichte der Gesellschafterhaftung damit freilich nicht. Sie muss nur ansetzen, wohin sie gehört.“*<sup>534</sup> Thiessen<sup>535</sup> spricht von der *„Zeitbedingtheit des Rechts der Gesellschafter(fremd)finanzierung“*.

#### **d) Die Enthafungsfrist bei Nutzungsüberlassung**

Als Enthafungsfrist wird hier eine Kombination aus der Einjahresfrist des § 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO und der aus § 135 Abs. 1 Nr. 1 InsO und § 133 Abs. 1 InsO entnommenen 10 Jahresfrist übernommen.<sup>536</sup> Verbunden werden diese Fristen mit unterschiedlichen Vermutungsregeln hinsichtlich des unterstellten Missbrauchs.

---

<sup>533</sup> So auch Hölzle, ZIP 2010, 913ff. (914f.); ZIP 2009, 1939ff. (1944f.), der allerdings nicht die Konsequenz einer Haftungszuordnung zur Insolvenzmasse zieht.

<sup>534</sup> K. Schmidt, NJW 2015, 1057ff. (1061), der das zu lösende Problem allerdings weiterhin als Problem der materiellen Unterkapitalisierung verortet.

<sup>535</sup> Thiessen, ZGR 2015, 397ff. (402).

<sup>536</sup> Diese Frist geht auf § 41 Abs. 1 Satz 3 KO in der Fassung der Novellenregelung vom 4.7.1980 zurück, betrug damals sogar 30 Jahre und wurde vom Gesetzgeber der InsO im Jahr 1994 nur deswegen auf 10 Jahre abgekürzt, weil *„eine längere Frist .... nicht mehr als zeitgemäß angesehen werden kann.“* Siehe Begr. RegE BT-Drucks. 12/2443, S. 160; Altmeppen, NZG 2013, 441ff. (443f.); und für eine Verkürzung der Anfechtungsfrist des § 135 Abs. 1 Nr. 1 InsO Marotzke, KTS, Heft 1/2016, 19ff. (137).

Da die Einjahresfrist des § 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO mit seiner hier vertretenen Fiktion des Missbrauchs der rechtlichen Ausgangsrechtslage über § 826 BGB mit seinen hohen, vom Kläger zu beweisenden Anforderungen an den Vorsatznachweis nicht gerecht wird, wird in diesem Zeitraum ein Missbrauch nur widerleglich vermutet. Innerhalb dieses Zeitraums hat der betroffene Gesellschafter/Eigner die Chance, seine Redlichkeit nachzuweisen und sich zu entlasten. Vor diesem Zeitraum trifft den Insolvenzverwalter bzw. Eigenverwalter bis zur Enthafungsfrist von 10 Jahren die Darlegungs- und Beweislast. Dieser lange Zeitraum ist systemgerecht. Wenn der Gesetzgeber es auch nach der Reform des Anfechtungsrechts ausdrücklich für die klassischen Anwendungsfälle der Vorsatzanfechtung, für *„anrühige und einseitig zulasten anderer Gläubiger wirkende Vertragsgestaltungen und nachteilige Änderungen für den Insolvenzfall“*,<sup>537</sup> bei einer zehnjährigen Anfechtungsfrist belassen hat, ist daraus sein Wille, für Drittgläubiger benachteiligende, langfristig angelegte Planungen eine zehnjährige Enthafungsfrist zu wollen, ablesbar.

Die Zeit von vier Jahren aus § 134 Abs. 1 InsO<sup>538</sup> und § 133 Abs. 2<sup>539</sup> InsO oder 2 Jahren aus § 133 Abs. 4 InsO werden der hier typisierten Unterstellung von längerfristig geplantem Vertrauensmissbrauch nicht gerecht. Der Nutzungsüberlassung des § 135 Abs. 3 InsO liegt nach hier vertretener Ansicht eine vermutete Drittgläubiger benachteiligende, langfristig angelegte Planung zugrunde, der nur die o.g. Regelung gerecht wird und ausreichende Rechtssicherheit gewährt.

Auf diese Weise werden sowohl die Haftungs- als auch die Fortführungsoption der klassischen Betriebsaufspaltung bei redlichen Eignern weiterhin aufrecht erhalten bzw. weiterhin ermöglicht. Sie können zwar bei einer Insolvenz der Betriebsgesellschaft bei unredlichen Eignern innerhalb dieser Frist verloren gehen. Aber in diesem Fall wird die Sanierungsinsolvenz durch ein Insolvenzplanverfahren oder im Wege einer übertragenden Sanierung „gewaltig“ erleichtert:

---

<sup>537</sup> Huber, ZInsO 2017, 517ff. (519).

<sup>538</sup> Zu dieser Frist für § 135 Abs. 1 Nr. 1 InsO tendiert wegen einer größeren Nähe zur Schenkung Mylich, ZHR 176 (2012), 547ff. (568f.).

<sup>539</sup> Marotzke entwickelt in seinem Beitrag ZInsO 2017, 2264 (2265) aus § 133 Abs. 2 n. F InsO und § 3 Abs. 2 n. F AnfG (Verkürzung der Anfechtungsfrist von 10 auf 4 Jahre) einen Anpassungsbedarf, auch § 135 Abs. 1 Nr. 1 InsO auf vier Jahre zu verkürzen.

- Der Nutzungsgegenstand fällt in die Insolvenzmasse und es werden zukünftige Nutzungsentgelte erspart.
- Außerdem kann die Betriebsgesellschaft jedem Investor als Gesamtunternehmen angeboten werden, weil der bzw. die Eigner ihre Fortführungsoption nicht mehr umsetzen können.

#### **e) Der Gewinn an Rechtssicherheit durch das MoMiG**

Die Entwicklung der Reaktion des Zivilrechts zeichnet sich durch eine zweite Besonderheit aus. Im Zivilrecht hat der Gesetzgeber erst sehr spät reagiert, als die Gestaltungsberatung immer neue Gestaltungen erfand, mit denen sie den o.g. Rechtsprechungsregeln zum Eigenkapitalersatz auszuweichen versuchte. Ergebnis war ein überaus komplexes Rechtsprechungsgeflecht, das nicht mehr den Grundsätzen der Rechtssicherheit gerecht wurde.<sup>540</sup>

Letztendlich erst durch das MoMiG nahm der Gesetzgeber an seine Stelle eine weitgehende Modernisierung des Haftkapitalsystems insgesamt in Angriff. Ziel ist eine grundlegende Modernisierung, Vereinfachung und zugleich Deregulierung, aber auch Schutz vor Missbräuchen.<sup>541</sup> Man könnte diese Historie mit dem nicht enden wollenden Versuch der Eigner, das Haftungstrennungsprinzip zu missbrauchen, überschreiben. Aus ihr ist die gesetzgeberische Konsequenz einer notwendigen typisierenden Generalisierung i.S.e. Sonder-Regelung und einer ergänzenden Generalklausel ablesbar und zu rechtfertigen.

Wegen der seitdem zu verzeichnenden, oben zum Thema Neuregelung und Streitfragen und in den Ergebnissen zitierten vielen Urteile und unterschiedlichen Rechtsansichten im Schrifttum könnte man zu der Aussage kommen, dass zumindest die angestrebte Vereinfachung nicht erreicht worden sei.<sup>542</sup>

Aber bei näherer Durchsicht der Urteile wird hier die Auffassung vertreten, dass die Urteile zum MoMiG im Wesentlichen der Klarstellung dienen,<sup>543</sup> so dass man davon ausgehen kann, dass es zukünftig nicht immer wieder neue Urteile und

<sup>540</sup> So z.B. Thiessen, ZGR 2015, 396ff. (396).

<sup>541</sup> Begr. RegE MoMiG, BT-Drucks. 16/6140, S. 54ff.

<sup>542</sup> Vgl. Thiessen, ZGR 2015, 396ff. (3969).

<sup>543</sup> So auch Pentz, GmbHR 393ff. zum Urteil des BGH v. 21.2.2013 - IX ZR 32/12 (Abgetretene Forderungen aus Gesellschafterdarlehen und Zurechnung in der Insolvenz).

Umgehungsversuche geben wird. Am Deutlichsten wird das am Urteil des BGH zur Nutzungsüberlassung.<sup>544</sup> Anhand seines Ergebnisses gibt es für die Zukunft eindeutige Handlungsanweisungen.

Das gilt anhand der Urteile zu § 135 Abs. 1 InsO auch für den Umgang mit den Fristen,<sup>545</sup> dem Umgang mit sich wiederholenden Darlehensein- und rückzahlungen mit dem Ziel einer Saldierung,<sup>546</sup> dem Umgang mit den sog. Doppelsicherheiten<sup>547</sup>, die Einordnung von Überbrückungskrediten<sup>548</sup>, der konsequenten Verhinderung aller Umgehungsgestaltungen<sup>549</sup> und den neuen Regelungen zur Kapitalaufbringung und - Erhaltung.<sup>550</sup> Erkennbar ist die klassische Betriebsaufspaltung ein Paradebeispiel für die Anwendung des Gesamtkonzepts des MoMiG (Modernisierung des Kapitalschutzsystems und des insolvenzrechtlichen Schutzsystems).<sup>551</sup>

Im Schrifttum werden aktuell, also nach den grundlegenden Urteilen, auch nur Nebenfragen zur Nutzungsüberlassung<sup>552</sup>, die zwingende oder nicht zwingende Sonderstellung von § 135 Abs. 1 InsO und damit des Ausschlusses oder der Zulassung des Bargeschäftsprivilegs und des Einwands der mangelnden Gläubigerbenachteiligung<sup>553</sup>, eine Rückkehr zur Einzelfallbetrachtung durch teleologische Reduktion<sup>554</sup> und die bestrittene Durchsetzbarkeit von außerhalb der Zehnjahresfrist vorgenommenen, also an sich noch als Absonderungsrecht verwertbaren Sicherheiten für Gesellschafterdarlehen<sup>555</sup> behandelt, was insbesondere bei bestellten Grundpfandrechten praktisch wird.

---

<sup>544</sup> BGH, Urt. v. 29.1.2015 - IX ZR 279/13, BGHZ 204, 83.

<sup>545</sup> BGH, Beschluss v. 30.4.2015 - IX ZR 196/13, NJW 2015, 3656, zur Anwendung der Fristen ohne subjektive oder objektive Voraussetzungen; BGH, Urt. v. 18.7.2013 - IX ZR 219/11, NJW 2013, 3035, zum Zusammenspiel der Fristen des § 135 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 InsO.

<sup>546</sup> BGH, Beschluss v. 16.1.2014 - IX ZR 116/13, BeckRS 2014, 02729; dazu auch Versäumnisurt. v. 4.7.2013 - IX ZR 229/12, BGHZ 199, 77; BGH, Urt. v. 7.3.2013 - IX ZR 7/12, ZIP 2013, 734.

<sup>547</sup> BGH, Urt. v. 1.12.2011 - IX ZR 11/11, BGHZ 192, 9.

<sup>548</sup> BGH, Versäumnisurt. v. 4.7.2013 - IX ZR 229/12, BGHZ 199, 77.

<sup>549</sup> Siehe dazu die Urteile im Abschnitt über die Neuregelung und Streitfragen bei alternativen und Finanzierungshilfen über Dritte S.80ff.

<sup>550</sup> BGH, Urt. v. 22.3.2010 - II ZR 12/08, BGHZ 185, 44 (zur Differenzhaftung bei verdeckten Sacheinlagen) und BGH, Urt. v. 20.7.2009 - II ZR 273/07, BGHZ 182, 103 (zum Hin- und Herzahlen).

<sup>551</sup> So im Ergebnis auch Kruth, DStR 2015, 1454ff. (1458), wenn er die Entscheidung des BGH, Urt. v. 29.1.2015 - IX ZR 279/13, BGHZ 204, 83 uneingeschränkt begrüßt.

<sup>552</sup> Dazu s.o. unter § 3 B. II. 2. c.) bb.

<sup>553</sup> Dazu s.o. § 3 B. II. 2 b.) aa. bbb. bbbb.

<sup>554</sup> Dazu Marotzke, KTS, Heft 1/2016, 19ff. (27ff. und 39ff).

<sup>555</sup> Dazu s.o. § 3 B. II. 2 b.) aa. bbb. bbbb.

Man könnte weiterhin den Vorwurf machen, dass das Haftungssystem nicht ausreichend sei. Das wird hier nur insoweit bejaht, als es bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise nach hier vertretener Auffassung ungerechtfertigt ist, die Nutzungsüberlassung gegenüber Finanzierungshilfen zu privilegieren. Aber insgesamt bietet das Haftungssystem ansonsten ein in sich konsequentes und mit Hilfe der typisierenden Generalisierung und der Generalklausel hinsichtlich von Gestaltungen, die einem Darlehen wirtschaftlich entsprechen (§ 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO) oder diesem gleichzustellen sind (§ 135 Abs. 1 InsO), ein lückenloses Schutzsystem gegen den Missbrauch des Haftungstrennungsprinzips, das einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise gerecht wird. Das zeigen auch die oben angeführten Urteile zu den Streitfragen bei anderen und Finanzierungshilfen über Dritte.<sup>556</sup> Aus den immer wieder erfolgreichen Prozessen der Insolvenzverwalter kann man ablesen, dass Umgehungsversuche aufgedeckt werden.

#### **4. Vorschläge für gesetzliche Klarstellungen bzw. Neuregelungen**

##### **a) Gesetzliche Klarstellungen**

Ziel von gesetzlichen Klarstellungen bzw. Neuregelungen müssten leicht verständliche und rechtssicher anzuwendende Regeln sein.

Zunächst sollte das aktuell bestehende Redaktionsversehen des § 135 Abs. 3 Satz 2 InsO<sup>557</sup> korrigiert werden. Als Stichtag der Jahresfrist für die Berechnung des Ausgleichsanspruchs ist nicht der Zeitpunkt der Verfahrenseröffnung, sondern entsprechend den allgemeinen anfechtungsrechtlichen Grundsätzen der Zeitpunkt der Antragstellung heranzuziehen.

Außerdem bleibt das Problem der in sich geschlossenen Sonderregelung des insolvenzrechtlichen Schutzsystems. Wie oben erwähnt, werden im Schrifttum nach den grundlegenden Urteilen aktuell die zwingende oder nicht zwingende Sonderstellung von § 135 Abs. 1 InsO und damit insbesondere des Ausschlusses oder der Zulassung des Bargeschäftsprivilegs und des Einwands der mangelnden Gläubigerbenachteiligung behandelt. Sollte nicht inzwischen ein klarstellendes

---

<sup>556</sup> Dazu s.o. § 3. B. II. bb. aaa.

<sup>557</sup> Siehe dazu BGH, Urt. v. 29.1.2015 - IX ZR 279/13, BGHZ 204, 83.

höchststrichterliches Urteil erfolgen, wird zur Klarstellung folgender Abs. 1 dem § 135 InsO vorangestellt:

*Erst nach Ablauf von im Sonderrecht genannter Enthafungsfristen werden Gesellschaftsgläubiger und ihnen wirtschaftlich vergleichbare Vertragspartner Fremdgläubigerverhältnissen gleichgestellt.*

Eine solche Regelung ist ungewöhnlich, aber notwendig, wenn der Gesetzgeber auch in seinen Entwürfen nicht für eine eindeutige Klarstellung Hinweise gibt. Durch diese Klarstellung würde das Gebot der Rechtssicherheit weiter gewinnen. Bereits nach dem MoMiG „*können Berater dem Gesellschafter genauer sagen, woran er ist. .... Alle Fälle sollten sich ohne Rechtsstreit klären lassen. .... Dies ist ein Zuwachs an Voraussesbarkeit und Entscheidungssicherheit, der nicht gering zu achten ist.*“<sup>558</sup> Es würden also durch diese zusätzliche gesetzliche Klarstellung erfolglose Prozesse und Gestaltungsversuche der Eigner/Berater der klassischen Betriebsaufspaltung vermieden werden. Auch Laien erschließen sich nachvollziehbare Haftungsrisiken.

#### **b) Reformvorschlag zu § 135 Abs. 3 InsO**

Und es sollte die Geschichte des § 135 Abs. 3 InsO konsequent zu Ende geschrieben werden. Es sollte wegen der Darlehensäquivalenz und der seit dem MoMiG bestehenden Richtung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und der konsequenten Missbrauchsvermeidung die oben angekündigte Gesetzesreform hinsichtlich der Erfassung des Nutzungsgegenstandes vom Insolvenzbeschlagn mit einer besonderen Darlegungs- und Beweislastverteilung innerhalb der endgültigen Enthafungsfrist nach 10 Jahren gesetzlich umgesetzt werden.

Gleichzeitig sollte klargestellt werden, dass vergleichbare Vereinbarungen - wie beispielsweise eine Umgehungsgestaltung über Dritte, über ein Erbbaurecht, über eine Zwischenvermietung oder ein Erwerb unter Eigentumsvorbehalt - in diesen 10 Jahren erfasst werden und bei einer strategisch geplanten Haftungsvermeidung schadensersatzpflichtig machen kann.<sup>559</sup> Der Begriff des „planvollen Vorgehens“ wird in diesem Zusammenhang der Verhinderung von Umgehungsgestaltungen für

---

<sup>558</sup> Huber, ZIP Beilage 39/2010, 7ff. (13).

<sup>559</sup> Auch Eggert, Gesellschafter-Nutzungsüberlassung in der Insolvenz der Gesellschaft, S. 229 fordert eine Beseitigung der Beschränkung des in § 135 Abs. 3 InsO behandelten Grundfalls.

griffiger gehalten als der Begriff „unlauter“. Auch der Gesetzgeber des reformierten Anfechtungsrechts verlangt in seiner Begründung für ein unlauteres Handeln eine gezielte Benachteiligung von Gläubigern.<sup>560</sup> Ein konkreter Gesetzesvorschlag eines wegen des neuen Abs. 1 zukünftigen Abs. 4 könnte folgenden Inhalt haben:

*Wurde dem Schuldner von einem Gesellschafter oder vergleichbaren Vertragspartner ein Gegenstand zum Gebrauch oder zur Ausübung überlassen, so entfällt der Aussonderungsanspruch ersatzlos, wenn der Gesellschafter oder vergleichbare Vertragspartner im letzten Jahr vor Eröffnungsantrag oder nach diesem Antrag die Insolvenz eingeplant hatte. Dieses planvolle Vorgehen wird vermutet. Er entfällt darüber hinaus, wenn ihm in den letzten zehn Jahren vor Eröffnungsantrag oder nach diesem Antrag dieses planvolle Vorgehen nachgewiesen wird. Der Schuldner hat im Falle eines nicht entfallenen Aussonderungsanspruchs während der Dauer des Insolvenzverfahrens, höchstens aber für eine Zeit von einem Jahr ab Insolvenzantrag ein Nutzungsrecht. Für den Gebrauch oder die Ausübung des Gegenstandes gebührt dem Gesellschafter ein Ausgleich; bei der Berechnung ist der Durchschnitt der im letzten Jahr vor Verfahrenseröffnung geleisteten Vergütung in Ansatz zu bringen, bei kürzerer Dauer der Überlassung ist der Durchschnitt während dieses Zeitraums maßgebend. Wurden in den letzten zehn Jahren durch eine Rückgabe des Nutzungsgegenstandes oder vergleichbare Vereinbarungen diese Rechtsfolgen geplant vermieden, macht sich der Gesellschafter bzw. der vergleichbare Vertragspartner schadensersatzpflichtig. Dieses planvolle Vorgehen wird innerhalb der Einjahresfrist vermutet, außerhalb der Einjahresfrist muss es nachgewiesen werden.*

Das würde für die Eigner von klassischen Betriebsaufspaltungen bedeuten, dass diese Gestaltung hinsichtlich der haftungsrechtlichen Option und der Fortführungsoption nur bei langfristig angelegten Unternehmen und redlich geplanten Nutzungsüberlassungen Sinn macht. Wegen dieser Praxisrelevanz und der langen Frist von 10 Jahren würde ergänzend eine Evaluierungsklausel, wie sie der Gesetzgeber im ESUG vorgesehen hat,<sup>561</sup> befürwortet werden. Sie nimmt den

---

<sup>560</sup> Begr. RegE, BT-Drucks. 18/7054, S. 19.

<sup>561</sup> Beschlussempfehlung des Rechtsausschusses, BT-Drucks. 17/7511, S. 5.

Gesetzgeber in die Pflicht, dieses Konzept auf Praxistauglichkeit und Praxiseffektivität, worauf das MoMiG abzielte, zu überprüfen.

Richtig ist, im neuen Konzerninsolvenzrecht in das gesellschaftsrechtliche und insolvenzrechtliche Schutzsystem nicht einzugreifen.<sup>562</sup> Durch das Gesetz wird insbesondere die Begründung eines Gruppen-Gerichtsstandes (§§ 3a ff. InsO), die Bestellung eines Verfahrenskoordinators (§ 56b InsO) und die Erstellung eines Koordinationsplans (§ 269h InsO) ermöglicht.<sup>563</sup> Die Gesellschafter finden keine ausdrückliche Erwähnung, so dass es nach dem nunmehr erkennbaren Willen des Gesetzgebers für sie bei den allg. Regeln des Gesellschaftsrechts bleiben soll.<sup>564</sup> „*Insb. die Haftungsverfassung der einzelnen Gesellschaften und deren Beziehungen zu Dritten bleiben unberührt, sodass es sich im Ergebnis bei den Neuregelungen nur um ein Konzerninsolvenzverfahrensrecht handelt.*“<sup>565</sup>

### **C. Mögliche Auswirkungen auf die Eigner durch das zukünftige vorinsolvenzrechtliche Sanierungsverfahren**

Bereits im Vorfeld des ESUG wurde diskutiert, nach dem Vorbild des Restrukturierungsrechts anderer europäischer Staaten ein sog. vorinsolvenzliches Sanierungsverfahren auch in Deutschland einzuführen.<sup>566</sup> Der Gesetzgeber

---

*„Die Erfahrungen mit der Anwendung des Gesetzes sind nach Ablauf von fünf Jahren nach dem Inkrafttreten gem. Artikel 10 Satz 3 zu evaluieren und dem Deutschen Bundestag ist auf dieser Grundlage unverzüglich Bericht zu erstatten. Im Rahmen der Evaluierung und des Berichts sind die folgenden Sachverhalte zu prüfen und zu erläutern:*

*In welchem Umfang hat sich der stärkere Einfluss der Gläubiger auf die Auswahl des Insolvenzverwalters auf dessen Unabhängigkeit ausgewirkt? Ist es im nennenswerten Umfang vorgekommen, dass im Interesse einzelner Gläubiger Verwalter bestellt wurden, an deren Unabhängigkeit erhebliche Zweifel bestanden haben?*

*Wurde von der Möglichkeit, über einen Insolvenzplan in die Rechtsstellung von Gesellschaftern einzugreifen, Gebrauch gemacht und wie hat sich dies auf die Schuldnerunternehmen ausgewirkt? In welchem Umfang wurden Forderungen in Eigenkapital umgewandelt, und hat dieser Debt-Equity-Swap im nennenswerten Umfang grob egoistische Strategien ermöglicht, die sich letztlich zum Nachteil der Unternehmen und ihrer Arbeitnehmer ausgewirkt haben?*

*Wird das neu geschaffene „Schutzschirmverfahren“ des § 270b InsO den Erwartungen gerecht und hat es insbesondere zu einer frühzeitigen Antragstellung und zu einer Stärkung der Eigenverwaltung geführt? Wird trotz § 270b InsO noch ein Bedürfnis für ein vorinsolvenzliches Sanierungsverfahren gesehen?*

*Ist die Aufgabenverteilung zwischen Richter und Rechtspfleger angemessen oder sollte im Interesse einer effektiven Verfahrensabwicklung die funktionelle Zuständigkeit neu austariert werden?“*

Inzwischen ist dazu ein Forschungsvorhaben ausgeschrieben worden (ZInsO 2016, 2431f.).

<sup>562</sup> Dazu ausführlich Mock, DB 2017, 951ff.

<sup>563</sup> Mock, DB 2017, 951ff. (951).

<sup>564</sup> Mock, DB 2017, 951ff. (954).

<sup>565</sup> Mock, DB 2017, 951ff. (956).

<sup>566</sup> Dazu Bork, ZIP 2010, 397ff.; Eidenmüller, ZIP 2010, 649ff.; Jacoby, ZGR 2010, 359ff.; Westphal, ZGR 2010, 385ff.; Geldmacher, ZInsO 2010, 696ff.; Beissenhirtz, ZInsO 2011, 57ff.;

entschied sich dagegen und beschränkte sich darauf, das sog. Schutzschirmverfahren in § 270b InsO zu schaffen. Die Option eines vorinsolvenzlichen Sanierungsverfahrens sollte aber in der o.g. ESUG-Evaluation berücksichtigt werden, die der Deutsche Bundestag für das Jahr 2017 erbeten hat.

Inzwischen hat der europäische Gesetzgeber das Thema jedoch früher auf die Agenda gesetzt. Am 22.11.2016 hat die EU Kommission ihren Richtlinienvorschlag für eine erste Harmonisierung des europäischen Insolvenzrechts vorgestellt (Directive on preventive restructuring frameworks, second chance and measures to increase the efficiency of restructuring, insolvency and discharge procedures - COM(2016) 723 final).<sup>567</sup> Es bleibt zu prüfen, inwieweit für die Eigner durch das zukünftige Recht neue, zusätzliche Risiken drohen.

Wichtigste Besonderheiten sind:

- Flexible präventive Restrukturierungspläne werden langwierige, komplexe und kostspielige Gerichtsverfahren ersetzen. Erforderlichenfalls müssen nationale Gerichte in den Schutz der Interessen von Beteiligten eingebunden werden.
- Möglich wird, auf rechtssichere Weise Sanierungsmaßnahmen mittels Mehrheitsentscheidung zu beschließen und umzusetzen.
- Der Schuldner erhält eine befristete „Atempause“ (Moratorium) von höchstens vier Monaten von den Durchsetzungsmaßnahmen, um Verhandlungen und eine erfolgreiche Umstrukturierung zu erleichtern.
- Neue Finanzmittel werden speziell geschützt und erhöhen die Chancen auf eine erfolgreiche Restrukturierung.
- Durch die präventiven Restrukturierungsverfahren dürften die Arbeitnehmer arbeitsrechtlich durch die bestehenden EU-Rechtsvorschriften vollen Schutz genießen.
- Schulungen und Spezialisierung von Angehörigen der Rechtsberufe und Gerichte sowie der Einsatz von Technologien (z. B. für die elektronische Antragstellung, Mitteilungen an Gläubiger) werden die Effizienz verbessern und die Insolvenz- und

---

Siemon, NZI 2016, 57ff.; Jacoby, ZIP 2016, 1208ff.; Mock, NZI 2016, 977ff.; Sax/Ponseck/Swierczok, BB 2017, 323ff.

<sup>567</sup> Fragen zum rechtskulturellen Hintergrund/Unterbau wirft Bork, ZIP 2017, 1441ff. auf.

Umstrukturierungsverfahren sowie Verfahren für eine zweite Chance verkürzen.  
Und

- eine Minderheit von Gläubigern und Anteilsinhabern mit abweichender Meinung kann Umstrukturierungspläne nicht blockieren, aber ihre legitimen Interessen werden gewahrt.

*„Ziel eines neuen Restrukturierungsrahmens ist“ damit „die Sicherung oder Wiederherstellung der wirtschaftlichen Bestandsfähigkeit des betroffenen Unternehmens **außerhalb eines Insolvenzverfahrens im Wege der Restrukturierung der Passivseite der Bilanz. Weitergehende Sanierungsmaßnahmen (wie Zwangseingriffe in Arbeitnehmerrechte, Vertragsablehnungs- und Sonderkündigungsrechte) dürfen über vorinsolvenzliche Restrukturierungsverfahren nicht möglich sein.**<sup>568</sup> An den Verfahren (wie auch an den Sanierungsverhandlungen) sollen nur diejenigen Personen beteiligt werden, von denen – nach dem Restrukturierungsplan – ein Beitrag benötigt wird (kein Gesamtverfahren). Dem Entschuldungsziel des präventiven Restrukturierungsrahmens folgend sollten sich Planeingriffe auf offene Kreditforderungen beschränken. Der deutsche Gesetzgeber ist aufgefordert, eine eventuelle Richtlinie in diesem Sinne umzusetzen. Er muss zugleich im laufenden europäischen Gesetzgebungsverfahren gegenüber der Europäischen Kommission, dem Europäischen Parlament und dem Rat der Europäischen Union auf eine entsprechende Klarstellung im Richtlinienentwurf hinwirken, etwa in Form einer Öffnungsklausel in der Richtlinie, die es den Mitgliedstaaten erlaubt, bestimmte Gläubigergruppen vom Anwendungsbereich des Restrukturierungsplans auszunehmen.“<sup>569</sup>*

Daraus ergeben sich für die Eigner von klassischen Betriebsaufspaltung in der wirtschaftlichen, sanierungsbedürftigen Krise ihrer Betriebsgesellschaft folgende Auswirkungen:

## **I. Die Einbeziehung in einen Restrukturierungsplan**

---

<sup>568</sup> Die Fassung stammt von der Verfasserin.

<sup>569</sup> Gravenbrucher Thesen: Vorinsolvenzliches Sanierungsverfahren in Deutschland?, ZIP 2017, 203ff. These 1.

Artikel 12 enthält eine die Mitgliedstaaten bindende Regelung, die unmittelbar die Eigner der klassischen Betriebsaufspaltung in der wirtschaftlichen, sanierungsbedürftigen Krise ihrer Betriebsgesellschaft betrifft:

*(1) Die Mitgliedstaaten stellen sicher, dass bei einer drohenden Insolvenz Aktionäre und andere Anteilseigner mit Beteiligungen an einem Schuldner die Annahme oder die Umsetzung eines Restrukturierungsplans, der die Rentabilität des Unternehmens wiederherstellen würde, nicht ohne Grund verhindern dürfen.*

*(2) Um das in Absatz 1 genannte Ziel zu erreichen, können die Mitgliedstaaten festlegen, dass die Anteilseigner eine oder mehrere eigene Klassen bilden müssen und ihnen das Recht gewährt wird, über die Annahme von Restrukturierungsplänen abzustimmen. In diesem Fall unterliegen Annahme und Bestätigung der Restrukturierungspläne dem klassenübergreifenden Cram-down nach Artikel 11.*

Nach der hier übernommenen<sup>570</sup> Begründung des Vorschlags für eine EU-Richtlinie sollen die berechtigten Interessen der Aktionäre und anderen Anteilseigner geschützt werden, die Mitgliedstaaten sollen jedoch sicherstellen, dass Anteilseigner nicht ohne Grund die Annahme von Restrukturierungsplänen verhindern können, die den Schuldner in die Rentabilität zurückzuführen würden. So soll die Annahme eines Restrukturierungsplans nicht von der Zustimmung der Anteilseigner abhängig sein, die „aus dem Geld“ sind, die also im Falle einer Bewertung des Unternehmens bei Anwendung der normalen Rangfolge der Liquidationsprioritäten keine Zahlung oder sonstige Gegenleistung erhalten würden.

Die Mitgliedstaaten können dies mit verschiedenen Mitteln erreichen und beispielsweise Anteilseignern nicht das Recht gewähren, über einen Restrukturierungsplan abzustimmen.<sup>571</sup> Wenn Anteilseigner jedoch das Recht haben, über einen Restrukturierungsplan abzustimmen, sollte eine Justiz- oder Verwaltungsbehörde den Plan trotz der Ablehnung durch eine oder mehrere Klassen von Anteilseignern im Wege eines klassenübergreifenden Cram-downs bestätigen können.

---

<sup>570</sup> Die direkte Übernahme ist gerechtfertigt, weil die Verfasserin sich keine bessere Darstellung vorstellen kann.

<sup>571</sup> Zum Umgang mit den Eignern Mock, NZI 2016, 977ff. (980).

Mehrere Klassen von Anteilseignern können erforderlich sein, wenn unterschiedliche Beteiligungen mit unterschiedlichen Rechten vorliegen. Für Anteilseigner kleiner und mittlerer Unternehmen, bei denen es sich nicht um reine Anleger, sondern um die Inhaber der Unternehmen handelt, die auch auf andere Weise, etwa mit Managementenerfahrung, einen Beitrag zum Unternehmen leisten, besteht möglicherweise kein Anreiz, unter diesen Bedingungen eine Restrukturierung vorzunehmen. Der klassenübergreifende Cram-down sollte deshalb für denjenigen, der den Plan vorschlägt, eine Option bleiben.

Damit droht den Eignern der klassischen Betriebsaufspaltung in der wirtschaftlichen, sanierungsbedürftigen Krise ihrer Betriebsgesellschaft eine Zwangseinbindung in einen Restrukturierungsplan. Um diesen Prozess verfassungsrechtlich verfahrensmäßig abzusichern, müsste für sie eine Sondergruppe für die Abstimmung über den Restrukturierungsplan gebildet werden, obwohl die Berücksichtigung der Eigenkapitalgeber als Gruppe für die Mitgliedstaaten ausdrücklich als Wahlrecht ausgestaltet und damit nicht zwingend ist.<sup>572</sup>

Dabei ist zu beachten, dass ein Restrukturierungsplan künftig auch mit qualifizierten Mehrheiten wirksam werden kann. Die Mitgliedsstaaten können auch einfache Mehrheiten genügen lassen.<sup>573</sup> Bisher bedurften außergerichtliche Sanierungspläne nach deutschem Recht der Zustimmung aller betroffenen Gläubiger. Das ist damit ein Rechts-Kulturwandel, der in vielen anderen Industriestaaten dieser Welt schon ein wichtiges Element für Sanierungen von Unternehmen in der Krise ist.

## **II. Die Möglichkeit privilegierter Sanierungs-/Überbrückungskredite**

Artikel 16 enthält eine die Mitgliedstaaten bindende Regelung, die ebenfalls unmittelbar die Eigner der klassischen Betriebsaufspaltung in der wirtschaftlichen, sanierungsbedürftigen Krise ihrer Betriebsgesellschaft betrifft:

---

<sup>572</sup> So zu Recht Mock, NZI 2016, 977ff. (980).

<sup>573</sup> Mock, NZI 2016, 977ff. (979); Thole, ZIP 2017, 101ff. (108).

*(1) Die Mitgliedstaaten stellen sicher, dass neue Finanzierungen und Zwischenfinanzierungen in geeigneter Weise gefördert und geschützt werden. Insbesondere dürfen neue Finanzierungen und Zwischenfinanzierungen in späteren Insolvenzverfahren nicht als die Gesamtheit der Gläubiger benachteiligende Handlungen für nichtig, anfechtbar oder nicht durchsetzbar erklärt werden, es sei denn, die Transaktionen wurden in betrügerischer Absicht oder bösgläubig vorgenommen.*

*(2) Die Mitgliedstaaten können Gebern von neuen Finanzierungen oder Zwischenfinanzierungen das Recht gewähren, in späteren Liquidationsverfahren Zahlungen vorrangig gegenüber anderen Gläubigern zu erhalten, die anderenfalls höher- oder gleichrangige Ansprüche auf Geld oder Vermögenswerte hätten. In diesen Fällen stufen die Mitgliedstaaten neue Finanzierungen und Zwischenfinanzierungen mindestens als vorrangig gegenüber den Ansprüchen gewöhnlicher ungesicherter Gläubiger ein.*

*(3) Die Geber von neuen Finanzierungen und Zwischenfinanzierungen in einem Restrukturierungsprozess werden von der zivil-, verwaltungs- und strafrechtlichen Haftung im Zusammenhang mit einer späteren Insolvenz des Schuldners befreit, es sei denn, die Finanzierung wurde in betrügerischer Absicht oder bösgläubig gewährt.*

Nach der hier übernommenen<sup>574</sup> Begründung des Vorschlags für eine EU-Richtlinie kann der Erfolg eines Restrukturierungsplans häufig davon abhängen, ob finanzielle Ressourcen vorhanden sind, um erstens den Betrieb des Unternehmens während der Restrukturierungsverhandlungen und zweitens die Umsetzung des Restrukturierungsplans nach dessen Bestätigung zu unterstützen. Neue Finanzierungen und Zwischenfinanzierungen sollten daher von Insolvenzanfechtungsklagen ausgenommen werden, die zum Ziel haben, dass solche Finanzierungen in späteren Insolvenzverfahren als die Gesamtheit der Gläubiger benachteiligende Handlungen für nichtig, anfechtbar oder nicht durchsetzbar erklärt werden.

---

<sup>574</sup>Auch hier ist die direkte Übernahme gerechtfertigt, weil die Verfasserin sich keine bessere Darstellung vorstellen kann.

Nationale Insolvenzvorschriften, die Insolvenzanfechtungsklagen für den Fall vorsehen, dass der Schuldner schließlich insolvent wird, oder nach denen neue Kreditgeber mit zivil-, verwaltungs- oder strafrechtlichen Sanktionen belegt werden können, weil sie Schuldnern in finanziellen Schwierigkeiten Kredit gewähren, gefährden die Verfügbarkeit der für die erfolgreiche Aushandlung und Umsetzung eines Restrukturierungsplans erforderlichen Finanzierung. Anders als bei einer neuen Finanzierung, die von einer Justiz- oder Verwaltungsbehörde als Teil eines Restrukturierungsplans bestätigt werden sollte, wissen die Parteien bei einer Zwischenfinanzierung nicht, ob der Plan schließlich bestätigt wird oder nicht. Die Beschränkung des Schutzes von Zwischenfinanzierungen auf die Fälle, in denen der Plan von den Gläubigern angenommen oder von einer Justiz- oder Verwaltungsbehörde bestätigt wird, würde potenzielle Kreditgeber von der Bereitstellung von Zwischenfinanzierungen abhalten.

Zur Vermeidung möglichen Missbrauchs sollten nur Finanzierungen geschützt werden, die für die Fortsetzung des Betriebs oder das Überleben des Unternehmens des Schuldners oder für die Erhaltung oder Steigerung des Wertes dieses Unternehmens bis zur Bestätigung des Plans nach vernünftigem Ermessen unverzüglich erforderlich sind. Schutz vor Insolvenzanfechtungsklagen und Schutz vor persönlicher Haftung sind Mindestgarantien, die für Zwischenfinanzierungen und neue Finanzierungen gewährt werden.

Wenn jedoch neue Kreditgeber ermutigt werden sollen, das erhöhte Risiko einzugehen, das mit einer Investition in einen rentablen Schuldner in finanziellen Schwierigkeiten verbunden ist, sind jedoch möglicherweise weitere Anreize notwendig, zum Beispiel ein Vorrang solcher Finanzierungen zumindest gegenüber ungesicherten Ansprüchen in späteren Insolvenzverfahren.

Damit bieten sich den Eignern, allerdings auch dritten Finanziers, die Chance, einmal sog. insolvenzgesicherte Überbrückungskredite wahrscheinlich unter den Bedingungen des altem Eigenkapitalersatzrecht als auch Investitionskredite in die Zukunft der Betriebsgesellschaft mit Sonderbedingungen gewähren zu können.

Damit werden sich neue Strategien für Gesellschafterfinanzierungshilfen bieten, dem oben dargestellten deutschen insolvenzrechtlichen Schutzsystem zu entgehen. Überbrückungskredite, die im Gegensatz zu Überbrückungskrediten von Drittgläubigern,<sup>575</sup> in der Insolvenz anfechtbar sind, würden einer Nichtigkeit, Anfechtbarkeit und Undurchsetzbarkeit entgehen, wenn nicht betrügerische Absicht oder bösgläubig vorgeworfen werden kann (Art. 16 Abs. 1 Satz 2 der Richtlinie). Außerdem könnte sich die zeitliche Grenze einer Befristung in Zukunft an dem bis zu vier Monate dauernden Moratorium orientieren, welches der Bestätigung des Restrukturierungsplans vorausgeht und auf maximal zwölf Monate verlängert werden kann.<sup>576</sup> Diese Privilegierung ist vertretbar, weil diese Finanzierungshilfe allen Gläubigern zugutekäme und darum nicht als Missbrauch des Haftungstrennungsprinzips weder unter dem Gesichtspunkt des widersprüchlichen Verhaltens noch der unzulässigen Rechtsausübung zu bewerten wäre.

Anders sind die darüber hinausgehenden Gesellschafterfinanzierungshilfen zu bewerten. Unabhängig von ihrem Charakter als stehengelassener, neuer oder ausgezahlter Finanzplankredit<sup>577</sup> würde sich dann ein „Schlupfloch“ aus den Konsequenzen des insolvenzrechtlichen Schutzsystems ergeben. Den Eignern wäre zu empfehlen, mit ihren Finanzierungshilfen solange zu warten, bis ein vorinsolvenzrechtliches Restrukturierungsverfahren eingeleitet wird, insbesondere wenn entsprechend den Thesen des Gravenbuchener Kreises<sup>578</sup> die Durchführung

---

<sup>575</sup> Ihr Stillhalten bei bestehenden Krediten und zeitlich befristeten, zweckgebundenen Überbrückungskredite, die sicherstellen sollen, dass die notwendige Liquidität vorhanden ist, um die Sanierungsfähigkeit zu prüfen und eine Sanierung einzuleiten, sind nicht gläubigergefährdend, so lange nicht ein wichtiger Grund (z.B. mangelnde Kooperationsbereitschaft des Schuldners, weitere nachhaltige Verschlechterung der wirtschaftlichen Verhältnisse, Verweigerung zugesagter notwendiger Sanierungsbeiträge Dritter) einen sofortigen Abbruch erfordert. Das gilt auch bei einem nicht qualitativ hochstehenden Sanierungsversuch (KG, Urt. v. 15.12.2015 - 14 U 79/14). Das KG (Urt. v. 4.11.2015 - 24 U 112/14, ZInsO 2016, 37) hält für einen Überbrückungskredit eine zeitliche Grenze von drei Wochen für geboten. Das OLG Stuttgart, Urt. v. 26.9.2012 - 9 U 65/12, ZInsO 2012, 2051, will nur neu eingeräumte Kredite erfassen. Nicht erfasst wären dann die Auszahlung früher zugesagter Kredite, die Wiedereröffnung einer gekündigten Kreditlinie und die Überführung von geduldeten Kontoüberziehungen in banküblich vereinbarte Kredite (dazu auch OLG Köln, Urt. v. 9.1.2002 - 13 U 22/01, WM 2003, 1070). Dazu Waldburg, ZInsO 2014, 1405ff. mit weiteren Schrifttumshinweisen und der Auffassung einer im begründeten Einzelfall längeren zeitlichen Grenze (S. 1407).

<sup>576</sup> So Hoegen, NZI Beilage 1/2017, 30ff. (31).

<sup>577</sup> Hoegen, NZI Beilage 1/2017, 30ff. (30) will auch für Drittgläubiger nur neue Kredite zulassen.

<sup>578</sup> Gravenbrucher Thesen: Vorinsolvenzliches Sanierungsverfahren in Deutschland?, ZIP 2017, 203ff., These 3: „Ein umfassendes Moratorium zulasten aller Gläubiger kann ein Restrukturierungsrahmen nicht vorsehen. Ein solches steht im Rahmen der bereits existierenden Regelungen des sanierungsfreundlichen Insolvenzverfahrens zur Verfügung. Unternehmen, die

auf bestimmte Gläubiger beschränkbar werden sollte. Zwar macht es aus Sicht des Schuldners keinen Unterschied, ob die finanziellen Sanierungshilfen von Eignern oder Dritten gewährt werden, und die Eigner würden sogar von Finanzierungshilfen weniger abgeschreckt werden,<sup>579</sup> aber diese „Erleichterung“ zeigt gerade, dass damit ein dem MoMiG widersprechender Missbrauch des Haftungstrennungsprinzip eingeleitet werden würde. Das Angebot der Nutzung der Vorstufe einer Insolvenz für andere Finanzierungshilfen als Überbrückungskredite würde künftig zum Standardprogramm der insolvenznahen Gesellschafterberater gehören.

Dadurch entsteht die Gefahr, dass sich unter dem Deckmantel des Restrukturierungsplans die Eigner Sondervorteile verschaffen. Nach Thole<sup>580</sup> wird über die Rolle des § 135 InsO nachzudenken sein. Zu Recht spricht Mock<sup>581</sup> von einem drohenden Wertungswiderspruch und Hoegen<sup>582</sup> bei dieser Privilegierung der Gesellschafter von einem abzulehnenden Paradigmenwechsel. Hölzle plädiert für einen Ausschluss von Gesellschafterfinanzierungen und für eine Anhebung der Anfechtungsfrist des § 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO auf z.B. fünf Jahre.<sup>583</sup> „*Es sollte der nationale Gesetzgeber nicht gezwungen werden, die erst durch das MoMiG effektiv ausgestalteten Regelungen für die Behandlung des Gesellschafterdarlehens in der Insolvenz wieder aufzugeben.*“<sup>584</sup>

Folgerichtig wirft Mock<sup>585</sup> die Frage nach den unverzichtbaren Grenzen auf. Sie dürften wieder in den §§ 133, 134 InsO und 826 BGB zu sehen sein, eine weitere Indizienrechtsprechung und neue Diskussionen zum insolvenzrechtlichen Schutzsystem und seine Legitimationsgrundlage auslösen.<sup>586</sup>

---

*einen weitreichenden Vollstreckungsschutz benötigen (und nicht nur Schutz vor einzelnen Akkordstörern) sind insolvenzreif und können keinen Zugang zu einem Restrukturierungsrahmen haben.“*

<sup>579</sup> Darauf weist Hoegen, NZI Beilage 1/2017, 30ff. (30) hin.

<sup>580</sup> Thole, ZIP 2017, 101ff. (111).

<sup>581</sup> Mock, NZI 2016, 977ff. (981).

<sup>582</sup> Hoegen, NZI Beilage 1/2017, 30ff. (31).

<sup>583</sup> Hölzle, ZIP 2017, 1307ff. (1312).

<sup>584</sup> Kayser, ZIP 2017, 1393ff. (1400).

<sup>585</sup> Mock, NZI 2016, 977ff. (980).

<sup>586</sup> So bereits Mock, NZI 2016, 977ff. (981). So auch Gravenbrucher Thesen: Vorinsolvenzliches Sanierungsverfahren in Deutschland?, ZIP 2017, 203ff., These 7: „**Sanierungs- und Überbrückungskredite können schon jetzt nach geltender deutscher Rechtslage anfechtungs- und haftungssicher gewährt werden. Der deutsche Gesetzgeber ist hier aufgefordert, die einschlägige Rechtsprechung zu übernehmen und eventuelle Unklarheiten zu beseitigen.** Ein darüber hinaus

### **III. Die Geltung des insolvenzrechtlichen Schutzsystems in der vorinsolvenzrechtlichen Sanierung**

Entscheidend für das deutsche Recht ist das Ziel im Vorschlag, wonach der gewünschte vorbeugende Restrukturierungsrahmen es Schuldnern in der Krise ermöglichen soll, im Wege der Schuldenrestrukturierung eine „Insolvenz zu vermeiden“ (Art. 4 Abs. 1). Dazu könnte es dem deutschen Gesetzgeber als vernünftig erscheinen, bei der Umsetzung der EU-Richtlinie dem insolvenzrechtlichen Schutzsystem der §§ 39 Abs. 1 Nr. 5, 44a, 135 Abs. 1, 2 und 3, 143 InsO auch im vorinsolvenzrechtlichen Sanierungsverfahren für bei Antragstellung bestehende Wirtschafts- und Finanzierungshilfen Geltung zu verschaffen.

Allerdings ist diese Vorverlagerung des insolvenzrechtlichen Schutzsystems in die Zeit der wirtschaftlichen Krise nur gerechtfertigt, wenn auch die Anfechtbarkeit anderer gläubigerbenachteiligender Handlungen vorverlagert wird.

Außerdem würde auch das wieder zu einem Paradigmenwechsel führen, weil nach dem insolvenzrechtlichen Schutzsystem des MoMiG sich die sog. Subordination der Gesellschafterfinanzierungshilfen in tatsächlicher und zeitlicher Hinsicht auf die Fälle bezieht, in denen die Insolvenz tatsächlich eintritt. Bis zu diesem Zeitpunkt sind die Rückzahlungsansprüche der Gesellschafter wie die Ansprüche anderer Gesellschaftsgläubiger zu behandeln und damit nach Ansicht des Gesetzgebers - aktuell - nicht „verdächtig/anrücklich“.

Schließlich wäre eine Konsequenz dieser Regelung, dass die Eigner dem Ziel des vorinsolvenzrechtlichen Restrukturierungsverfahrens zuwider, über ihre Beherrschungsmacht die Antragstellung des vorinsolvenzrechtlichen Restrukturierungsverfahrens in vielen Fällen verzögern oder sogar vermeiden

---

*gehender Schutz von Umsetzungsmaßnahmen und sonstigen Transaktionen im Zusammenhang mit der Restrukturierung ist weder notwendig noch angemessen. Es muss daher im laufenden europäischen Gesetzgebungsverfahren gegenüber der Europäischen Kommission, dem Europäischen Parlament und dem Rat der Europäischen Union **darauf hingewirkt werden, dass solche Transaktionen nicht pauschal privilegiert werden und zumindest eine effektive Vorsatzanfechtung in der Folgeinsolvenz gewährleistet bleibt.*** Die Fettung stammt von der Verfasserin.

wollen. Damit würde die Insolvenzverschleppungsgefahr erhöht werden, was vom Gesetzgeber nicht gewollt sein kann.

Darum wird ein solcher Gesetzesvorschlag hier abgelehnt. Im Übrigen - um das klarzustellen - sollte ein solcher Gesetzesvorschlag auf keinen Fall eine Rückkehr zu der Einzelfalljustiz des früheren Eigenkapitalersatzrechts bedeuten. Es sollte bei der typisierenden Generalisierung i.S.e. in sich geschlossenen Sonderrechts mit einer ergänzenden Generalklausel gegen den Missbrauch mit Hilfe vergleichbarer Umgehungsgestaltungen bleiben.

#### **§ 4 Die Reaktion im Steuerrecht**

##### **A. Die steuerrechtlichen Probleme bei Beginn der klassischen Betriebsaufspaltung**

Da über die Nutzungsentgelte für die Überlassung der Betriebsgrundstücke durch die klassische Betriebsaufspaltung zukünftige Erträge in die Einkünfte der Eigner aus Vermietung und Verpachtung verlagert und damit der Gewerbesteuer entzogen wurden, und weil die Betriebsgrundstücke in das Privatvermögen überführt wurden, entstanden besondere steuerrechtliche Fragen.

Einmal ging es darum, ob es möglich sein soll, auf diese Weise Gewerbesteuer einzusparen. Außerdem ging es darum, wann der Fiskus durch Abschreibungen auf die früheren betrieblichen Gebäude gebildete stille Reserven in Form von Aufgabegewinnen besteuert.

Schließlich ging es um die Fragen, ob und wann zwischen den beiden Unternehmensteilen (Besitzunternehmen und Betriebsunternehmen) eine Organschaft vorliegt und wer für die Ertragsteuern (KSt/EST und GewSt) und die Umsatzsteuer steuerrechtlich und damit auch steuerschuldnerisch zuständig ist: der Organträger und damit die Eigner oder die Organgesellschaft und damit die Betriebsgesellschaft oder jedes Unternehmen für sich.

Unstreitig liegt aber eine körperschaftsteuerliche und gewerbesteuerliche Organschaft bei einer klassischen Betriebsaufspaltung i.d.R. nicht vor. Sie wurde

ursprünglich vom BFH<sup>587</sup> mit der Begründung abgelehnt, dass es an einer notwendigen wirtschaftlichen Eingliederung der Betriebsgesellschaft in das Besitzunternehmen fehle: „Aus dem Erfordernis wirtschaftlicher Eingliederung der abhängigen Kapitalgesellschaft folgt, daß Organträger nur ein Unternehmen im Sinn der Vorschrift des § 2 GewStG sein kann, welches eine eigene gewerbliche Tätigkeit gemäß § 1 GewStDV ausübt. Die wirtschaftliche Eingliederung -- die anderen Merkmale sind im vorliegenden Fall nicht streitig -- setzt nach der Rechtsprechung voraus, daß das Unternehmen der Kapitalgesellschaft "nach Art einer bloßen Geschäftsabteilung" in das herrschende Unternehmen eingefügt ist (vgl. Urteil des RFH vom 1. April 1941 I 290/40, RStBl 1942, 947, mit weiteren Nachweisen; BFH-Urteil vom 21. Juni 1972 I R 82/70, BFHE 106, 81, BStBl II 1972, 722). Das herrschende Unternehmen muß hiernach die "Haupttätigkeit" oder die "übergeordnete Tätigkeit" ausüben (vgl. BFH-Urteil vom 25. Juni 1957 I 119/56 U, BFHE 65, 181, BStBl III 1957, 303).....**Unter den vorstehenden Voraussetzungen kann auch das Besitzunternehmen bei einer Betriebsaufspaltung Organträger sein. Nicht ausreichend ist allerdings die bloße -- wenngleich gewerbliche -- Verpachtungstätigkeit des Besitzunternehmens**<sup>588</sup>(vgl. BFH-Urteile I 119/56 U; vom 7. März 1961 I 251/60 S, BFHE 72, 578, BStBl III 1961, 211; vom 25. Juli 1963 IV 417/60 S, BFHE 77, 504, BStBl III 1963, 505; vom 26. April 1966 I 102/63, BFHE 85, 472, BStBl III 1966, 426).“

Nach aktueller Gesetzeslage scheidet seit 2001<sup>589</sup> die ertragsteuerliche Organschaft bereits daran, dass i.d.R. kein Gewinn-/Ergebnisabführungsvertrag zwischen den Gesellschaften geschlossen wird. Er ist Voraussetzung für die notwendige finanzielle Eingliederung einer rechtlich selbständigen Kapitalgesellschaft in ein anderes gewerbliche Unternehmen i.S.e. ertragsteuerlichen Organschaft (§§ 17 i.V.m. 14 Abs. 1 Satz 1 KStG, 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG).

Konsequenz eines Ergebnisabführungsvertrages ist allerdings zwingend (§ 17 Nr. 2 KStG) eine Verlustübernahmeverpflichtung durch den Organträger, die Eigner. Diese Konsequenz einer Verlustübernahmeverpflichtung durch den Organträger,

---

<sup>587</sup> BFH, Urt. v. 18.4.1973 - I B 120/70, BFHE 110, 17.

<sup>588</sup> Die betonende Fettauflage erfolgte von der Verfasserin.

<sup>589</sup> S. § 34 Abs. 9 KStG.

also die Eigner, ist aber regelmäßig nicht erwünscht, weil man durch die Haftungstrennung gerade das wirtschaftliche Risiko der Betriebsgesellschaft abspalten will. Darum sind im typischen Fall der klassischen Betriebsaufspaltung Besitzgesellschaft und Betriebsgesellschaft für die Ertragsteuern jede für sich ertragsteuerlich Steuerschuldner.

## **B. Die steuerrechtlichen Lösungen**

### **I. Die Besonderheit einer steuerrechtlichen Umqualifizierung**

Ausgangspunkt ist die auf dem Urteil des Großen Senats vom 8. November 1971<sup>590</sup> basierende und bis heute fortgeführte Entscheidung des BFH vom 12. November 1985:<sup>591</sup>

*„Wenn die von einer Einzelperson, einer Gemeinschaft oder einer Personengesellschaft betriebene Vermietung oder Verpachtung (Besitzunternehmen) die Nutzungsüberlassung einer wesentlichen Betriebsgrundlage an eine gewerblich tätige beschränkt haftende Unternehmensform (i.d.R. GmbH oder GmbH&CoKG) als Betriebsgesellschaft zum Gegenstand hat (sachliche Verflechtung) und eine Person oder die beteiligten Personen zusammen sowohl das Besitzunternehmen als auch die Betriebsgesellschaft i.d.S. beherrschen, dass sie in der Lage sind, in beiden Unternehmen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchzusetzen (personelle Verflechtung)“, liegt eine Betriebsaufspaltung vor.*

Dabei geschieht die personelle Verflechtung nicht nur über die Gesellschaftsversammlung, sondern auch durch Übernahme der Geschäftsführung, obwohl eine jeweilige Anteilmehrheit und damit einhergehende Stimmenmehrheit ausreichend für eine personelle Verflechtung sein kann.<sup>592</sup> Am eindeutigsten tritt dies zutage, wenn an beiden Unternehmen dieselben Personen im gleichen Verhältnis beteiligt sind. Dann besteht sowohl Beteiligungsidentität als auch Beherrschungsidentität. Irrelevant ist, wenn *„die Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft nicht der Besitzgesellschaft, sondern deren Gesellschaftern gehören.“*<sup>593</sup>

---

<sup>590</sup> BFH, Urt. v. 8.11.1971 - GrS 2/71, BFHE 103, 440.

<sup>591</sup> BFH, Urt. v. 12.11.1985 - VIII R 240/81, BStBl. II 1986, 296; Urt. v. 24.2.2000 - IV R 62/98, BFHE 191, 295; v. 8.9.2011, IV R 44/07, BStBl. II 2012, 136 m.w.N.

<sup>592</sup> BFH, Urt. v. 18.2.1986 - VIII R 125/85, BStBl. II 1986, 611.

<sup>593</sup> BFH, Urt. v. 12.11.1985 - VIII R 240/81, BStBl. II 1986, 296.

Für die sachliche Verflechtung ist entscheidend, dass das zur Nutzung überlassene Wirtschaftsgut (i.d.R. Grundstück) für die Betriebsgesellschaft nicht nur von untergeordneter wirtschaftlicher Bedeutung ist. Notwendig ist, dass das Grundstück die räumliche und funktionale Grundlage für die Geschäftstätigkeit der Betriebsgesellschaft bildet und es ihr ermöglicht, ihren Geschäftsbetrieb aufzunehmen und auszuüben.<sup>594</sup>

Folgerichtig erfüllt die typische klassische Betriebsaufspaltung auf klassische Weise die Voraussetzungen der Rechtsprechung. Bei einer 1-Eigner-Betriebsaufspaltung kann der Eigner seinen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen ungehindert sowohl im Besitzunternehmen als auch im Betriebsunternehmen durchsetzen und Gegenstand des Nutzungsverhältnisses ist ein für die Geschäftstätigkeit notwendiges, i.d.R. wertvolles Wirtschaftsgut. Das gilt auch bei einer typischen Mehr-Eigner-Betriebsaufspaltung, bei der die Anteile an der Betriebsgesellschaft zum Gesellschaftsvermögen der Besitzgesellschaft gehören und über deren Willensbildung der einheitliche geschäftliche Betätigungswille in der Betriebsgesellschaft durchsetzbar ist.

Steuerliche Rechtsfolge ist, dass die gewerbliche Tätigkeit der Betriebsgesellschaft der Besitzgesellschaft zugerechnet wird (sog. steuerrechtliche Umqualifizierung).<sup>595</sup> Diese Rechtsprechung beruht darauf, „*dass die Vermietung oder Verpachtung bei Vorliegen dieser Umstände nicht mehr als Vermögensverwaltung, sondern als eine gewerbliche Tätigkeit anzusehen ist.*“<sup>596</sup>

Mit dieser steuerrechtlichen Umqualifizierung schafft die Betriebsaufspaltung kein einheitliches Unternehmen. Betriebs- und Besitzunternehmen bleiben zwei rechtlich selbständige Unternehmen, so dass sie ihre Gewinne getrennt voneinander ermitteln. Aber weil die Besitzgesellschaft über die Vermietung und Verpachtungstätigkeit über das Betriebsunternehmen am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt, gibt es steuerrechtliche Besonderheiten. Die

---

<sup>594</sup> Gefestigte Formulierung vgl. BFH Urt. v. 19.3.2002, VIII R 57/99, BFHE 198, 37; v. 18.9.2002, X R 4/01, BFH/NV 2003, 41; v. 11.2.2003, IX R 43/01, BFH/NV 2003, 910; v. 13.7.2006, IV R 25/05, BFHE 214, 343 und Beschluss v. 16.2.2012, X B 99/10, BFH/NV 2012, 1110.

<sup>595</sup> Dazu Dehmer, Betriebsaufspaltung, S. 115ff.

<sup>596</sup> BFH, Urt. v. 12.11.1985 - VIII R 240/81, BStBl. II 1986, 296.

Vermietung von Wirtschaftsgütern an ein anderes Unternehmen wird bei einer klassischen Betriebsaufspaltung - also im Regelfall - als über eine reine Vermögensverwaltung hinausgehende gewerbliche Tätigkeit qualifiziert.

Folgerichtig zählen zu den gewerblichen Einkünften aus § 15 EStG auch Ausschüttungen der Betriebsgesellschaft an das Besitzunternehmen (§ 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG),<sup>597</sup> und zwar sogar für Zeiträume vor Begründung der Betriebsaufspaltung, sofern der betreffende Gewinnverteilungsbeschluss danach gefasst wurde.<sup>598</sup> Und folgerichtig unterliegen die Nutzungsentgelte der Gewerbesteuer.<sup>599</sup> Dies hat darüber hinaus zur Folge, dass unter Beachtung einer Bagatellgrenze von 3% der Gesamtnettoumsätze bzw. von 24.500 Euro sämtliche Einkünfte der ansonsten nicht gewerblich tätigen Besitzpersonengesellschaft wegen der sog. Abfärbetheorie als solche aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind.<sup>600</sup> Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hat die Verfassungsmäßigkeit der Abfärberegelung in § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG grundsätzlich bestätigt.<sup>601</sup>

Und folgerichtig stellt das Vermögen des Besitzunternehmens nicht mehr steuerliches Privatvermögen, sondern Betriebsvermögen dar, und es gehören zu dem Betriebsvermögen des Besitzunternehmens die überlassenen Wirtschaftsgüter<sup>602</sup> sowie die Anteile an der Betriebsgesellschaft<sup>603</sup> und auch Darlehensforderungen der Eigner des Besitzunternehmens gegen die Betriebsgesellschaft, wenn sie gesellschafterveranlasst gewährt worden sind.<sup>604</sup> Darum fallen sog. Aufgabegewinne erst bei Beendigung der klassischen Betriebsaufspaltung an.

---

<sup>597</sup> Auch Dividendenausschüttungen sind daher in gewerbliche Einkünfte umzuqualifizieren (BFH, Urt. v. 14.9.1999 - III R 47/98, BStBl. II 2000, 256.

<sup>598</sup> BFH, Urt. v. 14.9.1999 - III R 47/98, BStBl. II 2000, 255.

<sup>599</sup> BFH Urt. v. 24.11.1998 - VIII R 61/97, BStBl. II 1999, 483 und v. 29.11.2012 - IV R 37/10, BFH/NV 2013, 910.

<sup>600</sup> Ergebnis der sog. Abfärbetheorie zuletzt nach BFH, Urt. v. 27.8. 2014 - VIII R 41/11, BFHE 247, 506.

<sup>601</sup> BVerfG, Beschluss v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1.

<sup>602</sup> Notwendiges Betriebsvermögen des Besitzunternehmens sind alle Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb selbst bestimmt sind, vgl. BFH, Urt. v. 30.4.1975 - I R 111/73, BStBl. II 1975, 582; v. 23.9.1998 - XI R 72/97, BStBl. II 1999, 281.

<sup>603</sup> BFH, Urt. v. 21.5.1974 - VIII R 57/70, BStBl. II 1974, 613; v. 12.2.1992 - XI R 18/90, BStBl. II 1992, 723; v. 4.7.2007 - X R 49/06, BFHE 218, 316; v. 12.6.2013 - X R 2/10, DStR 2013, 2214. Zu diesen weiteren Auswirkungen vgl. Dehmer, Betriebsaufspaltung, S. 123ff.

<sup>604</sup> BFH, Urt. v. 23.4.1996 - VIII R 13/95, BFHE 181, 1. Zu dem Ausnahmefall, dass ein Darlehen ausnahmsweise wegen privater Veranlassung nicht zum Betriebsvermögen gehört, vgl. BFH, Urt. v. 10.11.1994 - IV R 15/93, BFHE 176, 535.

Die strittigen Rechtsfragen dieser Umqualifizierung sind:

- die Grenzen einer Beteiligungs- bzw. Beherrschungsidentität, also einer personellen Verflechtung;
- die Grenzen einer nicht nur von untergeordneter wirtschaftlicher Bedeutung des überlassenen Wirtschaftsguts, also einer sachlichen Verflechtung.

Außerdem wird über Detailfragen gestritten. Sie werden in dieser Arbeit nur behandelt, sofern sie im Hinblick auf das Thema dieser Arbeit - Auswirkungen im Insolvenzfall - zielführend sind, wie z.B. die Möglichkeiten einer Vermeidung der personellen Verflechtung durch Stimmrechtsbindungsverträge oder die sog. funktionale Betrachtungsweise zur Beurteilung einer sachlichen Verflechtung. Einen Überblick über allgemeine Detailfragen bietet die Kurzbesprechung von juris zum Aufsatz von Fichtelmann<sup>605</sup>: *„Der Verfasser erörtert im Rahmen seines Beitrages ausgewählte steuerrechtliche Problemkreise im Zusammenhang mit der Betriebsaufspaltung. Dabei beschäftigt er sich zunächst mit den Folgen einer Verletzung von Stimmbindungsverträgen für die personelle Verflechtung und arbeitet heraus, dass auch eine ständige Verletzung einer Stimmrechtsbindung für eine Betriebsaufspaltung unschädlich ist, solange der Stimmrechtsbindungsvertrag wirksam und vollstreckbar ist. Daneben beschäftigt er sich mit steuerlichen Fragen im Zusammenhang mit personellen Verflechtungen bei Beteiligungen von in Gütergemeinschaft lebenden Ehegatten sowie den Folgen der Beendigung eines Patentschutzes, wenn das Patent zuvor wesentliche Betriebsgrundlage war und eine Betriebsaufspaltung begründet hat. Die Fortzahlung von Nutzungsentgelten für abgelaufene Patente führe dabei zu einer verdeckten Gewinnausschüttung. Weiterhin erörtert er, inwieweit die unberechtigte Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern an eine Betriebs-GmbH eine Betriebsspaltung begründen kann. Abschließend beschäftigt sich der Verfasser mit der Frage, ob eine stille Gesellschaft wesentliche Betriebsgrundlage bei einer Betriebsaufspaltung sein kann. Der Verfasser kommt entgegen der hierzu vom Bundesfinanzhof (BFH) vertretenen Ansicht zu dem Ergebnis, dass eine stille Beteiligung immer dann wesentliche Betriebsgrundlage bei einer Betriebsaufspaltung sein könne, wenn sie erheblich Auswirkungen auf die Finanzierung der Gesellschaft habe.“*

---

<sup>605</sup> Fichtelmann, GmbHR 2006, 345ff.

Weitere Detailfragen sind: die Entgeltlichkeit und Angemessenheit der Nutzungsvergütung während der nicht beendeten Betriebsaufspaltung,<sup>606</sup> die grenzüberschreitende Betriebsaufspaltung,<sup>607</sup> und die Beendigung in Teilschritten aufgrund eines Gesamtplans.<sup>608</sup>

### **1. Die Grenzen einer personellen Verflechtung**

Wenn man die Rechtsprechung zur personellen Verflechtung bei Betriebsaufspaltungen analysiert, ist festzustellen, dass es in den Streitfällen i.d.R. darum geht, dass die Eigner der Umqualifizierung entgehen wollten, indem sie sich auf eine gesellschaftsrechtliche Konstruktion berufen, die nicht eindeutig den Schluss auf eine Beteiligungs- bzw. Beherrschungsidentität zulassen. Tatbestandlich geht es i.d.R. darum, dass die Finanzverwaltung einen GewSt-Messbescheid erlassen hat, gegen den der/die Eigner der Besitzgesellschaft Einspruch eingelegt haben, weil sie - nach ihrer Meinung - Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt hätten. Folgerichtig müsste die richtige Überschrift lauten: Grenzen der Verhinderung einer personellen Verflechtung. Es ist außerdem festzustellen, dass sich i.d.R. die Finanzverwaltung durchsetzt.

#### **a) Bei nachgewiesener Uneinigkeit der Eigner**

Eine personelle Verflechtung liegt unstrittig vor, wenn Eigner sowohl das Besitzunternehmen als auch das Betriebsunternehmen so beherrschen, dass sie in der Lage sind, in beiden Unternehmen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchzusetzen.<sup>609</sup> Das kann - wie gesagt - sowohl bei Beteiligungsidentität gegeben sein, d.h., wenn an beiden Unternehmen dieselben Personen im gleichen Verhältnis beteiligt sind, als auch bei Beherrschungsidentität, d.h., wenn die einzigen Gesellschafter des Besitz- und Betriebsunternehmens in der Weise an beiden Unternehmen beteiligt sind, dass der eine Gesellschafter über die Mehrheit der Anteile am Besitzunternehmen verfügt, der andere dagegen über die Mehrheit der Anteile am Betriebsunternehmen. *„Der einheitliche geschäftliche Betätigungswille folgt bei dieser Gestaltung daraus, dass die an beiden*

---

<sup>606</sup> Dazu Söffing/Micker, Die Betriebsaufspaltung, S. 59f. und 336f.; Söffing/Scharz, DB 1041ff. (1043) insbesondere zur Berücksichtigung des Teilabzugsverbots gem. § 3c Abs. 2 EStG

<sup>607</sup> Dazu Söffing/Micker, Die Betriebsaufspaltung, S. 220ff.; Söffing/Scharz, DB 1041ff. (1045f.).

<sup>608</sup> Dazu Söffing/Schwarz, DB 1041ff. (1046).

<sup>609</sup> BFH, Urt. v. 24.2.1994 - IV R 89/93, BStBl II 1994, 466.

*Unternehmen mehrheitlich beteiligten Personen nur bei Verfolgung gleichgerichteter Interessen ihren Willen in beiden Unternehmen durchsetzen können (vgl. im Einzelnen Senatsurteil in BFHE 106, 325, BStBl II 1972, 796).“<sup>610</sup>*

Diese Beherrschungsidentität kann auch über die Geschäftsführerstellung eines Gesellschafters in der Betriebsgesellschaft angenommen werden. Dazu der BFH im Urteil vom 1.7.2003 unter Berufung auf das vorangegangene Zitat<sup>611</sup>: *„Es ist in der Rechtsprechung seit langem anerkannt, dass der für die Begründung einer Betriebsaufspaltung erforderliche einheitliche Betätigungswille daraus folgt, dass diese Personengruppe - unabhängig von der Beteiligungshöhe und den jeweiligen Stimmrechten ihrer Mitglieder - gleich gerichtete Interessen verfolgt (BFH Urteil vom 24.2.2000, IV R 62/98, BStBl II 2000, 417). Von dieser Vermutung ist auch auszugehen, wenn die die Betriebsgesellschaft beherrschenden Gesellschafter ihren Willen in der Besitzgesellschaft nur über die Geschäftsführungsbefugnis des einen Gesellschafters durchsetzen können.“*

Der BFH im Urteil vom 24. Februar 2000 bietet dafür die Begründung: *„Der Grund für die Annahme einer personellen Verflechtung ist bei dieser Gestaltung darin zu sehen, dass dann, wenn die beiden einzigen, in unterschiedlicher Höhe am Betriebsunternehmen beteiligten Gesellschafter zu gleichen Teilen am Besitzunternehmen beteiligt sind, eine Missachtung der Interessen des am Betriebsunternehmen nur geringfügig beteiligten Gesellschafters zur Blockierung der Willensbildung im Besitzunternehmen und damit zum Zerbrechen der ganzen Doppelkonstruktion führen würde (vgl. Senatsurteil in BFHE 174, 80, BStBl II 1994, 466).“*

In diesen Fällen geht also die Berufung der Eigner darauf, dass bei Uneinigkeit kein einheitlicher Betätigungswille gebildet werden kann, ins Leere, weil eine Einigkeit vermutet wird. Diese Vermutung könnte allerdings durch Nachweis von ausgetragenen Interessenkollisionen<sup>612</sup> widerlegt werden. Aber *„Meinungsverschiedenheiten im Einzelfall, die innerhalb jeder Gesellschaftsform und auch bei völliger Identität der Beteiligten und ihrer Beteiligungen auftreten*

---

<sup>610</sup> BFH, Urt. v. 24.2.2000 - IV R 62/98, BFHE 191, 295.

<sup>611</sup> BFH, Urt. v. 1.7.2003 - VIII R 24/01, BStBl II 2003, 757.

<sup>612</sup> Dazu ausführlich Söffing/Micker, Die Betriebsaufspaltung, S. 88ff.

*können, ändern nichts an der Tatsache, dass die an beiden Unternehmen beteiligten Personen durch ihre gleichgerichteten Interessen schon der Natur der Sache nach eine geschlossene Personengruppe und damit eine Einheit darstellen, deren einheitliches Handeln wirtschaftlich gesehen keines Nachweises bedarf (vgl. Senatsurteil in BFHE 106, 325, BStBl II 1972, 796). Diese Grundsätze gelten nicht nur bei Beteiligungsidentität, sondern auch bei unterschiedlicher Beteiligung ausschließlich derselben Personen am Besitz- und am Betriebsunternehmen.“<sup>613</sup>*

Notwendig ist also der Nachweis eines dauerhaften, tiefgehenden Auseinanderlebens. Dazu der BFH im Urteil vom 10. April 1994<sup>614</sup>: „*Insbesondere ist nichts Nachprüfbares dafür vorgetragen, daß sich die an der Betriebs-GmbH beteiligten Wohnungseigentümer bei der Willensbildung gegenseitig blockiert und damit die Geschlossenheit ihrer "Gruppe" aufgehoben hätten. Gelegentliche Meinungsverschiedenheiten über Jahresabrechnungen und Entlastung des Verwalters, wie sie die Klägerin zu 1 ohne nähere Konkretisierung behauptet, genügen hierfür nicht.*“ Zu diesem Schluss kommt auch das FG Sachsen-Anhalt<sup>615</sup> unter der Voraussetzung, dass der Betrieb über einen erheblichen Zeitraum von mindestens fünf Jahren ungeachtet im Einzelfall bestehender Differenzen fortgeführt wird.

Ob etwas anderes ausnahmsweise dann anzunehmen ist, wenn die Beteiligungsverhältnisse extrem unterschiedlich sind, ließ das Gericht im vorher zitierten Urteil vom 24. Februar 2000<sup>616</sup> dahingestellt. Allerdings kann dann immer noch die sog. Personengruppentheorie<sup>617</sup> diese Konstruktion aushebeln, wenn an beiden Unternehmen mehrere Personen beteiligt sind, die zusammengehören. Allerdings gibt die Angehörigeneigenschaft dahingehend keine Vermutung. Es müssen andere Indizien hinzukommen.<sup>618</sup> Das hat der BGH im Urteil vom 16. Juni

---

<sup>613</sup> BFH, Urt. v. 24.2.2000 - IV R 62/98, BFHE 191, 295.

<sup>614</sup> BFH, Urt. v. 10.4.1997 - IV R 73/94, BFHE 183, 127.

<sup>615</sup> FG Sachsen-Anhalt, Urt. v. 25.9.2014 - 6 K 1008/08.

<sup>616</sup> BFH, Urt. v. 24.2.2000 - IV R 62/98, BFHE 191, 295.

<sup>617</sup> Zur grundsätzlichen Anerkennung der sog. Personengruppentheorie BFH, Urt. v. 21.8.1996 - X R 25/93, BFHE 181, 284.

<sup>618</sup> So wegen der Verfassungswidrigkeit (BVerfG, Beschluss v. 12.3.1985 - 1 BvR 571/81, BVerfGE 69, 188) der pauschalen Zusammenrechnung von Ehegattenanteilen BFH, Urt. v. 27.11.1985 - I R 115/85, BFHE 145, 221, mit einer Aufzählung zusätzlicher Indizien. Dazu auch BFH, Urt. v. 1.12.2015 - VII R 34/14, DStR 2016, 600: „*Mit der für die Betriebsaufspaltung entwickelten Personengruppentheorie lässt sich eine wesentliche Beteiligung an einem Unternehmen i.S. des § 74 Abs. 2 Satz 1 AO durch Zusammenrechnung der von mehreren Familienmitgliedern gehaltenen Anteile nicht begründen.*“ Zur Personengruppentheorie ausführlich Söffing/Micker, S. 111ff. Folgerichtig bietet einen Ausweg aus der Umqualifizierung das sog. Wiesbadener Modell, wenn an

1982<sup>619</sup> bejaht bei einer Gestaltung über eine Stiftung: „*Personen, die auf die geschilderte Art und Weise die Geschicke des Besitzunternehmens und des Betriebsunternehmens bestimmen, bilden schon der Natur der Sache nach durch ihre gleichgerichteten Interessen eine geschlossene Personengruppe und damit eine Einheit. Durch ihr einheitliches Auftreten und Handeln wird im Verhältnis der Besitzgesellschaft zu der Betriebsgesellschaft der einheitliche Betätigungswille in allen wesentlichen Fragen der Betriebsführung wie bei einer Doppelgesellschaft mit völliger Identität der Beteiligungsverhältnisse hergestellt.*“ Ausschlaggebend für die Personengruppentheorie ist also der Beleg eines geschlossenen Blocks. Darum kann auch dieser Beleg mit tatsächlichen Interessenkollisionen und deren Blockademöglichkeiten widerlegt werden.<sup>620</sup> Sie müssten allerdings dauerhaft sein, da ansonsten ein ständiger Wechsel zwischen bestehender und beendeter Betriebsaufspaltung drohte.

Mögliches Gestaltungsmittel wären auch Stimmbindungsverträge. Dadurch wird Einigkeit und Stimmrecht hergestellt, wenn ein anderer Gesellschafter verpflichtet ist, im Sinne eines anderen Gesellschafters zu stimmen. Sie kommen sowohl als Hauptpflichten als auch als Nebenpflichten eines Vertrags vor.<sup>621</sup> Auch hier wären nur ständige Verletzungen der Stimmbindung für eine Widerlegung relevant.<sup>622</sup>

Zu diesen Ergebnissen der Rechtsprechung gibt es im aktuellen Schrifttum keine ausdiskutierten Widersprüche.<sup>623</sup> Folgerichtig geben auch die Fachaufsätze nur die grundlegenden Urteile der höchstrichterlichen Rechtsprechung wider. Es ist ungewöhnlich auffällig, dass auch in den grundlegenden Urteilen keine Notwendigkeit bestand, sich mit dem Schrifttum auseinanderzusetzen, es wird im

---

dem Besitzunternehmen der eine Ehegatte und an der Betriebsgesellschaft der andere Ehegatte beteiligt ist (BFH, Urt. v. 30.7.1985 - VIII R 263/81, BFHE 145, 129; v. 12.10. 1988 - X R 5/86, BFHE 154, 566). Das gilt allerdings nicht, wenn beide Ehegatten an beiden Unternehmen beteiligt sind, denn dann bilden sie wieder eine durch gleichgerichtete Interessen geschlossene Personengruppe.

<sup>619</sup> BFH, Urt. v. 16.6.1982 - I R 118/80, BFHE 136, 287.

<sup>620</sup> So auch Söffing/Micker, Die Betriebsaufspaltung, S. 87ff.

<sup>621</sup> Bayer, in: Lutter/Hommelhoff, GmbHG, § 7, Rn. 19 und 59f.

<sup>622</sup> Weitergehend Fichtelmann, 2006, 345ff. (346), für den es nur auf die rechtliche Möglichkeit der Beherrschung ankommt.

<sup>623</sup> Vgl. Merker, Steuer und Studium 2013, 578ff.; Micker/Schwarz, DB 2016, 1041ff.; Neufang/Bohnenberger, DStR 2016, 578ff. Vgl. auch Gluth, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 15 EStG Rn. 798; Reiß, in: Kirchhof, EStG, § 15 Rn. 90ff.; Montag, in: Tipke/Lang, S. 837f., § 13 Rn. 84f, die bei der Darstellung der Grenzen personeller Verflechtung nur auf die entsprechende Rechtsprechung verweisen.

Wesentlichen immer nur die Kontinuität bzw. Entwicklung der Rechtsprechung dargestellt.

### **b) Bei Blockademöglichkeit der Eigner**

Endgültige Grenzen dieser personellen Verflechtungen hat das o.g. Urteil<sup>624</sup> festgestellt. Sie liegen selbst bei einer 75 %igen Beteiligung vor, wenn der betreffende Gesellschafter seinen Beherrschungswillen (unzweifelhaft) nicht durchsetzen kann. Der BFH hat in dem Urteil unter Verweisung auf ein Urteil vom 9. November 1983<sup>625</sup> darauf hingewiesen, dass nach einer in der Rechtsprechung und im Schrifttum vertretenen Auffassung der Gesellschafter einer Personengesellschaft sein Stimmrecht nicht ausüben darf, wenn es sich um die Vornahme eines Rechtsgeschäfts der Personengesellschaft mit diesem Gesellschafter oder mit einer von ihm beherrschten Kapitalgesellschaft handelt. Da dies allerdings abdingbar sei, komme es in diesen Fällen entscheidend darauf an, wie die Gesellschafter einer Personengesellschaft oder die Teilhaber einer Gemeinschaft nach Bruchteilen die Frage des Stimmrechtsausschlusses tatsächlich handhaben. Auch auf diese Weise - durch Beweiserhebung über den tatsächlich einverständlichen Umgang der Eigner miteinander - kann also einer gesellschaftsrechtlichen Konstruktion zur Vermeidung der personellen Verflechtung begegnet werden.<sup>626</sup>

Weitere Grenzen können trotz Beteiligungsidentität bestehen, wenn für die Beschlüsse im Besitzunternehmen, die die Geschäfte im Zusammenhang mit den überlassenen Betriebsgrundlagen betreffen, Einstimmigkeit<sup>627</sup> oder eine

---

<sup>624</sup> BFH, Urt. v. 12.11.1985 - VIII R 240/81, BStBl. II 1986, 296.

<sup>625</sup> BFH, Urt. v. 9.11.1983 - I R 174/79, BFHE 140, 90.

<sup>626</sup> Darum bestehen gegen das Urteil des FG Köln, Urt. v. 7.12.2016 - 9 K 2034/14 (Revision anhängig), dass die Annahme einer personellen Verflechtung ausschließt, wenn in einer Besitz-GbR die Mehrheitsgesellschafter nicht vom Selbstkontrahierungsverbot des § 181 BGB befreit sind, in dieser Pauschalität Bedenken.

<sup>627</sup> BFH, Urt. v. 2.8.1972 - IV 85/67, BStBl II 1972, 796; v. 21.1.1999 - IV R 96/96, BFHE 187, 570; v. 15.3.2000 - VIII R 82/98, BFHE 191, 390, für den Fall einer BGB-Gesellschaft mit ihrer gesetzlichen Einstimmigkeitsvoraussetzung (§ 709 Abs. 1 BGB); Dazu auch BFH, Urt. v. 1.7.2003 - VIII R 24/01, BStBl II 2003, 757: „Danach ist eine Betriebsaufspaltung zwischen einer GbR als Besitzgesellschaft und einer Betriebsgesellschaft grundsätzlich ausgeschlossen. Das gilt jedenfalls dann, wenn das Einstimmigkeitsprinzip auch die laufende Verwaltung der vermieteten Wirtschaftsgüter, die sog. Geschäfte des täglichen Lebens, einschließt. Davon ist bei einer GbR regelmäßig auszugehen; denn für jedes Geschäft einer GbR ist die Zustimmung aller Gesellschafter erforderlich (§ 709 Abs. 1 BGB).“

qualifizierte Mehrheit<sup>628</sup> vorgesehen ist. Der BFH hält an dieser Auffassung fest, dass im Grundsatz eine personelle Verflechtung fehlt, wenn ein nur an der Besitzgesellschaft beteiligter Gesellschafter die rechtliche Möglichkeit hat, zu verhindern, dass die beherrschende Person oder Personengruppe ihren Willen in Bezug auf die laufende Verwaltung des an die Betriebsgesellschaft überlassenen WG durchsetzt. Die Schaffung des Einstimmigkeitsprinzips sei keine rechtsmissbräuchliche Gestaltung.<sup>629</sup> Das gelte auch, wenn ein nur geringfügig an der Betriebsgesellschaft Beteiligter die Durchsetzung der Willensbildung der Besitzgesellschaft blockieren kann, aber nur wenn die tatsächlichen Umstände dafür sprechen, dass er im Zweifel blockieren will.<sup>630</sup>

Dann bleibt nämlich der Finanzverwaltung nur noch der Nachweis einer sog. faktischen Beherrschung. Durch eine sorgfältige Analyse der diese Frage betreffenden Urteile kommen Söffing/Micker<sup>631</sup> zu dem nachvollziehbaren Schluss, dass der BFH für diesen Nachweis inzwischen hohe Hürden setzt. Die faktische Machtstellung setzt voraus, *„dass die beherrschenden Gesellschafter gezwungen sind, den Willen des faktisch Herrschenden bei der Ausübung ihrer Gesellschaftsrechte, insbesondere bei der Ausübung ihres Stimmrechts, in der Betriebs-GmbH zu befolgen.“* Dazu drängt sich eine Parallele zu den missbräuchlichen Gestaltungen zum Zivilrecht auf. Bei den neuen Gestaltungen zur Verschleierung eines Gesellschafterdarlehens geht es aktuell um eine Sachlage, in der ein maßgeblicher Gesellschafter ausscheidet, nach seinem Ausscheiden Mezzaninefinanzierungen mit außerordentlicher Gewinnbeteiligung gewährt, aber über vertragliche Rechte die Rolle des Unternehmers und maßgeblichen Gesellschafters behält. Das OLG Koblenz kam darum in seinem Beschluss vom 21.12.2015<sup>632</sup> zu dem Ergebnis: *„Die dem Beklagten durch die Gestaltung der Verträge vom 01.12.2009 eingeräumte rechtliche und tatsächliche Position ähnelt*

---

<sup>628</sup> So auch und dazu Söffing/Micker, Die Betriebsaufspaltung, S. 103.

<sup>629</sup> BFH, Urt. v. 15.3.2000 - VIII R 82/98, BStBl II 2002, 774; v. 21.1.1999 - IV R 96/96, BFHE 187, 570.

<sup>630</sup> BFH, Urt. v. 29.8.2001 - VIII R 34/00, BFH/NV 2002, 185.

<sup>631</sup> Söffing/Micker, Die Betriebsaufspaltung, S. 125ff. (142ff.).

<sup>632</sup> OLG Koblenz, Hinweisbeschluss v. 21.12.2015 - 3 U 891, 15, ZIP 2016, 1133; OLG Jena, Beschluss v. 18.11.2015 - 1 U 503, 15, GmbHR 2016, 300; Beschluss v. 25.9.2015 - 1 U 503/15, ZInsO 2016, 1366: *„Die Darlehensgewährung entspricht daher einer solchen durch einen Gesellschafter. Dabei hat sich die Rolle des Klägers nicht in der des Darlehensgebers erschöpft. Vielmehr hat er wie ein Gesellschafter unternehmerischen Einfluss auf die Geschicke der Schuldnerin nehmen können. In ihm haben sich gleichsam die Rollen des Unternehmers und des Gesellschafters gebündelt.“*

*vielmehr vorliegend derjenigen eines Gesellschafters, der eine Einlage in das Unternehmen erbringt.“*

Dagegen kann die sog. faktische Beherrschung nicht durch gesellschaftsrechtliche Gestaltungen umgangen werden. Die Grenzen dieser personellen Verflechtung können auch über Dritte und verbundene Unternehmen - wie im Zivilrecht - eingehalten werden. Die für die Annahme einer Betriebsaufspaltung erforderliche personelle Verflechtung wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Mehrheitsgesellschafter einer Betriebsgesellschaft mbH und Alleineigentümer des Betriebsgrundstücks dieses einer zwischengeschalteten GmbH zur Weitervermietung an die Betriebsgesellschaft überlässt.<sup>633</sup> Söffing/Micker<sup>634</sup> sprechen von einer ausreichenden mittelbaren Beherrschung.

Auch zu diesen Ergebnissen der Rechtsprechung gibt es im aktuellen Schrifttum im Wesentlichen keine Widersprüche.<sup>635</sup> Folgerichtig geben auch die Fachaufsätze wieder nur die grundlegenden Urteile der höchstrichterlichen Rechtsprechung wider. Es ist ungewöhnlich auffällig, dass auch in den grundlegenden Urteilen wieder keine Notwendigkeit bestand, sich mit dem Schrifttum auseinanderzusetzen, es wird immer nur die Kontinuität bzw. Entwicklung der Rechtsprechung dargestellt.

## **2. Die Grenzen einer sachlichen Verflechtung<sup>636</sup>**

Noch erfolgloser sind die Versuche der Eigner einer klassischen Betriebsaufspaltung der Umqualifizierung durch eine Vermeidung der sachlichen Verflechtung zu entgehen. Beinahe regelmäßig beginnen die Entscheidungsgründe mit der Feststellung: *„Zwischen den Beteiligten besteht zu Recht Einigkeit darüber, dass das Grundstück eine wesentliche Betriebsgrundlage der A-GmbH als*

---

<sup>633</sup> BFH, Urt. v. 28.11.2001 - X R 50/97, BFHE 197, 254.

<sup>634</sup> Söffing/Micker, Die Betriebsaufspaltung, S. 105ff.

<sup>635</sup> Vgl. Merker, Steuer und Studium 2013, 578ff.; Micker/Schwarz, DB 2016, 1041ff.; Neufang/Bohnenberger, DStR 2016, 578ff. Vgl. auch Gluth, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 15 EStG Rn. 798; Reiß, in: Kirchhof, EStG, § 15 Rn. 90ff; Montag, in: Tipke/Lang, S. 837f., § 13 Rn. 84, die bei der Darstellung der Grenzen personeller Verflechtung nur auf die entsprechende Rechtsprechung verweisen.

<sup>636</sup> Ausführlich dazu Söffing/Micker, Die Betriebsaufspaltung, S. 20ff.

*Betriebsunternehmen darstellte und insofern eine sachliche Verflechtung im Sinne der Rechtsprechung des BFH zur Betriebsaufspaltung gegeben war.*<sup>637</sup>

Nach dem BFH-Urteil vom 11. Oktober 2007<sup>638</sup> reicht es für die Anerkennung einer gewerblichen Betriebsverpachtung aus, wenn die wesentlichen, dem Betrieb das Gepräge gebenden Betriebsgegenstände verpachtet werden. Denn die Betriebsgesellschaft kann ohne die überlassene wesentliche Betriebsgrundlage seinen Betrieb in der Form, wie es ihn mit Hilfe der überlassenen wesentlichen Betriebsgrundlage führt, nicht fortführen. Auch dadurch können die Eigner der Besitzgesellschaft einen beherrschenden Einfluss ausüben.<sup>639</sup> *„Die Überlassung einer wesentlichen Betriebsgrundlage an das Betriebsunternehmen fungiert als unternehmerisches Instrument der Beherrschung.*<sup>640</sup>

Welche Betriebsgegenstände in diesem Sinne die wesentlichen Betriebsgrundlagen darstellen, bestimmt sich nach den tatsächlichen Umständen des Einzelfalles unter Berücksichtigung der spezifischen Verhältnisse des betreffenden Betriebs. Dabei ist maßgeblich auf die sachlichen Erfordernisse des Betriebs abzustellen (sog. funktionale Betrachtungsweise). Diese Betrachtungsweise hat die sog. Austauschbarkeitsrechtsprechung,<sup>641</sup> nach der bei Austauschbarkeit/Ersetzbarkeit am Markt keine wesentliche Betriebsgrundlage vorlag, abgelöst. *„Die Frage, ob das Betriebsunternehmen auf das von ihm genutzte Grundstück angewiesen ist, lässt sich nur aus der inneren betrieblichen Struktur des Betriebsunternehmens beantworten. Ohne Belang sind Maßstäbe, die von außen ohne Bezug auf die Betriebsstruktur an das Grundstück angelegt werden. So spielt es nach zutreffender Ansicht aller BFH-Senate keine Rolle, ob das Grundstück auch von anderen Unternehmen genutzt werden könnte. Ebenso wenig kann es von Bedeutung sein, ob ein Ersatzgrundstück gekauft oder gemietet werden könnte (Senatsurteil in BFHE 171, 476, BStBl II 1993, 718, unter 2. b, m.w.N.; BFH-Urteil vom 18. März 1993 IV R 96/92, BFH/NV 1994, 15, unter 2.; Senatsurteil in BFHE 183, 100, BStBl*

---

<sup>637</sup> BFH, Urt. v. 28.11.2001 - X R 50/97, BFHE 197, 254.

<sup>638</sup> BFH, Urt. v. 11.10.2007 - X R 39/04, BFH/NV 2008, 439; siehe auch BFH, Urt. v. 18.9.2009, X R 20/06, BStBl II 2010, 222.

<sup>639</sup> So auch Söffing/Micker, Die Betriebsaufspaltung, S. 22.

<sup>640</sup> BFH, Urt. v. 28.11.2001 - X R 50/97, BFHE 197, 254.

<sup>641</sup> Vgl. BFH, Urt. v. 29.10.1991 - VIII R 77/87, BFHE 166, 87; v. 26.3.1992 - IV R 50/91, BFHE 168, 96.

*II 1997, 565, unter 2. d; BFH-Urteile in BFH/NV 1999, 758, unter 1. b, und in BFHE 192, 474, BStBl II 2000, 621, unter II. c).*“<sup>642</sup> Folgerichtig können auch Serienprodukte wesentliche Betriebsgrundlage sein.<sup>643</sup>

Diesen Rechtsprechungswandel sehen Söffing/Micker zu Recht kritisch, indem sie auf die o.g. Funktion der sachlichen Verflechtung als unternehmerisches Instrument der Beherrschung abstellen. Die sei in den Fällen der Austauschbarkeit nicht gegeben. Dabei übersehen Söffing/Micker allerdings, dass der Rechtsprechungswandel insbesondere darauf beruht, dass die Frage, ob das Betriebsunternehmen auf das von ihm genutzte Grundstück angewiesen ist, sich nur aus der inneren betrieblichen Struktur des Betriebsunternehmens beantworten lasse.<sup>644</sup>

Folgerichtig ist eine besondere branchenspezifische Herrichtung und Ausgestaltung für den jeweiligen Unternehmenszweck der Betriebsgesellschaft nicht erforderlich; notwendig ist allein, dass z.B. das Grundstück die räumliche und funktionale Grundlage für die Geschäftstätigkeit der Betriebsgesellschaft bildet und es ihr ermöglicht, ihren Geschäftsbetrieb aufzunehmen und auszuüben.<sup>645</sup> Unerheblich ist darum auch, ob das Wirtschaftsgut am Markt jederzeit ersetzbar wäre. Die Betriebsaufspaltung wird verneint, sofern die Bedeutung des Grundstückes bei nutzflächen- und umsatzmäßiger Betrachtung unter 10 % für das Betriebsunternehmen beträgt.<sup>646</sup> Selbst ein Teil eines normalen Einfamilienhauses, das der Betriebs-GmbH als einziges Büro (Sitz der Geschäftsleitung) vermietet wurde, reicht für die sachliche Verflechtung aus, auch wenn es nicht für Zwecke des Betriebsunternehmens besonders hergerichtet wurde.<sup>647</sup>

---

<sup>642</sup> Dazu BFH, Urt. v. 18.9.2002 - X R 4/01, BFH/NV 2003, 41. Zuletzt BFH, Beschluss v. 29.7.2015 - IV R 16/13, BFH/NV 2016, 19.

<sup>643</sup> BFH, Urt. v. 24.4.1989 - IV R 135/86, BStBl. II 1989, 1014.

<sup>644</sup> Dazu BFH, Urt. v. 18.9.2002 - X R 4/01, BFH/NV 2003, 41.

<sup>645</sup> BFH, Urt. v. 19.3.2002 - VIII R 57/99, BStBl II 2002, 662; v. 11.2.2003, IX R 43/01, BFH/NV 2003, 910; v. 13.7.2006 - IV R 25/05, BFH/NV 2006, 2182; BFH, Beschluss v. 16.2.2012, X B 99/10, BFH/NV 2012, 1110.

<sup>646</sup> BFH, Urt. v. 19.3.2009, IV R 78/06, BStBl II 2009, 803; dazu auch BFH, Urt. v. 18.6.2015 - IV R 11/13, DStR 2015, 2424.

<sup>647</sup> BFH, Urt. v. 13.7.2006, IV R 25/05, BStBl. II 2006, 804.

Auch zu diesen Ergebnissen der Rechtsprechung gibt es im aktuellen Schrifttum keine wirklichen Widersprüche.<sup>648</sup> Folgerichtig geben auch die Fachaufsätze wieder nur die grundlegenden Urteile der höchstrichterlichen Rechtsprechung wider. Es ist ungewöhnlich auffällig, dass auch in dem grundlegenden Urteil wieder keine Notwendigkeit bestand, sich mit dem Schrifttum auseinanderzusetzen, es wird immer nur die Kontinuität bzw. Entwicklung der Rechtsprechung dargestellt.

Zur Diskussion stellt Fichtelmann allerdings die Frage, welche Relevanz die Verfügungsberechtigung des bzw. der Eigner zur Nutzungsüberlassung hat. Das ist zwar zur Weitervermietungs-berechtigung durch den BGH geklärt. Die Begründung einer Betriebsaufspaltung ist nicht ausgeschlossen.<sup>649</sup> Offen ist allerdings die Relevanz der Nichtberechtigung, beispielsweise bei Geschäftsunfähigkeit des Veräußerers. Fichtelmann entscheidet sich für eine dem Steuerrecht gemäße größere Bedeutung der wirtschaftlichen Betrachtung, wie sie in § 41 Abs. 1 AO (ausschlaggebende Bedeutung des wirtschaftlichen Ergebnisses) zum Ausdruck kommt.<sup>650</sup> Soweit ersichtlich wurde die Diskussion nicht aufgenommen.

## **II. Die Zwangseinordnung in das System der USt-Organschaft durch § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG**

### **1. Allgemeines**

Die umsatzsteuerliche Organschaft wurde durch die Rechtsprechung Anfang des 20. Jahrhunderts entwickelt, ehe der Gesetzgeber sie im UStG kodifizierte.<sup>651</sup> Der RFH erkannte die Unselbständigkeit einer juristischen Person im Organismus eines anderen Unternehmens: Die Beherrschung durch ein anderes Unternehmen schließt die eigene Willensbildung der juristischen Person aus, sodass eine Unselbständigkeit anzunehmen ist.<sup>652</sup> Als Kriterien zur Feststellung der Unselbständigkeit zog der RFH die finanzielle, organisatorische und

---

<sup>648</sup> Vgl. Merker, Steuer und Studium 2013, 578ff.; Micker/Schwarz, DB 2016, 1041ff.; Neufang/Bohnenberger, DStR 2016, 578ff. Reiß, in: Kirchhof, EStG, § 15 Rn. 99; Gluth, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 15 EStG Rn. 811ff.; Montag, in: Tipke/Lang, S. 837f., § 13 Rn. 83, die bei der Darstellung der Grenzen sachlicher Verflechtung nur auf die entsprechende Rechtsprechung verweisen.

<sup>649</sup> BGH, Urt. v. 12.10.1988 - X R 5/86, BStBl. II 1989, 152.

<sup>650</sup> Fichtelmann, GmbHR 2006, 345ff. (346).

<sup>651</sup> Zur Historie vgl. im Einzelnen Stadie in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 Rn. 5; Küffner/Luber, IFSt-Schrift Nr. 507, 29ff. (33ff.); Treiber, in: Prinz/Witt, S. 840ff.

<sup>652</sup> RFH, Urt. v. 23.2.1934, V A 480/33, RFHE 36, 39.

wirtschaftliche Eingliederung heran, die kumulativ vorliegen mussten. Sie soll im Organverhältnis zum Ausschluss der eigenen Willensbildung führen.

Diese Voraussetzungen wurden letztendlich in der Regelung der umsatzsteuerlichen Organschaft im UStG aus dem Jahr 1967 in § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG gem. den Organschaftsregelungen des UStG 1934 aufgenommen und so auch im UStG 1980 und 1986 fortgeführt. § 2 UStG bestimmt die Unternehmereigenschaft. Er lautet:

*(1) Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.*

*(2) Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nicht selbständig ausgeübt, soweit natürliche Personen, einzeln oder zusammengeschlossen, einem Unternehmen so eingegliedert sind, dass sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet sind;*

*wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist (Organschaft). Die Wirkungen der Organschaft sind auf Innenleistungen zwischen den im Inland gelegenen Unternehmensteilen beschränkt. Diese Unternehmensteile sind als ein Unternehmen zu behandeln. Hat der Organträger seine Geschäftsleitung im Ausland, gilt der wirtschaftlich bedeutendste Unternehmensteil im Inland als der Unternehmer.*

Danach liegt gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG eine umsatzsteuerliche Organschaft zwingend vor, wenn eine juristische Person finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist. Dann wird die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nicht selbständig ausgeübt. Die Rechtsfolgen ergeben sich unabhängig davon, ob die Beteiligten von den gesetzlichen Grundlagen Kenntnis haben oder ob es ihrem Willen entspricht, eine

Organschaft zu begründen. Auch ein Wahlrecht besteht nicht.<sup>653</sup> Die Voraussetzungen der umsatzsteuerlichen Organschaft müssen für jeden Besteuerungszeitraum unabhängig geprüft werden.<sup>654</sup>

Für die Annahme einer Organschaft ist es nicht erforderlich, dass sich alle drei in § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG genannten Merkmale einer Eingliederung gleichermaßen deutlich feststellen lassen. Nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse kann die Selbstständigkeit auch dann fehlen, wenn die Eingliederung auf einem der drei Gebiete nicht vollkommen ist oder nicht so stark ausgeprägt ist.<sup>655</sup> Allerdings reicht es nicht aus, dass eine Eingliederung nur in Bezug auf zwei der drei Merkmale besteht.<sup>656</sup> Von der finanziellen Eingliederung kann daher z.B. nicht auf die wirtschaftliche Eingliederung geschlossen werden.<sup>657</sup> Ebenso wenig folgt aus der finanziellen die organisatorische Eingliederung.<sup>658</sup>

Ein klassischer Fall der umsatzsteuerlichen Organschaft ist die klassische Betriebsaufspaltung.<sup>659</sup> Rechtsfolge ist, dass die Eigner/der Organträger/das Besitzunternehmen für sämtlicher Umsätze, die über die eingegliederte Organgesellschaft/Betriebsgesellschaft, im klassischen Fall eine GmbH, tätig, Steuerschuldner ist (§ 13 Abs. 2 UStG). Der Organträger hat für alle Unternehmen im Organkreis eine Umsatzsteuererklärung abzugeben und die daraus resultierende Umsatzsteuer abzuführen (§ 18 UStG), und zwar spätestens zum 10. Tag des nachfolgenden Voranmeldezeitraums. Die Organgesellschaft ist lediglich

---

<sup>653</sup> BFH, Urt. v. 17.1.2002 - V R 37/00, BStBl. II 2002, 373; v. 29.10.2008 - XI R 74/07, BStBl. II 2009, 256.

<sup>654</sup> Allgemeiner Grundsatz, vgl. zur steuerrechtlichen Umqualifizierung BFH, Urt. v. 12.11.1985 - VIII R 240/81, BStBl. II 1986, 296.

<sup>655</sup> BFH, Urt. v. 5.12.2007, V R 26/06, BStBl. II 2008, 451; v. 3.4.2008, V R 76/05, BStBl. II 2008, 905.

<sup>656</sup> Vgl. z.B. BFH, Urt. v. 20.2.1992, V R 80/85, BFH/NV 1993, 133; BFH, Urt. v. 25.6.1998, V R 76/97, BFH/NV 1998, 1534; BFH, Urt. v. 24.2.2003, V B 84/01, BFH/NV 2003, 949; BFH, Urt. v. 3.4.2003, V R 63/01, BStBl. II 2004, 434; BFH, Urt. v. 19.5.2005, V R 31/03, BStBl. II 2005, 671; BFH, Urt. v. 5.12.2007, V R 26/06, BStBl. II 2008, 451.

<sup>657</sup> BFH, Beschluss v. 20.9.2006, V B 138/05, BFH/NV 2007, 281; BFH, Urt. v. 3.4.2008, V R 76/05, BStBl. II 2008, 905.

<sup>658</sup> BFH, Urt. v. 14.2.2008, V R 12/06.

<sup>659</sup> BFH, Urt. v. 2.2.1967 - V 148/64, BFHE 88, 257; Beschluss v. 12.11.1998 - V B 119/98, BFH/NV 1999, 684; Beschluss v. 22.11.2001 - V B 141/01, BFH/NV 2002, 550; Beschluss v. 28.1.2002 - V B 39/01, BFH/NV 2002, 823; Urt. v. 9.10.2002 - V R 64/99, BStBl. II 2003, 375; Urt. v. 19.5.2005 - V R 31/03, BStBl. II 2005, 671; Urt. v. 7.7.2005 - V R 78/03, BStBl. II 2005, 849; Urt. v. 18.6.2009 - V R 4/08, BStBl. II 2010, 310; Urt. v. 20.8.2009 - V R 30/06, BStBl. II 2010, 863; Urt. v. 22.10.2009 - V R 14/08, BStBl. II 2011, 988; Klenk, in: Sölch/Ringleb, UStG, § 2 Rn. 95 ff.; Stadie, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 Rn. 888.

Haftungsschuldner (§ 73 AO). Umsätze zwischen beiden Gesellschaften unterliegen als Innenumsätze nicht der Umsatzsteuer.

Damit entfaltet die umsatzsteuerliche Organschaft im Vergleich zur ertragsteuerlichen Organschaft völlig andere wirtschaftliche Konsequenzen. Denn die umsatzsteuerliche Organschaft ist im Grundsatz - insbesondere bei mehrstufigen Wertschöpfungsketten über Tochtergesellschaften und bei mehreren Tochtergesellschaften mit verschiedenen Geschäftszwecken - kein Instrument der Steuerersparnis, sondern bewirkt lediglich eine Verwaltungsvereinfachung für den Unternehmensverbund<sup>660</sup> und die Finanzverwaltung. Dies unter verschiedenen Aspekten:<sup>661</sup>

- Unternehmer ist nur der Organträger. Dieser muss alle umsatzsteuerlichen Pflichten erfüllen, insbesondere Umsatzsteuer-Voranmeldungen und -Erklärungen abgeben. Sämtliche Außenumsätze von Organträger und Organgesellschaft werden beim Organträger zusammengefasst und gemeldet. Nur der Organträger ist Steuerschuldner. Entsprechendes gilt für die Vorsteuerabzugsberechtigung, auch wenn die Rechnung auf die Organgesellschaft ausgestellt ist. Die umsatzsteuerliche Zurechnung der Steuererklärungs-, -anmeldungs- und -zahlungspflichten zum Organträger muss ablauforganisatorisch sichergestellt werden.
- Allerdings haftet die Organgesellschaft für die Umsatzsteuer, die auf sie entfällt (§ 73 AO).<sup>662</sup> Der Organträger kann sich von der Organgesellschaft die auf Grund der Organschaft abzuführende Umsatzsteuer erstatten lassen. Er hat einen von Gesetzes wegen aus der Gesamtschuldnerschaft gem. §§ 73, 44 AO, 421, 426 BGB abgeleiteten Ausgleichsanspruch,<sup>663</sup> es sei denn, der gesamte Gewinn wurde auf

---

<sup>660</sup> Trotzdem ist die Regelung verfassungsrechtlich unbedenklich, vgl. Prinz, in: Prinz/Witt, S. 38; mit Bedenken Dehmer, Betriebsaufspaltung, S. 2 wegen fehlender Vorausbestimmbarkeit der Steuerlast. Mit Verfassungsfragen der umsatzsteuerlichen Organschaft hat sich das BVerfG vor allem im Hinblick auf einen etwaigen Mangel an Wettbewerbsneutralität in seinem Urteil v. 20.12.1966 (BVerfG, Urt. v. 20.12.1966 - 1 BvR 320/57, 1 BvR 70/63, BStBl. III 1967, 7) auseinandergesetzt. Das BVerfG sieht zwar insoweit eine tendenzielle Begünstigung der Organschaft im damaligen Umsatzsteuersystem, nimmt dies aber verfassungsrechtlich im Hinblick auf die mit Wirkung ab 1968 auch tatsächlich eingeführte und bis heute im Kern geltende Allphasennettoumsatzsteuer mit Vorsteuerabzug (= Mehrwertsteuersystem) hin (so Prinz, in: Prinz/Witt, S. 38). Dieses Ergebnis der Verfassungskonformität wurde wiederholt bestätigt (BVerfG, Urt. v. 14.1.1969, 1 BvR 136/62, BStBl II 1969, 389; Beschluss v. 13.1.1995 - 1 BvR 1946/94, HFR 1995, 223; Beschluss v. 14.2.2008 - 1 BvR 19/07, HFR 2008, 754). Das ist auch nach Auffassung des BFH zumutbar (vgl. BFH, Urt. v. 19.10.1995 - V R 71/93, BFH/NV 1996, 273).

<sup>661</sup> Prinz, in: Prinz/Witt, S. 40.

<sup>662</sup> Frotzcher, Die Besteuerung bei Insolvenz, S. 271.

<sup>663</sup> BFH, Beschluss v. 19.3.2014 - V B 14/14, DStR 2014, 793; BGH, Urt. v. 19.1.2012 - IX ZR 2/11, DB 2012, 399.

Grund eines Gewinnabführungsvertrags an den Organträger abgeführt.<sup>664</sup> Die Zurechnung der Leistungsbezüge der Organgesellschaft erfolgt also konsequent beim Organträger, während die finanzielle Belastung daraus letztendlich von der Betriebsgesellschaft getragen werden soll. Möglich - und zu empfehlen - ist darüber eine vertragliche Regelung.

- Leistungsbeziehungen zwischen mehreren Organgesellschaften und zwischen Organgesellschaft sowie Organträger werden als innerkonzernlicher Leistungsaustausch ohne Umsatzsteuer abgewickelt. Ein formaler Rechnungsverkehr mit einer Verbuchung und Abwicklung von Umsatzsteuer und Vorsteuer entfällt damit (bloße unternehmensinterne Buchungsbelege<sup>665</sup>). Die Rechtsfolgen des § 14c UStG (bei unrichtige Rechnungen) werden für nichtsteuerbare Innenleistungen nicht ausgelöst. Besondere Aufzeichnungspflichten gem. § 22 UStG bestehen insoweit nicht.

Zum Steuerrecht hat der Gesetzgeber zwar mit der gesetzlichen Regelung des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG für eine zwingende Einordnung der klassischen Betriebsaufspaltung gesorgt, aber nie - auch nicht nach erkennbaren Streitfragen - mit besonderen Reformgesetzen reagiert.

## **2. Strittige Fragen**

Strittige umsatzsteuerliche Frage ist vor allem das Merkmal der organisatorischen Eingliederung. Denn da sich die mit der Organschaft verbundene Verlagerung der Steuerschuld auf den Organträger finanziell belastend auswirken kann, müssen die Voraussetzungen der Organschaft rechtssicher bestimmbar sein.<sup>666</sup> Eine juristische Person ist dann organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert, wenn der Organträger die mit der finanziellen Eingliederung verbundene Möglichkeit der Beherrschung der Tochtergesellschaft in der laufenden Geschäftsführung wahrnimmt, wobei er die Organgesellschaft durch die Art und Weise der Geschäftsführung beherrschen muss.<sup>667</sup> Diese besonders umstrittene

---

<sup>664</sup> BGH, Urt. v. 1.12.2003 - II ZR 202/01, BFH/NV Beilage 2004, 159.

<sup>665</sup> BFH, Urt. v. 28.10.2010 - V R 7/10, DB 2011, 338; R 183 Abs. 4 UStR, Tz. 14.1 UStAE; FG Baden-Württemberg, Urt. v. 25.11.2009 - 1 K 250/06, EFG 2010, 1012; a.A. Birkenfeld, UR 2008, 2 (7).

<sup>666</sup> BFH, Urt. v. 10.05.2017 - V R 7/16, BStBl II 2017, 543; v. 22.4.2010 - V R 9/09, BFHE 229, 433.

<sup>667</sup> Zuletzt BFH, Urt. v. 10.05.2017 - V R 7/16, BStBl II 2017, 543 mit Hinweis auf weitere Fundstellen.

Frage, ob im konkreten Einzelfall tatsächlich ein umsatzsteuerlicher Organkreis besteht, stand trotzdem unter hoher Rechtsunsicherheit mit „mancher Überraschung“ bei Betriebsprüfungen.<sup>668</sup>

Seine Anforderung hat der BFH im Urteil vom 12. Oktober 2016<sup>669</sup> einerseits erleichtert: *„In Ausnahmefällen kann eine organisatorische Eingliederung aber auch ohne personelle Verflechtung in den Leitungsgremien des Organträgers und der Organgesellschaft vorliegen. ... Voraussetzung dafür ist, dass institutionell abgesicherte unmittelbare Eingriffsmöglichkeiten in den Kernbereich der laufenden Geschäftsführung der Organgesellschaft gegeben sind (vgl. BFH-Urteile vom 3. April 2008 V R 76/05, BFHE 221, 443, BStBl II 2008, 905, unter II.4., Rz 41; in BFHE 252, 158, BFH/NV 2016, 506, Rz 43). Eine bloß faktische Geschäftsführung reicht dagegen nicht aus. Der Organträger muss durch schriftlich fixierte Vereinbarungen (z.B. Geschäftsführerordnung, Konzernrichtlinie) in der Lage sein, gegenüber Dritten seine Entscheidungsbefugnis nachzuweisen und den Geschäftsführer der Organgesellschaft bei Verstößen gegen seine Anweisungen haftbar zu machen (vgl. BFH-Urteil vom 5. Dezember 2007 V R 26/06, BFHE 219, 463, BStBl II 2008, 451, unter II.3., Rz 25; Abschn. 2.8 Abs. 10 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses).“* Das wurde in folgendem Leitsatz zusammengefasst: *„Eine organisatorische Eingliederung ist auch ohne Personenidentität in den Leitungsgremien des Organträgers und der Organgesellschaft gegeben, wenn der nominell bestellte Geschäftsführer der Organgesellschaft die Weisungen der Gesellschafterversammlung sowie eines angestellten Dritten zu befolgen hat, der auf die Willensbildung der Gesellschafterversammlung einwirken kann und der zudem alleinvertretungsberechtigter Geschäftsführer des Organträgers ist.“* Damit kommt es für die Beantwortung der organisatorischen Eingliederung allerdings in Zweifelsfällen entscheidend auf die vom Finanzgericht als Tatsacheninstanz getroffenen Feststellungen an.

---

<sup>668</sup> So die Behauptung von Prinz, in: Prinz/Witt, S. 10.

<sup>669</sup> BFH, Urt. v. 12.10.2016 - XI R 30/14, DStR 2017, 198. Die betonende Fassung erfolgte von der Verfasserin. Zu den Konsequenzen für die Praxis vgl. Strobl-Haarmann/Maul, GmbHR 2014, 297ff.

Seine Anforderungskriterien - bezogen auf einen Insolvenzfall - hat der BFH aber auch verschärft.<sup>670</sup> Nach Meinung des BFH ist es für die organisatorische Eingliederung nicht - wie früher üblich - ausreichend, dass eine vom Willen des Organträgers abweichende Willensbildung bei der Tochtergesellschaft nicht stattfindet, sondern die Muttergesellschaft muss vielmehr in der Lage sein, ihren Willen in der Organgesellschaft durchzusetzen. Deshalb endet nach Meinung des BFH die organisatorische Eingliederung in Insolvenzfällen, wenn das Insolvenzgericht für die Organgesellschaft einen vorläufigen Insolvenzverwalter bestellt und zugleich, gem. § 21 S. 1 Nr. 2 Alt. 2 InsO anordnet, dass Verfügungen nur noch mit Zustimmung des zuständigen Insolvenzverwalters wirksam sind (Fälle des sog. schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters).

Es bleibt aber dabei, dass für die organisatorische Eingliederung nicht Beteiligungsidentität und Beherrschungsidentität vorliegen müssen. Ausreichend ist, wenn sichergestellt ist, dass der Organträger ein durchsetzbares Weisungsrecht hat, sei es über die Geschäftsführerbeteiligung an der Organgesellschaft oder über vertragliche Weisungsgebundenheit<sup>671</sup> oder über ein verbundenes Unternehmen, wenn sich aus dem Beherrschungsvertrag umfassende Weisungsrechte ergeben.<sup>672</sup> Dem hat sich inzwischen die Finanzverwaltung angepasst: Die Anforderungen an die organisatorische Eingliederung sind präzisiert und der Rechtsprechung angepasst worden. Erforderlich ist, dass der Organträger seinen Willen in der Gesellschaft durchsetzen kann (es reicht nicht mehr aus, dass eine vom Organträger abweichende Willensbildung ausgeschlossen ist). Besteht keine Personenidentität der Geschäftsführung, erfordert die organisatorische Eingliederung wie bisher, dass der Organträger „durch schriftlich fixierte Vereinbarungen“ in der Lage ist, „gegenüber Dritten seine Entscheidungsbefugnis nachzuweisen“; es wird jedoch unter Hinweis auf die Rechtsprechung klargestellt, dass entsprechende

---

<sup>670</sup> BFH, Urt. v. 24.8.2016 - V R 36/15, ZIP 2016, 2487; Beschluss v. 19.3.2014 - V B 14/14, DStR 2014, 793; Urt. v. 11.12.2013 - XI R 17/11, BStBl. II 2014, 417 sowie Urt. v. 11.12.2013 - XI R 38/12, BStBl. II 2014, 428, diese Verfahren werden als verbundene Rechtssachen C-108/14 und C-109/14 beim EuGH geführt.

<sup>671</sup> So auch Dehmer, Betriebsaufspaltung, S. 119; ausführlich zur Entwicklung der organisatorischen Eingliederung von der Grundsatzregelung über die Personenidentität (Stufe 1), die Weisungsbefugnis (Stufe 2), gesellschaftsrechtliche (Mindest-)Leitungsrechte (Stufe 3) bis zu Beteiligungsketten/verbundene Unternehmen (Stufe 4) Hubert, StuB 2014, 721ff.

<sup>672</sup> BFH, Urt. v. 10.05.2017 - V R 7/16, BStBl II 2017, 543.

Vereinbarungen auch im Anstellungsvertrag getroffen werden können.<sup>673</sup> Allerdings ist im Gegensatz zur personellen Verflechtung bei der steuerrechtlichen Umqualifizierung im Fall einer Betriebsaufspaltung eine bloße faktische Geschäftsführung nicht ausreichend.

Eine zweite Streiffrage ergibt sich aus der unstrittig nachrangigen Haftung der Organgesellschaft aus § 73 AO. Zwar werden Organträger und nachrangig haftende Organgesellschaft lt. BGH im Hinblick auf § 44 Abs. 1 AO als Gesamtschuldner behandelt<sup>674</sup> und der aus § 73 AO resultierende Haftungsumfang der Organgesellschaft betrifft gleichermaßen die ertragsteuerliche und die umsatzsteuerliche Organschaft.<sup>675</sup> Strittig ist aber der Umfang der Haftung bei Konzernen, und zwar ob sich die Haftung der Organgesellschaft ausschließlich auf Umsatzsteuerrückstände aus Leistungsbeziehungen zu ihrem Organträger bezieht oder auf alle Leistungsbeziehungen des gesamten Organkreises erstreckt.<sup>676</sup> Allerdings ist diese Frage für die klassische Betriebsaufspaltung mangels Konzerncharakters im Regelfall irrelevant.

Keine Rechtsunsicherheit - zumindest bei der klassischen Betriebsaufspaltung - besteht hinsichtlich der Voraussetzungen der finanziellen und wirtschaftlichen Eingliederung. Die finanzielle Eingliederung verlangt, dass der Organträger seinen Willen durch (einfache oder falls erforderlich qualifizierte) Mehrheitsbeschlüsse allgemein und nicht nur im Einzelfall in der Organgesellschaft durchsetzen kann.<sup>677</sup>

---

<sup>673</sup> BMF, Schreiben vom 26.5.2017 ( III C 2 - S 7105/15/10002) Konsequenzen aus der jüngeren Rechtsprechung zur umsatzsteuerrechtlichen Organschaft.

<sup>674</sup> BFH, Beschluss v. 19.3.2014 - V B 14/14, DStR 2014, 793.

<sup>675</sup> Dazu ausführlich Schimmele/Weber, BB 2013, 2263ff.

<sup>676</sup> Das FG Düsseldorf, Urt. v. 19.2.2015 - 16 K 932/12 H(K), ZIP 2016, 118, hat i.S.e. den gesamten Organkreis umspannenden Haftung entschieden. Siehe dazu die Besprechung von Hölzle, ZIP 2016, 103ff. mit einer Stellungnahme zur Sanierungsschädlichkeit dieser Rechtsprechung. A.A. Schimmele/Weber, BB 2013, 2263ff. (2264) mit einer grundsätzlichen Beschränkung auf den Verursachungsbeitrag; Hasbach, ZInsO 2017, 914ff. (915 Fn. 16); Stadie, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 18 Anh. 1 Rn. 63. Jetzt hat der BFH, Urt. v. 31.5.2017 - I R 54/15 entschieden, dass sich der Gegenstand der Haftung für eine körperschaftsteuerrechtliche Organschaft auf solche Steueransprüche beschränkt, die gegen den durch das konkrete Organschaftsverhältnis bestimmten Organträger gerichtet sind. Er hat sich also gegen eine umfassende Haftung entschieden.

<sup>677</sup> BFH, Urt. v. 8.8.2013 - V R 18/13, BFHE 242, 433. Dazu BMF, Schreiben vom 26.5.2017 (III C 2 - S 7105/15/10002) Konsequenzen aus der jüngeren Rechtsprechung zur umsatzsteuerrechtlichen Organschaft: Für die finanzielle Eingliederung juristischer Personen sollen bei Stimmbindungsvereinbarungen und Stimmrechtsvollmachten diese nur berücksichtigt wenn, „wenn sie sich ausschließlich aus Regelungen der Satzung wie etwa bei einer Einräumung von Mehrfachstimmrechten“ ergeben (Abschn. 2.8 Abs. 5 UStAE mit Übergangsregelung).

Das ist wegen der personellen Verflechtungsvoraussetzung regelmäßig bei der klassischen Betriebsaufspaltung gegeben.

Das gilt auch für die wirtschaftliche Eingliederung. Denn eine juristische Person ist nach dem häufig vom BFH verwandten Obersatz dann wirtschaftlich in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert, wenn die Kapitalgesellschaft im Gefüge des übergeordneten Organträgers als dessen Bestandteil erscheint,<sup>678</sup> wofür es ausreicht, dass zwischen Organgesellschaft und dem Unternehmen des Organträgers ein vernünftiger wirtschaftlicher Zusammenhang im Sinne einer wirtschaftlichen Einheit, Kooperation oder Verflechtung - auch in verschiedenen Wirtschaftszweigen - bestehe bzw. die Tätigkeiten von Organträger und Organgesellschaft aufeinander abgestimmt seien und sich förderten und ergänzten.<sup>679</sup> Das ist mit der typischen Nutzungsüberlassung belegbar. *„Die wirtschaftliche Eingliederung kann auch gegeben sein, wenn der Organträger der Organgesellschaft Betriebsgrundstücke und anderes Betriebsvermögen vermietet oder verpachtet (vgl. BFH-Urteil vom 9. 3. 1978 – V R 90/74, BStBl 1978 II S. 486). Dadurch kann der Organträger auf die Organgesellschaft Einfluss nehmen und ihr durch Kündigung dieser Rechtsbeziehungen wesentliche Grundlagen für ihre Umsatztätigkeit entziehen. Schon die bloße Möglichkeit der Kündigung eines Miet- oder Pachtvertrags gibt dem Vermieter oder Pächter eine beherrschende Stellung (vgl. BFH-Urteil vom 25. 1. 1968 – V 25/65, BStBl 1968 II S. 421, 422). .... Das Betriebsgrundstück muss in diesen Fällen für die juristische Person (Betriebsgesellschaft) allerdings eine besondere Bedeutung haben.“*<sup>680</sup>

Die wirtschaftliche Eingliederung muss nicht aufgrund unmittelbarer Beziehungen zwischen Organträger und Organgesellschaft bestehen, sondern kann auch auf der Verflechtung von zwei Organgesellschaften beruhen. Das gilt sowohl für die Zurechnung von Leistungen einer Organgesellschaft zum Organträger, als auch für die Zurechnung des Bezugs von Leistungen.<sup>681</sup>

---

<sup>678</sup> Z.B. BFH, Urt. v. 17. 1. 2002 - V R 37/00, BStBl 2002, 373; v. 3. 4. 2003 - V R 63/01, BFHE 202, 79.

<sup>679</sup> Z.B. BFH, Urt. v. 9. 9.1993 - V R 124/89, BStBl 1994 II, 129; v. 25. 6. 1998 - V R 76/97.

<sup>680</sup> BFH, v. 3. 4. 2003 - V R 63/01, BFHE 202, 79.

<sup>681</sup> FG Münster, Urt. v. 13.6.2017 - 15 K 2617/13, MwStR 2017, 682.

Unstrittig ist inzwischen, dass Organgesellschaft auch Personengesellschaften sein können<sup>682</sup>, dass der Organträger Unternehmereigenschaft haben muss<sup>683</sup> und dass zwischen Schwestergesellschaften keine Organschaft nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG bestehen kann.<sup>684</sup>

Auch zu diesen Ergebnissen der Rechtsprechung, soweit sie für die klassische Betriebsaufspaltung relevant sind, gibt es im aktuellen Schrifttum kaum Widersprüche.<sup>685</sup> Folgerichtig geben auch die Fachaufsätze wieder nur die grundlegenden Urteile der höchstrichterlichen Rechtsprechung wieder und geben Praxishinweise.<sup>686</sup> Es ist ungewöhnlich auffällig, dass auch in den grundlegenden Urteilen wieder keine Notwendigkeit bestand, sich mit dem Schrifttum

---

<sup>682</sup> Nach der Entscheidung des EuGH zu den verbundenen Rechtssachen Larentia + Minerva sowie Marenave (EuGH Urt. v. 16.7.2015 - C10814 C-108/14 und C-109/14, DStR, 2015, 1673 auf Vorlage des BFH) kann auch eine Personengesellschaft (also auch eine GmbH & Co. KG) Betriebsgesellschaft sein. Zu den Urteilen und die darauf basierende neue Rechtsprechung des BFH (Urt. v. 2.12.2015 - V R 25/13, MwStR 2016, 240; v. 19.1.2016 - XI R 38/12, BB 2016, 928; v. 1.6.2016 - XI R 17/11, DStR 2016, 1668), in denen das deutsche Recht als gemeinschaftskonform auslegbar beurteilt wird.

Dazu Grünwald, WPg 2016, 1097ff. (1099f.); Jansen, BB 2016, 2263ff. (2266); Becker, Steuer und Studium 2016, 303ff. (307ff.).

Dazu BMF, Schreiben vom 26.5.2017 (III C 2 - S 7105/15/10002) Konsequenzen aus der jüngeren Rechtsprechung zur umsatzsteuerrechtlichen Organschaft: Die Finanzverwaltung erkennt in Abschn. 2.8 Abs. 5a UStAE organisatorisch und wirtschaftlich eingegliederte Personengesellschaften mit der Rechtsprechung als Organgesellschaften an, wenn „Gesellschafter der Personengesellschaft neben dem Organträger nur Personen sind, die nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG in das Unternehmen des Organträgers finanziell eingegliedert sind, so dass die erforderliche Durchgriffsmöglichkeit selbst bei der stets möglichen Anwendung des Einstimmigkeitsprinzips gewährleistet ist“.

<sup>683</sup> BFH, Urt. v. 2.12.2015 - V R 67/14, DStR 2016, 232; bestätigend BFH, Urt. v. 12.10.2016 - XI R 30/14, DStR 2017, 198.

Dazu Jansen, BB 2016, 2263ff. (2264f.); gegen dieses Ergebnis von Streit/Streit, DStR 2016, 1448ff. (1450ff.) wegen nicht schlüssiger Missbrauchsvermeidung.

Dazu BMF, Schreiben vom 26.5.2017 (III C 2 - S 7105/15/10002) Konsequenzen aus der jüngeren Rechtsprechung zur umsatzsteuerrechtlichen Organschaft: Abschn. 2.8 Abs. 2 UStAE verweist auf die Rechtsprechung, der zufolge Organträger oder Organgesellschaften stets Unternehmer i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG sein müssen, während die finanzielle Eingliederung nach Abschn. 2.8 Abs. 5b UStAE mittelbar über eine nichtunternehmerische Tochtergesellschaft des Organträgers bewirkt werden kann.

<sup>684</sup> BFH, Urt. v. 24.8.2016 - V R 36/15, ZIP 2016, 2487.

<sup>685</sup> Vgl. Becker, Steuer und Studium 2016, 303ff.; Ebbinghaus/Neu, DB 2016, 1653ff.; Wäger, DB 2014, 915ff.; kritisch aber zur organisatorischen Eingliederung Stadie in: Rau/Dürnwächter, UStG, § 2 Rn. 892ff. Vgl. z. B. Janzen, in: Lippross/Seidel, Steuerrecht-K, § 2 Rn. 197ff. und Rn. 84 zur organisatorischen und wirtschaftlichen Eingliederung; Korn, in: Bunjes, UStG, § 2 Rn. 117ff., 123ff. und 131ff. zur finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung; Stadie in: Rau/Dürnwächter, UStG, § 2 Rn. 831f. zur Personengesellschaft als Organträger und zur Unternehmereigenschaft des Organträgers, die bei der jeweiligen Darstellung nur auf die entsprechende Rechtsprechung verweisen.

<sup>686</sup> Typisch ist der Beitrag von Grune/Mönckedieck, UR 2012, 541ff. (Einleitung): „Der vorliegende Beitrag soll daher unter Einbeziehung der Voraussetzungen und Rechtsfolgen der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft sowie Analyse der Judikatur aufzeigen, welche Bedeutung der Rechtsprechungswandel für die Beratungs- und Anwendungspraxis hat.“

auseinanderzusetzen, es wird immer nur die Kontinuität bzw. Entwicklung der Rechtsprechung dargestellt.

### **III. Stellungnahme**

#### **1. Das Bekenntnis zur fiktiven Unternehmenseinheit**

An sich ist das Unternehmenssteuerrecht in Deutschland vom „Steuersubjektprinzip“ (Grundsatz der Individualbesteuerung) beherrscht.<sup>687</sup> Die einzelne Unternehmenseinheit ist prinzipieller Anknüpfungspunkt. Maßstab ist das Leistungsfähigkeitsprinzip des einzelnen Steuerpflichtigen. Aber im Steuerrecht zur klassischen Betriebsaufspaltung findet die Verbundzugehörigkeit der Besitz- und Betriebsgesellschaft - ungeachtet ihrer juristischen Eigenständigkeit - ihren Ausdruck. Strukturelles Leitbild ist ein hierarchisch aufgebauter Unternehmensverbund, wonach im Über-/Unterordnungsverhältnis stehende Gesellschaften zusammengeführt werden. Diesbezügliche Vertragsabsprachen sind nicht notwendig.

Die Rechtsprechung sieht den Grund für die ertragsteuerliche Umqualifizierung darin, dass der einheitliche geschäftliche Betätigungswille der hinter beiden Unternehmen stehenden Personen über die Betriebsgesellschaft auf die Ausübung einer gewerblichen Betätigung gerichtet ist.<sup>688</sup> Haben die hinter den beiden Unternehmen stehenden Personen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen und ist er durchsetzbar, dann liegt gewerbliche Tätigkeit vor, wenn das Nutzungsverhältnis dazu dient, über die Betriebsgesellschaft zur Gewinnerzielung am Wirtschaftsmarkt teilzunehmen.<sup>689</sup> Damit schafft der BFH im Ergebnis unter den Verflechtungsvoraussetzungen ein fiktives Einheitsunternehmen.

Die Rechtsprechung hält bei der umsatzsteuerlichen Zwangsorganschaft neben der bei der typischen klassischen Betriebsaufspaltung unproblematischen finanziellen und wirtschaftlichen Eingliederung auch eine organisatorische Eingliederung für gegeben, wenn die Eigner ihren Willen in der Betriebsgesellschaft durchsetzen können. Für diesen Fall behandelt der Gesetzgeber unter den

---

<sup>687</sup> Dazu Prinz, in: Prinz/Witt, S. 1.

<sup>688</sup> BFH, Urt. v. 24.2.2000 - IV R 62/98, BFHE 191, 295.

<sup>689</sup> So auch Dehmer, Betriebsaufspaltung, S. 108.

Eingliederungsvoraussetzungen die klassische Betriebsaufspaltung im Ergebnis sogar ausdrücklich als ein fiktives Einheitsunternehmen (vgl. § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 UStG). Prinz/Witt<sup>690</sup> sprechen von einer begrenzt wirkenden fiktiven Besteuerungseinheit, so auch der BFH:<sup>691</sup> „Bei richtlinienkonformer Auslegung entsprechend Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG **führt die Organschaft gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG zu einer "Verschmelzung zu einem einzigen Steuerpflichtigen"** (Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union -- EuGH-- vom 22. Mai 2008 C-162/07, *Ampliscientifica und Amplifin*, Slg. 2008, I-4019 Rdnr. 19; zur Behandlung mehrerer Personen als einen Steuerpflichtigen vgl. auch EuGH-Urteile vom 9. April 2013 C-85/11, *Kommission/ Irland*, *Umsatzsteuer-Rundschau --UR--* 2013, 418 Rdnrn. 35 ff., und vom 25. April 2013 C-480/10, *Kommission/Schweden*, UR 2013, 423 Rdnrn. 33 ff.).“

Im Ergebnis wird durch die Umqualifizierung bei den Ertragsteuern der Besitzgesellschaft und die Zwangsorganschaft bei der Umsatzsteuer für die nicht beendete klassische Betriebsaufspaltung sichergestellt, dass der bzw. die Eigner direkt für die typischen Unternehmenssteuern haften, als hätten er bzw. sie keine Betriebsaufspaltung durchgeführt. Erreicht wird damit die gleichmäßige Besteuerung von bei wirtschaftlicher Betrachtung vergleichbaren Sachverhalten. Erkennbar ist damit eine typisierende wirtschaftliche Betrachtungsweise für die Fälle der Verflechtungs- und Eingliederungsvoraussetzungen.

Diese steuerrechtliche Behandlung der klassischen Betriebsaufspaltung als fiktive Unternehmenseinheit wird nicht nur an der Zwangsorganschaft erkennbar, sondern auch hinsichtlich der Umqualifizierung zusätzlich an der o.g. Abfärbewirkung der Erträge aus der Betriebsgesellschaft<sup>692</sup> und daran deutlich, dass die Besitzgesellschaft steuerliche Vorteile, die an sich nur der betreibenden Betriebsgesellschaft zustehen, nutzen kann.

So erstreckt sich beispielsweise die Gewerbesteuerbefreiung der Betriebskapitalgesellschaft nach § 3 Nr. 6 GewStG auch auf das

---

<sup>690</sup> Prinz, in: Prinz/Witt, S. 2. Vgl. auch Frotscher, Die Besteuerung bei Insolvenz, S. 272, der vom umsatzsteuerlichen Grundsatz der Unternehmenseinheit spricht.

<sup>691</sup> BFH, Urt. v. 8.8.2013 - V R 18/13, BFHE 242, 433. Die betonende Fassung erfolgte von der Verfasserin.

<sup>692</sup> BFH, Urt. v. 27.8.2014 - VIII R 41/11 und VIII R 16/11.

Besitzunternehmen.<sup>693</sup> Und nach einem Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 8. September 2016<sup>694</sup> ist die Begünstigung des § 2 Abs. 1 Nr. 2 des Investitionszulagengesetzes 2007 auch dann dem Besitzunternehmen zu gewähren, wenn ein Wirtschaftsgut im Rahmen einer klassischen Betriebsaufspaltung von der investierenden Besitzgesellschaft außerhalb des Fördergebiets an die Betriebsgesellschaft im Fördergebiet überlassen wird.

Umgekehrt müssen durch die Abfärbetheorie auch Nachteile, und zwar in typisierender Generalisierung hingenommen werden. Auch die Abgrenzung durch eine Bagatellgrenze von 3 % der Gesamtnettoumsätze bzw. von 24.500 Euro sämtliche Einkünfte der ansonsten nicht gewerblich tätigen Besitzpersonengesellschaft wurde vom BFH letztendlich ausdrücklich typisierend und generalisierend vorgenommen und nicht mit einer zur Einzelfallbetrachtung führenden Formulierung wie „geringer Umfang“. *„Die erwirtschafteten Umsätze erlauben bei typisierender Betrachtung Rückschlüsse auf den auf die verschiedenen Tätigkeiten entfallenden zeitlichen und finanziellen Aufwand der Gesellschaft und damit darauf, ob der gewerblichen Tätigkeit eine völlig untergeordnete Bedeutung zukommt. ... Der Bundesfinanzhof hält auf dieser Grundlage einen gewerblichen Umsatzanteil von 3% typisierend noch für von so untergeordneter Bedeutung, dass eine Umqualifizierung der gesamten Einkünfte unverhältnismäßig wäre. ... Zur Vermeidung einer Privilegierung ... ist es außerdem erforderlich, den Betrag der gewerblichen Nettoumsatzerlöse, bei dem noch von einem äußerst geringfügigen Umfang ausgegangen werden kann, auf einen Höchstbetrag in Höhe von 24.500 Euro zu begrenzen. ... Dieser orientiert sich an dem gewerbsteuerlichen Freibetrag für Personengesellschaften nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG. ... Es ist sachgerecht, den für Personengesellschaften geltenden gewerbsteuerlichen Freibetrag als Umsatzgrenze für eine typisierende Einschränkung der Abfärbewirkung gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG heranzuziehen.“*<sup>695</sup>

---

<sup>693</sup> BFH, Urt. v. 20.8.2015 - IV R 26/13, Urt. v. 19.10.2006, IV R 22/02, BFH/NV 2007, 149; Urt. v. 29.3.2006, X R 59/00, BStBl II 2006, 661, DB 2015, 2671; dazu Micker/Schwarz, DB 2016, 1041ff. (1045): Diese Merkmalsübertragung ergäbe sich aus dem verfassungsrechtlichen Gebot der folgerichtigen Umsetzung der einmal getroffenen Belastungsentscheidung nach Art. 3 Abs. 1 GG.

<sup>694</sup> Sächsisches FG, Urt. v. 8.9.2016 - 6 K 920/12.

<sup>695</sup> BFH, Urt. v. 27.8.2014 - VIII R 41/11, BFHE 247, 506.

Die fiktive Unternehmenseinheit zeigt sich auch in den Haftungstatbeständen der §§ 73 (Ausfallhaftung der Betriebsgesellschaft) und 74 (Haftung der Besitzgesellschaft mit den zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgütern) AO.

## 2. Die Legitimationsgrundlage

Die Suche nach einer benannten und begründeten Legitimationsgrundlage für die dogmatische Rechtfertigung der Rechtsprechung zur Umqualifizierung und der Gesetzgebung und Rechtsprechung zur Zwangsorganschaft waren sowohl in der Rechtsprechung als auch im Schrifttum fast nicht fündig. Selbst die grundlegenden Entscheidungen des Großen Senats vom 8. November 1971<sup>696</sup> und des BFH vom 12. November 1985<sup>697</sup> belassen es bei einer Tatbestandsauslegung des „Gewerbebetriebs“. Das überrascht, wenn man gerade die Auseinandersetzungen zu den Grenzen des Haftungstrennungsprinzips im Zivilrecht verfolgt hat.

Söffing/Micker<sup>698</sup> stellen die Rechtfertigung der steuerrechtlichen Rechtsfolgen der Betriebsaufspaltung anhand der Geschichte der Rechtsprechung zur Umqualifizierung dar. Ausgangspunkt ist die nationalsozialistische Betrachtungsweise, die nach Barth<sup>699</sup> unter Zitierung des Staatssekretärs im damaligen Reichsfinanzministeriums und eigentlichen Ministers, Fritz Reinhardt, durch eine Umqualifizierung die gewerbliche Besteuerung zur Verhinderung einer Schmälerung des Steueraufkommens sichern wollte. Der RFH<sup>700</sup> betonte bereits, dass wegen der Beteiligung derselben Personen an mehreren Unternehmen von deren Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr i.S.e. einheitlichen Gewerbebetriebs auszugehen sei. Der OFH<sup>701</sup> berief sich dann auf die ausschlaggebende wirtschaftliche Betrachtungsweise. Und die Rechtsprechung des BFH sieht letztendlich mit seinem oben zitierten Urteil vom 12. November 1985<sup>702</sup> als Rechtfertigungsgrund für die Umqualifizierung unter ausdrücklicher Berufung auf die Entscheidung des Großen Senats<sup>703</sup> „*die sachliche und die personelle*

---

<sup>696</sup> BFH, Beschluss v. 8.11.1971 - GrS 2/71, BFHE 103, 440.

<sup>697</sup> BFH, Urt. v. 12.11.1985 - VIII R 240/81, BFHE 145, 401.

<sup>698</sup> Söffing/Micker, Die Betriebsaufspaltung S. 6ff., aufbauend auf Barth, BB 1985, 1861ff.

<sup>699</sup> Barth, BB 1985, 1861 (1861).

<sup>700</sup> RFH, Urt. v. 27.4.1938 - VI 136/38, StuW 1938 Nr. 370; v. 30.11.1939 - III 37/38, RStBl 1940, 361; v. 1.7.1942 - VI 96/42, RStBl 1942, 1081.

<sup>701</sup> OFH, Urt. v. 7.5.1947 - III 4/45 S, StuW 1947 Nr. 24.

<sup>702</sup> BFH, Urt. v. 12.11.1985 - VIII R 240/81, BStBl. II 1986, 296.

<sup>703</sup> BFH, Beschluss v. 8.11.1971 - Gr. S2/71, BFHE 103, 440.

*Verflechtung der Besitzgesellschaft und der Betriebsgesellschaft (Beschluß des Großen Senats in BFHE 103, 440, BStBl II 1972, 63)“, die, „dazu dienen, den einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen in der Betriebskapitalgesellschaft durchzusetzen (BFH-Urteile vom 23. Juli 1981 IV R 103/78, BFHE 134, 126, BStBl II 1982, 60; vom 14. August 1975 IV R 30/71, BFHE 117, 44, BStBl II 1976, 88; vom 19. Januar 1973 III R 27/71, BFHE 108, 551, BStBl II 1973, 438).“*

Diese Sichtweise der sog. Unternehmenseinheit hält Stadie<sup>704</sup> wegen des Beiseiteschiebens der zivilrechtlichen Selbständigkeit der Gesellschaften für nicht Recht gemäß, „weil insbesondere die hinter den Gesellschaften stehende Gruppe verfahrens-, haftungs- und vollstreckungsrechtlich nicht fassbar ist und ... ein unzulässiger Durchgriff vorläge.“

Prinz/Witt<sup>705</sup> führen als Zweck der Zwangsorganschaft den Vereinfachungszweck an: „Der Finanzausschuss des Bundestages gab an, er habe das Institut der Organschaft zur Vermeidung unnötiger Verwaltungsarbeit in der Wirtschaft beibehalten. Steuerliche Auswirkungen seien mit der Organschaft nicht verbunden.“ Sie hinterfragen allerdings angesichts der über 300 Entscheidungen dazu deren Richtigkeit und betonen das Ziel der Gleichbehandlung verschiedener Unternehmensstrukturen.

Insgesamt ist aber festzustellen, dass letztendlich die wirtschaftliche Betrachtungsweise zugrunde lag und ausschlaggebend war. Es ging nie um eine tiefere Rechtfertigung, wie z.B. um den Gedanken der Steuergerechtigkeit mit seinem Ziel der Effektivität der allgemeinen Besteuerung.

Dabei gibt es diese grundlegenden Gedanken durchaus: Die Erfüllung der Steuerpflicht als solche appelliert vorrangig an die Solidarität der Staatsangehörigen als einer „dauerhaften, unauflösbaren Schicksals- und Gefahrengemeinschaft“, die auf die „Pflicht aller Mitglieder gegründet ist, füreinander einzustehen.“<sup>706</sup> „Erst die Steuern ermöglichen es dem Staat, für ein gedeihliches Zusammenleben seiner Bürger zu sorgen, die innere und äußere

---

<sup>704</sup> Stadie, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 Rn. 615.

<sup>705</sup> Treiber, in: Prinz/Witt, S. 845f.

<sup>706</sup> Isensee in: Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, § 15 Rz. 123 S. 67.

*Sicherheit zu gewährleisten, den marktwirtschaftlichen Austausch zu stützen und zu sichern, Rechtsschutz zu gewähren, ...*<sup>707</sup> Die folgerichtige Konsequenz dieser Erkenntnis kann nur in die Unausweichlichkeit der Steuerpflicht münden. Die Unausweichlichkeit soll durch Steuergesetze sichergestellt werden. Dabei ist der Steuergesetzgeber, wenn die Rechtsanwendung weitgehend garantiert und die Gleichmäßigkeit des Gesetzesvollzugs nicht gefährdet werden soll, darauf angewiesen, zu generalisieren<sup>708</sup> und vor allem „durch die Anwendung der Gesetze in einer Weise, die möglichst geringe Gestaltungsspielräume zulässt.“<sup>709</sup>

Dieser Verzicht auf tiefere Rechtfertigung ist nach hier vertretener Ansicht damit zu erklären, dass das Steuerrecht durch die AO einen anderen Hintergrund hat. Durch § 39 AO zur wirtschaftlichen Zurechnung von zivilrechtlich fremden Eigentum und § 42 AO zur Durchsetzung der Steuertatbestände bei Missbrauchsgestaltungen wird im Steuerrecht eine zwingende Durchsetzung der typisierenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise angeordnet.

Das wäre im Zivilrecht nur vergleichbar, wenn der Gesetzgeber bzw. die Rechtsprechung über § 242 BGB und § 826 BGB in gleicher Weise konsequent mit einer typisierenden, wirtschaftlichen Betrachtungsweise reagiert hätten. Ansätze waren zumindest bei den ersten Urteilen des RG<sup>710</sup> und des BGH<sup>711</sup> erkennbar und sind beim Umgang mit dem Haftungstrennungsprinzip durch das MoMiG durch die Betonung des Missbrauchsgedankens wieder in Teilen der Rechtsprechung und des Schrifttums ablesbar.

Allerdings darf man nicht übersehen, dass die Zwangsorganschaft den Eignern einer typischen klassischen Betriebsaufspaltung keine steuerrechtlichen Vorteile bringt und dass die Vorteile einer Verwaltungsvereinfachung bei ihnen nicht zum Tragen kommen, weil sie typischerweise nicht einen Mittelstandskonzern mit

---

<sup>707</sup> Kirchhof, Steuerrechtsordnung als Wertordnung, StuW 1996, 3ff. (8).

<sup>708</sup> Zur Zusammenfassung der Rechtsprechung des BFH, insbesondere zu den Anforderungen an typisierende Regelungen aus jüngster Zeit, s. BVerfG v. 9.12.2008 - 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BFH/NV 2009, 33: „Unabhängig davon, ob mit einer Steuernorm allein Fiskalzwecke oder auch Förderungs- und Lenkungsziele verfolgt werden, ist die Befugnis des Gesetzgebers zur Vereinfachung und Typisierung zu beachten: Jede gesetzliche Regelung muss verallgemeinern.“

<sup>709</sup> Kirchhof, Steuerrechtsordnung als Wertordnung, StuW 1996, 3ff. (10).

<sup>710</sup> S.o. unter § 3 A. II. 2.

<sup>711</sup> Vgl. BGH, Urt. v. 14. 12.1959 - II ZR 187/57, BGHZ 31, 258 (Lufttaxi).

mehreren Tochterunternehmen bilden. Sehr häufig ist ihnen die Zwangsorganschaft gar nicht bewusst. Insofern ist die Behauptung von Prinz und Witt, dass es bei Betriebsprüfungen zu manchen Überraschungen kommen kann,<sup>712</sup> nachvollziehbar.

### 3. Die Umgehungsversuche der Eigner

Insbesondere bei der Analyse der Urteile zur Umqualifizierung fiel auf, dass viele Eigner versuchen, bei einer Betriebsaufspaltung dieser Rechtsfolge auszuweichen. Dabei verwundert, dass in diesen Fällen des vermuteten Missbrauchs von Gestaltungsmöglichkeiten die Rechtsprechung kaum den Lösungsweg über § 42 AO gewählt hat. Nach § 42 Abs. 1 Satz 1 AO kann *durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten das Steuergesetz nicht umgangen werden*; nach § 42 Abs. 1 Satz 3 AO entsteht der Steueranspruch *so, wie er bei einer wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht*. Auf diesem Weg hätte die für die weiteren steuerrechtlichen Folgen ausschlaggebende Gewerblichkeit der Besitzgesellschaft fingiert werden können.

Aber das erklärt der BFH im Urteil vom 28. März 2003<sup>713</sup>: *„Nach der Rechtsprechung des BFH stehen auch Gestaltungen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung unter dem Vorbehalt des § 42 AO 1977 (Urteil in BFHE 187, 570). Generell kann in der Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft in gewerbliches Geschehen eine Umgehung des Steuergesetzes liegen (vgl. BFH-Beschluss vom 25. April 1996 VIII B 50/95, BFH/NV 1996, 746; Senatsurteil vom 17. Juni 1998 X R 68/95, BFHE 186, 288, BStBl II 1998, 667). Da indes die vom FA zutreffend angenommene Steuerfolge bereits aus den tatbestandsbegründenden Merkmalen des Einzelsteuergesetzes hergeleitet werden kann, bedarf es hier keiner Anwendung des § 42 AO.“*

Tatsächlich hat der BFH mit Hilfe immer neuer Auslegungen aus in Rechtsfortbildung entwickelten tatbestandsbegründenden Merkmalen (die personelle und sachliche Verflechtung und die bestimmenden Merkmale der Eingliederungsvoraussetzungen der Organschaft gem. § 2 Abs. Nr. 2 UStG) die Umgehungsgestaltungen verhindert, so dass Söffing/Micker<sup>714</sup> zu Recht die Frage

---

<sup>712</sup> Prinz, in: Prinz/Witt, S. 10.

<sup>713</sup> BFH, Urt. v. 28.11.2001 - X R 50/97, BFHE 197, 254. Siehe dazu VI.3 im Ergänzungsband.

<sup>714</sup> Söffing/Micker, Die Betriebsaufspaltung, S. 33.

stellen, ob diese Rechtsprechungsentwicklung mit dem Beschluss des Großen Senats vom 8. November 1971<sup>715</sup> und seiner Forderung, an die Voraussetzungen für die gewollte steuerliche Behandlung der Betriebsaufspaltung strenge Anforderungen zu stellen, noch vereinbar ist.

## **C. Die steuerrechtlichen Probleme in der Insolvenz der Betriebsgesellschaft**

### **I. Der relevante Zeitpunkt der Beendigung der Betriebsaufspaltung**

#### **1. Allgemeines**

##### **a) Bei Wegfall der Voraussetzungen**

Die klassische Betriebsaufspaltung mit ihren Rechtsfolgen der ertragsteuerlichen Umqualifizierung und der umsatzsteuerlichen Zwangsorganschaft endet zwangsweise, wenn die sachlichen oder personellen Voraussetzungen bzw. die Voraussetzungen der Eingliederung hierfür entfallen. Durch einseitige Erklärung gegenüber dem Finanzamt können die steuerrechtlichen Auswirkungen der Betriebsaufspaltung und Zwangsorganschaft nicht beendet werden, solange ihre rechtlichen Voraussetzungen weiterhin bestehen.<sup>716</sup> Umgekehrt werden sie auch gegen den Willen bei Wegfall der Voraussetzungen beendet. Es bedarf keines Aufgabewillens.<sup>717</sup>

Der typische Sachverhalt ist die personelle Entflechtung bzw. der Wegfall der finanziellen Eingliederung durch die Veräußerung oder Vererbung/Schenkung von Anteilen, so dass nicht länger eine einheitliche und durchsetzbare Willensbildung möglich ist. Aber dessen Wegfall kann auch dadurch belegt werden, dass Streitigkeiten unter den Gesellschaftern zur Widerlegung der Vermutung gleichgerichteter Interessen oder der Anwendung der sog. Personengruppentheorie führt.

Der typische Sachverhalt der sachlichen Entflechtung ist die Aufhebung des Nutzungsverhältnisses. Diese sachliche Entflechtung erfolgt spätestens mit Einstellung der werbenden Tätigkeit der Betriebsgesellschaft. Denn die von der Besitzgesellschaft zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgüter stellen ab diesem

---

<sup>715</sup> BFH, Beschluss v. 8.11.1971 - GrS 2/71, BFHE 103, 440.

<sup>716</sup> FG Düsseldorf, Urt. v. 28.2.2007 - VII K 6571/04, EFG 2007, 1503; Dehmer, Betriebsaufspaltung, S. 163.

<sup>717</sup> BFH, Urt. v. 6.3.1997 - XI R 2/96, BFHE 183, 85.

Zeitpunkt für die Betriebsgesellschaft keine wesentliche Betriebsgrundlage mehr dar,<sup>718</sup> und damit entfällt auch die wirtschaftliche Eingliederung.

### **b) Bei Unterbrechungssachverhalten**

Fallen die personelle oder sachliche Verflechtung nur vorübergehend weg, handelt es sich um eine Betriebsunterbrechung. Sie liegt vor, wenn die Eigner die gewerbliche Tätigkeit nicht aufgeben, sondern nur ruhen lassen wollen. In dieser Situation haben diese ein Wahlrecht, ob sie die steuerrechtlichen Folgen der Betriebsaufspaltung weiterhin in Kauf nehmen oder ob sie auf die steuerrechtlichen Folgen einer Beendigung der Betriebsaufspaltung abzielen wollen.<sup>719</sup> Nach § 16 Abs. 3b EStG gilt eine Betriebsfortführungsfiktion, die regelt, wann in den Fällen der Betriebsunterbrechung und der Betriebsverpachtung im Ganzen ein Gewerbebetrieb nicht als aufgegeben gilt. Mit Schreiben vom 22.11.2016 hat die Finanzverwaltung ein Anwendungsschreiben zu § 16 Abs. 3b EStG veröffentlicht.<sup>720</sup>

Wird von den Eignern keine Aufgabeerklärung i.S.v. § 16 Abs. 3b EStG abgegeben, geht die Rechtsprechung davon aus, dass die Absicht besteht, den unterbrochenen Betrieb wieder aufzunehmen. Voraussetzung ist, dass tatsächlich die Absicht besteht, das Unternehmen in derselben oder in ähnlicher Form fortzusetzen oder wieder aufzunehmen und dass hierzu objektiv auch die Möglichkeit besteht.<sup>721</sup>

Bis zur Abgabe einer eindeutigen Aufgabeerklärung wird der Gewerbebetrieb als „ruhender Betrieb“<sup>722</sup> fortgesetzt. Folgerichtig hat er weiterhin Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu versteuern, aber er vermeidet zurzeit eine Aufdeckung stiller Reserven.

Diese Grundsätze gelten auch bei einer Betriebsverpachtung im Ganzen.<sup>723</sup> Auch ein Verpächter, der einen Betrieb oder zumindest seine wesentlichen Grundlagen

---

<sup>718</sup> BFH, Urt. v. 14.3.2006 - VIII R 80/03, BStBl II 2006, 591.

<sup>719</sup> Dazu Söffing/Micker, Die Betriebsaufspaltung, S. 377f. m.w.N. zur Rechtsprechung.

<sup>720</sup> BMF, Schreiben vom 22.11.2016 - IV C 6 - S 2242/12/10001, BStBl 2016 I, 1326.

<sup>721</sup> BFH, Urt. v. 22.9.2004 - III R 9/03, BFHE 207, 549 (siehe dazu VI.6 im Ergänzungsband); dazu auch BFH, Urt. v. 12.5.2011 - IV R 36/09, BFH/NV 2011 S. 2092.

<sup>722</sup> Vgl. Dehmer, Betriebsaufspaltung, S. 166.

<sup>723</sup> Grundlegend BFH-Urteil v. 13. 11. 1963 - GrS 1/63 S, BStBl 1964 III S. 124; zuletzt BFH, Urt. v. 19.3.2009 - IV R 45/06, BFHE 225, 334, (siehe dazu VI.7 im Ergänzungsband unter

an einen fremden Dritten verpachtet, hat also ein Wahlrecht, ob er die Verpachtung als Betriebsaufgabe oder lediglich als Betriebsunterbrechung behandeln will.<sup>724</sup> Zur Annahme einer Betriebsaufgabe ist auch dann eine eindeutige Willenserklärung notwendig.<sup>725</sup>

Es ist also festzuhalten, dass nach der Rechtsprechung zur Beendigung der Betriebsaufspaltung im Fall einer Verpachtung selbst der Übergang der Verwaltungs- und Verfügungsbefugnisse auf den Pächter nicht zwingend zu einer Beendigung führen; und dass die Aufgabenerklärung nach der Entscheidung des BFH vom 19. März 2009<sup>726</sup> nicht unverzüglich abgegeben werden muss: „*Im Falle der Betriebsverpachtung kann der Steuerpflichtige (auch) wählen, wie lange er das Betriebsvermögen fortführt; die Verpachtung stellt eine Nutzung des Betriebs in anderer Form dar, bis dessen Aufgabe erklärt wird (Urteil des Großen Senats des BFH in BFHE 78, 315, BStBl III 1964, 124). ... Es ist daher ohne zeitliche Begrenzung so lange von einer Fortführung des Betriebs auszugehen, wie eine Betriebsaufgabe nicht erklärt worden ist und die Möglichkeit der Wiederaufnahme oder Fortführung des Betriebs besteht (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 8. Februar 2007 IV R 65/01, BFHE 216, 412, unter II.2.d dd der Gründe; BFH-Beschluss vom 12. Januar 2007 XI B 39/06, BFH/NV 2007, 710). Dem entsprechend hat der BFH eine Verpachtungsdauer von 22 Jahren (BFH-Beschluss vom 20. Juli 2007 X B 131/06, BFH/NV 2007, 2100), von 25 Jahren (BFH-Beschluss vom 7. Oktober 1998 VIII B 43/97, BFH/NV 1999, 350) und von 30 bis 40 Jahren (BFH-Beschluss vom 24. März 2006 VIII B 98/01, BFH/NV 2006, 1287) als unschädlich angesehen. Dabei hat er es abgelehnt, eine für alle Fälle gültige Höchstdauer der Verpachtung festzulegen (vgl. BFH-Urteil vom 14. März 2006 VIII R 80/03, BFHE 212, 541, BStBl II 2006, 591, unter II.2.c bb der Gründe; BFH-Beschluss in BFH/NV 2006, 1287).“*

---

ausdrücklicher Berufung auf das Urteil des BFH v. 14.3.2006 - VIII R 80/03, BStBl. II 2006, 591.; BFH, Urt. v. 7.11.2013 - X R 21/11; BFH, Urt. v. 3. 4. 2014 - X R 16/10.

<sup>724</sup> Dazu ausführlich Söffing/Micker, Die Betriebsaufspaltung, S. 354ff. und 385f.

<sup>725</sup> So auch Neufang/Bohnenberger, DStR 2016, 578ff. (578f.). Dazu BFH, Beschluss v. 1.10.2015 - X B 71/15, ZIP 2016, 225; Urt. BFH v. 14.3.2006 - VIII R 80/03, BStBl. II 2006, 591.

<sup>726</sup> BFH, Urt. v. 19.3.2009 - IV R 45/06, BFHE 225, 334. Siehe dazu VI.7 im Ergänzungsband.

Auch an diesem Urteil<sup>727</sup> fällt wieder auf, dass für den BFH nicht die Notwendigkeit besteht, sich mit anderen Meinungen im Schrifttum auseinanderzusetzen.<sup>728</sup>

## **2. Parallelität des Beendigungszeitpunkts von Umqualifizierung und Zwangsorganschaft**

Die erste Frage, die, soweit ersichtlich, im Schrifttum nur von Uhländer<sup>729</sup> gestellt, aber nicht beantwortet wurde, ist die, ob sowohl für die ertragsteuerliche Umqualifizierung als auch für die umsatzsteuerliche Zwangsorganschaft der Beendigungszeitpunkt im Fall einer Insolvenz der Betriebsgesellschaft parallel verlaufen muss. In der BFH-Rechtsprechung musste diese Frage nie beantwortet werden, weil es entweder um die Umqualifizierung oder um die Zwangsorganschaft ging.

Die Frage stellt sich deswegen, weil in allen insolvenzrechtlichen Verfahrensvarianten eine Sanierung unter Erhalt der Gesellschafterstruktur über ein Insolvenzplanverfahren bzw. unter Nutzung der Forcierungsoption der klassischen Betriebsaufspaltung möglich ist und weil der BFH in seinen Entscheidungen zur (vorübergehenden) Betriebsunterbrechung und Verpachtung<sup>730</sup> zumindest, aber auch nur *im ertragsteuerlichen Sinne* die lediglich unterbrochene Betriebsaufspaltung als Nichtbeendigungszeitpunkt akzeptiert hat.

Der BFH hat bisher - soweit ersichtlich - nur in zwei Entscheidungen<sup>731</sup> zur Beendigung der Betriebsaufspaltung wegen personeller Entflechtung im Konkurs entschieden und kam im Urteil vom 6. März 1997 zu dem Ergebnis: *„Diese Betriebsaufspaltung zwischen dem Kläger und der GmbH endet, wie das FG zutreffend dargelegt hat und wovon auch die Beteiligten einvernehmlich ausgehen, mit der Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der GmbH. Damit entfiel - unbeschadet einer weiterbestehenden sachlichen - die personelle Verflechtung*

---

<sup>727</sup>Siehe auch zu dieser Rechtsfrage BFH, Urt. v. 22.9.2004 - III R 9/03, BFHE 207, 549 im Ergänzungsband VI. 6 und BFH, Urt. v. 19.3.2009 - IV R 45/06, BFHE 225, 334 im Ergänzungsband VI.7.

<sup>728</sup>Allgemein dazu z.B. Kulosa, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 16 EStG Rn. 680ff.

<sup>729</sup>Uhländer, in: Waza/Uhländer/Schmittmann, Insolvenzen und Steuern, S. 665.

<sup>730</sup>BFH, Beschluss v. 1.10.2015 - 4 K 219/13n, NZI 2016, 260; Urt. v. 15.3.2005, X R 2/02, BFH/NV 2005, 1292; Urt. v. 28.8.2003, IV R 20/02, BStBl II 2004, 10; 6.3.1997 - XI R 2/96, BStBl II 1997, 460.

<sup>731</sup>BFH, Urt. v. 6.3.1997 - XI R 2/96, BFHE 183, 85 (siehe dazu VI 8.1 im Ergänzungsband); BFH, Urt. 30.8.2007 - IV R 50/05, BFHE 218, 564 (siehe dazu VI 8.2).

zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen (vgl. dazu auch BFH-Urteil vom 8. Dezember 1993 XI R 16/93, BFH/NV 1994, 631). **Der Kläger konnte als Gesellschafter in der Betriebsgesellschaft seinen Willen nicht mehr durchsetzen.** ... Eine Fortdauer des gewerblichen Betriebs des Besitzunternehmens kann - entgegen dem Vortrag der Kläger - auch nicht aufgrund der von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze zur Betriebsverpachtung angenommen werden. ... Gegen die Anwendung dieser Grundsätze bei Wegfall der tatbestandlichen Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung wie im Streitfall bestehen aber schon deshalb Bedenken, weil die vom Besitzunternehmen verpachteten Wirtschaftsgüter ihre Eigenschaft als Betriebsvermögen **nicht aufgrund einer Widmung des Gewerbetreibenden**, sondern allein aufgrund der zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen bestehenden (sachlichen und personellen) Verflechtung erlangten. Sie verlieren diese Eigenschaft zwangsläufig, wenn die Verflechtung entfällt.<sup>732</sup> Damit hat der BFH zwei Punkte geklärt:

- Im Fall eines Konkurses entfällt die Merkmalsvoraussetzung der personellen Verflechtung, weil der bzw. die Eigner nicht mehr ihren Willen durchsetzen können.
- Die Grundsätze der Betriebsunterbrechung sind i.d.R. nicht übertragbar, weil die personelle Entflechtung unabhängig vom Willen des bzw. der Eigner entfällt. Darum kann ihnen grundsätzlich kein Wahlrecht zugestanden werden.

Diese Ergebnisse sind im Urteil vom 30. August 2007<sup>733</sup> unter Verweis auf das Urteil vom 6. März 1997 übernommen worden: „Mit Eröffnung des Konkursverfahrens endete die Betriebsaufspaltung. Nach der Rechtsprechung des BFH bewirkt die Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der Betriebsgesellschaft ein Ende der personellen Verflechtung, weil die sowohl Besitz- als auch Betriebsunternehmen beherrschende Person oder Personengruppe ihren geschäftlichen Willen in der Betriebsgesellschaft nicht mehr durchsetzen kann (BFH-Urteil in BFHE 183, 85, BStBl II 1997, 460). ... Im Streitfall lagen die Voraussetzungen einer Betriebsverpachtung nicht vor. Da die GbR unstrittig ausschließlich vermögensverwaltend tätig war, konnte sie ohne die Wirkungen der Betriebsaufspaltung keine betrieblichen Einkünfte mehr erzielen, so dass von einer

---

<sup>732</sup> Die betonende Fassung erfolgte durch die Verfasserin.

<sup>733</sup> BFH, Urt. 30.8.2007 - IV R 50/05, BFHE 218, 564 (siehe dazu VI 8.2).

*Betriebsaufgabe der GbR mit Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der KG auszugehen ist.“*

Der BFH hat aber bisher - soweit ersichtlich - nicht über die Beendigung einer Betriebsaufspaltung wegen personeller Entflechtung nach der InsO entschieden, insbesondere nicht über die Beendigung im Eröffnungsverfahren, das erst mit seinen verschiedenen Arten der vorläufigen Verwaltung durch die InsO, speziell des ESUG, eingeführt wurde.

Dagegen hat der BFH zur Frage der Beendigung der umsatzsteuerlichen Zwangsorganschaft häufiger entschieden. Wie aber schon oben bei der strittigen Voraussetzung der organisatorischen Eingliederung festgestellt, ist es für die organisatorische Eingliederung nicht - wie früher üblich - ausreichend, dass eine vom Willen des Organträgers abweichende Willensbildung bei der Tochtergesellschaft nicht stattfindet, sondern die Muttergesellschaft muss vielmehr in der Lage sein, ihren Willen in der Organgesellschaft durchzusetzen.

Die BFH-Standpunkte zur ertragsteuerliche Umqualifizierung und zur umsatzsteuerlichen Zwangsorganschaft zusammenfassend ist nach hier vertretener Ansicht eine Parallelität der Beendigungszeitpunkte gerechtfertigt, weil nach der Rechtsprechung sowohl für die ertragsteuerliche Umqualifizierung als auch für die umsatzsteuerlichen Zwangsorganschaft die entscheidende Voraussetzung für die geforderte personelle Verflechtung als auch für die geforderte organisatorische Eingliederung ist, dass die Eigner ihren einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen in der Betriebsgesellschaft durchsetzen können. Außerdem wird nur dieses Ergebnis der steuerrechtlichen Behandlung der klassischen Betriebsaufspaltung als fiktive Unternehmenseinheit i.S.e. konsequenten typisierenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise gerecht. Einige Fachautoren haben diese Parallelität wie selbstverständlich angenommen.<sup>734</sup>

---

<sup>734</sup> So im Ergebnis Dehmer, Betriebsaufspaltung, S. 174f.; Söffing/Micker, Die Betriebsaufspaltung, S. 368 Rn. 1642; Nickert/Nickert, ZInsO 2004, 479ff. (481 als Zwischenergebnis); Dobler, ZInsO 2011, 2312ff., indem er in der Einleitung ausdrücklich die klassische Betriebsaufspaltung in die Folgen der Rechtsprechungsänderung zur Zwangsorganschaft (BFH, Urt. v. 22.4.2010 - V R 9/09, ZInsO 2010, 1334 und v. 1.12.2010 - XI R 43/08, JurionRS 2010, 35493) einbezieht.

Folgerichtig ist die zweite Frage, ab wann in den einzelnen Verfahrensstadien bzw. Verfahrensvarianten der InsO die Eigner ihren einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen in der insolventen Betriebsgesellschaft nicht mehr durchsetzen können.

### **3. Die Relevanz der jeweiligen Insolvenzverfahrensart**

#### **a) Die verfahrensrechtlichen Varianten**

##### **aa. Die herkömmliche Insolvenzverwaltung**

Hierbei handelt es sich um das gerichtlich geordnete Regelinsolvenzverfahren unter gerichtlicher Aufsicht, mit einer professionellen Insolvenzverwaltung und einer über den Gläubigerausschuss und -versammlung institutionalisierten Gläubigerbeteiligung erreichbaren höchstmöglichen Transparenz.

Dieses herkömmliche Regelinsolvenzverfahren durchläuft immer drei Stadien: das Insolvenzeröffnungsverfahren mit einem vorläufigen Insolvenzverwalter, die Insolvenzabwicklung mit einem Insolvenzverwalter (u.a. mit Berichtstermin und dem Verfahren zur Anmeldung und Prüfung der Forderungen und Sicherheiten und der Verwertung) und die Aufhebung des Verfahrens in einem Schlusstermin bzw. bei einem Sanierungs-Insolvenzplanverfahren durch dessen Annahme durch die Abstimmung unter den Gläubigern und seine Bestätigung durch das Insolvenzgericht (§§ 235ff. InsO). Für einen Insolvenzplan haben Schuldner und Insolvenzverwalter (§ 218 Abs. 1 InsO), aber auch die Gläubigerversammlung (§ 218 Abs. 2 InsO) ein Initiativrecht.

Für den Normalfall stellt § 22 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 InsO zunächst klar, dass das beantragte Insolvenzverfahren zunächst im Eröffnungsverfahren fortzuführen ist, wenn dies bei Anordnung der vorläufigen Insolvenzverwaltung noch am Marktgeschehen teilnimmt. Denn es darf der Schuldner nicht aus dem Markt genommen werden, wenn noch gar nicht feststeht, ob das Verfahren eröffnet wird. Diese Betriebsfortführungspflicht berechtigt und verpflichtet den künftigen vorläufigen Insolvenzverwalter grundsätzlich alles zu tun, was für die Fortführung des Unternehmens erforderlich ist und eine vorzeitige Stilllegung vermeidet.<sup>735</sup>

---

<sup>735</sup> So Haarmeyer/Wutzke/Förster, S. 358.

Folgerichtig hat das Gericht zwischenzeitlich Sicherungsmaßnahmen zu ergreifen, um nach § 21 Abs. 1 InsO „eine den Gläubigern nachteilige Veränderung in der Vermögenslage des Schuldners zu verhüten“. Typische Sicherungsmaßnahmen sind - soweit nicht weitere im Einzelfall erforderlich sind, wie z.B. die Versiegelung von Räumen, um ein Beiseiteschaffen von Vermögenswerten zu verhindern und unter Strafandrohung zu stellen - nach § 21 Abs. 2 InsO regelmäßig:

- Die Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters (Nr. 1) und
- die Anordnung eines allgemeinen Verfügungsverbots oder von Zustimmungsvorbehalten (Nr. 2): Mit dieser Entscheidung wird geklärt, welche Verfügungen des Schuldners zukünftig absolut unwirksam sein werden (vgl. §§ 24 Abs. 1 i.V.m. 81, 82 InsO), also inwieweit der Insolvenzschuldner faktisch verfügungsrechtlich „entmündigt“ wird. Für den Fall eines allgemeinen Verfügungsverbots wird ein *sog. starker vorläufiger Insolvenzverwalter* ernannt, der grundsätzlich kreditwürdig ist, weil er fortan Masseverbindlichkeiten einget (§ 55 Abs. 2 InsO). Bei einem *sog. halbstarken vorläufigen Insolvenzverwalter* behält der Schuldner grundsätzlich die Verfügungsbefugnis,<sup>736</sup> seine Verfügungen sind aber nur wirksam, wenn der vorläufige Insolvenzverwalter bei einem Zustimmungsvorbehalt tatsächlich - vorher oder nachher - zustimmt bzw. genehmigt. Bei einem *sog. schwachen vorläufigen Insolvenzverwalter* behält der Schuldner die Verfügungsbefugnis in einer Weise, dass diesem schwachen vorläufigen Insolvenzverwalter neben den allgemeinen Sicherungs- und Aufsichtspflichten keine weiteren Befugnisse obliegen und insbesondere Verfügungen des Schuldners auch ohne seine Zustimmung getroffen werden können.

Durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens büßt der Schuldner dann endgültig das Recht ein, das zur Insolvenzmasse gehörende Vermögen zu verwalten und darüber zu verfügen (§ 80 Abs. 1 InsO). Er verliert allerdings nicht seine Rechts- und Geschäftsfähigkeit bzw. bei einer juristischen Person bleiben die Organfunktionen erhalten.

---

<sup>736</sup> Folgerichtig verbleiben trotz der Bestellung eines vorläufigen halbstarken Insolvenzverwalters die Verfügungs- und Verwaltungsbefugnis auch für steuerrechtliche Aufgaben beim Schuldner bzw. dessen Organen (FG Mecklenburg-Vorpommern, Urt. v. 4.7.2016 - 2 K 203/16; Revision zugelassen).

Über die Rechtsstellung des Insolvenzverwalters trifft die InsO keine Aussage. Die herrschende Meinung vertritt die sog. Amtstheorie<sup>737</sup>. Der Verwalter ist Partei kraft Amtes. Er handelt in Ausführung eines privaten Amtes kraft eigenen Rechts in eigenem Namen bezogen auf das Amt und mit unmittelbarer Wirkung für und gegen den Schuldner als Träger der den Gläubigern als Haftungsobjekt zugewiesenen Insolvenzmasse. Schließt er z.B. Verträge mit Dritten ab, so haftet hierfür die Masse, zu verklagen ist der Insolvenzverwalter.

Darum hat der Insolvenzverwalter die Insolvenzmasse sofort in Besitz zu nehmen (§ 148 Abs. 1 InsO) und kann von seiner Verfügungsbefugnis grundsätzlich freien Gebrauch machen, z.B. von seiner Prozessführungsbefugnis oder einer Vergleichsbereitschaft. Masseschädigende und mit dem Gläubigerausschuss/der Gläubigerversammlung nicht abgestimmte Entscheidungen können ihn zwar ggf. schadensersatzpflichtig machen (§ 60 InsO), sie sind aber rechtswirksam, solange sie von seiner Verfügungsmacht gedeckt sind.

Verfügungen des Schuldners ohne Zustimmung bzw. nachträgliche Genehmigung des Insolvenzverwalters sind absolut unwirksam (§ 81 Abs. 1 Satz 1 InsO). Das betrifft auch den Einzug von Forderungen. Leistungen an ihn oder an einen vom Schuldner zum Empfang Ermächtigten<sup>738</sup> haben keine schuldbefreiende Wirkung (§ 82 InsO).

#### **bb. Die klassische Eigenverwaltung**

Mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens wird in der Regel ein Insolvenzverwalter bestellt. Es ist jedoch auch möglich, i.d.R. wenn eine Betriebsfortführung und Sanierungsfähigkeit plausibel begründet werden können, dem Schuldner die Verfügungsbefugnis über sein Vermögen zu belassen. Nach dem ESUG ist eine Eigenverwaltung immer gerechtfertigt, wenn keine erkennbaren Umstände erwarten lassen, dass die Anordnung einer personell zielgerichteten Verwaltung zu Nachteilen für die Gläubiger führen wird (sog. Regel-Ausnahme-Verhältnis gem. § 270 Abs. 2 InsO).

---

<sup>737</sup> Vgl. BGH, Urt. v. 24.6.1957 - VII ZR 310/56, BGHZ 24, 393; Bork, Einführung in das Insolvenzrecht, S. 37 Rn. 78 m.w.N.

<sup>738</sup> BGH, Beschluss v. 26.6.2014, IX ZR 216/13, ZInsO 2014, 1662.

Mit der Eigenverwaltung erhält der Schuldner die Möglichkeit, ohne Verlust der Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis unter dem Schutz der InsO und ihrer speziellen Sanierungsoptionen das Unternehmen zu reorganisieren und auch Dritten gegenüber gestaltend aufzutreten und auch rechtswirksam Verträge abzuschließen. Handelt es sich bei dem Schuldner um eine insolvenzantragspflichtige Gesellschaft, wird diese in der Eigenverwaltung weiterhin durch ihr geschäftsführendes Organ vertreten. Im Ergebnis bleibt der Schuldner „Herr seines Unternehmens“.

Allerdings ist er unter die Aufsicht eines sog. Sachwalters<sup>739</sup> zu stellen (§§ 270ff. InsO).<sup>740</sup> Die Einsetzung eines Sachwalters führt zu folgenden Verfügungsbeschränkungen:

Der Sachverwalter ist ausschließlich zuständig für:

- die Entgegennahme von Forderungsanmeldungen und Führung der Tabelle (§ 270 c Satz 2 InsO),
- die Anfechtung von Rechtshandlungen (§ 280 InsO),
- die Geltendmachung der Gesamtschadensliquidation (§§ 280, 92, 93 InsO),
- die Anzeige der Masseunzulänglichkeit (§ 285 InsO),
- die Prüfung des Gläubiger- und Schlussverzeichnisses und der Vermögensübersicht (§ 281 Abs. 1 Satz 2 InsO) und
- Prüfung des Verteilungsverzeichnisses (§ 283 Abs. 2 InsO).

Er hat neben dem Schuldner und den Insolvenzgläubigern das Recht, angemeldete Forderungen zu bestreiten (§ 283 Abs. 1 Satz 1 InsO). Er kann die Kassenführung übernehmen und vom Schuldner verlangen, dass alle eingehenden Gelder nur von ihm entgegengenommen und Zahlungen nur von ihm geleistet werden (§ 275 Abs. 2 InsO). Verbindlichkeiten, die nicht zum gewöhnlichen Geschäftsbetrieb gehören, soll der Schuldner zudem nur mit Zustimmung des Sachwalters eingehen (§ 275 Abs. 1 Satz 1 InsO). Dazu zählen z. B. die Aufnahme von Krediten und Veräußerung oder Belastung von Immobilien, auch wenn sie im bisherigen

---

<sup>739</sup> Dazu ausführlich Rattunde/Stark, Der Sachwalter.

<sup>740</sup> Dagegen haben ggf. bestehende gesellschaftsrechtliche Überwachungsorgane wie Aufsichtsräte und die Gesellschafter- bzw. Hauptversammlung keinen Einfluss auf die Geschäftsführung des eigenverwaltenden Schuldners (§ 276a Satz 1 InsO).

Tagesgeschäft üblich waren.<sup>741</sup> Verbindlichkeiten, die zum gewöhnlichen Geschäftsbetrieb gehören, soll der Schuldner nicht eingehen, wenn der Sachwalter widerspricht (§ 275 Abs. 1 Satz 2 InsO).<sup>742</sup> Nach allgemeiner Ansicht ist diese Regelung eng auszulegen. Unter die gewöhnlichen Geschäfte fallen nur die Vorgänge des Tagesgeschäfts.<sup>743</sup> Allerdings kann auf Antrag der Gläubigerversammlung der Bereich der durch den Sachwalter zustimmungspflichtigen Geschäfte des Schuldners (vorsorglich) erweitert werden (§ 277 Abs. 1 InsO).

Trotzdem sind auch Verfügungen des Eigenverwalters bei ungewöhnlichen und zustimmungspflichtigen Geschäften gegenüber Dritten trotz Widerspruchs des Sachwalters rechtswirksam. Ein Verstoß wirkt nur im Innenverhältnis.<sup>744</sup> Der Schuldner behält die Verwaltungs- und Verfügungsmacht.<sup>745</sup> Im Ergebnis kontrolliert und unterstützt der Sachwalter also nur. Ein Verstoß des Eigenverwalters kann allerdings die generell bestehende Anzeigepflicht des Sachwalters wegen drohender Nachteile für die Gläubiger nach § 274 Abs. 3 InsO auslösen und damit zur Aufhebung der Eigenverwaltung führen.<sup>746</sup> Diese Meldepflicht stellt seine wichtigste Kontrollaufgabe dar.

Der Sachwalter ist also kein Geschäftsführer, auch wenn er u.a. für die Anmeldung der Forderungen zuständig ist (§ 270c Satz 2 InsO), die Vermögensübersicht, Verzeichnisse und die Schlussrechnung prüft (§ 281 Abs. 1 Satz 2 und § 280c Abs. 3 Satz 2 InsO) und bei der Geschäftsführung mitwirkt (§ 275 InsO). Und er hat auch kein Anweisungsrecht. Wegen seiner Verpflichtung zur Neutralität und Objektivität hat er eher eine passive Vetofunktion. Dieses (beschränkte) Konfliktpotenzial ist aber vom Gesetzgeber ausdrücklich gewollt,<sup>747</sup> auch wenn der Sanierungserfolg dadurch gefährdet werden kann. Der Sachwalter ist darum, und zwar in erster Linie, den Gläubigerinteressen verpflichtet.

---

<sup>741</sup> Zipperer, in: Uhlenbruck-K-InsO, § 275 Rn. 3; a.A.: Pape, in: K/P/B-K-InsO, § 275 Rn. 11.

<sup>742</sup> Besteht ein Gläubigerausschuss hat der Eigenverwalter für Rechtshandlungen von besonderer Bedeutung zusätzlich die Zustimmung des ggf. bestehenden Gläubigerausschusses einzuholen (§ 276 InsO).

<sup>743</sup> Fiebig in: Hamb-K-InsO, zu § 275 Rn. 4.

<sup>744</sup> Tetzlaff/Kern, in: MüKo-InsO, § 275 Rn. 15f.

<sup>745</sup> Vgl. Bork, Einführung in das Insolvenzrecht, S. 262 Rn. 471; Foltis, in: FK-InsO, § 270a Rn. 2; Kern, in: MüKo-InsO, 270a Rn. 4.

<sup>746</sup> Fiebig in: Hamb-K-InsO, zu § 276 Rn. 4; Pape, in: K/P/B-K-InsO, § 276 Rn. 22..

<sup>747</sup> RegE InsO BT-Drucks. 12/2443, S. 223.

### **cc. Die Eigenverwaltung im Eröffnungsverfahren**

Um zu vermeiden, dass der Schuldner im Eröffnungsverfahren unmittelbar mit der Antragstellung die Kontrolle über sein Unternehmen verliert, kann die Eigenverwaltung - anders als vor dem ESUG - bereits im vorläufigen Insolvenzverfahren angeordnet werden (§ 270a InsO). Ist ein entsprechender Antrag des Schuldners nicht offensichtlich aussichtslos, soll das Gericht auf die Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters verzichten.<sup>748</sup> Als Kontrollinstanz ist jedoch auch dann ein vorläufiger Sachwalter vorgesehen (§ 270a Abs. 1 Satz 2 InsO).

Dabei ist der vorläufige Sachwalter grundsätzlich dem Sachwalter im eröffneten Verfahren gleichgestellt (§§ 270a Abs. 1 Satz 2, 270b Abs. 2 Satz 1 InsO). Entscheidender Unterschied ist allerdings, dass bestimmte Rechtsgeschäfte des Schuldners nicht unter einen gerichtlich beschlossenen Zustimmungsvorbehalt des Sachwalters gestellt werden können.<sup>749</sup>

Bei der Eigenverwaltung im Eröffnungsverfahren gibt es zwei Varianten. Den Eigenverwalter gem. § 270a InsO und den Eigenverwalter gem. § 270b InsO. Propagiert wird das sog. Schutzschirmverfahren gem. § 270b InsO. Das ist ein Eröffnungsverfahren eigener Art, allerdings nur unter den Voraussetzungen des Insolvenzgrundes der drohenden Zahlungsunfähigkeit<sup>750</sup> und der von einem in Insolvenzsachen erfahrenen Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Rechtsanwalt oder vergleichbaren Person bescheinigten Sanierungsaussicht. Liegen die Voraussetzungen des Verfahrens vor, kann das Gericht den Schuldner unter

---

<sup>748</sup> Vgl. RegE zur weiteren Erleichterung von Sanierungen BT-Drucks. 17/5712, S. 39f.

<sup>749</sup> Diese Frage, ob bereits im Eröffnungsverfahren die Kompetenz des vorläufigen Sachwalters in Analogie zu § 277 Abs. 1 InsO bzw. durch die Anwendung des § 21 Abs. 2 Nr. 2 InsO um die Anordnung eines allgemeinen zwingenden Zustimmungsvorbehalts mit Außenwirkung erweitert werden kann, ist umstritten. Dann würden die betroffenen Geschäfte und Verfügungen bis zur Genehmigung oder endgültigen Ablehnung durch den vorläufigen Sachwalter schwebend unwirksam sein (so aber nur für Ausnahmefälle: Fiebig, in: Hamb-K-InsO, § 270a Rn. 6). Nach hier vertretener Ansicht besteht wegen (bewusst) unterbliebener gesetzlicher Verweisung in § 270a Abs. 1 Satz 2 InsO keine ausfüllungsfähige Gesetzeslücke. Der vorläufige Sachwalter ist eben kein vorläufiger, auch kein sog. schwacher vorläufiger Insolvenzverwalter.

<sup>750</sup> Die Voraussetzung der drohenden Zahlungsunfähigkeit muss nach hier vertretener Ansicht nur im Zeitpunkt der Insolvenzantragstellung vorliegen und nicht auch noch im Zeitpunkt der Entscheidung des Gerichts über den Antrag (so AG Ludwigshafen, Beschluss v. 4.7.2014 - 3 f IN 260/14, ZInsO 2014, 1452), da ansonsten missbilligende Gläubiger durch Fälligkeiten ihrer Forderungen die Zahlungsunfähigkeit herbeiführen könnten.

Gläubigerschutz stellen, eine maximal dreimonatige Frist zur Vorlage eines Insolvenzplans in Eigenverwaltung und den vom Schuldner vorgeschlagenen vorläufigen Sachwalter bestimmen.<sup>751</sup>

Im Regelfall - wenn also nicht eine besondere Gläubigerschädigungsgefahr zu erkennen ist und es keine Veranlassung für eine herkömmliche Insolvenzverwaltung, ggf. sogar auf Antrag eines Gläubigers (§ 272 Abs. 1 Nr. 2 InsO), zur Aufhebung der (vorläufigen) Eigenverwaltung gibt - eröffnet das Insolvenzgericht nach Ablauf der Frist das Regelinsolvenzverfahren in Eigenverwaltung unter Bestimmung des bisherigen vorläufigen Sachwalters zum endgültigen Sachwalter, um damit die Regelungen zur Annahme und Bestätigung des Insolvenzplans (§§ 235 ff. InsO) und seiner Wirkung (§§ 254 ff. InsO) und dem Eigenverwalter die Nutzung der speziellen Sanierungsoptionen der InsO zu ermöglichen.

Im Ergebnis ist dieses aber nur scheinbar der sanierungsangenehmste Weg. Frind<sup>752</sup> weist darauf hin, dass das Schutzschirmverfahren im Vergleich zur „normalen“ Eigenverwaltung im Eröffnungsverfahren gem. § 270a InsO nur einen Vorteil und zwei Nachteile bietet. Der Schuldner kann zwar seinen vorläufigen Sachwalter „mitbringen“, aber er ist an eine Insolvenzplanvorlagefrist gebunden und er hat keine Kontrolle über mögliche Beendigungsanträge gem. § 270b Abs. 4 InsO, insbesondere durch einzelne Gläubiger.

Ein zusätzlicher Vorteil der Variante des § 270a InsO ist, dass dieser Weg auch bei Vorliegen einer Zahlungsunfähigkeit möglich ist. Außerdem besteht auch bei diesem Verfahren ein zumindest mittelbarer Einfluss auf die Bestimmung des vorläufigen Sachwalters, und zwar über einen (vorgeschlagenen) einstimmigen Beschluss des vorläufigen Gläubigerausschusses (§§ 270a Abs. 1 Satz 2, 274 Abs. 1, 56a Abs. 2 Satz 1 InsO).

Für das Problem der grundsätzlichen Kreditwürdigkeit einer Betriebsfortführung im Eröffnungsverfahren bietet das Schutzschirmverfahren eine besondere Lösung:

---

<sup>751</sup> Dazu ausführlich Mönning/Schäfer/Schiller, BB 2017, Heft 25 Beilage.

<sup>752</sup> Frind, ZInsO 2012, 1551 m.w.N.

Bei einem entsprechenden Antrag kann das Insolvenzgericht dem vorläufigen Eigenverwalter das Recht zur Begründung von Masseverbindlichkeiten i.S.v. § 55 Abs. 2 InsO geben (§ 270b Abs. 3 InsO). Damit rückt der Eigenverwalter in die Rechtsstellung eines starken vorläufigen Insolvenzverwalters und der vorläufige Sachwalter wird auf eine Überwachungsfunktion begrenzt.<sup>753</sup> Wird dieser Weg nicht gewählt, bedarf der vorläufige Eigenverwalter zur Begründung von Masseverbindlichkeiten - wie üblich - einer besonderen gerichtlichen Ermächtigung.<sup>754</sup>

## **b) Die Relevanz der jeweiligen Verfahrensart**

### **aa. Unstreitiges und Streitiges**

Unstreitig beendet die Vermögenslosigkeit der Betriebsgesellschaft weder die ertragsteuerliche Umqualifizierung noch die umsatzsteuerliche Zwangsorganschaft. Beide dauern fort, bis alle Rechtsbeziehungen der Organgesellschaft abgewickelt sind.<sup>755</sup> Solange ist für das Umsatzsteuerrecht nur die Ausführung von Umsätzen erheblich. Folgerichtig enden beide nicht bereits mit Beginn der wirtschaftlichen Krise.

Unstreitig führt die Insolvenzantragstellung ebenfalls nicht zu einer Beendigung der klassischen Betriebsaufspaltung mit ihren steuerrechtlichen Konsequenzen der Beendigung der ertragsteuerlichen Umqualifizierung und der Beendigung der umsatzsteuerlichen Zwangsorganschaft. Zwar ist in der Literatur anerkannt, dass der Schuldner bereits ab Insolvenzantrag einem geänderten insolvenzrechtlichen Pflichtenprogramm unterliegt. Insbesondere ungesicherte Altforderungen darf er nur noch quotal befriedigen.<sup>756</sup> Das ist mittelbar für Geschäftsführer einer GmbH ablesbar aus seiner Massesicherungspflicht aus § 64 GmbHG. Aber in dieser

---

<sup>753</sup> Nach BGH, Beschluss v. 24.3.2016 - IX ZR 157/14, ZInsO 2016, 903, wird eine Masseverbindlichkeitenbegründungskompetenz nur dann beschlossen, wenn das Insolvenzgericht den Eigenverwalter auf einen entsprechenden Antrag dazu ermächtigt hat.

Damit hat er aber auch kein Wahlrecht zwischen der Begründung von Masse- und Insolvenzforderungen (BGH, Urt. v. 16.6.2016 - IX ZR 114/15, BeckRS 2016, 11936).

<sup>754</sup> Im Einzelfall kann das Gericht auch den schwachen vorläufigen Insolvenzverwalter in einem Beschluss über eine sog. Einzelermächtigung berechtigen, bestimmte Masseschulden zur Sicherung der Insolvenzmasse einzugehen (BGH, Urt. v. 18.7.2002 - IX ZR 195/01, ZIP 2002, 1625; bestätigt durch BGH, Urt. v. 13.7.2006 - IX ZR 57/05, ZInsO 2006, 938; v. 7.5.2009 - IX ZR 61/08, ZInsO 2009, 1102).

<sup>755</sup> BFH, Beschluss v. 27.9.1991, V B 78/91, UR 1992, 176; Urt. v. 19.10.1995, V R 128/93, UR 1996, 265; Maus GmbHR 2005, 859ff. (861f.).

<sup>756</sup> Dazu Buchalik/Schröder/Rekers, ZInsO 2017, 905ff. (908 m.w.N. Fn. 32).

Situation ist die Entscheidung über die Einleitung eines vorläufigen bzw. endgültigen Insolvenzverfahrens noch offen. Insbesondere einen Schuldner-Insolvenzantrag kann dieser bis zu dieser Entscheidung zurücknehmen (§ 13 Abs. 2 InsO). Außerdem „*muss eine Aufgabenerklärung "eindeutig" sein (so ausdrücklich BFH-Urteile vom 12. März 1964 IV 107/63 U, BFHE 79, 476, BStBl III 1964, 406, und vom 25. Juli 1972 VIII R 3/66, BFHE 106, 528, BStBl II 1972, 936, unter 1.). Unter Zugrundelegung dieser --nicht umstrittenen und daher nicht klärungsbedürftigen-- Grundsätze hat das FG zu Recht entschieden, dass der Eigenantrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens im Streitfall nicht als eindeutige Betriebsaufgabenerklärung anzusehen ist. Insoweit ist entscheidend, dass ein Insolvenzverfahren nach der Konzeption der InsO nicht etwa stets zur Zerschlagung eines Betriebs führen muss, sondern ebenso dessen Erhaltung zum Ergebnis haben kann. Dies kommt bereits in § 1 Satz 1 InsO zum Ausdruck ("Regelung insbesondere zum Erhalt des Unternehmens"), ferner in § 122 InsO (Möglichkeit von Betriebsänderungen), vor allem aber in den umfangreichen Regelungen über den Insolvenzplan (§§ 217ff. InsO). Dieser kann ausdrücklich vorsehen, dass der Schuldner sein Unternehmen fortführt (vgl. §§ 229, 230 InsO).“ Darum „*war vorliegend eine Fortsetzung der Tätigkeit im Zeitpunkt der Stellung des Insolvenzantrags weder aus Rechtsgründen nach den angeführten Vorschriften der InsO ausgeschlossen noch liegen Anhaltspunkte dafür vor, dass tatsächliche, durch den Insolvenzantrag entstandene Gründe einer Fortsetzung der Tätigkeit entgegenstanden. Vielmehr ist die Nutzungsüberlassung des Grundstücks an die GmbH II ungeachtet der Eröffnung des Insolvenzverfahrens zunächst ... unverändert fortgesetzt worden, wie es auch der Regelung des § 108 Abs. 1 Satz 1 InsO entspricht.*“<sup>757</sup>*

Das gilt unstreitig auch in den Fällen, in denen der Antrag der Organgesellschaft auf Insolvenzeröffnung mangels einer die Kosten deckenden Masse abgelehnt wird.<sup>758</sup> Dann wird die Betriebsgesellschaft bis zur Liquidation von der bisherigen Geschäftsführung fortgeführt. Es bleibt bei der ursprünglichen Unternehmensstruktur.

---

<sup>757</sup> BFH, Beschluss v. 1.10.2015 - X B 71/15, ZIP 2016, 225.

<sup>758</sup> BFH, Beschluss v. 1.10.2015 - X B 71/15, ZIP 2016, 225, dem ein Fall zugrunde lag, in dem das Insolvenzverfahren letztendlich wegen Masseunzulänglichkeit nach § 211 InsO eingestellt wurde.

Unstreitig führt jedoch die Insolvenzeröffnung unter Anordnung der Verfahrensabwicklung durch einen Insolvenzverwalter zu einer Beendigung der klassischen Betriebsaufspaltung mit ihren steuerrechtlichen Konsequenzen der Beendigung der ertragsteuerlichen Umqualifizierung und der Beendigung der umsatzsteuerlichen Zwangsorganschaft, da die personelle Verflechtung und organisatorische Eingliederung entfallen.<sup>759</sup> Denn dem Insolvenzverwalter obliegt nun gem. § 80 Abs. 1 InsO das alleinige Verwaltungs- und Verfügungsrecht.

Die klassische Betriebsaufspaltung endet auch, wenn ein sog. starker vorläufiger Insolvenzverwalter bestellt worden ist, wenn also den Eignern gegenüber ein allgemeines Verfügungsverbot nach § 21 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 1 InsO erlassen worden ist.<sup>760</sup> In diesem Fall endet die klassische Betriebsaufspaltung mit ihren steuerrechtlichen Konsequenzen der ertragsteuerlichen Umqualifizierung und der umsatzsteuerlichen Zwangsorganschaft mit Wirksamwerden der Bestellung des vorläufigen Insolvenzverwalters, weil der/die Eigner nicht mehr die Möglichkeit haben, ihren Willen in der Besitzgesellschaft umzusetzen.

Letztendlich durch den BFH<sup>761</sup> ist auch geklärt, dass diese bereits durch die Anordnung der typischen vorläufigen schwachen Insolvenzverwaltung mit Zustimmungsvorbehalt beendet wird.<sup>762</sup> Das resultiere nach Auffassung des BFH aus dem vorrangigen Verbot insolvenzwidrigen Verhaltens. Diese Auffassung ist zuletzt durch das Urteil des BFH vom 24. August 2016 bestätigt worden: Die Organschaft ist *„spätestens mit der Bestellung des Klägers zum vorläufigen*

---

<sup>759</sup> BFH, Urt. v. 6.3.1997 - XI R 2/96, BStBl II 1997, 460.

<sup>760</sup> BFH, Urt. v. 1.4.2004 - V R 24/03, BStBl II 2004, 905; BFH, Beschluss v. 11.11.2008 - XI B 65/08, UR 2009, 346; Frotscher, Besteuerung bei Insolvenz, S. 189, 270f.

<sup>761</sup> BFH, Urt. v. 24.8.2016 - V R 36/15, ZIP 2016, 2487; Urt. v. 8.8.2013 - V R 18/13, BFHE 242, 433 (siehe dazu VI.9.1 im Ergänzungsband); BFH, Beschluss v. 19.3.2014 - V B 14/14, DStR 2014, 793 (siehe dazu VI.9.2 im Ergänzungsband); so bereits überzeugend Maus, GmbHR 2005, 859ff. (862). Zustimmend mit Darstellung der Auswirkung auf die umsatzsteuerliche Zwangsorganschaft: Ebbinghaus/Neu, DB 2016, 1653ff. (1654ff.); Kahlert, DStR 2014, 73ff. (74f.); Maus, GmbHR 2005, 859ff. (861f. und 864); Onusseit, ZInsO 2014, 59ff. (62); Hölzle, DStR 2006, 1210ff. (1214) und mit Darstellung der Auswirkung auf die Eigenverwaltung Kahlert, DStR 2014, 73ff. (76); Lenger/Khanian, NZI 2014, 385ff. (387ff.); Maus, GmbHR 2005, 859ff. (861f.); Hasbach, ZInsO 2017, 914ff. (917ff.). A.A. beispielsweise Welte/Friedrich-Vache, UR 2012, 740ff. (749) unter Hinweis auf weitere Bedenkenträger: *„Der Insolvenzverwalter ist lediglich Amtswalter über das Vermögen des Insolvenzschuldners, der selbst weiterhin Eigentümer des zur Masse gehörenden Vermögens und Inhaber aller Rechte gegenüber Dritten ab Verfahrenseröffnung bleibt.“*. Folgerichtig bekennen sie sich auf S. 744 zur Vertretertheorie.

<sup>762</sup> Bestätigend BFH, Beschluss v. 19.3.2014 - V B 14/14, DStR 2014, 793. Siehe dazu VI.9.2 im Ergänzungsband.

*Insolvenzverwalter mit allgemeinem Zustimmungsvorbehalt für die GmbH als (angebliche) Organgesellschaft entfallen (vgl. BFH-Urteil vom 8. August 2013 V R 18/13, BFHE 242, 433, Leitsatz 1). Der erkennende Senat hält auch an dieser Rechtsprechung unter Beachtung der unionsrechtlichen Vorgaben fest (BFH-Urteil in BFHE 252, 158, unter II.1.a dd (2)).“*

Streitig sind bisher die Rechtsfolgen bei den Verfahrensarten, in denen die Geschäftsführung während des Insolvenzeröffnungsverfahrens und des Insolvenzverfahrens mehr oder weniger bei der bisherigen Unternehmensleitung bleibt. Betroffen sind die vorläufige und endgültige Eigenverwaltung und die vorläufige nicht starke Insolvenzverwaltung. In den Fällen wird die Unternehmensfortführung von der bisherigen Geschäftsführung durchgeführt und hat häufig, bei Eigenverwaltung sogar i.d.R. das primäre Ziel, über ein vorübergehendes Insolvenzverfahren mit ihren besonderen Sanierungsoptionen, insbesondere über ein Insolvenzplanverfahren oder unter Nutzung der Fortführungsoption bei der klassischen Betriebsaufspaltung durch eine sanierende Übertragung auf die Eigner, die alte Anteils- und Beherrschungsidentität aufrechtzuerhalten. Es drängen sich die o.g. Grundsätze der Betriebsunterbrechung auf. Erst wenn sich zeigt, dass dieses Ziel der Fortführung der bisherigen Unternehmensstruktur nicht zu erreichen ist, könnte von einer Beendigung der klassischen Betriebsaufspaltung mit ihren steuerrechtlichen Konsequenzen der ertragsteuerlichen Umqualifizierung und der umsatzsteuerlichen Zwangsorganschaft ausgegangen werden. Nach den o.g. Grundsätzen der Betriebsunterbrechung besteht für diese Lösung mit ihrem Ziel der Fortführung der bisherigen Unternehmensstruktur kein Zeitdruck. Außerdem sind die Grundsätze der Betriebsunterbrechung selbst bei Übergang der Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis auf einen Dritten - den Pächter - anwendbar.

#### **bb. Die Auffassung des BFH zur endgültigen Eigenverwaltung**

Mit seiner o.g. Entscheidung vom 8. August 2013<sup>763</sup> und seinen dieses Urteil bestätigenden Entscheidungen vom 19. März 2014<sup>764</sup> und zuletzt vom 24. August

---

<sup>763</sup> BFH, Urt. v. 8.8.2013 - V R 18/13, BFHE 242, 433. Siehe dazu VI.9.1 im Ergänzungsband.

<sup>764</sup> BFH, Beschluss v. 19.3.2014 -V B 14/14, DStR 2014, 793. Siehe dazu VI.9.2 im Ergänzungsband.

2016<sup>765</sup> änderte der BFH seine ständige Rechtsprechung hinsichtlich der Beendigung der Organschaft durch die Eröffnung des vorläufigen Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Organgesellschaft durch Einsetzung eines vorläufigen „schwachen“ Insolvenzverwalters mit Zustimmungsvorbehalt. Seine Einsetzung verhindere die nunmehr nach dieser Rechtsprechung geforderte Willensdurchsetzung, weil die Geschäftsführung an das Verbot des insolvenzwidrigen Verhaltens gebunden sei. Insbesondere könne der Organträger mit diesem Zeitpunkt seinen etwaigen Ausgleichsanspruch nach §§ 73 AO, 421, 426 Abs. 1 Satz 1 BGB nicht mehr durchsetzen.

Dazu berief sich der BFH in seiner Entscheidung vom 8. August 2013<sup>766</sup> auf zwei Entscheidungen des BGH.<sup>767</sup> Daraus zog er den Schluss, *„dass der vorläufige Insolvenzverwalter wirksame rechtsgeschäftliche Verfügungen des Schuldners verhindern kann. Der Zustimmungsvorbehalt berechtigt den vorläufigen Insolvenzverwalter zwar nicht dazu, den Schuldner gegen dessen Willen zu Handlungen anzuhalten. Der vorläufige Insolvenzverwalter mit Zustimmungsvorbehalt kann aber auf die Vertragsabwicklung durch den Schuldner dadurch Einfluss nehmen, dass er Vermögensverringerungen des Schuldners durch die Erfüllung von Verbindlichkeiten im Interesse der Gleichbehandlung aller Gläubiger verhindert (BGH-Urteil vom 18. Juli 2002 IX ZR 195/01, BGHZ 151, 353, unter III.2.c bb). Wie der BGH weiter entschieden hat, **hat sich der vorläufige Insolvenzverwalter mit Zustimmungsvorbehalt am Ziel zu orientieren, die Forderungen einzelner Gläubiger nur zu erfüllen --und somit das Schuldnervermögen nur zu vermindern--**, wenn dies im Einzelfall zur Erfüllung der ihm obliegenden Aufgaben, etwa zur Fortführung des Schuldnerunternehmens, im Interesse der Gläubigersamtheit erforderlich oder wenigstens zweckmäßig erscheint. Auch der vorläufige Insolvenzverwalter mit Zustimmungsvorbehalt muss die künftige Masse sichern und erhalten. Es ist daher insbesondere nicht seine Aufgabe, einer Erfüllungshandlung des Schuldners durch seine Zustimmung Wirksamkeit zu verleihen, falls dies nicht im Interesse aller Gläubiger liegt. **Vielmehr darf er die Rechtsfolge des § 81 Abs. 1 Satz 1 InSO***

---

<sup>765</sup> BFH, Urt. v. 24.8.2016 - V R 36/15, ZIP 2016, 2487.

<sup>766</sup> BFH, Urt. v. 8.8.2013 - V R 18/13, BFHE 242, 433. Siehe dazu VI.9.1 im Ergänzungsband.

<sup>767</sup> BGH, Urt. v. 18.7.2002 - IX ZR 195/01, BGHZ 151, 353, und BGH, Urt. v. 4.11.2004 - IX ZR 22/03, BGHZ 161, 49. Die betonende Fassung erfolgte durch die Verfasserin.

*durch einen Widerspruch oder die Verweigerung der Zustimmung zu einer Genehmigung des Schuldners vorwegnehmen (BGH-Urteil vom 4. November 2004 IX ZR 22/03, BGHZ 161, 49, unter II.3.b bb (1)).“*

Dass diese Handlungspflicht des vorläufigen „schwachen“ Insolvenzverwalters mit Zustimmungsvorbehalt insbesondere den o.g. Ausgleichsanspruch betrifft, belegte der BFH damit, dass er im Beschluss vom 19. März 2014 mit einer ausführlichen Begründung diesen Ausgleichsanspruch als einfache Insolvenzforderung einordnete,<sup>768</sup> dessen Befriedigung eine zu widersprechende, weil gläubigerbenachteiligende Rechtshandlung des Schuldners sei. Wenn dieser Anspruch in der Insolvenz nicht mehr verwirklicht werden könne, entfalle auch die Organschaft: *„Führt z.B. die Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters mit allgemeinem Zustimmungsvorbehalt dazu, dass der Organträger zu einer Willensdurchsetzung in der Organschaft nicht mehr in der Lage ist und er daher den ihm gegen die Organgesellschaft zustehenden Ausgleichsanspruch aufgrund insolvenzrechtlicher Besonderheiten nicht mehr verwirklichen kann, entfällt die organisatorische Eingliederung und mithin die Organschaft (BFH-Urteil in BFHE 242, 433, BFH/NV 2013, 1747, unter II.3.b).“*

In seinen Entscheidungen vom 19. März 2014 und vom 24. August 2016 nahm der BFH zusätzlich zur Auswirkung der umsatzsteuerlichen Zwangsorganschaft bei Anordnung der Eigenverwaltung Stellung. Beiden Entscheidungen lag derselbe verkürzt wiedergegebene Sachverhalt zugrunde: Es handelt sich um eine Simultaninsolvenz aller Organgesellschaften eines Eigners, der in unterschiedlichem Umfang an der Geschäftsführung seiner insolventen Gesellschaften beteiligt ist. Aufgrund seines Insolvenzantrags wurde in allen (Einzel-)Verfahren noch am gleichen Tag im Eröffnungsbeschluss Eigenverwaltung i.S.v. § 270 Abs. 1 InsO angeordnet, derselbe Sachwalter bestellt und ein Gläubigerausschuss eingesetzt. In allen Eröffnungsbeschlüssen ist angeordnet, dass die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis gem. § 270 Abs. 1 Satz 1 InsO bei der jeweiligen Schuldnerin verbleibt und schuldbefreiende Leistungen

---

<sup>768</sup> § 55 Abs.1 InsO liegt nicht vor: Nr. 1, weil der Ausgleichsanspruch weder durch Handlung des Insolvenzverwalters noch durch Verwaltung, Verwertung oder Verteilung der Insolvenzmasse des Organträgers bzw. der Organgesellschaft begründet wurde; Nr. 2, weil kein gegenseitiger Vertrag vorliegt; Nr. 3, weil die Masse nicht bereichert ist.

nur an diese zu erfolgen haben. Das Finanzamt und der Eigner streiten sich um das Fortbestehen einer umsatzsteuerlichen Organschaft, allerdings nur für den Zeitraum nach Eröffnungsbeschluss.

Im Beschluss vom 19. März 2014<sup>769</sup> ließ es der BFH noch dahingestellt, ob die o.g. Grundsätze der Beendigung der umsatzsteuerlichen Zwangsorganschaft bei Eröffnung des vorläufigen Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Organgesellschaft durch Einsetzung eines vorläufigen „schwachen“ Insolvenzverwalters mit Zustimmungsvorbehalt auf die Eigenverwaltung übertragbar sind: *„Aufgrund dieser insolvenzrechtlichen Besonderheiten kommt es für den Fortbestand der Organschaft auch nicht darauf an, ob für die Organgesellschaft Eigenverwaltung (§ 270 InsO) angeordnet wurde und für einen im Rahmen der Eigenverwaltung tätigen Sachwalter (§ 274 InsO) besondere Befugnisse wie Kassenführung (§ 275 Abs. 2 InsO) und/oder Zustimmungsbedürftigkeit (§ 277 InsO) bestehen. Soweit demgegenüber nach dem Vorliegen derartiger Sonderrechte für den Sachwalter unterschieden und von einem Fortbestand der Organschaft für den Fall ausgegangen wird, dass Eigenverwaltung ohne Sonderbefugnisse für den Sachwalter angeordnet wird (Oberfinanzdirektion --OFD-- Hannover vom 6. August 2007 S 7105-49-StO 172, juris, Tz. 1.3.2, und dem folgend Birkenfeld, a.a.O., § 44 Rz 423; Meyer in Offerhaus/Söhn/Lange, § 2 UStG Rz 97, und Schmittmann, ZSteu 2007, 192) erfolgt dies ohne Berücksichtigung des insolvenzrechtlichen Einzelverfahrensgrundsatzes (vgl. oben II.3.).“* Dabei bedeutet der Einzelverfahrensgrundsatz, dass auch in einem Konzern die Vermögensmassen insolvenzfähiger Gesellschaften und Personen trotz konzernmäßigen Verbundes getrennt abzuwickeln sind.

Dieses Ergebnis bestätigt der BFH in seinem Urteil vom 15. Dezember 2016.<sup>770</sup> Zunächst bestätigt der BFH, dass für die Frage der Beendigung der umsatzsteuerlichen Organschaft wegen des eben genannten Einzelverfahrensgrundsätze die parallele amtsgerichtliche Anordnung für die Rechtsfrage irrelevant ist: *„Die Vermögensmassen insolvenzfähiger Gesellschaften und Personen sind dementsprechend trotz konzernmäßigen Verbundes getrennt*

---

<sup>769</sup> So BFH, Beschluss v. 19.3.2014 - V B 14/14, DStR 2014, 793. Siehe dazu VI.9.2 im Ergänzungsband.

<sup>770</sup> BFH, Urt. v. 15.12.2016 - V R 14/16, ZInsO 2017, 661.

*abzuwickeln, so dass es keine Konzerninsolvenz gibt (Peters in Münchener Kommentar zur Insolvenzordnung, 3. Aufl., 2013, § 35 Rz 72; vgl. Ehrlicke in Jaeger, Insolvenzordnung, 2004, § 11 Rz 32).“*

Zudem begründete der BFH die Beendigung der umsatzsteuerlichen Organschaft diesmal - im Gegensatz zu allen bisherigen Urteilen zu den Auswirkungen von Anordnungen der vorläufigen bzw. endgültigen Insolvenz- bzw. Eigenverwaltung - nicht mit dem Entfallen der organisatorischen Eingliederung, sondern mit dem Entfallen der finanziellen Eingliederung und der darauf basierenden organisatorischen Eingliederung: *„Unabhängig von den Verhältnissen beim Organträger endet die Organschaft jedenfalls mit der Insolvenzeröffnung bei der Organgesellschaft, da zu diesem Zeitpunkt die finanzielle Eingliederung entfällt (zur Beendigung bereits mit Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters, vgl. BFH-Urteile vom 8. August 2013 V R 18/13, BFHE 242, 433, und vom 24. August 2016 V R 36/15, BFH/NV 2017, 242). Die Organschaft setzt nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG insbesondere eine Eingliederung in finanzieller Hinsicht voraus. **Der Organträger muss finanziell in der Weise an der Organgesellschaft beteiligt sein, dass er seinen Willen durch Mehrheitsbeschluss in der Gesellschafterversammlung durchsetzen kann** (BFH-Urteile vom 22. November 2001 V R 50/00, BFHE 197, 319, BStBl II 2002, 167, unter II.1.a; in BFHE 210, 167, BStBl II 2005, 671, unter II.2.a dd; vom 30. April 2009 V R 3/08, BFHE 226, 144, BStBl II 2013, 873, unter II.2.b aa; vom 22. April 2010 V R 9/09, BFHE 229, 433, BStBl II 2011, 597, unter II.2.; vom 1. Dezember 2010 XI R 43/08, BFHE 232, 550, BStBl II 2011, 600, unter II.2.; vom 7. Juli 2011 V R 53/10, BFHE 234, 548, BStBl II 2013, 218, unter II.2.a, und in BFHE 242, 433, unter II.2.a). Maßgeblich ist hierfür die "Stimmenmehrheit" (BFH-Urteil in BFHE 210, 167, BStBl II 2005, 671, unter II.2.a dd) und damit eine Mehrheit der Stimmrechte aus den Anteilen an der Organgesellschaft von über 50 v.H. der gesamten Stimmrechte, sofern keine höhere qualifizierte Mehrheit für Beschlüsse in der Organgesellschaft erforderlich ist (BFH-Urteil in BFHE 197, 319, BStBl II 2002, 167, unter II.1.a). Die finanzielle Eingliederung ist nicht Selbstzweck, sondern stellt sicher, dass eine Person nur dann Organträger einer juristischen Person sein kann, wenn sie die gesellschaftsrechtlichen Beteiligungsrechte gegenüber den Geschäftsführungs- oder Aufsichtsorganen der juristischen Person ausüben kann. Sie ist somit die*

*Grundlage dafür, dass für den Organträger aufgrund der Gesamtheit der Eingliederungsvoraussetzungen eine Durchgriffsmöglichkeit auf die Organgesellschaft besteht, die es dem Organträger ermöglicht, die ihm nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG zugeordnete Verantwortung für die Besteuerung der Umsatztätigkeit des gesamten Organkreises zu übernehmen (BFH-Urteil in BFHE 252, 158, unter II.1.a dd (2)). **Dementsprechend setzt die organisatorische Eingliederung voraus, dass der Organträger die mit der finanziellen Eingliederung verbundene Möglichkeit der Beherrschung der Tochtergesellschaft in der laufenden Geschäftsführung wahrnimmt, wobei er die Organgesellschaft durch die Art und Weise der Geschäftsführung beherrschen muss (ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil in BFHE 252, 158, unter II.2.a).***<sup>771</sup>

Diese finanzielle Eingliederung ist mit Anordnung der Eigenverwaltung nach §§ 270ff. InsO entfallen. Zwar ist es den Gesellschaftern der in Insolvenz befindlichen Betriebsgesellschaft immer noch möglich, Mehrheitsbeschlüsse zu fassen. Diesen kommt aber wegen § 276a InsO (beschränkter Einfluss der Gesellschaftsorgane während der Eigenverwaltung gem. §§ 270ff. BGB) keine Bedeutung mehr zu. Es wäre sinnlos, für die „finanzielle Eingliederung allein auf die rechtliche Möglichkeit zur Fassung von Mehrheitsbeschlüssen" abzustellen, da die finanzielle Eingliederung die Durchsetzbarkeit von Beschlüssen erfordert: „§ 276a InsO entzieht der für die Organschaft erforderlichen finanziellen Eingliederung die Grundlage. Denn die Überwachungsorgane haben bei der Eigenverwaltung keine weiter gehenden Einflussmöglichkeiten auf die Geschäftsführung als im Falle der Fremdverwaltung durch den Insolvenzverwalter (BTDrucks 17/5712, S. 63; Klöhn, Münchener Kommentar zur Insolvenzordnung, 3. Aufl., 2014, § 276a, Rz 4). Die Überwachung obliegt bei der Eigenverwaltung stattdessen dem Sachwalter, dem Gläubigerausschuss und der Gläubigerversammlung. Zusätzliche Eingriffsmöglichkeiten von Aufsichtsrat oder Gesellschafterversammlung könnten in dieser Situation "wenig nützen, wohl aber hemmend und blockierend wirken" (Landfermann in: Kayser/Thole, Heidelberger Kommentar zur Insolvenzordnung, 8. Aufl., 2016, § 276a, Rz 3). **Die durch § 276a InsO angeordnete Beschränkung der Organkompetenzen (Klöhn, a.a.O., Rz 12) führt zu einer Gleichbehandlung**

---

<sup>771</sup> Die Fettungen stammen von der Verfasserin.

**von Fremd- und Eigenverwaltung (Klöhn, a.a.O., Rz 5).**<sup>772</sup> Das durch § 276a InsO angeordnete Verbot der Einflussnahme umfasst nicht nur unmittelbare Einwirkungen, sondern auch mittelbare, wie Einsichts- und Informationsrechte, um einen unbeeinflussten Zustand herzustellen, mithin die Unabhängigkeit der Geschäftsleitung von den Organen der Gesellschaft zu sichern (Zipperer in Uhlenbruck, a.a.O., § 276a, Rz 6).“ Damit entzieht § 276a InsO der für die Organschaft erforderlichen finanziellen Eingliederung und der darauf basierenden organisatorischen Eingliederung die Grundlage.

Folgerichtig kommt der BFH im Ergebnis zu einer typisierenden Generalisierung mit Hilfe der insolvenzrechtlichen Grenzen des Organträgers im Eröffnungsverfahren: Auch bei Eigenverwaltung besteht keine Durchsetzungsmacht. Insofern handelt es sich im Ergebnis um ein klarstellendes Urteil.<sup>773</sup>

Daraus ergeben sich drei Schlussfolgerungen hinsichtlich der Beendigung der umsatzsteuerlichen Organschaft:

- Es gibt keine Konzerninsolvenz. Daran hat sich auch durch die Reform des Konzerninsolvenzrechts nichts geändert: „*Weder werden die Insolvenzverfahren der einzelnen konzernangehörigen Unternehmen als solche zusammengefasst, noch - und erst recht nicht - werden die Vermögensmassen der einzelnen Gesellschaften zusammengefasst. Das entspricht der Selbstständigkeit juristischer Personen auch im Konzern. Würde man anders vorgehen, ... würde die Möglichkeit der Kreditvergabe an die einzelnen Gesellschaften nachhaltig beeinträchtigt. Denn als Gläubiger braucht man Berechenbarkeit, und das heißt auch: Man muss vorher wissen, mit wem man nachher in einem Boot sitzt, wenn die Mittel des Kreditnehmers nicht mehr reichen.*“<sup>774</sup> Das neue Konzerninsolvenzrecht führt nicht zu einer „Massekonsolidierung“, sondern nur zu einer „Verfahrenskonsolidierung“.<sup>775</sup>

---

<sup>772</sup> Die Fettaugung stammt von der Verfasserin.

<sup>773</sup> Zu Hinweisen auf Stellungnahmen zu diesem Urteil vgl. Hasbach, ZInsO 2017, 914ff. (915 Fn. 6 und 7).

<sup>774</sup> So MDB Hirte, Auszug aus der Rede am 9.3.2017 zum Gesetzesentwurf (BT-Plenarprotokoll 18/221, S. 22345 - 22347).

<sup>775</sup> So bereits Möhlenkamp/Möhlenkamp, DStR 2014, 1357ff. (1360) und Mock, DB 2017, 951ff. (957).

- „Auf die Frage, ob ein Ausgleichsanspruch des Organträgers gegen die Organgesellschaft in der Insolvenz der Organgesellschaft Masseverbindlichkeit ist (vgl. hierzu BFH-Beschluss vom 19. März 2014 V B 14/14, BFHE 244, 156, unter II.4.b bb), kommt es somit nicht mehr an.“<sup>776</sup>
- Es stellt sich die Frage, inwieweit diese Urteile eine Schlussfolgerung für die Beendigung der klassischen Betriebsaufspaltung mit ihren steuerrechtlichen Konsequenzen der ertragsteuerlichen Umqualifizierung und der umsatzsteuerlichen Zwangsorganshaft mit Wirksamwerden der Anordnung der Bestellung eines vorläufigen schwachen Insolvenzverwalters ohne Zustimmungsvorbehalt bzw. des vorläufigen Eigenverwalters zulassen.<sup>777</sup> Denn nach den Aussagen des BFH zu den Auswirkungen der sog. schwachen vorläufigen Insolvenzverwaltung mit Zustimmungsvorbehalt und die Anordnung der Eigenverwaltung auf die umsatzsteuerliche Zwangsorganshaft könnte die Übertragung auf die vorläufige schwache Insolvenzverwaltung ohne Zustimmungsvorbehalt und die vorläufige Eigenverwaltung folgerichtig sein.

### **cc. Die Gegenauffassung des FG Hessen**

Auch in der Entscheidung des FG Hessen vom 15. Februar 2016<sup>778</sup> geht es um die Konzerninsolvenz, die den beiden Entscheidungen des BFH zugrunde lag. Im Ergebnis hält das FG Hessen entgegen der Auffassung des BFH in seinem Beschluss vom 19. März 2014 die Organshaft in diesem Fall für nicht beendet. Es sei für das Problem nicht erheblich, dass das FG Hessen den Ausgleichsanspruch gem. §§ 73 AO, 421, 426 BGB mit gleichfalls ausführlicher Begründung entgegen der Auffassung des BGH als eine Masseverbindlichkeit gem. § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO einordnet.

Entscheidend ist, dass das FG Hessen in diesem Einzelfall im Wesentlichen die Eingliederungsmerkmale einer Zwangsorganshaft durchprüft und dabei das

<sup>776</sup> BFH, Urt. v. 15.12.2016 - V R 14/16, ZInsO 2017, 661.

<sup>777</sup> Zu dieser Fragestellung kommt auch Hasbach, ZInsO 2017, 914ff. (915, 917ff.). Bereits in seinem Beitrag MwStR 2016, 262ff. (269 Zwischenfazit, 270 Fazit) kommt er zu dem Ergebnis, dass sowohl bei Anordnung der vorläufigen als auch der endgültigen Eigenverwaltung die Organshaft beendet wird, weil „der Organträger nicht in der Lage ist, seine ihm aufgrund der Organshaft zustehenden Ausgleichsansprüche durchzusetzen, so dass er seiner Funktion als Steuereinnahmer nicht mehr nachkommen kann. Dabei kommt es auf eine rechtliche Durchsetzbarkeit an.“ A.A.: Gluth, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, §15 EStG Rn. 836.

<sup>778</sup> FG Hessen, Urt. v. 15.2.2016 - 6 K 2013/12, ZInsO 2016, 1713, m. Anm. Wagner/Fuchs.

Verhältnis des endgültigen Eigenverwalters zum Sachwalter anders bewertet. Damit sind in der Begründung des FG Hessen die spezifischen Ausgestaltungen der Geschäftsführung in den einzelnen Organgesellschaften und der vorläufigen und endgültigen Eigenverwaltung entscheidend.

Nach Auffassung des FG Hessen ändere sich an der wirtschaftlichen Eingliederung selbst durch die Insolvenzeröffnung nichts, solange die Insolvenzschuldner in den einzelnen Verfahren nicht ihre werbende Tätigkeit einstellen. Mindestumsätze seien nicht erforderlich.

Auch die finanzielle Eingliederung werde nicht berührt. Denn die kapitalmäßige Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft bleibe unverändert und mit ihr auch die grundsätzliche rechtliche Möglichkeit, den Willen im Wege des Mehrheitsbeschlusses in der Gesellschafterversammlung der jeweiligen Organgesellschaft durchzusetzen.

Schließlich sei auch die organisatorische Eingliederung trotz des Insolvenzverfahrens gegeben. Denn die Möglichkeit der Beherrschung der Tochtergesellschaften in der laufenden Geschäftsbeziehungen lägen wegen der z.T. bestehenden Personenidentität in den Geschäftsführungsorganen zweier Gesellschaften und im Übrigen wegen der (teilweise) personellen Verflechtungen, u.a. über leitende Mitarbeiter des Organträgers, in den Geschäftsführungsorganen vor. Insgesamt ergäbe sich ein umfassendes Weisungsrecht mit Durchsetzungsqualität.

Dieses sei auch nicht durch die Anordnungen des Insolvenzgerichts eingeschränkt worden: *„Ausgehend vom Grundsatz, dass die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis über die Gegenstände der Insolvenzmasse beim Schuldner verbleibt (§ 270 Abs. 1 Satz 1 InsO) und die Klägerin daher dem Grunde nach tatsächlich dazu in der Lage ist, über die Geschäftsführung der Tochtergesellschaften bei diesen ihren Willen durchzusetzen, hatten insbesondere die dem Sachwalter im vorliegenden Einzelfall eingeräumten Befugnisse auch keinen Umfang erreicht, bei dem nach einer Gesamtbetrachtung die erforderliche Möglichkeit zur Willensdurchsetzung nicht mehr in hinreichendem Maße*

*gewährleistet war. ... Dabei darf nicht unberücksichtigt bleiben, dass die Befugnisse des Sachwalters – und auch die des Gläubigerausschusses – im Regelfall auf das Innenverhältnis beschränkt sind. ... Zumindest wenn – wie hier – der Sachwalter den Zahlungsverkehr nicht an sich gezogen hat, ist vom Fortbestehen einer organisatorischen Eingliederung ... auszugehen (so auch Beck, MwStR 2014, 359, 367; Birkenfeld, in: Birkenfeld/Wäger, USt-Handbuch, Stand Oktober 2011, § 44 Rn. 423; Meyer, in: Offerhaus/Söhn/Lange, UStG, Stand Juli 2011, § 2 rn. 97 und Schmittmann, ZSteu 2007, 191; OFD Hannover v. 6.8.2007 – S 7105-49-StO 172, UR 2007, 867; a.A. FK-InsO/Foltis, a.a.O., § 270 Rn. 11; Kahlert/Schmidt, DStR 2014, 415, 419).“*

Das FG Hessen kommt also - unter Berufung auf die zu dieser Frage dem BGH entgegenstehende Auffassung im Schrifttum - zu dem Schluss, dass dem Schuldner im vorliegenden Fall zwar gewisse Obliegenheiten im Verhältnis zum Sachwalter und zum Gläubigerausschuss treffen, dass diese aber nicht ausreichen, die organisatorische Eingliederung zu verneinen, und dass damit ist zumindest bei Bestellung eines nur mit Aufsicht und Kontrolle beauftragten Sachwalters bei Anordnung einer Eigenverwaltung von einer Nichtbeendigung der Zwangsorganschaft auszugehen.

#### **dd. Stellungnahme**

##### **aaa. Zur Relevanz der jeweiligen Verfahrensart**

Zur Beendigung der klassischen Betriebsaufspaltung mit ihren steuerrechtlichen Konsequenzen der ertragsteuerlichen Umqualifizierung und der umsatzsteuerlichen Zwangsorganschaft bei vorläufiger Insolvenzverwaltung ohne Zustimmungsvorbehalt bzw. bei vorläufiger und endgültiger Eigenverwaltung bieten sich drei Lösungen an:

- Man könnte analog zur Rechtsprechung der unterbrochenen Betriebsaufspaltung von einer Fortsetzung der Umqualifizierung und Zwangsorganschaft ausgehen, bis feststellbar ist, dass die bisherige Unternehmensstruktur nicht länger aufrecht zu erhalten ist. Erst wenn ein mögliches Insolvenzplanverfahren scheitert oder im Insolvenzplan sich die Gesellschafterstruktur i.S.e. personellen Entflechtung ändert (§ 225a InsO) oder eine sanierende Übertragung auf den bzw. die Eigner i.S.d. Fortführungsoption nicht umsetzbar ist, ist von einer Beendigung der

ertragsteuerlichen Umqualifizierung und der umsatzsteuerlichen Zwangsorganschaft auszugehen. Dazu gibt gerade der Ausgangsfall des FG Hessen Anlass, weil das Insolvenzgericht nach Bestätigung des Insolvenzplans das Verfahren letztendlich aufgehoben hat.<sup>779</sup>

- Man könnte mit dem FG Hessen den jeweiligen Einzelfall bei der vorläufigen Insolvenzverwaltung ohne Zustimmungsvorbehalt bzw. einer vorläufigen und endgültigen Eigenverwaltung im Hinblick auf die personelle Entflechtung bzw. organisatorische Entgliederung bewerten,<sup>780</sup> insbesondere wenn man an den sog. starken vorläufigen Eigenverwalter im Schutzschirmverfahren mit Masseverbindlichkeitsbefugnis denkt, oder
- man könnte zu einer typisierenden Generalisierung kommen wie der BFH.

Aber eine Geschäftsführung ohne Einbindung in das Insolvenzrecht ist immer etwas anderes wie eine Geschäftsführung mit Einbindung in das Insolvenzrecht. Es geht nicht nur darum, wie wenig die bisherige Unternehmens-/Geschäftsführung aufgrund der ihr verbleibenden Verwaltungs- und Verfügungsmacht im Außenverhältnis eingeschränkt ist. Entscheidend ist, wer sich bei einer Interessenkollision zwischen Sicherung und Vermehrung der Insolvenzmasse und den wirtschaftlichen Interessen des bzw. der Eigner durchsetzen kann bzw. muss.

Dabei haben Geschäftsführer im Eröffnungsverfahren und Eigenverwalter in jeder Verfahrenssituation - also sowohl im Eröffnungsverfahren wie nach Eröffnung - ihr Verhalten an der Sicherung der künftigen Masse auszurichten (sog. Vorrang der Massesicherungspflicht).<sup>781</sup> Darum widerspricht das insolvenzrechtliche Pflichtenprogramm der verwaltenden Geschäftsführung grundsätzlich im Konfliktfall einer Willensdurchsetzung durch den Organträger.<sup>782</sup>

---

<sup>779</sup> Diese Sachverhaltsergänzung geben Möhlenkamp/Möhlenkamp, DStR 2014, 1357ff. (1360) mit einem Verweis (Fn. 56) auf den ausführlichen Sachverhalt der Vorinstanz, FG Hessen, Beschluss v. 6.11.2013 - 6 V 2469, DStR 2014, 415, dem allerdings diese Ergänzung nicht zu entnehmen ist.

<sup>780</sup> So Maus, GmbHR 2005, 859ff. (862) m.w.N., indem er auf die verschiedenartigen Einschränkungsmöglichkeiten der Verwaltungs- und Verfügungsmacht durch den vorläufigen bzw. endgültigen Sachwalter eingeht. So auch Zeeck, KTS 2006, 407ff. (415); Waza, in: Waza/Uhländer/Schmittmann, Insolvenzen und Steuern, S. 894.

<sup>781</sup> So auch Kahlert, DStR 2014, 73ff. (74) und ZIP, 2348ff. (2349f.) und Anm. zum Beschluss des FG Hessen, DStR 2014, 419.

<sup>782</sup> So auch FG Münster, Urt. v. 7.9.2017 - 5 K 3123/15 U, Revision zugelassen; Geiwitz, in Festschrift für Siegfried Beck zum 70. Geburtstag, S. 179ff. (187); Lenger/Khanian, NZI 2014, 385ff. (387f.); Kahlert, DStR 2014, 73ff. (74) und Anm. zum Beschluss des FG Hessen, DStR 2014, 419; Beinert/Nees, in: Prinz/Witt, S. 504; Hasbach, ZInsO 2017, 914ff. (917ff.), der insbesondere die vorläufige Eigenverwaltung aufgrund der Aussagekraft von § 276a InsO als originäres

Der Schuldner behält durch den konstitutiven Akt der Anordnung der vorläufigen Insolvenzverwaltung ohne Zustimmungsvorbehalt bzw. der Eigenverwaltung die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis über die Masse in erster Linie, um sie i.S.d. Gläubigergleichbehandlung zu sichern. „Die Geschäftsführung ist in dieser Situation alleinig an den schutzwürdigen Interessen der Gläubiger auszurichten.“<sup>783</sup> „Das insolvenzrechtliche Pflichtengefüge, das eine gleichmäßige Gläubigerbefriedigung vorsieht, ist auch in diesem Fall beachtlich und verträgt sich nicht mit einer Willensdurchsetzung des Organträgers.“<sup>784</sup> Folgerichtig weisen Lenger/Khanian<sup>785</sup> darauf hin, dass selbst eine erfolgte Zustimmung des vorläufigen „schwachen“ Insolvenzverwalters mit Zustimmungsvorbehalt zur Zahlung des Ausgleichsanspruchs nach §§ 73, 44 AO, 421, 426 BGB nichtig wäre, weil diese Zustimmung als insolvenzwidrig und damit unwirksam einzuordnen sei.

Deutlich wird die Einbindung der Geschäftsführung mit einem vorläufigen Insolvenzverwalter ohne Zustimmungsvorbehalt bzw. der eigenverwaltenden Geschäftsführung mit dem vorrangigen Ziel der gesicherten, höchstmöglichen Insolvenzmasse, wenn bei dem Ziel einer Betriebsfortführung i.S.e. Erhaltung der bisherigen Unternehmensstruktur eine vergleichende Gläubigerbefriedigungserfolgsrechnung zu den Alternativlösungen Insolvenzplan und übertragende Sanierung an die Eigner, trotzdem auch eine übertragende Sanierung an zu ermittelnde Dritte und die Liquidation erarbeitet werden muss.<sup>786</sup> Auch eine Geschäftsführung mit einem vorläufigen Insolvenzverwalter ohne Zustimmungsvorbehalt bzw. die eigenverwaltende Geschäftsführung hat nicht das Recht, ausschließlich die Sanierungsinsolvenz mit dem eindimensionalen Ziel der Erhaltung der bisherigen Unternehmensstruktur zu betreiben.

---

Kappungsereignis für die Zwangsorganschaft bejaht; a. A. Möhlenkamp/Möhlenkamp, DStR 2014, 1357ff. (1361ff. mit mehreren Einwänden), der diese Aussagekraft von § 276a InsO ablehnt (1362f.); a.A. auch Wäger, UR 2014, 81ff. (91f.), nach dem die insolvenzrechtliche Pflichtenbindung nicht für eine Beendigung der organisatorischen Eingliederung ausreichen soll; a.A. auch Schnarrenberger, Die umsatzsteuerliche Organschaft, S. 214 und Wagner/Fuchs, BB 2017, 2202ff. (2207f.) hinsichtlich der vorläufigen Insolvenzverwaltung ohne Zustimmungsvorbehalt wegen der unabhängigen Verfügungsbefugnis des Schuldners. Hinsichtlich der Eigenverwaltung für eine je nach Sachwalterbefugnis differenzierende Lösung Maus, GmbHR 2005, 859ff. (862).

<sup>783</sup> Buchalik, in: H/W/F-InsO, § 276a Rn. 5.

<sup>784</sup> Beinert/Nees, in: Prinz/Witt, S. 504.

<sup>785</sup> Lenger/Khanian, NZI 2014, 385ff. (387).

<sup>786</sup> AG Hamburg, Beschluss v. 20.5.2014 - 67c IN 232/13, ZIP 2014, 1601, zum Mindestinhalt eines Insolvenzplans.

Folgerichtig sind die Urteile, die zur Aufhebung der (vorläufigen) Eigenverwaltung führten.<sup>787</sup> Jede Bevorzugung der Eigner wäre in jedem Konfliktfall insolvenzwidrig, haftungsbedroht und wegen Untreue strafbarkeitsbedroht.

Die Willensdurchsetzungsfähigkeit des bzw. der Eigner einer klassischen Betriebsaufspaltung endet darum bei jeder Art eines Eröffnungsverfahrens, selbst wenn der bzw. die Eigner alleingeschäftsführend tätig sind. Und damit enden die umsatzsteuerliche Organschaft wegen der organisatorischen Entgliederung und die klassische Betriebsaufspaltung wegen der personellen Entflechtung. Auch für die Grundsätze der Betriebsunterbrechung ist dann kein Raum mehr. Sie knüpft an den freien Aufgabewillen der Eigner an, der aber mit dem Eintreten in ein Insolvenzverfahren verdrängt worden ist.

Auch mit § 276a InsO wollte der Gesetzgeber eine klare Abgrenzung zwischen Gesellschafts- und Insolvenzrecht anzeigen: *„Grundgedanke der Regelung ist, dass die Überwachungsorgane bei Eigenverwaltung im Wesentlichen keine weiter gehenden Einflussmöglichkeiten auf die Geschäftsführung haben sollen als in dem Fall, dass ein Insolvenzverwalter bestellt ist. Die Führung der Geschäfte ist in dieser Situation an den Interessen der Gläubiger auszurichten; Sachwalter, Gläubigerausschuss und Gläubigerversammlung überwachen die wirtschaftlichen Entscheidungen der Geschäftsleitung. Eine zusätzliche Überwachung durch die Organe des Schuldners erscheint nicht erforderlich. Zusätzliche Einwirkungsmöglichkeiten von Aufsichtsrat oder Gesellschafterversammlung auf*

---

<sup>787</sup> Z.B. die Gefahr weiterer vermögensmäßiger Auszehrung durch Honorare (AG Essen, Beschluss v. 3.2.2015 - 163 IN 14/15, ZInsO 2015, 700), ggf. durch parallele Versilberung des letzten Inventars, unter dem Deckmantel der Sanierung; die Gefahr von Verfahrensverzögerungen oder sogar Gläubigerungleichbehandlung (AG Köln, Beschluss v. 15.12.2014 - 74 IN 152/12, ZInsO 2015, 282); die Gefahr schlechterer wirtschaftlicher Ergebnisse wegen erkennbarer Uneinigkeit zwischen den Gesellschafter-Geschäftsführern (AG Mannheim, Beschluss v. 21.2.2014 - 4 IN 115/14, NZI 2014, 412); die Gefahr von Ungeeignetheit der Geschäftsführung aufgrund der Mängel des Insolvenzantrags (AG Homburg, Beschluss v. 19.12.2013 - 67c IN 501/13, NZI 2013, 903); folgerichtig prüft das AG Hamburg im Rahmen seiner Ermittlungspflicht, ob der Antragsteller geeignet (charakterliche, betriebswirtschaftliche und kommunikative Kompetenz) und insbesondere den rechtlichen Anforderungen gewachsen ist (AG Hamburg, Beschluss v. 9.12.2013 - 67c IN 501/13, BB 2014, 150). Und das AG Cottbus bewertet insbesondere, ob die Geschäftsführung ihren Auskunftspflichten gegenüber dem Sachwalter und Insolvenzgericht nachkommt (AG Cottbus, Beschluss v. 1.10.2015 - 63 IN 231/15, ZInsO 2016, 115).

*die Geschäftsführung können in dieser Situation wenig nützen, wohl aber hemmend und blockierend wirken.*“<sup>788</sup>

Zwar ist die Anwendung von § 276a InsO auch im Eröffnungsverfahren umstritten,<sup>789</sup> aber nach hier vertretener Meinung ist § 276a InsO auch während der vorläufigen Eigenverwaltung anzuwenden. Denn die Durchführung eines vorläufigen Eigenverwaltungsverfahrens darf gegenüber der Durchführung eines Regelinsolvenzverfahrens in keinem Verfahrensstadium zu Nachteilen für die Insolvenzmasse führen.

Und darum ist nach hier vertretener Ansicht § 276a InsO ein weiteres, sich aus den Sonderregelungen der Eigenverwaltung ergebendes Argument für eine deckungsgleiche Lösung der Beendigung der Zwangsorganschaft und der klassischen Betriebsaufspaltung sowohl bei der Anordnung der vorläufigen und endgültigen Insolvenzverwaltung als auch bei der Anordnung der vorläufigen und endgültigen Eigenverwaltung. Es wird der gesetzgeberische Wille deutlich, bereits im Eröffnungsverfahren die Einflussmöglichkeiten der Gesellschafter/Eigner zurückzudrängen.

### **bbb. Zur Relevanz zukünftiger Gesetzesreformen**

Sollte es dem deutschen Gesetzgeber bei der Einführung eines vorinsolvenzlichen Sanierungsverfahrens als vernünftig erscheinen, bei der Umsetzung der EU-Richtlinie dem insolvenzrechtlichen Schutzsystem der §§ 39 Abs. 1 Nr. 5, 44a, 135 Abs. 1, 2 und 3, 143 InsO auch im vorinsolvenzrechtlichen Sanierungsverfahren für „alte“ Wirtschafts- und Finanzierungshilfen Geltung zu verschaffen, wäre das für die Frage der Beendigung der Betriebsaufspaltung irrelevant. Denn dieses Verfahren hat gerade den Sinn, zwar die Schuldenstruktur

---

<sup>788</sup> Entwurf eines Gesetzes zur weiteren Erleichterung der Sanierung von Unternehmen, BT-Drucks. 17/5712, S. 42.

<sup>789</sup> Für eine Anwendbarkeit Hasbach, ZInsO 2017, 914ff. (918); Ströhm/Längsfeld, NZI 2013, 271ff. (273f.); Brinkmann, DB 2012, 1369ff. (Fn. 50): „§ 276a InsO ist im Eröffnungsverfahren bei Einsetzung eines vorläufigen Sachwalters entsprechend anzuwenden. Bei seiner Nichtnennung in § 270a InsO handelt es sich um eine (planwidrige) Regelungslücke. Die Anwendung ist gerechtfertigt, da schon im Eröffnungsverfahren gesichert sein muss, dass die Entscheidungen im Interesse der Insolvenzgläubiger und nicht der Gesellschafter getroffen werden.“ Gegen eine Anwendbarkeit Klöhn, in: MK-InsO, § 276a Rn. 18; Undritz, in: Schmidt-K-InsO, § 276a Rn. 3; Zipperer, in: Uhlenbruck-K-InsO, § 276a Rn. 4; Möhlenkamp/Möhlenkamp, DStR 2014, 1357ff. (1362f.); Wagner/Fuchs, BB 2017, 2202ff. (2208).

zu verändern, aber nicht die Unternehmensstruktur. Es gilt noch nicht das Insolvenzrecht. Es käme nicht zu einer Beendigung der klassischen Betriebsaufspaltung mit ihren steuerrechtlichen Konsequenzen der Beendigung der ertragsteuerlichen Umqualifizierung und der Beendigung der umsatzsteuerlichen Zwangsorganschaft.

Sollte eines Tages der o.g. Gesetzesvorschlag zu § 135 Abs. 3 InsO Wirklichkeit werden, würden nach der absehbaren Rechtsprechung des BFH auch in diesen Fällen bei einer Anordnung des Eröffnungsverfahrens sowohl für die ertragsteuerliche Umqualifizierung als auch für die umsatzsteuerliche Zwangsorganschaft eine zusätzliche Beendigungsbegründung eintreten, weil dadurch, dass der für die Betriebsfortführung der insolventen Betriebsgesellschaft zur Verfügung gestellte Nutzungsgegenstand mit der Insolvenzeröffnung in die Insolvenzmasse fiel und eine Nichtnutzbarmachung dieser Anreicherung der Insolvenzmasse insolvenzwidrig wäre. Damit würde zwangsläufig eine sachliche Entflechtung durch Beendigung der Nutzungsüberlassung und parallel eine wirtschaftliche Entgliederung bereits im Eröffnungsverfahren eintreten. Es wäre den Eignern nicht mehr möglich, die bisherige Unternehmensstruktur einer klassischen Betriebsaufspaltung aufrecht zu erhalten. Die wirtschaftliche Ausrichtung hat wegen der Sicherungsaufgabe der vorläufigen Verwaltung im Eröffnungsverfahren eine andere, neue Zielrichtung.

## **II. Die Rechtsfolgen der Beendigung der Betriebsaufspaltung**

### **1. Drohende Aufgabegewinne**

#### **a) Allgemeines**

Konsequenz einer Beendigung der Betriebsaufspaltung ist immer, dass das Betriebsvermögen der Besitzgesellschaft in das Privatvermögen der Eigner überführt wird, weil die Beendigung der Betriebsaufspaltung zur Aufgabe des Gewerbebetriebs auch der Besitzgesellschaft führt.<sup>790</sup> Es kommt zu einer Zwangsprivatisierung des Betriebsvermögens der Besitzgesellschaft. Der Aufgabegewinn ist nach §§ 17 Abs. 4 i.V.m. Abs. 1, 16 Abs. 3 EStG zu ermitteln, wenn der Anteilseigner zu einem Prozent oder mehr an einer Kapitalgesellschaft

---

<sup>790</sup> BFH, Urt. v. 23.4.1996 - VIII R 13/95, BStBl II 1998, 325; Urt. v. 19.12.2007 - I R 111/05, BStBl. II 2008, 536; dazu Dehmer, Betriebsaufspaltung, S. 163ff.

beteiligt ist. Denn die Rechtsfolgen einer Veräußerung kommen auch bei einer Auflösung einer Kapitalgesellschaft infolge Insolvenz zur Anwendung (§ 17 Abs. 4 EStG).

Darum ist zunächst die Summe der Veräußerungserlöse der im Rahmen der Betriebsaufgabe veräußerten Wirtschaftsgüter und der gemeine Wert der nicht veräußerten, in das Privatvermögen überführten Wirtschaftsgüter anzusetzen. Dieser Betrag ist dem Buchwert des Betriebsvermögens im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe gegenüberzustellen. Der Unterschied zwischen diesen Werten ergibt - abzüglich etwaiger Aufgabe- und Veräußerungskosten - den Aufgabegewinn.<sup>791</sup>

Gegebenenfalls sind - neben den bereits berücksichtigten im Zusammenhang mit der Auflösung entstandenen Auflösungskosten des bzw. der Eigner - die Aufwendungen für den Erwerb der Gesellschaftsanteile und die nachträglichen Anschaffungskosten wie verdeckte Einlagen sowie Aufwendungen auf die Beteiligung, wenn sie durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind (§ 17 Abs. 2 EStG) zu berücksichtigen.<sup>792</sup>

Diese Rechtsfolgen gelten auch, wenn die klassische Betriebsaufspaltung durch die Einleitung eines Insolvenzverfahrens im o.g. Sinne beendet wird. In der Insolvenz besteht also für die Eigner die Gefahr einer steuerlichen/finanziellen Belastung. Dehmer spricht von einer Zwangsrealisierung stiller Reserven.<sup>793</sup> Dieser Aufgabegewinn unterliegt dem Teileinkünfteverfahren, d.h. 40 % sind nach § 3 Nr. 40 Buchst. c EStG steuerfrei.

Die Aufgabegewinne gehören gem. § 17 EStG zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb. Trotz der Gleichstellung zu den Einkünften nach § 15 EStG ist auf die Aufgabegewinne im Gegensatz zu den laufenden Gewinnen grundsätzlich keine

---

<sup>791</sup> BFH, Urt. v. 2.2.1990 - III R 173/86, BStBl II 1990 II, 497.

<sup>792</sup> Auflösungsverlust ist nach § 17 Abs. 4 Satz 1 und 2 EStG i. V. mit § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG (Umkehrschluss) der Betrag, um den die Summe aus Anschaffungs- und Veräußerungs- bzw. Auflösungskosten den gemeinen Wert des dem Anteilseigner zurückgezählten Vermögens der Kapitalgesellschaft übersteigt (vgl. BFH, Urt. v. 29.5.2008 - IX R 62/05, BStBl 2008 II, 856).

<sup>793</sup> Dehmer, Betriebsaufspaltung, S. 185.

Gewerbsteuer zu bezahlen.<sup>794</sup> Der Grund besteht darin, dass die Aufgabegewinne keine Gewinne des täglichen operativen Geschäfts sind.

## **b) Besondere Probleme in der Insolvenz**

### **aa. Die Anerkennung von ausgefallenen Gesellschafterdarlehen als Anschaffungskosten**

Bei den möglichen mit dem Aufgabegewinn zu verrechnenden Anschaffungskosten geht es immer wieder um die im zivilrechtlichen Teil der Arbeit dargestellten verlorenen Finanzierungshilfen. Nach der bisherigen Rechtsprechung hat der BFH die Voraussetzungen, unter welchen die Aufwendungen aus diesen Finanzierungsmaßnahmen als nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung berücksichtigt werden können, an das Zivilrecht geknüpft und eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung angenommen, wenn die Finanzierungshilfe nach dem bis zum Inkrafttreten des MoMiG geltenden Kapitalersatzrecht eigenkapitalersetzenden Charakter hat.<sup>795</sup>

Sie fallen aber nicht unter § 17 Abs. 2 EStG, wenn sie privat, also i.d.R. nicht krisenbestimmt, gewährt worden sind.<sup>796</sup> Ein eigenkapitalersetzendes Gesellschafterdarlehen ist auch dann nicht als nachträgliche Anschaffungskosten zu berücksichtigen, wenn das Gesellschafterdarlehen nicht aus dem Vermögen des Gesellschafters selbst stammt, sondern letztlich als Belastung von der finanzierenden Bank getragen wird.<sup>797</sup> Unstreitig wird der Darlehensverlust gem. §§ 3 Nr. 40 Buchst. c, 3c Abs. 2 EStG bei Berücksichtigung nur zu 60 % berücksichtigt.

---

<sup>794</sup> BFH, Urt. v. 17.4.2002 - X R 8/00, BStBl. II 2002, 527.

<sup>795</sup> BFH, Urt. v. 6.7.1999 - VIII R 9/98, BStBl. II 1999 II, 817. [Neyer](#), DB 2019, 1640ff. gibt einen Überblick über die sich stellenden dogmatischen Probleme. Dabei wird auch auf die aufgrund der Leitentscheidung des BFH, Urt. v. 11.7.2017 – IX R 36/15, BStBl. II 2019, 208 sich ergebende Grundfrage eingegangen, wann es sich um eine „Eigenkapitalhilfe“ des Gesellschafters handelt, die dann zweifelsfrei zu den nachträglichen Anschaffungskosten des § 17 Abs. 2 EStG zählt. Auch die sich anschließende Problematik, ob bei Verneinung von Anschaffungskosten eine Verlustausgleichsmöglichkeit über § 20 Abs. 2 Nr. 7 besteht, wird dargestellt.

<sup>796</sup> Zu dem Ausnahmefall, dass ein Darlehen ausnahmsweise wegen privater Veranlassung nicht zum Betriebsvermögen gehört, vgl. BFH, Urt. v. 10.11.1994 - IV R 15/93, BFHE 176, 535. Nach BFH, Urt. v. 6.12.2016 - IX R 12/15, führt die Gewährung eines krisenbestimmten Darlehens an die AG durch einen Aktionär, der zu diesem Zeitpunkt an der Gesellschaft unternehmerisch beteiligt ist, zu nachträglichen Anschaffungskosten der Beteiligung. Die Entscheidung betrifft aber die Rechtslage vor Inkrafttreten des MoMiG.

<sup>797</sup> FG Düsseldorf, Urt. v. 11.3.2015 - 7 K 3661/14 E, BB 2015, 1639.

Die Finanzverwaltung hält an dieser Rechtsprechung fest,<sup>798</sup> obwohl sich diese noch am Eigenkapitalersatzrecht orientierte und darum diese Anknüpfung infolge der zivilrechtlichen Neuordnung durch das MoMiG nicht länger gerechtfertigt ist. Das Schrifttum ist teilweise der Auffassung, dass nach dem MoMiG alle verlorenen Gesellschafterdarlehen geltend zu machen seien und dass der Ausfall bei den Kapitaleinkünften zu berücksichtigen sei.<sup>799</sup> Folgerichtig hat das FG Düsseldorf in seiner Entscheidung vom 11.3.2015<sup>800</sup> über den Ausfall eines privaten Darlehens die Revision zugelassen, so dass eine Entscheidung des BFH<sup>801</sup> über diese Frage möglich ist.

Dass zur Zeit nicht alle ausgefallenen Gesellschafterdarlehen als mit dem Aufgabegewinn zu verrechnende Anschaffungskosten sowohl von der Finanzverwaltung als auch von der Rechtsprechung anerkannt werden, zeigt das Urteil des FG Köln vom 26. März 2015<sup>802</sup> mit einem hier vereinfachten Sachverhalt: Zwischen den Beteiligten ist die Höhe eines Auflösungsverlusts nach § 17 EStG streitig. A hatte am 27. Dezember 1988 die A GmbH gegründet. Das Unternehmen wurde im Rahmen einer klassischen Betriebsaufspaltung geführt: das Einzelunternehmen A war das Besitzunternehmen und die GmbH die Betriebsgesellschaft. Wie bei einer klassischen Betriebsaufspaltung häufig erfolgte die Fremdfinanzierung des Besitzunternehmens durch die Banken, während die für die Betriebsgesellschaft erforderlichen Mittel vom Besitzunternehmen durch „interne“ Verrechnung zur Verfügung gestellt wurden. Dem lag eine Darlehensvereinbarung zwischen den beiden Unternehmen zugrunde. Danach stellt das Besitzunternehmen der Betriebs-GmbH ein variables Darlehen zur Verfügung mit dem Ziel, mögliche oder eventuelle Liquiditätsengpässe zu vermeiden oder zu überbrücken. Die Laufzeit begann mit dem 1. Januar 1989 und lief bis auf weiteres. Die Vereinbarung konnte von beiden Seiten mit einer Frist von sechs Monaten gekündigt werden. Die Forderung aus dieser Darlehensvereinbarung trat hinter alle anderen Forderungen, auch Forderungen anderer Gläubiger zurück.

---

<sup>798</sup> BMF, Schreiben vom 21.10.2010, IV C 6 - S 2244/08/1001, BStBl I 2010 S. 832.

<sup>799</sup> Dazu Aigner, DStR 2016, 345ff. (349) m.w.N.; zur Darstellung des Schrifttums auch Schießl, StuB 2017, 765ff. (767f.).

<sup>800</sup> FG Düsseldorf, Urt. v. 11.3.2015 - 7 K 3661/14 E, BB 2015, 1639.

<sup>801</sup> BFH, Urt. v. 24.10.2017 - VIII R 13/15.

<sup>802</sup> FG Köln, Urt. v. 26.3.2015 - 10 K 1107/13. Siehe dazu VI.11 im Ergänzungsband.

Zum 31. Dezember 1998/1. Januar 1999 wurden die Vorräte der GmbH sowie das Anlagevermögen des Besitzunternehmens an einen fremden Dritten veräußert. Dabei erzielte das Besitzunternehmen einen Veräußerungsgewinn von 306.180 DM. Zu diesem Zeitpunkt standen die Höhe des Kreditengagements und dessen Ausfall fest.

Das FG Köln hielt sich an die bisherige am Kapitalersatzrecht orientierte Rechtsprechung:

*„Liegt ein sog. Finanzplandarlehen vor, führt der Ausfall in Höhe des Nennwerts zu nachträglichen Anschaffungskosten. ... Im Streitfall liegt kein Finanzplandarlehen vor. Dies ergibt sich bereits daraus, dass das Darlehen nicht auch in der Krise stehen gelassen werden sollte, sondern jederzeit mit sechsmonatiger Frist kündbar war.“*

*„Jedenfalls vor dem 31.12.1999 liegt auch kein sog. krisenbestimmtes Darlehen vor, dessen Ausfall ebenfalls zu nachträglichen Anschaffungskosten in Höhe des Nennwerts führen würde. Ein krisenbestimmtes Darlehen setzt voraus, dass der Gläubiger auf sein außerordentliches Kündigungsrecht bei Vermögensverfall des Darlehensschuldners verzichtet. Das Darlehen ist nicht krisenbestimmt, wenn es jederzeit gekündigt werden kann (BFH, Urteil vom 25. Mai 2011 IX R 54/10, BFH/NV 2011, 2029).“*

*„Ob die Gesellschaft in eine Krise geraten ist, bestimmt sich aufgrund einer Gesamtwürdigung der Umstände des Einzelfalls. ... wobei in Fällen der Betriebsaufspaltung für die Frage der Krise eine Gesamtbeurteilung von Besitz- und Betriebsunternehmen vorzunehmen ist (vgl. für den vergleichbaren Fall einer Teilwertabschreibung BFH, Urteil vom 14.10.2009 X R 45/06, BStBl. II 2010, 274, Rz. 75): Die GmbH hat bis zu „ihrer Veräußerung“ Ende 1998/1.1.1999 jedes Jahr hohe Erlöse (mehr als 3 Millionen DM/Jahr) bei in etwa gleich bleibenden Aufwendungen erzielt. Das Ergebnis ihrer gewöhnlichen Geschäftstätigkeit war in allen Jahren mit Ausnahme des Jahres 1995 positiv. Es muss eine positive Fortführungsprognose bestanden haben; ansonsten hätte nicht ein fremder Dritter das Geschäft (bestehend aus Besitzunternehmen und Betriebs-GmbH) zu einem Preis von mehr als 700.000 DM gekauft (Veräußerungsgewinn im Besitzunternehmen 306.180 DM).“*

*„Der Senat lässt offen, ob er dem Urteil des 1. Senats des Finanzgerichts Köln vom 18. März 2014 - 1 K 3127/11 (Betriebs-Berater 2014, 1136) vollumfänglich folgen könnte. Danach führt ein einfacher Rangrücktritt zu einem krisenbestimmten Darlehen und damit nachträglichen Anschaffungskosten. Voraussetzung ist jedoch auch nach Auffassung des 1. Senats, dass das Kündigungsrecht bis zu Befriedigung aller anderen Gläubiger ausgeschlossen ist, woran es im Streitfall mangelt.“*

Ob und ggf. in welcher Höhe der Ausfall eines Gesellschafterdarlehens zu nachträglichen Anschaffungskosten im Rahmen des § 17 EStG führt, hängt also nach Auffassung des FG Köln von der Qualifikation des Darlehens ab. Folgerichtig ist auch in diesem Fall die Revision zugelassen, so dass der BFH ein klärendes Urteil fällen kann.<sup>803</sup>

Im Verfahren IX R 36/15 hat der BFH in einem Beschluss vom 11.1.2017<sup>804</sup> das Bundesfinanzministerium ausdrücklich aufgefordert, dem Verfahren beizutreten, um zu der Frage Stellung zu nehmen, ob und unter welchen Voraussetzungen nach Inkrafttreten des MoMiG Aufwendungen des Gesellschafters aus einer zugunsten der Gesellschaft geleisteten Finanzierungshilfe - hier eine Bürgschaftsinanspruchnahme - als nachträgliche Anschaffungskosten im Rahmen der Ermittlung eines Veräußerungs- oder Auflösungsverlusts nach § 17 EStG zu berücksichtigen sind: *„Der Senat nimmt das Revisionsverfahren zum Anlass, sich grundlegend mit der Rechtsfrage zu befassen, ob, unter welchen Voraussetzungen und gegebenenfalls in welchem Umfang Aufwendungen des Gesellschafters aus einer zugunsten der Gesellschaft geleisteten Finanzierungshilfe auch nach Inkrafttreten des MoMiG als nachträgliche Anschaffungskosten im Rahmen der Ermittlung eines Veräußerungs- oder Auflösungsverlusts nach § 17 EStG zu berücksichtigen sind. Vor diesem Hintergrund hält es der Senat für angezeigt, das Bundesministerium der Finanzen (BMF) an diesem Revisionsverfahren zu beteiligen und zum Beitritt aufzufordern (§ 122 Abs. 2 Satz 3 der Finanzgerichtsordnung).“*

---

<sup>803</sup> BFH, IX R 51/15. Ein weiteres anhängiges Verfahren (BFH, VIII R 18/16) betrifft die Entscheidung des FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 20.1.2016, 14 K 14040/13, BB 2016, 2405, zur Frage, ob der Verzicht auf ein verzinsliches Gesellschafterdarlehen zu einem Veräußerungsverlust nach § 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG führt.

<sup>804</sup> BFH, Beschluss v. 11.1.2017 - IX R 36/15.

In seiner dazu erfolgten Entscheidung vom 27. September 2017<sup>805</sup> kommt der BFH unter Aufarbeitung der Rechtsprechung und des Schrifttums, auf die hier verwiesen wird, zu folgenden Feststellungen:

1. Mit dem MoMiG hat der Gesetzgeber das Eigenkapitalersatzrecht aufgehoben. Damit ist die gesetzliche Grundlage für die bisherige Rechtsprechung zur Berücksichtigung von Aufwendungen des Gesellschafters aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen als nachträgliche Anschaffungskosten im Rahmen des § 17 EStG entfallen.<sup>806</sup>
2. Nachträgliche Anschaffungskosten sind deshalb - wie auch ansonsten im Einkommensteuerrecht - nur noch nach Maßgabe der handelsrechtlichen Begriffsdefinition des § 255 HGB anzuerkennen.
3. Den (nachträglichen) Anschaffungskosten der Beteiligung können danach grundsätzlich nur solche Aufwendungen des Gesellschafters zugeordnet werden, die nach handels- und bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen zu einer offenen oder verdeckten Einlage in das Kapital der Gesellschaft führen. Aufwendungen aus Fremdkapitalhilfen wie der Ausfall eines vormals "krisenbedingten", "krisenbestimmten" oder "in der Krise stehen gelassenen" Darlehens oder der Ausfall mit einer Bürgschaftsregressforderung führen hingegen grundsätzlich nicht mehr zu Anschaffungskosten der Beteiligung.
4. Etwas anderes kann sich ergeben, wenn die vom Gesellschafter gewährte Fremdkapitalhilfe aufgrund der vertraglichen Abreden mit der Zuführung einer Einlage in das Gesellschaftsvermögen wirtschaftlich vergleichbar ist. Dies kann der Fall sein bei einem Gesellschafterdarlehen, dessen Rückzahlung auf Grundlage der von den Beteiligten getroffenen Vereinbarungen - wie beispielsweise der Vereinbarung eines Rangrücktritts i.S. des § 5 Abs. 2a EStG<sup>807</sup> - im Wesentlichen denselben Voraussetzungen unterliegt wie die Rückzahlung von Eigenkapital.
5. Es gilt allerdings eine Vertrauensschutzregelung: Danach sind bisherige Ausfälle - bis zum 27.9.2017 - geschützt.

---

<sup>805</sup> BFH, Urt. v. 27.9.2017, IX R 36/15, BB 2017, 2478. Siehe dazu VI.12 im Ergänzungsband. Zustimmend zu diesem Urteil Gehrlein, BB 2017, 2370ff. (2384), wenn er in einem Rechtsprechungsreport keine Bedenken äußert; Schießl, StuB 2017, 765ff. (771); Kahlert, DStR 2017, 2305ff (23105). Ablehnende Besprechungen finden sich zurzeit nicht.

<sup>806</sup> Nach Ratschow, GmbHR 2017, 1204ff. (1204ff. & 1209) bricht „die Spur, die das Eigenkapitalersatzrecht hinterlassen hat, (...) nun fast neun Jahre nach dem Inkrafttreten des MoMiG ab.“

<sup>807</sup> Förster/Cölln, DB 2017, 2886ff. (2887) nehmen dies nur bei Vereinbarung eines Rangrücktritts i.S. des § 5 Abs. 2a EStG an.

Das ist folgerichtig. Da man auf einen gesellschaftlichen Bezug auch nach dem MoMiG für dieses steuerlich als Anschaffungskosten zu berücksichtigende Vermögensopfer nicht verzichten kann und da der Verlust privater Darlehen nicht steuerrelevant ist, ist also zukünftig im Darlehensvertrag ein Rangrücktritt so zu vereinbaren, dass der eine Finanzierungshilfe gewährende Gesellschafter mit seinem Rückzahlungsanspruch im Fall einer Liquidation erst mit den anderen Gesellschaftern befriedigt wird.

Überraschend ist die Änderung des § 17 EStG. Der Steuergesetzgeber hat mit der Änderungen des EStG im Jahressteuergesetz 2019 die Fallgruppe der Finanzierungshilfen eines privat an einer Kapitalgesellschaft beteiligten Steuersubjekts vollkommen neu geregelt. Überraschend ist es, dass § 17 II a 3 Nr. 2 EStG-E auch Darlehensverluste zu nachträglichen Anschaffungskosten rechnet, wenn eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung gegeben ist. Damit soll sichergestellt werden, dass derartige Darlehensverluste – abweichend vom Urteil des BFH v. 11.7.2017<sup>808</sup> – auch dann gewinnmindernd berücksichtigt werden, wenn das Darlehen nach den Grundsätzen des MoMiG zu behandeln ist. Die Regelung ist nach Auffassung des Steuergesetzgebers erforderlich, da eine Berücksichtigung der Darlehensverluste im Rahmen des § 20 EStG nicht mehr möglich sein soll.

Streitig könnte zukünftig werden, wie ein kurzfristig vor der Insolvenz der Betriebsgesellschaft darunter fallender Rangrücktritt zu behandeln ist. Wegen der drohenden Missbrauchsgefahr könnte es gerechtfertigt sein, in Analogie auf die Jahresfrist des § 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO zurückzugreifen.

#### **bb. Der Zeitpunkt der Anerkennung eines Auflösungsverlustes**

Da in der Insolvenz der Aufgabegewinn, also die Höhe der Zuteilungen und Rückzahlungen aus dem Gesellschaftsvermögen, i.d.R. gegen Null geht, ergeben sich i.d.R. Auflösungsverluste,<sup>809</sup> wenn nicht gerade - wie im obigen Fall einer

---

<sup>808</sup> BFH, Urt. v. 11.7.2017 – IX R 36/15, DStR 2017, 2098; Crezelius, NZI 2019, 742 (743f.)

<sup>809</sup> Gem. § 3c Abs. 2 EStG können aber nur 60 % der Verluste geltend gemacht werden.

klassischen Betriebsaufspaltung - ein wertvoller Nutzungsgegenstand entnommen worden ist.

Dabei kommt es dann immer wieder zu einem Streit zwischen dem zuständigen Finanzamt und dem betroffenen Eigner, wann ein Auflösungsverlust, also in welcher Steuerperiode, geltend zu machen ist. Betroffene Eigner haben i.d.R. ein Interesse daran, diese Auflösungsverluste möglichst frühzeitig geltend zu machen, um sie mit ihren anderen Einkünften einkünftermindernd zu verrechnen. Das bringt zumindest Stundungsgewinne. Es kann sogar sein, dass in einem späteren Zeitpunkt keine verrechenbare Gewinne mehr vorhanden sind.

Eine klärende Entscheidung bringt das Urteil des BFH vom 10.5.2016.<sup>810</sup> Ein Anteilseigner machte in der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2005 beim zuständigen Finanzamt einen Auflösungsverlust in Höhe von insgesamt 170.739,75 Euro geltend. Der Betrag setzte sich im Wesentlichen aus dem Verlust seiner (erbrachten) Stammeinlage, der Inanspruchnahme durch den Verwalter infolge der nicht erbrachten Stammeinlage, einer Bürgschaftsinanspruchnahme sowie weiteren Kosten in der Folge des Konkurses der GmbH zusammen. Folgendes stand fest: Erlöse für die Masse waren keine zu erwarten. Auf im Rang schlechter gestellte Forderungen war keine Quote zu erwarten. Das Finanzamt war der Auffassung der Verlust sei darum bereits im Jahr 1995 im Zeitpunkt der Eröffnung des Gesamtvollstreckungsverfahrens entstanden. Der Anteilseigner habe mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mehr mit Zuteilungen oder Rückzahlungen aus dem Gesellschaftsvermögen rechnen können. Zudem habe auch der ihm entstandene Auflösungsverlust bereits im Jahr 1995 dem Grunde und der Höhe nach im Wesentlichen festgestanden.

Das Gericht stellte dazu fest:

- Die Ermittlung des Gewinns oder Verlusts aus der Auflösung einer Kapitalgesellschaft erfordert eine Stichtagsbewertung, die auf den Zeitpunkt der Entstehung des Gewinns oder Verlusts vorzunehmen ist.

---

<sup>810</sup> BFH, Urt. v. 10.5.2016 - IX R 16/15 , BFH/NV 2016, 1681. Siehe dazu VI.13 im Ergänzungsband.

- Ein Auflösungsverlust steht fest, wenn der gemeine Wert des dem Steuerpflichtigen zugeteilten oder zurückgezahlten Vermögens einerseits (§ 17 Abs. 4 Satz 2 EStG) und die Liquidations- und Anschaffungskosten des Gesellschafters andererseits (§ 17 Abs. 2 Satz 1 EStG) feststehen. Gleiches gilt, wenn sicher ist, dass eine Zuteilung oder Zurückzahlung von Gesellschaftsvermögen an die Gesellschafter ausscheidet und wenn die durch die Beteiligung veranlassten Aufwendungen feststehen (vgl. BFH-Urteile in BFHE 246, 188, BStBl II 2014, 786, und in BFH/NV 2016, 385). Die Frage ist aus der Sicht ex ante zu beurteilen; nachträgliche Ereignisse wie der tatsächliche Ausgang eines Insolvenzverfahrens sind nicht zu berücksichtigen (vgl. BFH-Urteil vom 2. Dezember 2014 IX R 9/14, BFH/NV 2015, 666).
- Ausnahmsweise kann dafür auf einen früheren Zeitpunkt abgestellt werden (grundlegend BFH-Urteil vom 27. November 2001 VIII R 36/00, BFHE 197, 394, BStBl II 2002, 731), etwa wenn die Eröffnung des Konkurs- oder Insolvenzverfahrens mangels Masse abgelehnt worden ist (BFH-Urteil vom 12. Dezember 2000 VIII R 22/92, BFHE 194, 108, BStBl II 2001, 385; BFH-Beschlüsse vom 27. November 1995 VIII B 16/95, BFH/NV 1996, 406; vom 4. Oktober 2007 VIII S 3/07 (PKH), BFH/NV 2008, 209) oder wenn aus anderen Gründen feststeht, dass die Gesellschaft bereits im Zeitpunkt des Auflösungsbeschlusses vermögenslos war (BFH-Urteil vom 4. November 1997 VIII R 18/94, BFHE 184, 374, BStBl II 1999, 344). In diesen Fällen kann die Möglichkeit einer Zuteilung oder Zurückzahlung von Restvermögen an die Gesellschafter ausgeschlossen werden.
- Zudem setzt die Entstehung eines Auflösungsverlusts weiter voraus, dass die Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten feststeht. Es muss daher absehbar sein, ob und in welcher Höhe dem Gesellschafter noch nachträgliche Anschaffungskosten oder sonstige im Rahmen des § 17 Abs. 2 EStG berücksichtigungsfähige Veräußerungs- oder Aufgabekosten entstehen. Insofern dürfen keine wesentlichen Änderungen mehr eintreten.

Nach allem ergibt sich, dass die Eigner kein Wahlrecht für den einen oder anderen Veranlagungszeitraum haben. Zu der Beurteilung der Vermögenslage auf der Ebene der Gesellschaft muss also die Beurteilung der Vermögenslage auf der Ebene des bzw. der Eigner hinzutreten. Erst wenn der Auflösungsverlust zumindest absehbar ist und damit auch die Höhe aller Anschaffungskosten einschließlich der

ausgefallenen Gesellschafterfinanzierungshilfen berechenbar ist, ist er in dieser Steuerperiode anzusetzen. Besondere Verzögerungen können sich insbesondere ergeben, wenn Streitpunkte wegen § 135 InsO noch nicht abgeschlossen worden sind oder sogar gerichtlich in mehreren Instanzen entschieden werden.

I.d.R. wird darum bei der klassischen Betriebsaufspaltung nicht der Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens der Betriebsgesellschaft, sondern erst der Schlussbericht des Insolvenzverwalters ausreichende Berechenbarkeit bieten. Erst dann steht fest, wie hoch die Aufwendungen des Klägers für die Beteiligung und die Höhe ausgefallener Gesellschafter-Finanzierungshilfen und damit die Höhe seiner nachträglichen Anschaffungskosten waren.

## **2. USt-Restrisiken**

### **a) Zahlungslast wegen Vorsteuerberichtigung**

#### **aa. Allgemeines**

Hier sind der Beginn und die Beendigung der Organschaft richtig erkannt- und umgesetzt worden. Ab der Beendigung werden darum sowohl der ehemalige Organträger, die Besitzgesellschaft, als auch die Organgesellschaft, also die insolvente Betriebsgesellschaft, als eigenes Steuersubjekt i.S.v. § 2 Abs. 1 UStG angesehen. Nunmehr muss der vorläufige bzw. endgültige Insolvenz- bzw. Eigenverwalter der Betriebsgesellschaft sicherstellen, dass deren Umsatzsteuer und die Vorsteuerbeträge im Rahmen der Umsatzvorsteuervoranmeldungen und der Umsatzjahreserklärungen selbst angemeldet und ggf. abgeführt werden. Es werden dann im ehemaligen Organkreis keine nicht steuerbaren Innenumsätze mehr ausgeführt.<sup>811</sup>

Führte die Betriebsgesellschaft Umsätze vor Beendigung der Organschaft aus, werden diese der Besitzgesellschaft zugeordnet. Werden Umsätze zeitlich nach Beendigung der Organschaft ausgeführt, werden sie der (ehemaligen) Organgesellschaft zugerechnet. Maßgebend ist der jeweilige Zeitpunkt der Leistungserbringung. Auf den Zeitpunkt der Erteilung der Rechnung oder der Entstehung der Umsatzsteuer kommt es nicht an.<sup>812</sup> Folgerichtig sind Umsätze, die

---

<sup>811</sup> BFH, Urt. v. 11.1.1990 - V R 156/84, BFH/NV 1990, 741.

<sup>812</sup> FG Düsseldorf, Urt. v. 23.4.1993 - 5 K 531/90 U, GmbHR 1994, 73. So auch OFD Frankfurt/M., Vfg. V. 11.3.2013 - S 7105 A - 21 - St 110, ZInsO 2013, 1243ff. (1244).

von der Organgesellschaft vor Beendigung der Organschaft ausgeführt wurden, stets dem Organträger zuzurechnen und von diesem zu versteuern, auch wenn die hierauf entfallende Umsatzsteuer erst nach Beendigung der Organschaft entsteht.

Aber immer wieder hat die Betriebsgesellschaft Leistungen empfangen, aber nicht bezahlt, so dass der Vertragspartner mit einem Forderungsausfall rechnen muss. Den aus den zugrunde liegenden Lieferungen und sonstigen Leistungen resultierenden Vorsteuerabzug hat die Besitzgesellschaft, der Organträger, aber i.d.R. in den vorangegangenen Abrechnungszeiträumen bereits vorgenommen (§ 15 UStG).<sup>813</sup> Werden infolge der Insolvenz die Entgelte uneinbringlich, sind die abzuführende Umsatzsteuer beim leistenden Unternehmer und die Vorsteuer beim Schuldner nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG zu berichtigen.<sup>814</sup> Der Erstattungsanspruch der leistenden Unternehmer mit nicht beglichenen Forderungen gegenüber dem Finanzamt korrespondiert also mit einem entsprechenden Vorsteuerrückforderungsanspruch der Finanzverwaltung gegenüber dem Leistungsempfänger.<sup>815</sup>

Dann geht es um die Frage, wann welche Vorsteuerberichtigungsansprüche für Leistungsbezüge der Betriebsgesellschaft vor Beendigung der Organschaft gem. § 17 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. Abs. 2 Nr. 1 UStG wegen Uneinbringlichkeit der Forderung entstehen und wer dafür Steuerschuldner ist. Diese richten sich nämlich analog zu der Zurechnung von Umsätzen gegen die Besitzgesellschaft, wenn das den Vorsteuerberichtigungsanspruch auslösende Ereignis der Uneinbringlichkeit vor oder zeitgleich mit der Beendigung der Organschaft eintritt.<sup>816</sup> Sie richten sich

---

<sup>813</sup> So OFD Frankfurt/M., Vfg. V. 11.3.2013 - S 7105 A - 21 - St 110, ZInsO 2013, 1243ff. (1245.): „Für die Zurechnung des Vorsteueranspruchs ist ebenfalls der Leistungsbezug als auslösendes Ereignis entscheidend. Vorsteuern aus Leistungen, die die Organgesellschaft vor Beendigung der Organschaft bezieht, stehen demnach dem Organträger zu, unabhängig davon, ob sämtliche materiell-rechtliche Voraussetzungen des § 15 UStG erfüllt sind.“

<sup>814</sup> Im Fall einer Insolvenzquote ist der Vorsteuerabzug dann wieder erneut zu berichtigen (§ 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG (zuletzt BFH, Urt. v. 1.3.2016 - XI R 21/14, BFHE 253, 445; v. 24.9.2014 - V R 48/13, BStBl 2015 II, 506).

<sup>815</sup> So Ruiner/Pfeifer, GmbHR 2011, 1134ff. (1136).

<sup>816</sup> So das klärende Urteil BFH, Urt. v. 8.8.2013 - V R 18/13, BFHE 242, 433. Siehe dazu VI.9.1 im Ergänzungsband; dazu OFD Frankfurt/M., Vfg. v. 11.3.2013 - S 7105 A - 21 - St 110, ZInsO 2013, 1243ff., unter Verweis auf die Rechtsprechung des BFH (Urt. v. 11.4.1991 - V R 126/87, BFH/NV 1992, 140; Beschluss v. 12.8.1993 - V B 230/91, BFH/NV 1994, 277; Urt. v. 6.6.2002 - V R 22/01, BFH/NV 2002, 1352; Urt. v. 22.10.2009 - V R 14/08, BStBl. II 2011, 988): „Die Berichtigung ist daher noch beim Organträger durchzuführen.“; Vgl auch Frotscher, Die Besteuerung bei Insolvenz, S. 271.

gegen die Betriebsgesellschaft als mit der Beendigung der Organschaft eigenständigen Umsatzsteuerschuldner, wenn die Uneinbringlichkeit erst später, z.B. erst mit der Insolvenzeröffnung eingetreten ist.

Nach ständiger BFH-Rechtsprechung setzt Uneinbringlichkeit voraus, dass der Anspruch auf Entrichtung des Entgelts nicht erfüllt wird und bei objektiver Betrachtung damit zu rechnen ist, dass der Leistende die Entgeltforderung (ganz oder teilweise) jedenfalls auf absehbare Zeit rechtlich oder tatsächlich nicht durchsetzen kann.<sup>817</sup> Das war nach früherer Rechtsprechung i.d.R. erst mit Insolvenzeröffnung gegeben, wenn nicht tatsächlich eine frühere Zahlungsunfähigkeit belegt werden konnte.<sup>818</sup>

Das ist in der Insolvenz der Betriebsgesellschaft nach der Entscheidung des BFH vom 8. August 2013<sup>819</sup> nach hier vertretener Ansicht nunmehr spätestens mit der Anordnung der vorläufigen Insolvenzverwaltung bzw. Eigenverwaltung der Fall, da die zukünftigen Insolvenzgläubiger wegen der Sicherungsfunktion der vorläufigen Insolvenzverwaltung bzw. Eigenverwaltung zumindest für die Dauer des Eröffnungsverfahrens ihre Forderungen nicht mehr durchsetzen können: *„Im Hinblick auf die Pflicht des vorläufigen Verwalters zur Massesicherung und dem sich hieraus ergebenden Verbot, die Gläubigeransprüche zu erfüllen, die vor seiner Bestellung begründet wurden und die im Insolvenzverfahren lediglich Insolvenzforderungen sind (s. oben II.3.b aa), haben beide Arten der Verfügungsbeschränkung nach § 21 Abs. 2 Nr. 2 InsO und damit auch die Anordnung eines allgemeinen Zustimmungsvorbehalts zur Folge, dass der Gläubiger seinen Entgeltanspruch -selbst wenn es nachfolgend zu keiner Eröffnung des Insolvenzverfahrens kommt, sondern diese z.B. mangels Masse unterbleibt- zumindest für die Dauer des Eröffnungsverfahrens und damit im Regelfall über*

---

<sup>817</sup> BFH, Urt. v. 8.3.2012 - V R 49/10, DB 2012, 1903, unter Verweis auf die Urteile v. 20.5.2010 - I R 5/09, BFH/NV 2011, 77, v. 22. 7 2010 - V R 4/09, BFHE 231, 260, BFHE 214, 471, BFHE 205, 525; Urt. v. 20. 7. 2006 - V R 13/04, BStBl II 2007, 22, Leitsatz 1.

<sup>818</sup> BFH, Urt. v. 13.11.1986 - V R 59/79, ZIP 1987, 119.

<sup>819</sup> BFH, Urt. v. 8.8.2013 - V R 18/13, BFHE 242, 433. Siehe dazu VI.9.1 im Ergänzungsband; bestätigt durch BFH, Beschluss v. 6.9.2016 - V B 52/16, NZI 2017, 40; Urt. v. 1.3.2016 - XI R 21/14, BFHE 253, 445; Urt. v. 24.9.2014 - V R 48/13, BStBl 2015 II, 506; dazu BMF-Schreiben v. 18.5.2016 (III C 2 - S 7330/09), das allerdings keine Stellungnahme zur vorläufigen und endgültigen Eigenverwaltung abgibt. Zur Frage, ob bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens unter Anordnung der Eigenverwaltung Entgeltforderungen aus Rechtsgründen uneinbringlich werden, ist beim BFH unter dem Az.: V R 45/16 ein Verfahren anhängig.

*einen längeren Zeitraum von ungewisser Dauer (BFH-Urteil vom 8. März 2012 V R 49/10, BFH/NV 2012, 1665, unter II.2.a) nicht mehr durchsetzen kann.“*

Nach Auffassung des BFH<sup>820</sup> verstößt diese gefestigte Rechtsprechung weder gegen insolvenzrechtliche Vorgaben noch gegen den Grundsatz der Unternehmenseinheit oder gegen Art. 90 MwStSystRL. Ein Anlass für ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH bestehe nicht: *“Danach verstößt die durch das Senatsurteil in BFHE 232, 301, BStBl II 2011, 996 begründete Rechtsprechung zur Uneinbringlichkeit weder gegen insolvenzrechtliche Vorgaben noch gegen den Grundsatz der Unternehmenseinheit oder gegen Art. 90 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem --Mehrwertsteuersystemrichtlinie-- (MwStSystRL) --zuletzt BFH-Urteil vom 1. März 2016 XI R 21/14 (...BFHE 253, 445, BStBl II 2016, 756, Rz 28 ff.)--.“*

Auf der Grundlage dieser Entscheidung treffen also in der Insolvenz der Betriebsgesellschaft die Beendigung der Organschaft und die Uneinbringlichkeit der Forderungen gegen die Betriebsgesellschaft mit der Anordnung des vorläufigen Insolvenzverfahrens zusammen, so dass die Vorsteuerberichtigungen bei dem Organträger, also der Besitzgesellschaft bzw. dem Einzelunternehmer, also bei dem bzw. den Eignern, vorzunehmen sind.<sup>821</sup> Der Anspruch aus der Vorsteuerberichtigung für Leistungsbezüge der Betriebsgesellschaft bis zur Anordnung des vorläufigen Insolvenzverfahrens, die unbezahlt geblieben sind, richtet sich also immer gegen die Besitzgesellschaft. Erst für danach vollzogene Leistungsbezüge der Betriebsgesellschaft richten sich Vorsteuerberichtigungsansprüche gegen die nunmehr umsatzsteuerrechtlich eigenständige, im Insolvenzeröffnungsverfahren befindliche Betriebsgesellschaft.

Im Ergebnis drohen also der ehemaligen Besitzgesellschaft, also dem bzw. den Eignern, eine Vorsteuerberichtigungszahlung, die i.d.R. ein hohes Ausmaß haben kann, weil die Betriebsgesellschaft in dem Zeitraum vor der Insolvenz viele

---

<sup>820</sup> BFH, Beschluss v. 6.9.2016 - V B 52/16, NZI 2017, 40.

<sup>821</sup> So auch Onusseit, ZInsO 2014, 59ff. (62); Ruiner/Pfeifer, GmbHR 2011, 1134ff. (1137f.); Frotscher, Besteuerung bei Insolvenz, S. 271; a.A. Welte/Friedrich-Vache, UR 2012, 740ff. (749).

Leistungen bezogen hatte, die unbezahlt blieben, aber immer weniger Leistungen erbracht hat.

Trotzdem ist das im Regelfall nicht ungerechtfertigt, weil die Besitzgesellschaft bereits die Vorsteuern für die Leistungsbezüge in ihrer Umsatzsteuererklärung zur Verrechnung mit den abzuführenden gezogenen Umsatzsteuern für Leistungserbringungen der Betriebsgesellschaft geltend gemacht hatte. Und das führt im Normalfall - außerhalb der Insolvenz der Betriebsgesellschaft - auch nicht zu einer wirtschaftlichen Belastung, solange das auf vertraglicher oder gesetzlicher Grundlage (§§ 73, 44 AO, 421, 426 BGB) beruhende Ausgleichszahlungssystem funktioniert.

Das tut es aber nicht in der Insolvenz der Betriebsgesellschaft. Die ausstehenden Ausgleichsansprüche aus der Zeit vor der Insolvenzeröffnung bzw. der Zeit vor einer Anordnung der vorläufigen Verwaltung sind nur Insolvenzforderungen.<sup>822</sup> Und es droht für bezahlte Ausgleichsansprüche die Insolvenzanfechtung, und zwar für gestundete und bewusst stehen gelassene Ausgleichsansprüche wegen § 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO und für pünktlich bezahlte nach den allgemeinen Anfechtungsregeln. Der Ausfall des Rückgriffanspruchs führt auch nicht zur Reduzierung der Umsatzsteuerforderung gegenüber der Finanzverwaltung nach § 17 UStG. Hier mangelt es an der für eine Aufrechnung erforderliche Gegenseitigkeit der Ansprüche.

Möglich ist auch keine abweichende Umsatzsteuer-Festsetzung aus Billigkeitsgründen gem. § 163 AO. Der BFH hat in seiner Entscheidung vom 14. März 2012<sup>823</sup> eine Abweichung aus Billigkeitsgründen, selbst wenn der Organträger keine Mittel zur Entrichtung der Umsatzsteuer erhalten hat, abgelehnt: *„Es verstößt nicht gegen die materiell-rechtlichen Wertungen des UStG und rechtfertigt - wie das FG zu Recht entschieden hat - keine abweichende*

---

<sup>822</sup> Dazu auch BFH, Urt. v. 3.8.2016 - X R 25/14, BeckRS 2017, 94044: *„Die Abgrenzung zwischen Insolvenzforderungen und (sonstigen) Masseverbindlichkeiten richtet sich ausschließlich nach dem Zeitpunkt der insolvenzrechtlichen Begründung. Entscheidend ist dabei, ob und wann ein Besteuerungstatbestand nach seiner Art und Höhe tatbestandlich verwirklicht und damit die Steuerforderung insolvenzrechtlich begründet worden ist. Dies richtet sich ausschließlich nach steuerrechtlichen Grundsätzen.“*

<sup>823</sup> BFH, Urt. v. 14.3.2012 - XI R 28/09, BFH/NV 2012, 1493.

*Steuerfestsetzung, soweit ... die Klägerin von der GmbH keine finanziellen Mittel erhalten hat, um die Umsatzsteuer entrichten zu können, die auf die von der GmbH ausgeführten Umsätze entfällt.“*

### **bb. Ein Beispiel**

Zur Nachvollziehbarkeit der wirtschaftlichen Auswirkung<sup>824</sup> die Entscheidung des FG Berlin-Brandenburg vom 14. Januar 2015<sup>825</sup> mit folgendem vereinfachten Sachverhalt: Zwischen der E. GmbH (Organgesellschaft) und der klagenden KG (Organträger) bestand unstreitig eine umsatzsteuerliche Organschaft. Am 16.10.2006 stellte die E. GmbH einen Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens und ordnete das Amtsgericht die vorläufige Insolvenzverwaltung an. Daraufhin führte das Finanzamt mit Hilfe einer - bei diesen Sachlagen typischen - Umsatzsteuersonderprüfung für die von der Organgesellschaft (E. GmbH) auf den 30.11.2006 nicht bezahlten Eingangsrechnungen eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 17 UStG beim Organträger durch. Am 6.4.2010 erließ das Finanzamt einen nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Umsatzsteuerbescheid 2006, mit dem die Jahresfestsetzung dem Ergebnis der Umsatzsteuer-Sonderprüfung angepasst (Minderung der Vorsteuer um 81.058,33 Euro) und die Umsatzsteuer auf -10.979,13 Euro festgesetzt wurde.

Entschieden wurde:

- So wie der Organträger dem Finanzamt die Umsatzsteuer aus den von der Organgesellschaft ausgeführten Umsätzen schuldet, schuldet er dem Finanzamt auch die zu viel geltend gemachte Vorsteuer.
- Werden Verbindlichkeiten der Organgesellschaft erst nach Beendigung der Organschaft uneinbringlich, kann die Vorsteuerrückzahlung nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG nicht vom Organträger gefordert werden (BFH, Urteil v. 7.12.2006, V R 2/05).
- Uneinbringlichkeit i. S. d. § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG ist gegeben, wenn objektiv damit zu rechnen ist, dass der Leistende die Entgeltforderung (ganz oder teilweise)

---

<sup>824</sup> Eine beispielhafte Darstellung findet sich auch bei Ruiner/Pfeifer, GmbHR 2011, 1134ff. (1137ff.).

<sup>825</sup> FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 14.1.2015 - 7 K 7250/13, openJur 2015, 5419. Beim BFH ist eine Revision anhängig (Az. XI R 21/14). Siehe dazu VI.14 im Ergänzungsband.

jedenfalls auf absehbare Zeit rechtlich oder tatsächlich nicht durchsetzen kann, so z. B. bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens bzw. vorher bei Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalter (mit auferlegtem allgemeinen Verfügungsverbot bzw. wenn Verfügungen des Schuldners nur noch mit Zustimmung des vorläufigen Verwalters wirksam sind). Hintergrund dieser Rechtsprechung ist, dass der Gläubiger aufgrund der insolvenzrechtlichen Regelungen nicht in der Lage ist, seinen Anspruch gegenüber dem Schuldner zwangsweise durchzusetzen.

- O.g. Uneinbringlichkeit tritt sogar vor Stellung des Insolvenzantrags ein, wenn der Schuldner zahlungsunfähig ist, was sich nach außen in einer Zahlungseinstellung manifestiert. Unschädlich ist dabei eine in drei Wochen nicht zu beseitigende Liquiditätslücke von weniger als 10 % der fälligen Gesamtverbindlichkeiten. Dabei bleiben gestundete Verbindlichkeiten außer Betracht.
- Indizien für eine vorzeitige Uneinbringlichkeit (Zahlungseinstellung) sind lt. FG Berlin-Brandenburg das Überschreiten des Zahlungsziels um das 2- bis 3-fache der Zahlungsfrist, mindestens um mehr als 6 Monate, die Nichtzahlung von Versicherungsprämien, Betriebssteuern, Energiekosten, die häufige Hinnahme von Pfändungen oder Wechselprotesten, die Aufnahme von Sanierungsbemühungen sowie die Nichtzahlung von Löhnen und Sozialversicherungsbeiträgen, wenn diese für mehr als einen Monat nicht gezahlt wurden und nicht "gestundet" wurden.

Daraus ergibt sich als Erkenntnis für Eigner einer klassischen Betriebsaufspaltung:

- Ist der Zeitpunkt der Uneinbringlichkeit bereits vor Insolvenzantrag feststellbar, ist die Zuordnung der Vorsteuerberichtigung gegen den Organträger unproblematisch, weil die Organschaft noch nicht beendet ist.<sup>826</sup>
- Vorsteuerberichtigungen erfassen i.d.R. nur die nicht bezahlten Leistungsbezüge der insolventen Betriebsgesellschaft bis zur Anordnung der vorläufigen Insolvenzverwaltung bzw. Eigenverwaltung.
- Die Beträge können einen hohen Umfang annehmen.

Erfasst werden können sogar länger zurück liegende unbezahlte Leistungsbezüge aus vorausgegangenen Jahren. Denn die Finanzverwaltung kann durch entsprechende Vorsteuerberichtigungsbescheide auch frühere

---

<sup>826</sup> So auch Ruiner/Pfeifer, GmbHR 2011, 1134ff. (1136).

Veranlagungszeiträume korrigieren, sofern die Regelungen der Festsetzungsfrist (§§ 169, 170, 171 AO) eingehalten werden.

Die Festsetzungsfrist beträgt für die Umsatzsteuer vier Jahre (§ 169 Abs. 2 Nr. 2 AO). Sie beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist (§ 170 Abs. 1 AO), also mit Ablauf des Kalenderjahres des Veranlagungszeitraums bei ordnungsgemäßer Steueranmeldung; bei verspäteter Steueranmeldung mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steueranmeldung eingereicht wird, spätestens mit Ablauf des dritten Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in welchem die Steuer entstanden ist. Nach Ablauf der Festsetzungsfrist darf eine bisher nicht oder nicht zutreffend festgesetzte Steuer nicht mehr festgesetzt oder geändert werden. Möglich ist noch eine Ablaufhemmung gem. § 171 Abs. 4 AO im Fall einer Umsatzsteuersonderprüfung. Der Eintritt der Festsetzungsverjährung führt zum Erlöschen der Steuerschuld (§ 47 AO). Eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand ist nicht möglich.<sup>827</sup>

### **cc. Die Berichtigung bei Insolvenzanfechtungen**

Nach Roth<sup>828</sup> ist in Fällen der Insolvenzanfechtung grundsätzlich ein Vorsteuerberichtigungstatbestand abzulehnen. Nach seiner Auffassung sei zwischen zwei unterschiedlichen Rechtsverhältnissen zu trennen: Dem vorinsolvenzlich durch Lieferung und Zahlung abgeschlossenen Leistungsaustausch und dem gesetzlichen Schuldverhältnis durch die Anfechtung, das weder einen umsatzsteuerbaren Umsatz noch eine Rückabwicklung eines Umsatzgeschäfts darstelle.

---

<sup>827</sup> BFH, Urt. v. 19.8.1999 - III R 57/98, BFHE 191, 198: „Die Regelung des § 110 Abs. 1 AO 1977, nach der auf Antrag Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren ist, wenn jemand ohne Verschulden verhindert war, eine gesetzliche Frist einzuhalten, erfasst nur verfahrensrechtliche und materiell-rechtliche Fristen, die "einzuhalten" sind; das sind Handlungs- und Erklärungsfristen, die Beteiligte (§ 78 AO 1977) oder Dritte gegenüber der Finanzbehörde zu wahren haben. Nicht wiedereinsetzungsfähig sind dagegen die gesetzlichen Fristen, die von den Finanzbehörden als Verwaltungsträger im Verwaltungsverfahren zu beachten sind. So fällt unter § 110 AO 1977 nicht der Ablauf von Festsetzungsfristen (vgl. BFH-Entscheidungen vom 13. Juni 1995 I B 108/94, BFH/NV 1996, 104, und in BFH/NV 1997, 330; s. auch Kuczynski in Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht, § 110 AO 1977 Rz. 7; Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, 10. Aufl., § 110 AO 1977 Rz. 6 a; Hofmann in Kühn/Hofmann, Abgabenordnung, 17. Aufl., § 110 Anm. 2; Brockmeyer in Klein, Abgabenordnung, 6. Aufl., § 110 Anm. 1).“

<sup>828</sup> Roth, Insolvenz-Steuerrecht, S. 577, 621f.

Aber nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs kann auch ein vom Leistenden bereits vereinnahmtes Entgelt aufgrund einer Rückgewähr nachträglich uneinbringlich werden und zu einer Steuerberichtigung nach § 17 Abs. 2 Nr. 1, Abs. 1 Satz 1 UStG führen.<sup>829</sup> Dementsprechend ist dann nach § 17 Abs. 2 Nr. 1, Abs. 1 Satz 2 UStG auch eine Vorsteuerberichtigung vorzunehmen.

Darum entsteht im Fall von späteren erfolgreichen Insolvenzanfechtungen die Frage, gegen wen sich die entstehenden Vorsteuerberichtigungsansprüche richten, gegen die insolvente Betriebsgesellschaft oder gegen die Besitzgesellschaft? Denn aufgrund einer erfolgreichen Insolvenzanfechtung leben gemäß § 144 InsO die ursprünglichen Zahlungsansprüche wieder auf. Diese sind Insolvenzforderungen i.S.v § 38 InsO und als uneinbringlich zu behandeln.<sup>830</sup> Infolge dieser Rückgewährverpflichtung kommt es zu der Vorsteuerberichtigung für die bezogenen Leistungen gemäß § 17 Abs. 2 Nr. 1, Abs. 1 Satz 2 UStG.

Die Abgrenzung der Zurechnung zur Besitz- bzw. insolventen Betriebsgesellschaft bestimmt sich nach der o.g. Rechtsprechung zur Uneinbringlichkeit danach, ob der den Umsatzsteueranspruch und analog den Vorsteuerberichtigungsanspruch begründende Tatbestand nach den steuerrechtlichen Vorschriften vor oder erst nach Insolvenzeröffnung vollständig verwirklicht und damit abgeschlossen ist. Nicht maßgeblich ist der Zeitpunkt der Steuerentstehung nach § 13 UStG.

Nach Eisolt<sup>831</sup> und Kahlert<sup>832</sup> ist der durch die Anfechtbarkeit der vorinsolvenzlichen Zahlung ausgelöste Wegfall der Tilgungswirkung der Entgeltzahlung bereits im Zeitpunkt vor der Insolvenzeröffnung angelegt, und darum dem vorinsolvenzrechtlichen Zeitraum zuzuordnen.

Aber da der den umsatzsteuerrechtlichen Berichtigungsanspruch begründende Tatbestand bei Insolvenzanfechtungen nicht bereits vor, sondern erst nach Insolvenzeröffnung mit der tatsächlichen Rückzahlung vollständig verwirklicht und damit abgeschlossen wird, sind nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2, Abs. 1 Satz 2

---

<sup>829</sup> BFH, Urt. v. 20.5.2010 - V R 5/09, BFH/NV 2011, 77.

<sup>830</sup> Kirchhof, in: MüKo-InsO, § 144, Rn. 9.

<sup>831</sup> Eisolt, ZInsO 2017, 630ff. (633), der sich auf ein Urteil des BFH zur Einkommensteuer (BFH, Beschluss v. 1.4.2008 - X B 201/07, BFH/NV 2008, 925) beruft.

<sup>832</sup> ZIP 2012, 1433ff. (1436).

UStG entstandenen Vorsteuerberichtigungsansprüche der Masseverwaltung zuzuordnen und damit bei der Berechnung der sich für das Streitjahr ergebenden Umsatzsteuerjahresmasseverbindlichkeit zu erfassen.<sup>833</sup> Denn es handelt sich bei der Berichtigung nach § 17 UStG um einen eigenständigen Tatbestand, der sich nicht in der bloßen Rückgängigmachung des Rechtsgeschäfts erschöpft, da zusätzliche Voraussetzungen, wie bei Insolvenzanfechtungen gerade die Entgeltrückgewähr, vorliegen müssen.<sup>834</sup>

Zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs kommt es also bei einem bereits entrichteten Entgelt erst durch die Entgeltrückgewähr, nicht aber bereits durch die Entstehung des Anspruchs auf Rückgewähr. *„Dies entspricht dem Rechtsgedanken des § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG. Liegt zuerst die Uneinbringlichkeit vor, sind Steuerbetrag und Vorsteuerabzug nach dieser Vorschrift erst dann erneut zu berichtigen, wenn das Entgelt erst nachträglich vereinnahmt wird. Für den Umkehrfall, dass das Entgelt zuerst entrichtet wird, dann aber zurückzugewähren ist, folgt hieraus, dass die Berichtigung nicht bereits mit dem Entstehen des Rückgewähranspruchs, sondern erst durch die tatsächliche Rückgewähr begründet wird. Diese Rückgewähr ist nach den Verhältnissen im Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung typischerweise völlig offen, da stets damit gerechnet werden muss, dass der Schuldner des Rückzahlungsanspruchs (im Streitfall die Vertragspartner des Einzelunternehmers als Anfechtungsgegner) z.B. zahlungsunfähig oder zahlungsunwillig sein kann.“*<sup>835</sup>

Zu dem Vorsteuerberichtigungstatbestand bei Insolvenzanfechtungen kommt es also erst, wenn der Anfechtungsgegner das bereits entrichtete Entgelt tatsächlich zurückzahlt.<sup>836</sup> Es kommt also nicht darauf an, dass die Insolvenzanfechtung durch das Wiederaufleben der ursprünglichen Forderung gemäß § 144 Abs. 1 InsO den Zustand wiederherstellen soll, der ohne die anfechtbare Zahlung bestand. Diese

---

<sup>833</sup> So auch Schmittmann, NZI 2014, 638ff. (640); Crezelius, NZI 2017, 748ff. (750).

<sup>834</sup> Unter Nutzung der Grundsätze der Urteile des BFH, v. 15.12.2016 - V R 26/16, DB 2017, 408 und v. 29.3.2017 - XI R 5/16, BB 2017, 1383, die sich auf ein Einzelunternehmen und die Frage nach der Einordnung des Vorsteuerberichtigungsanspruchs als Insolvenz- oder Masseforderung beziehen.

<sup>835</sup> BFH, Urt. v. 15.12.2016 - V R 26/16, DB 2017, 408.

<sup>836</sup> Dem hat das BMF mit Schreiben vom 3.7.2017 (III C 2 - S 7330/09/10001) zur Anwendung der Grundsätze der BFH-Urteile vom 15.12.2016 - V R 26/16 sowie vom 29.3.2017 - XI R 5/16 und damit zur Vorsteuerberichtigung bei erfolgreicher Insolvenzeröffnung und durch eine Änderung des USt- Anwendungserlasses Rechnung getragen.

Zielsetzung des Anfechtungsrechts begründet keine Rückbeziehung des umsatzsteuerrechtlichen Berichtigungstatbestandes, der erst durch die tatsächliche Rückzahlung verwirklicht wird. Vorsteuerberichtigungsschuldner ist darum die insolvente Betriebsgesellschaft.<sup>837</sup>

## **b) Zahlungslast bei übersehener Organschaft**

### **aa. Die Aufdeckungsgefahr und die Rechtsfolgen**

Immer wieder kommt es vor, dass bei Betriebsaufspaltungen die umsatzsteuerliche Organschaft nicht erkannt oder übersehen wird. Dann wird im Fall der Insolvenz der Betriebsgesellschaft der Insolvenzverwalter bzw. Eigenverwalter prüfen, ob die in der Vergangenheit (zu unrecht) bezahlte Umsatzsteuer für die Masse zurückgewonnen werden kann, weil die Betriebsgesellschaft sich als Umsatzsteuerschuldner (fälschlich) gesehen hat.<sup>838</sup> Denn hat er Aussicht auf Erstattungsansprüche (§ 37 Abs. 2 AO).

Voraussetzung ist allerdings „*die formelle Beseitigung des materiell fehlerhaft angenommenen Steuerschuldverhältnisses*“.<sup>839</sup> Betroffen sind Zeiträume, für die noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten ist und deren Steuerfestsetzungen nach den Vorschriften der AO wegen der Grundsätze der Bestandskraft von Steuerbescheiden (§§ 172ff. AO) abänderbar sind. Hier ist in erster Linie an Festsetzungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO), an Festsetzungen, die durch Einspruch angefochten sind (§ 172 AO) und an Sondertatbestände der §§ 172ff. AO zu denken.

Darum wird der Insolvenzverwalter bzw. Eigenverwalter, soweit die Umsatzsteuerbescheide noch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehen, Änderungsanträge nach § 164 AO stellen. Denn Umsatzsteuervoranmeldungen sind Steueranmeldungen (Eigenerklärungen), die grundsätzlich (§ 168 AO) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) stehen. Die zu Unrecht abgegebenen

---

<sup>837</sup> Und zwar als Masseverbindlichkeit vgl. BFH, Urt. v. 15.12.2016 - V R 26/16, DB 2017, 408.

<sup>838</sup> Dieses Problem der übersehenen bzw. unerkannten Organschaft wird schwerpunktmäßig im insolvenzrechtlichen Schrifttum erkannt und mit deckungsgleichen Lösungen beantwortet, vgl. Ebbinghaus/Neu, DB 2016, 1653ff. (1655f.); Maus, GmbHR 2005, 859ff. (864); Nickert/Nickert, ZInsO 2004, 479ff. (482f.); Neu/Ebbinghaus, ZInsO 2016, 999ff. (1002); vgl. auch zu den Rechtsfolgen der unerkannten Organschaft Treiber, in: Sölch/Ringleb, UstG, § 2 Rn. 290ff.

<sup>839</sup> So Maus, GmbHR 2005, 859ff. (864). Dazu auch Nickert/Nickert, ZInsO 2004, 479ff. (482f.).

Umsatzsteuer-Voranmeldungen sind durch sog. Null-Anmeldungen zu berichtigen. Die Überzahlung ist durch das Finanzamt zu erstatten und erhöht die Insolvenzmasse (§ 37 Abs. 2 AO).

Hinsichtlich der Jahresumsatzsteuerbescheide ist im Einzelfall zu prüfen, ob der USt-Bescheid bereits Bestandskraft erlangt hat. Das ist der Fall, wenn die Einspruchsfrist von einem Monat (§ 355 AO) abgelaufen ist, wenn nicht auch dieser Bescheid ausdrücklich unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) ergangen ist. Bei Bestandskraft hat der Insolvenzverwalter nur die Möglichkeit, Sonder-Änderungsanträge nach §§ 172ff. AO zu stellen.<sup>840</sup>

Bei Erfolg wird sich allerdings die Finanzverwaltung in der Insolvenz der Betriebsgesellschaft wegen der rückständigen Umsatzsteuerschulden bis zur Beendigung der Betriebsaufspaltung an den nunmehr als solchen erkannten Organträger/Steuerschuldner - die Besitzgesellschaft/der bzw. die Eigner - halten. Denn eine Umbuchung der wegen der vermeintlichen Umsätze gezahlten Steuerzahlungen mit der von der Besitzgesellschaft tatsächlich zu zahlenden Steuerschuld kommt nur in Betracht, wenn die Besitzgesellschaft gleichzeitig insolvent wäre und die subsidiäre Haftung der Organgesellschaft gem. § 73 AO zum Tragen käme. Nach allgemeiner Ansicht muss vorrangig der Steuerschuldner in Anspruch genommen werden.<sup>841</sup> Eine Berufung der Finanzverwaltung wegen eines Verstoßes der Organgesellschaft gegen Treu und Glauben kommt allerdings in Betracht, wenn sie *„sich den Vorwurf der Treuwidrigkeit gefallen lassen müsste, etwa dass sie von vornherein das Vorliegen einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft erkannt und gleichwohl Umsatzsteuervoranmeldungen nur abgegeben hat, um das FA in die Irre zu führen und dadurch eine zutreffende Erfassung der Unternehmensumsätze bei der Muttergesellschaft zu vereiteln.“*<sup>842</sup>

---

<sup>840</sup> Nickert/Nickert, ZInsO 2004, 479ff. (482 Fn. 22) erwägen bei Bestandskraft eine Insolvenzanfechtung gem. § 134 InsO.

<sup>841</sup> BFH, Urt. v. 23.8.2001 (VII R 94/99) BStBl. 2002 II, 330 (siehe dazu VI.15 im Ergänzungsband); Urt. v. 12.5.1976 - II R 187/72, BStBl. II, 579 (zur Gesamtschuldnerschaft bei der GERwSt); Urt. v. 23.9.2009 - VII R 43/08, ZInsO 2010, 141; Urt. v. 13.6.1997 - VII R 96/96, BFH/NV 1998, 4 (im Fall eines Geschäftsführers als Haftungsschuldner); BGH, Urt. v. 19.1.2012 - IX ZR 2/11, DB 2012, 399: sog. *„Haftungsnachrang der Organgesellschaft“*; Nickert/Nickert, ZInsO 2004, 479ff. (484).

<sup>842</sup> BFH, Urt. v. 23.8.2001 (VII R 94/99) BStBl. 2002 II, 330. Siehe dazu VI.15 im Ergänzungsband. Umgekehrt stellt der BFH im Urteil v. 21.9.2016 - V R 24/15, BStBl. II 2017, 143 (siehe dazu VI.16 im Ergänzungsband) fest, es sei nicht *„Aufgabe und Zweck der allgemeinen Grundsätze von Treu und Glauben, eine unvoreilhaftete Verfahrensbehandlung durch die Finanzbehörde aufzufangen (vgl. zuletzt BFH-Urteil vom 12. Februar 2015 V 28/14, BFHE 248, 512, BFH/NV 2015, 1016, m.w.N.)“*.

Folgerichtig droht den Eignern im Regelfall eine (erhebliche) Umsatzsteuernachzahlungsverpflichtung, der zwar ein Ausgleichsanspruch gegen die Betriebsgesellschaft gegenüber steht,<sup>843</sup> allerdings nur als einfache Insolvenzforderung.<sup>844</sup>

Ein typisches Beispiel für eine praktische Auswirkung bietet das Urteil des KG des LG Berlin vom 24. April 2009<sup>845</sup>: Eine Unternehmerin betrieb ein Handelsgewerbe als Einzelunternehmen. Zum 11.2001 wurde von ihr alleine eine GmbH gegründet. Die übernahm über einen Mietvertrag des Anlagevermögens die Betriebsfortführung und erklärte in den jeweiligen Umsatzsteuervoranmeldungen Umsatzsteuer von insgesamt 271.979,21 Euro. Im Juni 2003 stellte die GmbH Insolvenzantrag. Mit dem Eröffnungsbeschluss wurde ein Insolvenzverwalter bestellt, der erfolgreich (in voller Höhe) den Betrag vom Finanzamt zurückbekam. Dieses forderte dann unter Feststellung einer entstandenen Betriebsaufspaltung nebst USt-Organschaft mit unangefochtenem Bescheid vom 28.9.2005 den Betrag von der Unternehmerin erfolgreich ein.

#### **bb. Der eingeschränkte Schutz durch die Festsetzungsfrist**

Diese Auswirkung ist auch für länger zurück liegende Sachverhalte möglich. Denn den Eignern einer klassischen Betriebsaufspaltung droht bei Änderung der Umsatzsteuerbescheide gegen die insolvente Betriebsgesellschaft eine widerstreitende Steuerfestsetzung gem. § 174 Abs. 4 AO. Bei dieser Rechtsgrundlage greift der Schutzmechanismus des Ablaufs der Festsetzungsfrist nur eingeschränkt. Zwar kann die Finanzverwaltung in den Fällen der übersehenen Organschaft nur für vier Jahre (§ 169 Abs. 2 Nr. 2 AO) plus drei Jahre (§ 170 Abs. 2 Nr. 1 AO), also für die letzten sieben Jahre seit der Erkenntnis der übersehenen Organschaft, die an die Betriebsgesellschaft erstatteten Umsatzsteuern von dem Organträger/dem bzw. den Eignern zurückveranlagen. Der Ablauf ist aber unbeachtlich wenn die Folgerungen aus einer irrigen Beurteilung eines

---

<sup>843</sup> BGH, Urt. v. 22.10.1992 - IX ZR 244/91, BGHZ 120, 50.

<sup>844</sup> S.o. unter § 4 C. II. 2. a) aa.

<sup>845</sup> KG, Urt. v. 24.4.2009 - 6 U 49/08, VersR 2009, 1350. In diesem Urteil ging es streitig um einen Haftungsfall des Steuerberaters, weil er über den Beginn der Betriebsaufspaltung und damit der Organschaft nicht aufgeklärt hatte.

steuerrelevanten Sachverhalts<sup>846</sup> innerhalb eines Jahres nach Aufhebung oder Änderung des fehlerhaften Steuerbescheids gezogen werden (§ 174 Abs. 4 Satz 3 AO).

Ein aussagekräftiges, aber nicht ganz passgenaues Beispiel bietet das vereinfacht dargestellte Urteil des BFH vom 21. September 2016<sup>847</sup>: Die insolvente GmbH einer nicht eingeordneten Organschaft hatte in 2005 für 2004 Umsatzsteuer in Höhe von 57.815,58 Euro angemeldet und geleistet. Anschließend einigten sich die insolvente Betriebsgesellschaft und das Finanzamt (allerdings fälschlich) auf den Tatbestand einer übersehenen Organschaft, so dass es zur Aufhebung der Vorbehaltsfestsetzung für 2004, zur Erstattung der gezahlten Umsatzsteuer und zur Neufestsetzung gegenüber dem (vermeintlichen) Organträger kam. Dagegen legte dieser Einspruch ein. Das Finanzamt gab dem Einspruch statt und erließ am 21.3.2014 gegenüber der insolventen Betriebsgesellschaft einen geänderten Umsatzsteuerbescheid 2004 mit ursprünglichem Inhalt. Streitig ist, ob das Finanzamt zum Erlass des erneuten Umsatzsteuerbescheids 2004 vom 21. März 2014 berechtigt war.

Aus dem Urteil ergeben sich folgende klarstellenden Feststellungen, die auf den Fall einer tatsächlich übersehenen Organschaft übertragbar sind und die o.g. Feststellungen zu den Voraussetzungen und Rechtsfolgen einer übersehenen Organschaft im Fall einer klassischen Betriebsaufspaltung bestätigen:

- Wenn eine insolvente GmbH als steuerlich unselbständige Organgesellschaft einer klassischen Betriebsaufspaltung angesehen wird und das Finanzamt aufgrund dieser Erkenntnis die Umsatzsteuerfestsetzung aufgehoben hat, fehlt es für die von der GmbH geleisteten Umsatzsteuerzahlungen (formell wie materiell) an einem Rechtsgrund. Sie hat nach § 37 Abs. 2 Satz 2 AO 1977 Anspruch auf Erstattung derselben.<sup>848</sup>
- Die reguläre Festsetzungsfrist für die Umsatzsteuerfestsetzung 2004 endete mit dem Ablauf des Jahres 2009. Die GmbH reichte ihre Umsatzsteuererklärung für 2004 am 8. September 2005 ein, sodass die Festsetzungsfrist mit Ablauf des Jahres

---

<sup>846</sup> Zum Begriff „irrigte Beurteilung“ und zum Normzweck der Vorschrift vgl. Süß, DStR 2017, 1021ff. (1021 und 1023).

<sup>847</sup> BFH, Urt. v. 21.9.2016 - V R 24/15, BStBl. II 2017, 143. Siehe dazu VI.16 im Ergänzungsband.

<sup>848</sup> Dazu BFH, Urt. v. 23.8.2001 (VII R 94/99) BStBl. 2002 II, 330. Siehe dazu VI.15 im Ergänzungsband.

2005 begann (§ 170 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO) und gemäß § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO zum 31. Dezember 2009 endete.<sup>849</sup>

- Ist auf Grund irriger Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts ein Steuerbescheid ergangen, der auf Grund eines Rechtsbehelfs oder sonst auf Antrag des Steuerpflichtigen durch die Finanzbehörde zu seinen Gunsten aufgehoben oder geändert wird, so können aus dem Sachverhalt nachträglich durch Erlass oder Änderung eines Steuerbescheids die richtigen steuerlichen Folgerungen gezogen werden (§ 174 Abs. 4 Satz 1 AO). Die Übereinstimmung setzt keine vollständige Identität voraus, nach den Erfordernissen des jeweiligen steuerlichen Tatbestands kann teilweise Deckungsgleichheit genügen (ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. Senatsurteil in BFHE 248, 504, BFH/NV 2015, 877, Rz 17, sowie zuletzt BFH-Urteil vom 19. August 2015 X R 50/13, BFHE 251, 389, BFH/NV 2016, 603, Rz 21). Der Ablauf der Festsetzungsfrist ist dann unbeachtlich, wenn die steuerlichen Folgerungen innerhalb eines Jahres nach Aufhebung des fehlerhaften Steuerbescheides gezogen werden.

Diese Voraussetzung der Sachverhaltsidentität ist bei einer übersehenen klassischen Betriebsaufspaltung gegeben, so dass es regelmäßig zur Anwendung von § 174 Abs. 4 Satz 3 AO kommen kann. Denn der zugrunde liegende Sachverhalt ist deckungsgleich, aber nur übersehen worden.<sup>850</sup>

Die Festsetzungsfrist bleibt aber nur dann relevant, wenn der Organträger als schützenswerter Dritter i.S.d. § 175 Abs. 5 AO anzusehen ist. Betrifft die Folgeänderung einen Dritten, wird die Änderungsbefugnis des Finanzamt durch § 174 Abs. 5 Satz 1 AO eingeschränkt. Eine Änderung ist dann nur zulässig, wenn der Dritte an dem Verfahren, das zur Aufhebung oder Änderung des fehlerhaften Steuerbescheids geführt hat, beteiligt war. Die Hinzuziehung oder Beiladung des Dritten zu diesem Verfahren ist zulässig (§ 174 Abs. 5 Satz 2 AO). Dabei ist Dritter i.S. des § 174 Abs. 5 Satz 1 AO nach ständiger Rechtsprechung des BFH jeder, der

---

<sup>849</sup> Diese Feststellung ist dahingehend zu vervollständigen, dass die Festsetzungsfrist gegenüber dem Organträger, der bisher keine Umsatzsteueranmeldung abgegeben hat, gem. § 170 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 3. Alt. AO um drei Jahre länger währt.

<sup>850</sup> Zu einem anderen Ergebnis kommt das urteilende Gericht zu seinem besonderen Sachverhalt eines zugrundeliegenden korrigierten Tatbestandsirrtums. Denn nach dem sog. Verbot der Sachverhaltsergänzung muss die Sachverhaltsgrundlage des geänderten Bescheids (im Wesentlichen) unverändert zur Grundlage des zu ändernden Bescheids werden. Vorliegend war das den Steuerbescheiden zugrundeliegende entscheidungserhebliche Sachverhaltselement des richtigen Vermieters nach Auffassung des Gerichts zu verschieden. Nicht die H-GbR, sondern die Bruchteilsgemeinschaft durch die Eheleute H und CH als Miteigentümer war Vermieter.

im zu ändernden fehlerhaften Bescheid nicht als Steuerschuldner angegeben wird.<sup>851</sup> Maßgeblich ist allein die formale Stellung im Verfahren.<sup>852</sup> Entscheidend ist also die Beteiligung des Organträgers an dem Änderungsverfahren gegenüber der Organgesellschaft. Allein die Kenntnis von dem Änderungsverfahren kann im Hinblick auf das eigene Besteuerungsverfahren nicht angelastet werden.<sup>853</sup> Damit zeigt dieses Urteil, wie die Nachfolgen einer übersehenen Organschaft für die Eigner bei sorgfältigem verfahrensmäßigem Vorgehen der Finanzverwaltung im Wege einer Beteiligung des wahren Organträgers, also des bzw. der Eigner, langfristig existenzgefährdend werden können.

Möglich ist für die Betroffenen noch eine Berufung auf einen Vertrauensschutz. Er ist nicht grundsätzlich deswegen zu versagen, weil man mit einer geänderten Steuerfestsetzung zu seinen Lasten habe rechnen müssen.<sup>854</sup> Aber bereits das erste oben erwähnte Urteil zur Reaktion des Steuerrecht auf die klassische Betriebsaufspaltung zeigt, dass die Steuerpflichtigen ihre Überraschung/ihre Nichterkenntnis der steuerrechtlichen Situation nicht entlastet. *„Der Senat teilt die Auffassung der Kläger nicht, daß in der "rückwirkenden Erfassung" der Grundstücksgemeinschaft als gewerbliches Besitzunternehmen ein Verstoß gegen Treu und Glauben liege; denn das FA ist grundsätzlich berechtigt und verpflichtet, in jedem Besteuerungsabschnitt einen Besteuerungstatbestand neu zu beurteilen*

---

<sup>851</sup> BFH, Urt. v. 19.12.2013 - V R 5/12, DB 2014, 1350; Beschluss v. 1.9.2008 - IV B 140/07, BFH/NV 2009, 1; BFH, Urt. v. 8.2.1995 - I R 127/93, BFHE 177, 332; BFH, Beschluss v. 27.8.1997 - V B 14/97, BFH/NV 1998, 148. Vgl auch Loose, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 174 AO Rn. 54.

<sup>852</sup> So BFH, Urt. v. 19.12.2013 - V R 5/12, DB 2014, 1350. In diesem Verfahren wurde die Organgesellschaft als Dritter i.S.v. § 174 Abs. 5 AO im Verfahren des Organträgers trotz der Behandlung der Organschaft als fiktive Unternehmenseinheit angesehen: *„Die Organschaft bewirkt zwar eine "Verschmelzung zu einem einzigen Steuerpflichtigen" (Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union – EuGH - vom 22. Mai 2008 C-162/07, Ampliscientifica und Amplifin, Slg. 2008, I-4019, Rz 19; BFH-Urteil vom 8. August 2013 V R 18/13, BFH/NV 2013, 1747, Rz 22), diese Wirkung erstreckt sich aber nicht auf verfahrensrechtliche Regelungen wie die Bestimmung der Eigenschaft als "Dritter" in § 174 Abs. 5 Satz 1 AO.“*

<sup>853</sup> BFH, Urt. v. 12.2.2015 - V R 28/14, BFHE 248, 512.

<sup>854</sup> Dazu ergänzend BFH, Urt. v. 6.7.2016, X R 57/13, Leitsätze: *„Hebt das FA aufgrund einer mit dem Steuerpflichtigen getroffenen Verständigung über die einvernehmliche Beendigung des Finanzrechtsstreits einen Steuerbescheid in der mündlichen Verhandlung vor dem FG auf und erklärt den Rechtsstreit in der Hauptsache für erledigt, ist es nach dem Grundsatz von Treu und Glauben (Verbot des „venire contra factum proprium“) daran gehindert, erneut einen inhaltsgleichen Steuerbescheid zu erlassen, wenn der Steuerpflichtige in Einhaltung dieser Absprache über einen verfahrensrechtlichen Besitzstand disponiert hat. Letzteres ist der Fall, wenn er seinen Einspruch zurückgenommen und ebenfalls die Hauptsache für erledigt erklärt hat (Fortentwicklung der Senatsrechtsprechung, s. Urteil vom 29. Oktober 1987 X R 1/80, BFHE 151, 118, BStBl II 1988, 121).“*

*und ggf. von einer Beurteilung in früheren Veranlagungszeiträumen abzuweichen.*<sup>855</sup>

### **3. Das Haftungsrisiko aus § 74 AO**

#### **a) Allgemeines**

Zusätzlich droht den Eignern in der Insolvenz ihrer Betriebsgesellschaft eine Haftungsgefahr aus § 74 AO:

*(1) Gehören Gegenstände, die einem Unternehmen dienen, nicht dem Unternehmer, sondern einer an dem Unternehmen wesentlich beteiligten Person, so haftet der Eigentümer der Gegenstände mit diesen für diejenigen Steuern des Unternehmens, bei denen sich die Steuerpflicht auf den Betrieb des Unternehmens gründet. Die Haftung erstreckt sich jedoch nur auf die Steuern, die während des Bestehens der wesentlichen Beteiligung entstanden sind. Den Steuern stehen die Ansprüche auf Erstattung von Steuervergütungen gleich.*

*(2) Eine Person ist an dem Unternehmen wesentlich beteiligt, wenn sie unmittelbar oder mittelbar zu mehr als einem Viertel am Grund- oder Stammkapital oder am Vermögen des Unternehmens beteiligt ist. Als wesentlich beteiligt gilt auch, wer auf das Unternehmen einen beherrschenden Einfluss ausübt und durch sein Verhalten dazu beiträgt, dass fällige Steuern im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 nicht entrichtet werden.*

Danach haftet ein Eigentümer von Gegenständen, die einem Unternehmen dienen, „mit diesen“ für diejenigen Steuern des Unternehmens, bei denen sich die Steuerpflicht - wie bei der Umsatzsteuer - auf den Betrieb des Unternehmens gründet. Voraussetzung ist, dass er an dem Unternehmen wesentlich beteiligt ist. Durch diese Vorschrift wird das gesellschaftsrechtliche Haftungstrennungsprinzip originär durchbrochen. Die Haftung entfällt auch nicht in der Insolvenz des bedienten Unternehmens. Gerade dann soll sie sich bewähren.

Durch § 74 AO erfolgt also eine Haftungserstreckung auf Gegenstände (sowie immaterielle Wirtschaftsgüter) trotz entgegenstehender sachenrechtlicher Zuordnung zugunsten des Fiskus.

---

<sup>855</sup> BFH, Urt. v. 12.11.1985 - VIII R 240/81, BStBl. II 1986, 296, (siehe dazu VI.1 im Ergänzungsband); Urt. v. 22.4.2010 - V R 9/09, BStBl 2011 II, 597; zuletzt BFH, Urt. v. 24.8.2016 - V R 36/15, ZIP 2016, 2487.

Die Vorschrift hat den Zweck, die Vollstreckbarkeit von Betriebssteuern zu sichern, welche gefährdet sein könnte, wenn Gegenstände die Grundlage des Unternehmens bilden, aber dem Unternehmen nicht gehören.<sup>856</sup> Dadurch dass der Eigentümer der Gegenstände durch deren Überlassung einen Beitrag zur Weiterführung des Unternehmens und damit für die Verwirklichung von Steuerschuldatbeständen leistet, wird der Grund für die Haftung gesehen.<sup>857</sup> Deshalb meint das Bundesverfassungsgericht<sup>858</sup>, die Haftung leite sich aus einer dem Gesellschafter selbstständig zuzurechnenden Tatbestandsverwirklichung her und stelle keinen die zivilrechtliche Ordnung durchbrechenden „Durchgriff“ dar. Nach Stadie<sup>859</sup> rechtfertigt sich die Vorschrift daneben aus dem Umstand, dass der wesentlich Beteiligte mittelbar („wirtschaftlich“) über das Unternehmen unternehmerisch tätig wird. Intemann<sup>860</sup> sieht daneben in dem Einfluss des Eigentümers auf die Unternehmensführung einen weiteren Grund für die Haftung. Eine tiefergehende Legitimationsgrundlage für die Abweichung von der zivilrechtlichen Zuordnung z.B. ein Bezug auf die steuerrechtlichen Grundsätze der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, der Steuergerechtigkeit oder der Verhinderung von Umgehungsgestaltungen wurde, soweit ersichtlich, nicht entwickelt. Rüsken<sup>861</sup> erkennt aber, dass dem Steuergläubiger durch die Durchgriffshaftung ein Privileg gegeben wird, das andere Schuldner nicht haben. Eine Erklärung hierfür versucht er aber nicht zu finden.

## **b) Das Problem der ausreichenden Beteiligung**

Eine wesentliche Beteiligung liegt dann vor, wenn unmittelbar oder mittelbar mehr als 25 % des Stammkapitals der insolventen Betriebsgesellschaft gehalten werden oder auf das Unternehmen ein beherrschender Einfluss ausgeübt werden kann (§ 74

---

<sup>856</sup> Rüsken, in: Klein, AO; § 74 Rn 1.

<sup>857</sup> Rüsken, in: Klein, AO; § 74 Rn 1.

<sup>858</sup> BVerfG, Beschluss v. 14. Dezember 1966- 1 BvR 496/65-, BVerfGE 21, 13. So auch, aber einen Durchgriff bejahend: Rüsken, in: Klein, AO; § 74 Rn 1; Stadie in: Rau/Dürrwächter, UStG, Anhang 1 - Haftung für Umsatzsteuer Rn. 76.

<sup>859</sup> Stadie in: Rau/Dürrwächter, UStG, Anhang 1 - Haftung für Umsatzsteuer Rn. 76. Diesen Grund sieht auch das BVerfG, Beschluss v. 14. Dezember 1966- 1 BvR 496/65-, BVerfGE 21, 12, 13: *“In diesen Fällen sollte die Beitreibung der Steuerschuld wenigstens dann ermöglicht werden, wenn der Eigentümer der dem Betrieb dienenden Gegenstände wirtschaftlich als am Unternehmen beteiligt anzusehen ist.(...)Den eigentlichen Grund der Haftung bildet in § 115 AO (jetzt § 74 AO) nicht die rechtliche Beteiligung am Unternehmen, sondern der objektive Beitrag, den der Gesellschafter durch die Bereitstellung von Gegenständen, die dem Unternehmen dienen, für die Weiterführung des Gewerbebetriebs leistet.“*

<sup>860</sup> Intemann, in: Koenig, AO, Rn. 1; so auch Loose, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 74 AO Rn. 1.

<sup>861</sup> Rüsken, in: Klein, AO; § 74 Rn 1.

Abs. 2 AO). Das ist unstreitig bei Einmann-Betriebsaufspaltungen oder wenn nur zwei oder drei Eigner zu gleichen Teilen an der Besitz- und Betriebsgesellschaft beteiligt sind.

Das liegt zumindest nach dem Wortlaut der Regelung nicht vor bei Nur-Besitzgesellschaftern und bei Gesellschaftern der Betriebsgesellschaft mit einer Beteiligung von bis zu 25 %, wenn sie nicht über andere Gestaltungen einen beherrschenden Einfluss haben. Möglich sind aber z.B. einem bestimmenden Gesellschafter zurechenbare Anteile eines Mitgesellschafter oder vertragliche Stimmrechtsbindungen. Auch im Steuerrecht werden solche Umgehungsversuche, wenn sie ggf. mit Hilfe einer Indizienrechtsprechung erkennbar sind, nicht akzeptiert (§ 42 AO). Eine pauschale Einbeziehung sog. Nur-Besitzgesellschafter und Sowohl-als-auch Gesellschafter mit nicht mehr als 25 % Beteiligung an der Betriebsgesellschaft ist zwar nicht gerechtfertigt,<sup>862</sup> richtig ist aber, dass genauso umgekehrt eine pauschale Zurechnung von Anteilen Dritter über die sog. Personengruppentheorie gerechtfertigt ist.<sup>863</sup>

Zwar ist das Niedersächsische FG in seinem Urteil vom 30. Juni 2014<sup>864</sup> anderer Ansicht, aber diese restriktive Auslegung wird den steuerrechtlichen Grundsätzen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, der Steuergerechtigkeit und damit der Verhinderung von Umgehungsgestaltungen nicht gerecht. So auch der BGH in seinem Urteil vom 23. Mai 2014<sup>865</sup>: „*Ausschlaggebend ist vielmehr der Umstand, dass die Verfügungsberechtigung ausschließlich bei Personen liegt, die über ihre jeweiligen Beteiligungen entscheidenden Einfluss auf die Gesellschaft ausüben und über deren Wirtschaftsgüter verfügen können, so dass die Überlassung eines Gegenstands an ein Unternehmen nur ihnen zugerechnet werden kann.*“

### **c) Das Problem der sachlichen Erstreckung**

Diese steuerrechtlichen Grundsätze sind nach Auffassung des BFH auch entscheidend, wenn es darum geht, ob die Haftung auf körperliche Gegenstände beschränkt ist. In dem eben genannten Urteil vom 23. Mai 2014 stellt der BFH

---

<sup>862</sup> So Söffing/Micker, Die Betriebsaufspaltung, S. 335f.; Dehmer, Betriebsaufspaltung, S. 117f.

<sup>863</sup> Zur Personengruppentheorie s.o. unter § 4 B. I. 1. a).

<sup>864</sup> Niedersächsisches FG, Urt. vom 30.6.2014, 14 K 101/13.

<sup>865</sup> BFH, Urt. v. 23.5.2012 - VII R 28/10, BFHE 238, 16.

zunächst die unterschiedlichen Rechtsauffassungen in der Literatur dar, worauf hier Bezug genommen wird: *„Die Frage, ob auch Rechte und Forderungen als Gegenstände i.S. von § 74 Abs. 1 Satz 1 AO angesehen werden können, wird im Schrifttum unterschiedlich beantwortet. Mit der Begründung, der in der Haftungsvorschrift verwendete Begriff des Eigentümers werde regelmäßig nur im Zusammenhang mit körperlichen Sachen gebraucht, während bei Rechten die Verwendung des Begriffs Inhaber üblich sei, und unter Hinweis auf den umfassenderen Begriff des Wirtschaftsguts in den §§ 39, 55 Abs. 3, § 180 Abs. 1 Nr. 3, § 181 Abs. 2 und § 271 AO wird die Auffassung vertreten, die in § 74 Abs. 1 AO normierte Ausfallhaftung beziehe sich nicht auf Forderungen und Rechte (Mösbauer, Die Haftung des Eigentümers von Gegenständen für Steuern des Unternehmens bei tatsächlicher oder fiktiver wesentlicher Beteiligung, Deutsche Steuer-Zeitung 1996, 513; Nacke, Haftung im Steuerrecht, Rz 457; Jestädt, Haftung gemäß § 74 AO und Betriebsaufspaltung, Deutsches Steuerrecht 1989, 243; Jatzke in Beermann/Gosch, AO § 74 Rz 7). Andererseits wird im Schrifttum die Meinung vertreten, die in § 74 Abs. 1 AO angesprochenen Gegenstände könnten nicht nur Sachen, sondern auch Rechte bzw. alle Wirtschaftsgüter materieller und immaterieller Art sein (Klein/Rüsken, AO, 11. Aufl., § 74 Rz 9; Boeker in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 74 AO Rz 20; Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 74 AO Rz 5; Schwarz in Schwarz, AO, § 74 Rz 4; Pahlke/Koenig/Intemann, Abgabenordnung, 2. Aufl., § 74 Rz 4; Blesinger, Haftung und Duldung im Steuerrecht, S. 79).“*

Er kommt dann zu dem Ergebnis, dass zwar nach dem gewöhnlichen Sprachgebrauch der Begriff "Gegenstand" eine körperliche Sache, an der Eigentum und Besitz erlangt werden könne, bezeichne, dass aber ein solches - an zivilrechtlichen Vorgaben ausgerichtetes Begriffsverständnis dem Sinn und Zweck des § 74 AO nicht gerecht werde: *„Die Beschränkung der Haftung auf bestimmte Steuerverbindlichkeiten und auf die überlassenen Gegenstände deutet darauf hin, dass der eigentliche Grund der Haftung nicht die rechtliche Beteiligung am Unternehmen ist, sondern der objektive Beitrag, den der Gesellschafter durch die Bereitstellung von Gegenständen, die dem Unternehmen dienen, für die Weiterführung des Gewerbes leistet. ... Aufgrund dieser Zielsetzung erscheint bei der Bestimmung des Gegenstands der Haftung i.S. des § 74 AO eine*

*Differenzierung zwischen körperlichen Sachen und immateriellen Wirtschaftsgütern jedenfalls dann nicht sachgerecht, wenn in solches Vermögen vollstreckt werden kann. Denn in beiden Fällen wird dem Unternehmen ein Wirtschaftsgut überlassen, das die Aufnahme oder die Fortsetzung des Geschäftsbetriebs ermöglicht und das einer Verwertung im Rahmen einer Zwangsvollstreckung zugänglich ist.“*

Und diese o.g. steuerrechtlichen Grundsätze sind nach Auffassung des BFH auch entscheidend, wenn es darum geht, ob die Haftung konkret gegenständlich beschränkt ist oder sich in Fällen der Weggabe oder des Verlustes der Gegenstände auf die Surrogate, wie z.B. Veräußerungserlöse oder Schadenersatzzahlungen, erstreckt.

In seinem grundlegenden Urteil vom 22. November 2011<sup>866</sup> stellt der BFH zunächst die unterschiedlichen Rechtsauffassungen in Literatur und finanzgerichtlichen Rechtsprechung dar, auf die hier Bezug genommen wird: *„In der Literatur ist die Beschränkung der Haftung auf die bei Erlass des Haftungsbescheids im Eigentum des in Anspruch Genommenen stehenden Gegenstände umstritten (für eine strikt gegenständliche Beschränkung Klein/Rüsken, AO, 10. Aufl., § 74 Rz 3; Schwarz in Schwarz, AO, § 74 Rz 17; Pahlke/Koenig, Abgabenordnung, 2. Aufl., § 74 Rz 14 ff.; Halaczinsky in Koch/Scholtz, AO, 5. Aufl., § 74 Rz 5; Halaczinsky, Die Haftung im Steuerrecht, 3. Aufl. 2004, Rz 271; a.A. Blesinger, Haftung und Duldung im Steuerrecht, S. 82; Delcker, Haftung des Eigentümers von Gegenständen für Steuern des Unternehmens bei wesentlicher Beteiligung oder beherrschendem Einfluss, Betriebs-Berater 1984, 55, 58; Jatzke in Beermann/Gosch, AO § 74 Rz 19; Mösbauer, Die Haftung des Eigentümers von Gegenständen für Steuern des Unternehmens bei tatsächlicher oder fiktiver wesentlicher Beteiligung, Deutsche Steuer-Zeitung 1996, 513, 519; Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 74 AO Rz 17 --allerdings widersprüchlich, vgl. Rz 3-; Boeker in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 74 AO Rz 45: Surrogathaftung schon bei Veräußerung nach Ankündigung der Haftungsinanspruchnahme; differenzierend nach dem Zeitpunkt des Eigentumsverlustes Nacke, Die Haftung für*

---

<sup>866</sup> BFH, Urt. v. 22.11.2011 – VII R 63/10, BFHE 235, 126. Siehe dazu VI.17 im Ergänzungsband.

*Steuerschulden, 2. Aufl. 2007, Rz 479; Gehm, Die Haftung des Eigentümers von Gegenständen nach § 74 AO, Betrieb und Wirtschaft 2003, 456, 458).*

*In der finanzgerichtlichen Rechtsprechung findet sich abgesehen von einer Entscheidung des FG Nürnberg vom 31. Mai 2005 II 143/2002 (n.v., dazu unter cc) keine Aussage zu einer vergleichbaren Fallgestaltung. Zwar formulierte der Bundesfinanzhof (BFH) in einer Entscheidung zu § 115 der Reichsabgabenordnung (RAO), Voraussetzung für die Anwendung des § 115 RAO sei, dass der in Anspruch Genommene Eigentümer der in Betracht kommenden Gegenstände sei, und zwar zu der Zeit, zu der die Haftung geltend gemacht werde; allerdings waren die in Anspruch Genommenen bei Erlass des Haftungsbescheids noch nicht Eigentümer (Urteil vom 27. Juni 1957 V 298/56 U, BFHE 65, 122, BStBl III 1957, 279). Auch die Leitsätze in zwei Entscheidungen des FG Köln, wonach der in Anspruch Genommene auch im Zeitpunkt der Geltendmachung des Haftungsanspruchs durch Haftungsbescheid Eigentümer des Gegenstandes sein muss, betrafen keine Fälle der Veräußerung vor Erlass des Haftungsbescheids, sondern eine --nach Auffassung des FG für die Haftung unschädliche-- spätere Veräußerung (Urteile vom 17. September 1997 6 K 5459/91, Entscheidungen der Finanzgerichte – EFG – 1998, 162; vom 9. Dezember 1999 15 K 1756/91, EFG 2000, 203). Im Urteil des Niedersächsischen FG, in dem es --beiläufig-- die Eigentümerstellung im Zeitpunkt der Haftungsinanspruchnahme fordert, weil die Haftung nur durch Zugriff auf die betreffenden Gegenstände verwirklicht werden könne, ging es nicht um die Eigentümerstellung des Haftenden, sondern darum, dass die Gegenstände zum Zeitpunkt der Geltendmachung der Haftung nicht mehr dem Unternehmen der Steuerschuldner gedient hatten (Urteil vom 24. September 1980 VI 264/77, EFG 1981, 58).*

*Das FG Nürnberg (Urteil vom 31. Mai 2005 II 143/2002, n.v., Rz 50) ist der Auffassung, die Haftung umfasse in den Fällen, in denen die haftenden Gegenstände zum Zeitpunkt des Haftungsbescheids nicht mehr im Eigentum des Haftenden vorhanden sind, den Wert der Gegenstände, die dem Unternehmen zum Zeitpunkt der Haftungs begründung dienten. Denn der einmal realisierte Haftungstatbestand bleibe bestehen, auch wenn die haftenden Gegenstände zum Zeitpunkt des Haftungsbescheids nicht mehr im Eigentum des Haftenden vorhanden seien.“*

Der BFH führt dann aus, dass der eigentliche Grund der Haftung der objektive Beitrag sei, den der Gesellschafter durch die Bereitstellung von Gegenständen, die dem Unternehmen dienen, für die Weiterführung des Gewerbebetriebes leistet. Für den Senat ergebe sich bei Berücksichtigung dieser Gesichtspunkte, dass das Haftungsobjekt des § 74 AO nicht auf den (im Zeitpunkt der Haftungsanspruchnahme noch) im Eigentum des Beteiligten stehenden Gegenstand beschränkt ist, sondern jedenfalls ein dafür ggf. erhaltenes Surrogat (Veräußerungserlös, Schadenersatz, Tauschgegenstand o.Ä.) mit umfasst, wenn der Gegenstand in dem Zeitraum der Steuerschuldenstehung dem Unternehmen gedient habe.

Weiter führt der BFH aus, dass dieser mit seiner Auslegung nicht unzulässig in die Kompetenz des Gesetzgebers (Art. 20 Abs. 3 GG) eingreife.

Der Senat sehe sich zur Auslegung berechtigt, da eine erkennbar planwidrige Gesetzeslücke insofern bestehe, als die Haftung nach dem Gesetzeswortlaut auf die noch im Zeitpunkt der Haftungsanspruchnahme im Eigentum des Haftungsschuldners stehenden Gegenstände beschränkt sei. Mit dem Sinn und Zweck der Regelung stehe dies nicht in Einklang, weil bei einer solch strikt wortgetreuen Anwendung des § 74 AO ein gleichmäßiger Vollzug dieser Haftungsnorm nicht zu gewährleisten sei: Der gut beratene bisherige Eigentümer könne sich noch im Augenblick des Ergehens des Haftungsbescheids durch Veräußerung des Gegenstandes der Haftung - unter Erhaltung der Gegenleistung (des Surrogats) für sich selbst - entziehen.

Damit bekennt er sich auch in dieser Frage zu den steuerrechtlichen Grundsätzen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, der Steuergerechtigkeit und der Verhinderung von Umgehungsgestaltungen: Der Wortlaut *„mag auf den ersten Blick eine Beschränkung der Haftung auf die im Eigentum des Beteiligten verbliebenen Gegenstände nahelegen. Das hindert den Senat aber nicht daran, die Vorschrift nach Sinn und Zweck auszulegen, wonach dem FA im Fall gepachteter Anlagegegenstände vergleichbare Beitreibungsmöglichkeiten eröffnet werden sollen wie in Fällen, in denen das Unternehmen mit eigenen Gegenständen wirtschaftet,<sup>867</sup> in die vollstreckt werden könnte.“*

---

<sup>867</sup> Die betonende Fettauflage erfolgte von der Verfasserin.

In der Literatur wird dieses Urteil von Haritz<sup>868</sup> abgelehnt, weil er unter Verweis auf die Gesetzesbegründung keine planwidrige Gesetzeslücke sieht.<sup>869</sup> Hätte der Gesetzgeber eine weitergehende Haftung der Eigentümer auf das Surrogat gewollt, so wäre es ein Leichtes gewesen, die Worte „mit diesen“ aus dem Gesetzestext wegzulassen. Dann könnte eine Auslegung, wie ihn der BFH offenkundig allein aus fiskalischem Interesse der Finanzämter gewählt hat, zwanglos erfolgen. Durch die bewusste Wortwahl des Gesetzgebers läge eben keine planwidrige Gesetzeslücke vor. Damit wird Haritz aber nicht den in der AO festgelegten Zielen steuergerechter Ergebnisse (§§ 39, 42 AO) gerecht.

#### **d) Ungeklärte Fragen**

Nicht geklärt hat der BFH (bisher), ob diese Haftung durch Zahlung eines wertmäßig entsprechenden Geldbetrags<sup>870</sup> ausgeglichen werden kann. Zu diesem Ergebnis kommt der BGH<sup>871</sup> in seinem Urteil vom 15. Oktober 2015: *„Die nach § 74 AO in Anspruch genommenen Gesellschafter haften grundsätzlich persönlich, dabei aber gegenständlich beschränkt, weil nach § 74 Abs. 1 Satz 1 AO der Eigentümer nur "mit" den Gegenständen haftet, die er dem Unternehmen überlassen hat (dazu Pahlke/Koenig/Intemann Abgabenordnung 2. Aufl. § 74 Rn. 14 mwN). Die Haftung ist danach auf Zahlung eines Geldbetrags durch den Haftungsschuldner gerichtet (Pahlke/Koenig/Intemann Abgabenordnung 2. Aufl. § 74 Rn. 34) und wird durch Haftungsbescheid nach § 191 AO geltend gemacht.“* In erster Linie ist die Haftung also auf Zahlung eines Geldbetrags gerichtet. Erst wenn die Zahlung nicht geleistet worden ist und die Vollstreckung durchgeführt werden muss, beinhaltet der Haftungsbescheid eine Pflicht zur Duldung der Zwangsvollstreckung.<sup>872</sup>

---

<sup>868</sup> Haritz, DStR 2012, 883ff. (884).

<sup>869</sup> So auch Intemann, in: Koenig, AO, § 74 Rn. 15. Der Rechtsprechung folgend: Loose, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 74 AO Rn. 17; Stadie, in: Rau/Dürrwächter, UStG, 173, Anhang 1 - Haftung für Umsatzsteuer Rn. 124.

<sup>870</sup> So Intemann, in: Koenig, AO, § 74 Rn. 34. A.A.: Rüsken, in: Klein, AO, § 74 Rn. 20; Niewerth, in: Rüsken, in: Klein, AO, § 74 Rn. 20 geht von einer grds. gegenständliche Haftung aus.

<sup>871</sup> BGH, Urt. v. 15. 10.2014 - XII ZR 111/12, MDR 2015, 141.

<sup>872</sup> So Dusch, DStR 2012, 1537ff. (1539); Dusch, DStR 2013, 19ff. (20), in einer Besprechung der a.A. des FG Baden-Württemberg, Urt. v. 18.7.2012 - 14 K 3903/11.

Ungeklärt und im Schrifttum - soweit ersichtlich nicht angesprochen - bleibt auch, inwieweit bei Grundstücksüberlassungen Belastungen für valutierende Darlehen und inwieweit bei zwischenzeitlichen Grundstücksveräußerungen mit dem Kaufpreis beglichene Anschaffungskosten und -kredite auf die Haftung angerechnet werden können. Aber wenn im Steuerrecht zur Haftungsfrage des § 74 AO auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise und auf eine darauf beruhende fiktive Unternehmenseinheit - wie in der o.g. Surrogatsrechtsprechung - abgestellt wird, können auch diese Fragen nur bejahend beantwortet werden.

Das gilt auch für die nicht geklärte Frage, was von der Haftung bleibt, wenn der Gegenstand rechtzeitig vor einer Haftungssituation zurückgenommen wurde und nicht länger dem mit Steuerrückständen belasteten Unternehmen dient. Dann greift auch die o.g. Surrogatsrechtsprechung nicht mehr, weil das betroffenen Unternehmen nicht mehr mit dem Gegenstand wirtschaftet. Nach hier vertretener Ansicht kann dann eine steuergerechte Lösung nur unter Anwendung der Rechtsfolgen einer Missbrauchsgestaltung i.S.v. § 42 AO gefunden werden.<sup>873</sup> Dabei ist unter dem legitimen Gebrauch des Rechts eine tatsächliche Verhaltensweise zu verstehen, die dem Inhalt des Rechts entspricht.<sup>874</sup> Folgerichtig liegt missbräuchliche Gesetzesumgehung vor, wenn eine rechtliche Gestaltung zweck- und funktionswidrig benutzt wird.

Grundlegend für eine Anwendung ist das Urteil des BFH vom 27. Juli 1999<sup>875</sup>. Danach ist von einem Missbrauch von steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten dann auszugehen, wenn in der gewählten rechtlichen Gestaltung folgende Umstände kumulativ auftreten:

- die Gestaltung dient der Steuerminderung,
- sie ist unangemessen zur Erreichung des erstrebten Ziels, und
- sie ist nicht durch wirtschaftliche oder sonstige beachtliche außersteuerliche Gründe zu rechtfertigen.

Über diese objektiven Tatbestandsmerkmale hinaus wurde sowohl vom überwiegenden Schrifttum als auch von der Rechtsprechung des BFH zusätzlich

---

<sup>873</sup> Eine einheitliche Terminologie zum Begriff des Rechtsmissbrauchs besteht nicht.

<sup>874</sup> Brox/Walker, S. 268, § 32 Rn. 1: „Die Ausübung eines subjektiven Rechts erfolgt durch ein Verhalten des Berechtigten, das dem Inhalt des Rechts entspricht“.

<sup>875</sup> BFH, Urt. v. 27.7.1999 VIII R 36/98, BFHE 189, 408.

das Vorliegen eines subjektiven Elements gefordert. In dessen Anforderungen und seinem Nachweis liegen die Probleme im Einzelfall.<sup>876</sup> Im Ergebnis hat sich eine Indizienrechtsprechung entwickelt.<sup>877</sup> Lassen sich zum Beispiel aus den Gesamtumständen mangelnde Rechtskenntnisse, Unerfahrenheit oder Ungeschicklichkeit des Steuerpflichtigen feststellen, so wirken sich diese subjektiven Begleitumstände für das Verhalten des Steuerpflichtigen entlastend aus, da sie auf das Fehlen einer Missbrauchsabsicht hindeuten. Allerdings ist beispielsweise, *„ihr Vorliegen jedenfalls in Fällen, in denen die Tatbestandsverwirklichung aufgespalten und die Verlagerung von Wertschöpfungen einvernehmlich geplant und verwirklicht wird, zu vermuten (BFH-Urteil in BFHE 186, 288, BStBl II 1998, 667, 671, m.w.N.)“*.<sup>878</sup>

## **D. Ergebnis, Eignerstrategien und Stellungnahme**

### **I. Ergebnisse**

Die ertragsteuerliche Umqualifizierung und die umsatzsteuerliche Organschaft bergen aufgrund ihrer automatischen Begründung bzw. Beendigung ein hohes Haftungspotenzial für den Organträger. Insbesondere die steuerliche Rückwirkung der Rechtsfolgen kann bei Insolvenz der Betriebsgesellschaft mit Beendigungscharakter unübersehbare finanzielle Schäden für die Eigner auslösen:

- Die Auflösung aller stiller Reserven und daraus resultierende Einkommensteuer.
- Umsatzsteuer-Nachzahlungen für Umsätze, die von der Betriebsgesellschaft vor Beendigung der Organschaft ausgeführt wurden ohne Abführung der eingemommene Umsatzsteuer an den Organträger. Diese Umsätze sind stets dem Organträger, also der Besitzgesellschaft, also dem Eigner bzw. den Eignern zuzurechnen und von dieser (verschuldensunabhängig) zu versteuern. Trotzdem stellt ein offener Rückgriffanspruch der Eigner (z.B. auf Ausgleich der gezahlten Umsatzsteuer) gegenüber der Organgesellschaft nur eine Insolvenzforderung dar.
- Korrekturanfällig, eine mögliche Liquiditätsbelastung für die Besitzgesellschaft und streitbefangen sind in diesem Zusammenhang insbesondere

---

<sup>876</sup> Dazu Drüen, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 42 AO, Rn. 44.

<sup>877</sup> Vgl. Drüen, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 42 Rn. 44 und 54a.

<sup>878</sup> BFH, Urt. v. 18.3.2004 III R 25/02, BFHE 205, 470: *„Dabei kann der Indizienbeweis verwendet werden, wenn eine bestimmte Gestaltung regelmäßig den Schluss auf eine bestehende Umgehungsmöglichkeit zulässt (vgl. BFH-Beschluss in BFHE 186, 236, BStBl II 1998, 721; ferner Fischer, DB 1996, 644 ff.)“*.

Vorsteuerberichtigungsansprüche für nicht beglichene Leistungsbezüge der Betriebsgesellschaft vor Beendigung der Organschaft gem. § 17 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. Abs. 2 Nr. 1 UStG wegen Uneinbringlichkeit der Forderung. Diese richten sich nämlich gegen die Besitzgesellschaft, wenn das den Vorsteuerberichtigungsanspruch auslösende Ereignis der Uneinbringlichkeit vor oder zeitgleich mit der Beendigung der Organschaft eintritt.<sup>879</sup> Auch in diesem Fall stellt der Rückgriffanspruch der Eigner gegenüber der Organgesellschaft nur eine Insolvenzforderung dar.

- Bei einer übersehenen Organschaft wird die Finanzverwaltung sich in der Insolvenz der Betriebsgesellschaft wegen aller rückständigen Umsatzsteuerschulden bis zur Beendigung der Betriebsaufspaltung im Rahmen der Festsetzungsfrist und der widerstreitenden Steuerfestsetzungsmöglichkeit des § 174 Abs. 4 AO an den nunmehr als solchen erkannten Organträger/Steuerschuldner - der bzw. die Eigner - halten.
- Schließlich droht den Eignern in der Insolvenz ihrer Betriebsgesellschaft mit dem Ziel einer originären Durchbrechung des gesellschaftsrechtlichen Haftungstrennungsprinzips eine Haftungsgefahr aus § 74 AO für weitere ausstehende Steuerrückstände der Betriebsgesellschaft mit den zur Verfügung gestellten Nutzungsgegenständen, immaterielle Wirtschaftsgüter und Surrogate.

## **II. Eignerstrategien**

Die steuerrechtliche Umqualifizierung und die umsatzsteuerliche Organschaft werden begründet, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind. Sie werden beendet, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen wegfallen. Im Zuge einer Betriebsprüfung oder genauer Prüfung der Rechtsbeziehungen der Beteiligten durch das Finanzamt oder eines professionellen vorläufigen bzw. endgültigen Insolvenzverwalters wird dieser Sachverhalt häufig erst nach langer Zeit - zuweilen erst bei der Beendigung der klassischen Betriebsaufspaltung - mit gravierenden ertrag- und umsatzsteuerlichen Konsequenzen aufgedeckt. Bei jeder anfänglichen oder nachträglichen Überlassung von Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens sind daher bei gegebener Verflechtungslage die Auswirkungen auf die steuerliche Einordnung der Erträge im Hinblick auf die Einkunftsarten, die steuerliche

---

<sup>879</sup> BFH, Urt. v. 22.10.2009 - V R 14/08, BStBl 2011 II, 988; Urt. v. 6.6.2002, V R 22/01, BFH/NV 2002, 1352.

Verstrickung von vermeintlichem Privatvermögen in die betriebliche Sphäre und die Einordnung als umsatzsteuerliche Zwangsorganschaft genau zu prüfen.

Für die Eigner einer Haftungsabschirmung von Wirtschaftsgütern durch entsprechende zivilrechtliche Gestaltungen ist es darum wichtig, möglichst frühzeitig ihre steuerrechtliche Einordnung als klassische Betriebsaufspaltung zu erkennen. Nur dann lassen sich bei Insolvenz der Betriebsgesellschaft, insbesondere bei sorgfältiger Beschäftigung mit den Fragen der USt-Organschaft, *überraschende* Steuerfestsetzungen vermeiden. Sie lassen sich durch ein funktionierendes Ausgleichssystem wegen der Rückgriffansprüche nach §§ 73, 44 AO, 421, 426 BGB wegen der insolvenzrechtlichen Anfechtungsmöglichkeiten nur in Grenzen minimieren.

Sind die Eigner steuerlich beraten, ist die Beratung nur dann haftungsentlastend, wenn auch zu den steuerlichen Aspekten einer Betriebsaufspaltung umfassend Stellung genommen wird. Folgerichtig kommt in dem o.g. Sachverhalt des KG das LG Berlin<sup>880</sup> zu dem Ergebnis, dass der Steuerberater schadensersatzpflichtig ist, und zwar in Höhe der gezahlten Umsatzsteuernachzahlung, da der Mandant, wenn die Organschaft rechtzeitig bemerkt worden wäre, im Innenverhältnis zur GmbH Abreden getroffen hätte, nach denen letztlich die GmbH mit dem Beträgen der Umsatzsteuer belastet gewesen wäre. Darüber hinaus liegt in dem Übersehen nach Ansicht des KG keine den Versicherungsschutz seiner Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung ausschließende wissentliche Pflichtverletzung.

Anzustreben ist eine verbindliche Auskunft gem. § 89 Abs. 2 AO.<sup>881</sup> Aber dieser Weg zu einer Planungssicherheit ist kostenpflichtig und bei Widerruf der Auskunft streitbefangen. Inzwischen hat das Gesetz zur Modernisierung des

---

<sup>880</sup> KG, Urt. v. 24.4.2009 - 6 U 49/08, VersR 2009, 1350.

<sup>881</sup> Zum Umgang ist ein neuer Anwendungserlass zur Abgabenordnung vom mit sofortiger Wirkung durch das BMF, Schreiben vom 07.08.2017 - IV A 3 - S 0062/17/10001 geändert worden. Er stellt fest, dass Antragsteller und Steuerpflichtiger nicht identisch sein müssen, dass bei Organschaftsfällen i. S. d. § 1 Abs. 2 Satz 1 Nrn. 2 bis 4 StAuswV das Finanzamt, das für die Erteilung der verbindlichen Auskunft nicht zuständig ist, aber von der Bindungswirkung dieser Auskunft ebenfalls betroffen ist, vorab beteiligt werden soll, dass die verbindliche Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO ist (auch wenn sie nicht der Rechtsauffassung des Antragstellers entspricht) ebenso wie die Ablehnung der Erteilung einer verbindlichen Auskunft ein Verwaltungsakt ist und dass, wenn in den Fällen des § 2 Abs. 2 Satz 1 StAuswV nur ein Beteiligter Einspruch einlegt, die übrigen Beteiligten nach § 360 Abs. 3 Satz 1 AO zum Einspruchsverfahren hinzuzuziehen sind. Ausführlich wird zur Gebühr Stellung genommen.

Besteuerungsverfahrens vom 18.7.2016 u.a. auch diesbezüglich Verbesserungen gebracht:

- Die verbindliche Auskunft war ursprünglich nicht einklagbar.<sup>882</sup> Nach § 89 Abs. 2 Satz 4 AO wurde folgende Regelung eingefügt: *Über den Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft soll innerhalb von sechs Monaten ab Eingang des Antrags bei der zuständigen Finanzbehörde entschieden werden; kann die Finanzbehörde nicht innerhalb dieser Frist über den Antrag entscheiden, ist dies dem Antragsteller unter Angabe der Gründe mitzuteilen. Allerdings sagt auch die gesetzliche Änderung nichts über die Rechtsfolgen der Fristversäumnis aus. „Mit der Neuregelung ist keine gesetzliche Regelungswirkung bei erfolglosem Fristablauf verbunden. Daher kann aus dem bloßen Verstreichen der Frist nicht abgeleitet werden, dass die Auskunft als im beantragten Sinn erteilt gilt. Dies gilt unabhängig davon, ob die Finanzbehörde hinreichende Gründe für die nicht fristgerechte Auskunftserteilung mitgeteilt hat oder nicht.“<sup>883</sup> Es bleibt also nach Ablauf von sechs Monaten nur ein Untätigkeitseinspruch nach § 347 Abs. 1 Satz 2 AO<sup>884</sup> oder eine streitbefangenen Verpflichtungsklage wegen eines auf Null reduzierten Ermessens der Finanzbehörde.<sup>885</sup>*
- Bei Stellung eines Antrags auf verbindliche Auskunft in Bezug auf den gleichen Sachverhalt durch jeweils den Organträger und die Organgesellschaft fiel bei beiden Antragstellern eine Auskunftsgebühr an.<sup>886</sup> Dagegen wurde § 89 Abs. 3 Satz 2 AO eingefügt: *Wird eine verbindliche Auskunft gegenüber mehreren Antragstellern einheitlich erteilt, ist nur eine Gebühr zu erheben; in diesem Fall sind alle Antragsteller Gesamtschuldner der Gebühr.* Damit wird eine ungerechtfertigte Gebührenkumulation verhindert.

Die Behörde ist bei wesentlicher Sachverhaltskongruenz an eine Positivauskunft gebunden. Jedenfalls kann sich der Steuerpflichtige auf sein durch die Auskunft begründetes Vertrauen berufen. Das gilt auch, wenn die erteilte Auskunft falsch,

---

<sup>882</sup> BFH, Urt. v. 29.2.2012 - IX R 11/11, BStBl. II 2012, 651.

<sup>883</sup> Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucks. 18/8434, S. 109.

<sup>884</sup> So Dannecker/Werder, BB 2017, 284ff. (285).

<sup>885</sup> So Seer, Steuer und Studium 2016, 601ff. (603f.).

<sup>886</sup> BFH v. 9.3.2016 - I R 66/14, BFH/NV 2016, 1194. Zum Gegenstandswert vgl. BFH, Urt. v. 22.4.2015 - IV R 13/12, BB 2015, 2660.

evtl. sogar rechtswidrig ist.<sup>887</sup> Er erhält in Gestalt der Zusage eine Art Option, die er nutzen kann, an die er jedoch nicht gebunden ist.<sup>888</sup>

Die Finanzbehörde muss also die verbindliche Auskunft widerrufen, wenn sie gegen den Willen des Begünstigten vom Inhalt der erteilten Auskunft abweichen will. Es finden die Regelungen über sonstige begünstigende Verwaltungsakte gem. §§ 129ff. AO Anwendung. Einen Vertrauensschutz genießt der Begünstigte, wenn er bereits Dispositionen getätigt und den Sachverhalt bereits verwirklicht hat.<sup>889</sup>

Allerdings entfällt die Bindungswirkung bei Änderung der Gesetzeslage. Auch das BVerfG hat in einem Beschluss darauf hingewiesen, dass die verbindliche Auskunft keinen Vertrauensschutz auf den Erhalt der Rechtslage gewährt.<sup>890</sup>

Im Fall einer Negativ-Auskunft beschränkt sich ihre gerichtliche Kontrolle auf eine sog. Evidenzkontrolle, d.h. ob der zur Prüfung gestellte Sachverhalt in sich schlüssig und die Entscheidung nicht evident rechtsfehlerhaft ist.<sup>891</sup> Nur so wird vermieden, dass sich der materiell-rechtlich nicht eindeutig zu entscheidende Streit in das Auskunftsverfahren vorverlagert.<sup>892</sup>

### **III. Stellungnahme und Vorschläge für gesetzliche Klarstellungen bzw. Neuregelungen**

---

<sup>887</sup> BFH, Urt. v. 12.8.2015 - I R 45/14, BFHE 251, 119: „Bei verbindlichen Auskünften nach § 89 Abs. 2 AO handelt es sich um Verwaltungsakte (vgl. z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 30. April 2009 VI R 54/07, BFHE 225, 50, BStBl II 2010, 996; vom 29. Februar 2012 IX R 11/11, BFHE 237, 9, BStBl II 2012, 651, und vom 16. Mai 2013 V R 23/12, BFHE 241, 242, BStBl II 2014, 325, m.w.N.). Ob ein solcher vorliegt, ist keine Tat-, sondern eine Rechtsfrage (vgl. Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl., § 118 Rz 25) und in entsprechender Anwendung des § 133 des Bürgerlichen Gesetzbuchs danach zu beurteilen, wie der Empfänger nach den ihm bekannten Umständen den materiellen Gehalt der Erklärung unter Berücksichtigung von Treu und Glauben verstehen konnte (vgl. z.B. Senatsbeschluss vom 12. Juli 2012 I R 32/11, BFHE 237, 307, BStBl II 2015, 175, Rz 17). ... Aus der Einordnung der verbindlichen Auskunft als Verwaltungsakt folgt, dass eine solche mit ihrer --im Streitfall nicht zweifelhaften-- Bekanntgabe (§ 124 Abs. 1 Satz 1, § 122 AO) wirksam wird und dass eine Rechtswidrigkeit für die Bindungswirkung ohne Bedeutung bleibt (vgl. Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 89 AO, Rz 256, 262; Schmitz in Schwarz/Pahlke, AO, § 89 Rz 64). Abweichend verhielte es sich nur, wenn die Auskunft nichtig wäre (vgl. § 124 Abs. 3, § 125 Abs. 1 AO).“

<sup>888</sup> Vgl. Seer, Steuer und Studium 2016, 601ff. (602).

<sup>889</sup> BFH, Urt. v. 16.5.2013 - V R 23/12, BStBl. II, 325; Seer, Steuer und Studium 2016, 601ff. (603.).

<sup>890</sup> So Dannecker/Werder, BB 2017, 284ff. (286) unter Hinweis auf BVerfG, Beschluss v. 11.5.2015 - 1 BvR 741/14, DStR 2015, 2237.

<sup>891</sup> BFH, Urt. v. 5.2.2014 - I R 34/12, BB 2014, 1318.

<sup>892</sup> Dazu Krumm, DStR 2011, 2429ff. (2431ff.); so auch der neue Anwendungserlass zur Abgabenordnung vom mit sofortiger Wirkung durch das BMF, Schreiben vom 07.08.2017 - IV A 3 - S 0062/17/10001.

Erkennbar ist auch die steuerrechtliche Seite einer Insolvenz der Betriebsgesellschaft nicht leicht für die Eigner zu durchschauen. Aber der Steuerpflichtige scheint über die Rechtsprechung zur Beratungspraxis (Erfordernis der Kenntnis des Rechtsberaters des Rechts und neuer Entwicklungen<sup>893</sup>) und über die Chance der verbindlichen Auskunft ausreichend geschützt. Trotzdem sollten zumindest die Regelungen über die verbindliche Auskunft (Anspruch auf Erteilung,<sup>894</sup> Verbindlichkeit der Auskunft mit Regelung eines Widerrufsvorbehalts<sup>895</sup>) rechtssicherer gefasst werden. Seer und Danneker<sup>896</sup> sprechen von einem „rechtsstaatlichen Defizit“. Seer hält außerdem die Aufhebung durch Widerruf bei Unrichtigkeit nur für sachgerecht, wenn der Antragsteller noch keine Dispositionen getroffen hat.<sup>897</sup> Das ist auch richtig, da in diesem Fall das Vertrauen des Steuerpflichtigen nicht schutzwürdig ist.

Außerdem fragt es sich, ob nicht Reformgesetze zur umsatzsteuerlichen Zwangsorganschaft den Beteiligten mehr Rechtssicherheit bieten könnten. Die Zwangsorganschaft „führt zu Zweifels- und Auslegungsfragen hinsichtlich des Bestehens oder eben Nichtbestehens der Mehrwertsteuergruppe.“<sup>898</sup> Gerade für sog. kleinere und mittlere Unternehmer einer klassischen Betriebsaufspaltung ist sie schwer nachzuvollziehen, zumal ihnen die sog. Verwaltungsvereinfachung i.d.R. keinen realen Nutzen bringt, insbesondere wenn sie die Betriebsgesellschaft durch Fremdgeschäftsführer führen lassen. Sie wollen i.d.R. durch die Fremdgeschäftsführung gerade erreichen, auch von steuerlichen

---

<sup>893</sup> Die Beratung des Anwalts hat sich an der höchstrichterlichen Rechtsprechung zu orientieren. Zu berücksichtigen sind die Entscheidungen in den amtlichen Sammlungen und in den für die jeweilige Rechtsmaterie des Mandats einschlägigen Fachzeitschriften. Die Rechtsprechung der Instanzgerichte und Meinungen in der Fachliteratur sind nur zu berücksichtigen, wenn ein Rechtsgebiet ersichtlich in der Entwicklung begriffen ist. Dann muss der Anwalt auch einschlägige Spezialzeitschriften durchsehen. Sind neue Gerichtsentscheidungen für die Beurteilung eines Mandats zugrunde zu legen, ist nur eine angemessene Zeitspanne (4 bis 6 Wochen) zwischen Veröffentlichung und Kenntnisnahme durch den Anwalt zuzubilligen (BGH, Ur. v. 21. 9. 2000 - IX ZR 127/99, NJW 2001, 675). Diese Anforderungen sind auf Steuerberater übertragbar. Folgerichtig entscheidet derselbe Senat des BGH über Haftungsfragen.

<sup>894</sup> Dazu Seer, Steuer und Studium 2016, 601ff. (605.); Dannecker/Werder, BB 2017, 284ff. (288) fordern zusätzlich einen einstweiligen Rechtsschutz.

<sup>895</sup> Dazu Seer, Steuer und Studium 2016, 601ff. (603).

<sup>896</sup> Seer, Steuer und Studium 2016, 601ff. (605.); Dannecker/Werder, BB 2017, 284ff. (288).

<sup>897</sup> Seer, Steuer und Studium 2016, 601ff. (603).

<sup>898</sup> Endres-Reich, UR 2016, 660ff. (660) mit Hinweisen auf die Kasuistik der Rechtsprechung.

Verwaltungsaufgaben befreit zu werden.<sup>899</sup> In den oben angeführten Haftungsfällen können sie sich auch nicht mit fehlendem Verschulden entlasten.<sup>900</sup>

„Das führt zu struktureller Rechtsunsicherheit, die ... sehr misslich ist und große Probleme bereitet.“<sup>901</sup> Folgerichtig hebt der V. Senat des BFH hervor: „Dem Grundsatz der Rechtssicherheit kommt bei der Auslegung der umsatzsteuerlichen Organschaftsvoraussetzungen, die faktisch wirken, besondere Bedeutung zu.“<sup>902</sup> Die Besteuerungsrealität vermittelt aber häufig einen anderen Eindruck. Darum fordern Kußmaul/Schwarz<sup>903</sup> eine gesetzliche Verankerung der Betriebsaufspaltung.

Es sollte der Gesetzgeber tätig werden, um zumindest die Eigner kleinerer und mittlerer Unternehmen frei entscheiden zu lassen, ob sie die Verwaltungsvorteile der Organschaft nutzen wollen, und um ihnen die steuerlichen Folgen einer umsatzsteuerlichen Organschaft deutlich zu machen. Das EU-Recht schließt das nicht aus, weil Art. 11 MwStSystRL keinerlei Aussagen zu formellen Voraussetzungen einer Mehrwertsteuergruppe vorsieht.<sup>904</sup> Ein Antragswahlrecht stellt jedoch eine formelle verfahrensrechtliche Regelung dar. „Die EU-Mitgliedstaaten sind berechtigt, diese verfahrensrechtlichen Voraussetzungen von

---

<sup>899</sup> Dazu Kemper, UR 2015, 373ff. (in der Inhaltsangabe): „Im deutschen Umsatzsteuerrecht existieren vielfältige und umfangreiche Erklärungsspflichten gegenüber den Finanzbehörden, welche gerade für solche Unternehmer schwer handhabbar sein können, die bestimmte Umsätze, wie z.B. innergemeinschaftliche sonstige Leistungen, nur selten ausführen. Alle Angaben sind vom Unternehmer selbständig elektronisch einzugeben und zu übermitteln, es existieren zwei Erklärungsadressaten, und das Bestehen von drei verschiedenen Terminen zur Erklärungsabgabe erschwert ein gesetzeskonformes Verhalten. Falsche oder fehlende Angaben können dann aber verschiedene für den Unternehmer unangenehme Sanktionen auslösen.“

<sup>900</sup> Im Gegensatz zur Haftungsgefahr der Geschäftsführer selbst, vgl. § 69 AO.

<sup>901</sup> So Prinz, in: Prinz/Witt, S. 8; dazu auch Klink/Wüllrich, BB 2014, 1757ff. (1757): „Das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen einer umsatzsteuerlichen Organschaft ist höchst streitanfällig und daher ein häufiger Diskussionspunkt zwischen dem Unternehmen und der Finanzverwaltung.“; Hubert, StuB 2014, 721ff. (728): „Sowohl die Nichtanerkennung einer Organschaft als auch die nachträgliche Feststellung über das Vorliegen einer Organschaft bei einer Betriebsprüfung haben weitreichende Folgen wie z. B. Steuer- und Zinsrisiken und führen zu erhöhtem administrativen Aufwand für die Unternehmen.“.

<sup>902</sup> BFH, Urt. v. 22.4.2010 - V R 9/09, BStBl. II 2011, 597.

<sup>903</sup> Kußmaul/Schwarz, GmbHR 2012, 834ff. (841).

<sup>904</sup> So auch Endres-Reich, UR 2016, 660ff. (661) unter Auseinandersetzung mit dem Schrifttum (s. S. 661, Fn. 10), das in Art. 11 Abs. 2 MwStSystRL als unionsrechtliche Grundlage des Antragswahlrechts sieht, da ein Antragsverfahren Steuerhinterziehung oder -umgehung vorbeugen soll, und dem Schrifttum (s. S. 661f., Fn. 15), die ein de lege lata ein Wahlrecht herauslesen. Insbesondere Stadie, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 2, Rn. 910, Stadie, UStG, § 2 Rn. 201 kommen aus unions- und verfassungsrechtlichen Gründen zu einem Wahlrecht.

*Art. 11 MwStSystRL selbständig zu regeln, um den Schutz der dem Einzelnen aus dem Unionsrecht erwachsenden Rechte zu gewährleisten.*<sup>905</sup> Möglich sind:

- ein organschaftsbezogenes Wahlrecht mit einem Erklärungs- bzw. Verzichtsverfahren,<sup>906</sup>
- ein organschaftsbezogenes Antragsverfahren,<sup>907</sup>
- ein organschaftsbezogenes Feststellungsverfahren mit einem gesonderten Feststellungsbescheid<sup>908</sup> oder
- eine organschaftsbezogene Freistellungsregelung.

Der BFH verneint eine gemeinschaftsrechtliche Verpflichtung hinsichtlich eines organschaftsbezogenen Wahlrechts. Es sei weder im UStG noch im Gemeinschaftsrecht vorgesehen.<sup>909</sup> Das sehen Stadie und Schnarrenberger anders.<sup>910</sup> Eine gesetzliche Einführung bejaht Straub,<sup>911</sup> da es durch die Zwangsorganschaft über den Vereinfachungszweck hinaus zu Wettbewerbsverzerrungen sowie zur Verletzung der Rechtsformneutralität kommen könne. Prinz/Witt<sup>912</sup> befürworten entweder ein Wahlrecht oder ein Feststellungsverfahren. Das Feststellungsverfahren privilegiert Endres-Rech.<sup>913</sup> Küffner/Luber entscheiden sich für das Antragsverfahren.<sup>914</sup>

Aber sowohl ein gesetzliches Wahlrecht als auch die gesetzliche Regelung eines Feststellungsverfahrens oder eines Antragsverfahrens nützen dem Rechtsicherheitsbedürfnis des kleineren und mittleren Unternehmers nichts, da jedes Verfahren voraussetzt, dass der Betroffene erkennt, dass eine

---

<sup>905</sup> Endres-Reich, UR 2016, 660ff. (661).

<sup>906</sup> Dazu ausführlich Küffner/Luber, IFSt-Schrift Nr. 507, 29ff. (zum Erklärungsverfahren 65ff. und zum Verzichtsverfahren 70ff.) unter Darstellung der im deutschen Umsatzsteuergesetz bereits vorgesehenen Erklärungsverfahren.

<sup>907</sup> Dazu ausführlich und unter Darstellung der im deutschen Umsatzsteuergesetz bereits vorgesehenen Antragsrechten Küffner/Luber, IFSt-Schrift Nr. 507, 29ff. (55ff).

<sup>908</sup> Dazu ausführlich Küffner/Luber, IFSt-Schrift Nr. 507, 29ff. (79ff.) unter Darstellung der im deutschen Umsatzsteuergesetz bereits vorgesehenen Feststellungsverfahren.

<sup>909</sup> BFH, Urt. v. 29.10.2008, XI R 74/07, BStBl II 2009, 256.

<sup>910</sup> Stadie, in: Rau/Dürwächter, UStG, § 2, Rn. 910, Stadie, UStG, § 2 Rn. 201 und im Ergebnis Schnarrenberger, Die umsatzsteuerliche Organschaft, S. 272, kommen aus unions- und verfassungsrechtlichen Gründen zu einem Wahlrecht.

<sup>911</sup> Straub, UR 2009, 344ff. (345f.).

<sup>912</sup> Prinz, in: Prinz/Witt, S. 8.

<sup>913</sup> Endres-Reich, UR 2016, 660ff. (663).

<sup>914</sup> Küffner/Luber, IFSt-Schrift Nr. 507, 29ff. (86) nach einer Bewertung der verschiedenen Verfahren (84ff.).

Zwangsgorganschaft droht. Die nicht entlastende mangelnde Erkenntnis einer drohenden Zwangsgorganschaft ist i.d.R. aber gerade das praktische Problem.

Darum wird hier eine Freistellungsregelung zumindest für kleinere Unternehmen verbunden mit einem Antragsrecht für richtig gehalten. § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG sollte um einen Satz 5 ergänzt werden: *Das gilt nicht für Unternehmen bis zu einem Gesamtumsatz von 12 000 000.- Euro in den zwölf Monaten vor dem Jahresabschlussstichtag, sofern sie nicht einen Organschaftsantrag gestellt haben. Die Rechtsfolgen treten nur ein, wenn das Merkmal des Gesamtumsatzes an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren über- oder unterschritten werden. Im Falle der Umwandlung oder Neugründung treten die Rechtsfolgen schon ein, wenn das Merkmal des Gesamtumsatzes am ersten Abschlussstichtag nach der Umwandlung oder Neugründung vorliegt. Satz 2 findet im Falle des Formwechsels keine Anwendung, sofern der formwechselnde Rechtsträger eine Kapitalgesellschaft oder eine Personenhandelsgesellschaft im Sinne des § 264a Absatz 1 ist.*

Dieser Betrag von 12 000 000 Euro ist der Regelung des § 267 HGB zur Bestimmung von kleinen Kapitalgesellschaften entnommen worden. Will man auch mittlere Unternehmen in den Schutz dieser Freistellungsregelung hinein nehmen, müsste der Betrag erhöht werden. Die Rechtssicherheit wird dadurch erreicht, dass es sich bei dem Antrag um eine materiell-rechtliche Voraussetzung für das Vorliegen der Organschaft handelt. Die Wirkungen der Organschaft treten also nur bei Abgabe des Antrags ein. Der Antragsteller hat Rechtssicherheit, bis sich der Sachverhalt ändert. Er kann eine bewusste Entscheidung treffen.

Möglich wäre auch, der Betriebsaufspaltung aus Gründen der Rechtssicherheit eine gesetzliche Grundlage zu verleihen. Dazu könnte § 15 Abs. 3 EStG um eine Nr. 3 ergänzt werden, indem die Rechtsprechungsmerkmale einer Umqualifizierung aufgenommen werden: *(3) Als Gewerbebetrieb gilt in vollem Umfang die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit ...*

*3. einer Personengesellschaft, die keine eigene Tätigkeit im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 1 ausübt, wenn die betriebene Vermietung oder Verpachtung die Nutzungsüberlassung einer wesentlichen Betriebsgrundlage an eine gewerblich*

*tätige beschränkt haftende Unternehmensform zum Gegenstand hat (sachliche Verflechtung) und eine Person oder die beteiligten Personen zusammen beide Unternehmen i.d.S. beherrschen, dass sie in der Lage sind, in beiden Unternehmen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchzusetzen (personelle Verflechtung).*

Auf keinen Fall werden trotz der ständigen Fortentwicklung der Rechtsprechung eine nähere Konkretisierung der entscheidenden Tatbestandsmerkmale der personellen und sachlichen Verflechtung oder eine Freistellungsregelung für kleinere Unternehmen als zielführend bewertet. Bei dem Gesetzesvorschlag zur Zwangsorganschaft geht es nur um eine zukünftig nicht länger gesetzlich durchsetzbare, aufgedrängte Verwaltungsvereinfachung. Bei der Umqualifizierung geht es dagegen um die Verhinderung einer missbräuchlichen Gewerbesteuererminderung durch Verlagerung von gewerblicher Tätigkeit in die gewerbesteuerfreie Einkunftsart Vermietung und Verpachtung. Das soll auch bei Unternehmen mit geringen Umsätzen verhindert werden und bedarf wegen der drohenden Missbrauchsgestaltungen einer gesetzlichen Regelung mit einer typisierenden Generalisierung.

## **§ 5 Zusammenfassung**

### **A. Zum Zivilrecht**

1. Haftungsrisiken in der Insolvenz der Betriebsgesellschaft können den Eignern bzw. dem Eigner einer klassischen Betriebsaufspaltung aus ihrer Gesellschafterstellung in der Betriebsgesellschaft erwachsen, und zwar bei jeder Gesellschafterwirtschafts- und insbesondere Finanzierungshilfe.

2. Dazu ist - letztendlich - die Klärung durch das MoMiG erfolgt. Das hat folgende Klarstellungen gebracht:

- Aufgabe der Rechtsprechungsregeln des Eigenkapitalersatzrechts.
- Ziel ist insgesamt eine konsequente Verhinderung des abstrakt drohenden Missbrauchs des Haftungstrennungsprinzips.
- Auszugehen ist dazu von einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise.
- Gesetzliches Gestaltungsmittel sind typisierende Generalisierungen und eine Generalklausel gegen verdeckte Gestaltungsversuche in einer in sich geschlossenen

Sonderregelung. Das ist wegen des Gebotes der Rechtssicherheit/rechtlichen Nachvollziehbarkeit der Beteiligten gerechtfertigt.

- Folgerichtig sind die Anerkennung der bilanziellen Betrachtungsweise beim Kapitalerhaltungsprinzip und Haftungsentfristungsregelungen beim insolvenzrechtlichen Schutzsystem.

Erkennbar ist die klassische Betriebsaufspaltung ein Paradebeispiel für die Anwendung des Gesamtkonzepts des MoMiG. Es ist nicht geboten, die Tatbestände des Kapitalschutzsystems und des insolvenzrechtlichen Schutzsystems noch rechtssicherer abzufassen. Denn eine Auslegungsfähigkeit ist angesichts der Vielfältigkeit der Alltagssituationen und des Ideenreichtums der Berater notwendig.

4. Dieser Prozess ist nach hier vertretener Ansicht bei der gesellschaftlichen Wirtschaftshilfe hinsichtlich der Haftungsordnung des Nutzungsgegenstandes noch nicht abgeschlossen. Er gehört - mit einer fristenmäßigen Begrenzung - zum Haftungssubstrat der Insolvenzmasse. Darum erfolgte ein Gesetzesvorschlag.

## **B. Zum Steuerrecht**

1. Haftungsrisiken können den Eignern bzw. dem Eigner spätestens in der Insolvenz der Betriebsgesellschaft bei einer daraus resultierenden Beendigung der klassischen Betriebsaufspaltung unabhängig von einem Verschulden erwachsen. Es geht in der Insolvenz der Betriebsgesellschaft um drohende Aufgabegewinne und um unter Umständen nicht für möglich gehaltene Umsatzsteuerrückstände und eine Haftung mit den zur Verfügung gestellten Wirtschaftsgütern.

2. Der rechtliche Entwicklungsaufwand in Rechtsprechung und Gesetzgebung ist in den Grundfragen schnell und endgültig abgeschlossen worden, so dass in den Grundfragen schnell und endgültig auch hinsichtlich von Streitfragen von einer gefestigten Rechtsprechung gesprochen werden kann. Streitiges Schrifttum hält sich in Grenzen.

3. Allerdings werden immer wieder kleinere und mittlere Unternehmer, die sich für die Rechtsform der klassischen Betriebsaufspaltung entschieden haben, von den

steuerrechtlichen Konsequenzen spätestens in der Insolvenz ihrer Betriebsgesellschaft überrascht.

4. Da insbesondere die umsatzsteuerlichen Konsequenzen bei einer Nichterkennung der Zwangsorganschaft wirtschaftlich existentiell bedrohlich werden können, erfolgte ein korrigierender Gesetzesvorschlag auf der Basis von anderen Regelungen zur Begünstigung von kleineren oder sogar mittleren Unternehmen mit einer grundsätzlichen Freistellung von der Zwangsorganschaft verbunden mit einem Antragsrecht.

### **C. Schlussfolgerungen aus einem Abgleich Zivil- und Steuerrecht**

Auffällig ist bereits der unterschiedliche Darstellungsaufwand in dieser Arbeit (etwa 2/3 Zivilrecht zu 1/3 Steuerrecht). Er verdeutlicht den unterschiedlichen rechtlichen Entwicklungsaufwand.

Das Steuerrecht gelangte umgehend mit bei der Zwangsorganschaft gesetzlich angeordneten Tatbestandsmerkmalen, bei der Umqualifizierung durch die Rechtsprechung entwickelte Tatbestandsmerkmale im Wege typisierender Generalisierungen zu einer gleichmäßigen Besteuerung von vergleichbaren Unternehmen, unabhängig davon ob sie tatsächlich als ein Unternehmen auftreten oder als eine klassische Betriebsaufspaltung. Deutlich wird das insbesondere durch die Haftungsnormen der §§ 73 und 74 AO und daran, dass die Besitzgesellschaft steuerliche Vorteile, die an sich nur der betreibenden Betriebsgesellschaft zustehen, nutzen kann. So erstreckt sich beispielsweise die Gewerbesteuerbefreiung der Betriebskapitalgesellschaft nach § 3 Nr. 6 GewStG auch auf das Besitzunternehmen. Umgekehrt sind durch die sog. Abfärbetheorie auch Nachteile in typisierender Generalisierung hinzunehmen. Erkennbarer Hintergrund ist die frühzeitige und konsequente Erfassung der klassischen Betriebsaufspaltung als fiktive Unternehmenseinheit aufgrund einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise.

Die dogmatische Erklärung ist geschichtlich vorgegeben: Im Steuerrecht sollen mit dem Ziel der Steuergerechtigkeit und darauf basierend der gleichmäßigen Besteuerung die Steuern bei denen erfasst werden, die die Willensbildung beherrschen und bei denen die wirtschaftlichen Ergebnisse landen.

Im Zivilrecht ging es immer um die Grenzen des im Grundsatz anerkannten Haftungstrennungsprinzips mit seiner Berechtigung zur Finanzierungsfreiheit und des Vorrangs der dinglichen Zuordnung durch das Sachenrecht. Eine das Haftungstrennungsprinzip durchbrechende gesetzliche Erfassung der Gesellschafterfinanzierungs- und sonstigen Wirtschaftshilfen ist letztendlich erst durch das MoMiG und damit auch nur für den Fall der Insolvenz der Betriebsgesellschaft geregelt, aber nach hier vertretener Ansicht hinsichtlich der Nutzungsüberlassungen (noch) nicht konsequent umgesetzt worden. Jedenfalls fällt auf, dass eine Haftungserstreckung auf Gegenstände, sowie immaterielle Wirtschaftsgüter trotz entgegenstehender sachenrechtlicher Zuordnung zugunsten des Fiskus durch § 74 AO gesetzlich bejaht, aber zugunsten der Insolvenzgläubiger verneint wird.

Gestaltungselement ist nunmehr die gesetzlich angeordnete typisierende Generalisierung und die Nutzung einer Generalklausel gegen missbräuchliche, vergleichbare Gestaltungen im Wege einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Sie war das Ende der langen Geschichte „Von der Einzelfalljustiz des Kapitalerhaltungsprinzips und des Eigenkapitalersatzrechts zur gesetzlich typisierenden Generalisierung“.

„Spannend“ wird sein, wie der BFH und der BGH bzw. der Gesetzgeber den Konflikt zwischen § 74 AO (Haftungsprivilegierung des Fiskus bei einer Insolvenz der Betriebsgesellschaft hinsichtlich der zur Verfügung gestellten Wirtschaftsgüter) und der hier vorgeschlagenen Gesetzesänderung des § 135 Abs. 4 InsO mit einer gesetzlichen Zuordnung des Nutzungsgegenstandes zur Haftungsmasse des Insolvenzschuldners im Fall der Insolvenz der Betriebsgesellschaft entscheiden würden. Nach hier vertretener Auffassung ist wegen des in der Insolvenz vorherrschenden Grundgedankens der Gläubigergleichbehandlung und den in den §§ 92 und 93 InsO zum Ausdruck kommenden Zielen, bei einem Konflikt zwischen Gläubigereinzelinteressen und Gläubigergemeinschaftsinteressen in der Insolvenzsituation die letzteren bevorzugt zu behandeln, mit einer Durchsetzung der Privilegierung der Insolvenzmasse zu rechnen.

## **D. Wirtschaftliche Schlussfolgerungen für Eigner einer klassischen Betriebsaufspaltung**

1. Spezielle wirtschaftliche Risiken in der Insolvenz der Betriebsgesellschaft entstehen neben den - i.d.R. gesehenen, aber bei Bezahlung immer wieder auf Enttäuschung oder doch Überraschung stoßenden - Risiken für Finanzierungshilfen gem. § 135 Abs. 1 und 2 InsO aus § 135 Abs. 3 InsO. Gestundete, nicht bezahlte Vergütungsentgelte sind nur nachrangige Insolvenzforderungen. Für gezahlte, aber ursprünglich gestundete Vergütungsentgelte droht deren Anfechtung. Zukünftige Entgelte sind bis zur Kündigung nach Insolvenzeröffnung Masseverbindlichkeiten, allerdings nach Kündigung nur in Höhe einer Durchschnittsvergütung der im letzten Jahr vor Insolvenzeröffnung geleisteten Vergütungen für mindestens ein Jahr nach Insolvenzeröffnung. Ggf. könnte eine längere Verpflichtung zur Nutzungsüberlassung von über einem Jahr in Betracht kommen. Hinzukommt das Risiko der Weitervermietung danach.

2. Zwar sichert der Gesetzgeber (aktuell) durch § 135 Abs. 3 InsO das Eigentum an dem Nutzungsgegenstand, aber für im Betrieb der Betriebsgesellschaft begründete Steuerrückstände haften diese Gegenstände und ihre Substrate wegen § 74 AO. Insoweit werden - gegenständlich beschränkt - die mit der klassischen Betriebsaufspaltung verbundenen Optionen der Haftungstrennung und Fortführung eingeschränkt.

3. Außerdem darf nie - obwohl immer wieder Gegenstand von Rechtsstreitigkeiten mit der Finanzverwaltung - übersehen werden, dass mit der Betriebsgesellschaft eine umsatzsteuerliche Zwangsorganschaft entsteht und was das zu bedeuten hat. Ist das passiert, sind alle rückständigen Umsatzsteuern aus den Umsätzen der insolventen Betriebsgesellschaft bis zur Anordnung des vorläufigen Insolvenzverfahrens im Rahmen der Festsetzungsfrist von dem bzw. den Eignern der Besitzgesellschaft zu zahlen. Ein möglicher Ausgleichsanspruch gegen die Betriebsgesellschaft ist nur einfache, allenfalls quotenmäßig zu befriedigende Insolvenzforderung. Aber auch bei ordnungsgemäßer steuerlicher Verwaltung drohen in der Insolvenz der Betriebsgesellschaft „überraschende“ Umsatzsteuerzahllasten wegen anfallender Vorsteuerberichtigungsbeträge, weil in

dieser Insolvenz immer wieder Leistungsbezüge der Betriebsgesellschaft nicht bezahlt wurden.

4. Im Ergebnis kann der Glaube daran, dass die klassische Betriebsaufspaltung die „ideale“ Gestaltung zur Risikominimierung ist, für den Fall der Insolvenz der Betriebsgesellschaft nicht bestätigt werden. Erforderlich sind zivilrechtlicher und steuerrechtlicher Durchblick und richtige, in dieser Arbeit beschriebene Strategien, die aber nur die drohenden Lasten minimieren können. Aber dann ist die klassische Betriebsaufspaltung die bestmögliche gesellschaftsrechtliche Gestaltung.

## **Anhang: Kurzfassung der Ergebnisse**

### **1. Die Bedeutung der klassischen Betriebsaufspaltung**

Leider gibt es keine offiziellen Erhebungen über die wirtschaftliche Bedeutung/Häufigkeit der klassischen Betriebsaufspaltung. Der Versuch einer eigenen Umfrage stieß auf kein Interesse bei den angesprochenen Verbänden. Es gibt immer nur pauschale Einschätzungen. Die Betriebsaufspaltung findet „*verstärkt Interesse bei Beratern und Unternehmern*“<sup>915</sup>, ist „*der heimliche Renner vorsorgender Beratung*“,<sup>916</sup> „*eine der beliebtesten Gestaltungsformen, um die Struktur des Unternehmens an die gegebenen internen und externen Verhältnisse anzupassen*“,<sup>917</sup> „*bei Familienunternehmen das vermutlich weitestverbreitete Unternehmenskonzept*“ oder eine „*im Mittelstand übliche*“<sup>918</sup> Unternehmensform.

Sie ermöglicht es den unternehmerischen Eignern, zusätzlich zur Haftungsentstrickung ihres Privatvermögens über eine beschränkt haftende Rechtsform bei betriebsnotwendigen Gesellschafter-Wirtschafts- und Finanzierungshilfen diese über Nutzungsüberlassungs-, Darlehens- und vergleichbare Verträge zu gestalten.

### **2. Die Missbrauchsgefahr**

Nur folgerichtig sind die Missbrauchsgefahren:

- Es droht, dass bereits die ordnungsgemäße Kapitalaufbringung bzw. -erhaltung verschleiert wird, um Haftungskapital zu verringern.
- Da in § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO a.F. bereits mit Inkrafttreten der InsO Gesellschafter-Insolvenzforderungen mit Darlehenscharakter nachrangig sind, droht, dass die Eigner in der o.g. Wirtschaftskrise der Betriebsgesellschaft dafür sorgten, dass aus der Restliquidität bzw. aus den Restsicherheiten der Betriebsgesellschaft zunächst ihre finanziellen Risiken ausgeglichen bzw. zumindest gemindert wurden bzw. ein zugesagter sog. Finanzplankredit nicht in Anspruch genommen wurde. Möglich wäre auch, dass ein Kreditgeber bewegt wird, auf eine zusätzliche Sicherheit durch die Eigner zu verzichten. Warum sollten die Restsicherheiten und Restliquiditäten

---

<sup>915</sup> Brandmüller, BB 1979, 465ff. (465).

<sup>916</sup> Braun, ZIP 2010, 1175ff. (1175).

<sup>917</sup> Kußmaul/Schwarz, GmbHR 2012, 1055ff. (1055).

<sup>918</sup> BT-Drucks. 15/1684, 2003, S. 8.

den echten Dritt-Gläubigern (Arbeitnehmer, Lieferanten, Dienstleister usw.) zu Gute kommen?

- Da über die Vergütungen für zusätzliche Wirtschafts- und Finanzierungshilfen zukünftige Erträge in die Einkünfte der Eigner verlagert werden, droht eine Verringerung der Gewerbesteuer.

Konsequenz ist, dass die klassische Betriebsaufspaltung ein Thema mit einer über 90-jährigen Geschichte, mit mehr als 1.000 Urteilen und in die Hunderte gehende Kommentare und Veröffentlichungen ist.

### **3. Die Antworten im Zivilrecht**

#### **3.1 Durch die Rechtsprechungsregeln zum Eigenkapitalersatzrecht**

Ergänzend zu einem gläubigerschützenden Kapitalschutzsystem mit den strengen Rechtsprechungsregeln zur verdeckten Sacheinlage und dem Hin- und Herzahlen hinsichtlich der Eigner-Einlageversprechen entwickelte die Rechtsprechung Schritt für Schritt, von Urteil zu Urteil hinsichtlich der Eigner-Wirtschafts- und Finanzierungshilfen über Nutzungsüberlassungs-, Darlehens- und vergleichbare Verträge Grenzen, wann die Eigner nicht mehr wie Dritt-Gläubiger behandelt werden dürfen, das sog. Eigenkapitalersatzrecht.

Im Ergebnis lassen sich folgende Feststellungen treffen:

- Erst in der Krise der Betriebsgesellschaft drohen den Eignern nach h.L. auf Grund einer Finanzierungsfolgenverantwortung, nach hier vertretener Ansicht aufgrund eines feststellbaren widersprüchlichen Verhaltens zu ihrer den Dritt-Gläubigern gezeigten Ausstattungsbereitschaft Haftungsrisiken für ihre zusätzlichen Wirtschafts- und Finanzierungshilfen. Letztlich wurde als Krise definiert, wenn die Gesellschaft von dritter Seite keinen Kredit zu marktüblichen Bedingungen mehr bekommt und deshalb ohne die Leistung liquidiert werden müsste.
- Die Insolvenzreife war keine unerlässliche, aber immer wieder anzutreffende Voraussetzung. Es reichte aus, dass die Eigner die Krise der Betriebsgesellschaft erkennen konnten. Im Einzelfall konnte ein „gutwilliger“ Eigner privilegiert werden.
- Verschleierungsstrategien über Dritte und Finanzierungsalternativen wurden nicht akzeptiert.

- Bei den Überlassungsverträgen wurde das Eigentum selbst in der Insolvenz der Betriebsgesellschaft anerkannt, aber für den Insolvenzverwalter ein unentgeltliches Nutzungsrecht am Wirtschaftsgut zugebilligt, soweit es vereinbart war oder für die Insolvenzabwicklung benötigt wurde oder den Gepflogenheiten entsprach.
- Bei den Finanzierungshilfen bestand eine Rückzahlungssperre, solange und soweit die von den Eignern zur Verfügung gestellten Mittel zum Ausgleich einer Unterbilanz und auch einer weitergehenden Überschuldung benötigt wurde. Ein Verstoß führte zur Rückzahlungsverpflichtung bis zur Abdeckung der Unterbilanz.

Es fiel schwer, die Grenzen zwischen der vom Gesetzgeber festgelegten Haftungstrennung und Finanzierungsfreiheit zum treuwidrigen Verhalten gegenüber den Gläubigern im Einzelfall festzulegen. Ergebnis war, dass es nach allgemeiner Meinung im Schrifttum wegen der schier unerschöpflichen Umgehungsstrategien der Praxis zu einem überaus komplexen Rechtsprechungsgeflecht kam, das nur noch für einen kleinen Kreis von Fachleuten - wenngleich bei näherer Betrachtung des Einzelfalles das Ergebnis der Kapitalersatzfunktion häufig nahe lag - durchschaubar war. Aber man kann im Nachhinein feststellen, dass die Missbrauchsmöglichkeiten bei zusätzlichen Finanzierungshilfen der Gesellschafter wirksam verhindert wurden. Umgehungen wurden immer wieder sanktioniert.

Darum wird hier die These vertreten, dass die Grundsätze des widersprüchlichen Verhaltens als Legitimationsgrundlage justizabler gewesen wären. Denn es ging typischerweise auch um Einzelfallgerechtigkeit:

- Nur dann ist es möglich, das für die Eigner positive Ergebnis des Eigenkapitalersatzrecht bei Überbrückungskrediten, die für drei Wochen gewährt werden und dazu dienen sollen, eine aussichtsreiche Erholung/Sanierung zu ermöglichen, nachzuvollziehen. Denn diese Maßnahme kommt allen Gläubigern zugute, wird auch immer wieder von Kreditinstituten oder sogar von Hauptlieferanten gewährt, und kann darum nicht widersprüchlich sein.
- Nur damit ist es zu begründen, dass der Gesellschafter entlastend darlegen und beweisen kann, dass er auf Grund einer besonderen Ausnahmesituation die Krise der Gesellschaft nicht hat erkennen können. Denn dann ist ihm kein widersprüchliches Verhalten vorzuwerfen.

- Nur darum ist es gerecht, die Rückzahlung von Gesellschafterdarlehen und ähnlichen Leistungen, die einen Kapitalbedarf der sonst nicht kreditfähigen GmbH befriedigten, nur dann zu erfassen, wenn sie verlorenes Stammkapital im Sinne von § 3 Abs. 1 Nr. 3 GmbHG oder eine über diesen Verlust hinaus bestehende Überschuldung abdecken, selbst wenn die Gesellschaft daraufhin liquidieren muss. Der Gesellschafter handelt nicht widersprüchlich, weil in diesem Zeitpunkt noch ein die Verbindlichkeiten übersteigendes Reinvermögen in Höhe der Stammkapitalziffer vorhanden ist. Das ist natürlich anders zu beurteilen, wenn er eine bestehende Insolvenzantragspflicht erkennen konnte.

Auch die sog. Novellenregelung der §§ 32a, 32b GmbHG, 32a KO war kein rechtssicherer Ersatz, so dass die Rechtsprechung zur Vermeidung von Schutzlücken darin eine Ergänzung des Eigenkapitalersatzrechts sah mit zwei Neuerungen:

1. Ab jetzt kam es nicht mehr darauf an, ob die den Gesellschafter begünstigende Tilgung durch die Gesellschaft zur Deckung des Stammkapitals benötigt wurde. Auch darüber hinausgehende anstelle notwendiger Eigenmittel gegebene Gesellschafterdarlehen werden von §§ 32a, 32b GmbHG, 32a KO ergriffen.
2. Außerdem wurden durch die Regeln zum Eigenkapitalersatzrecht auch über §§ 32a, 32b GmbHG, 32a KO bzw. nach seiner durch Einführung der InsO im Jahr 1999 inhaltsgleichen Ersetzung durch § 135 InsO a. F. hinausgehende Zahlungen der Gesellschaft (vor der Insolvenz und außerhalb der Ein-Jahres-Frist) erfasst. Allerdings wurde die „Komplexität, wenn nicht gar Undurchschaubarkeit“<sup>919</sup> des Eigenkapitalersatzrechts weiter erhöht.

### **3.2 Durch das MoMiG**

Erst durch das MoMiG fand ein Paradigmenwechsel statt. Das ist an folgenden Änderungen festzumachen:

- Der Gesetzgeber bekennt sich ausdrücklich zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise.
- Das führte durch die §§ 19 Abs. 4, 5, 30 Abs. 1 Satz 2 GmbHG zu einem gläubigerschutzmindernden Kapitalschutzsystem (Sachwertverrechnung bei

---

<sup>919</sup> Kleindiek, ZGR 2006, 335ff. (350).

verdeckten Sacheinlagen, Zulassungsmöglichkeit des Hin- und Herzählens bei Bonität des Gesellschafters).

- Zur Verhinderung o.g. zivilrechtlicher Missbräuche wurde ein insolvenzrechtliches Schutzsystem eingeführt. Der Gesetzgeber stellt in der Begründung zum Regierungsentwurf ausdrücklich klar, dass die Regeln zum Eigenkapitalersatzrecht ersatzlos abgeschafft sein sollen. Die Lösungen sollten ausschließlich auf eine insolvenz- und anfechtungsrechtliche Grundlage in der InsO gestellt werden. Bis zu diesem Zeitpunkt sind die Gesellschafter-Gläubiger normale Drittgläubiger.

Durch dieses insolvenzrechtliche Schutzsystem wird in Form einer typisierenden Generalisierung ein neues Gesamtkonzept, das insolvenzrechtliche Schutzsystem, entwickelt, und zwar durch

- § 39 InsO,
- § 44a InsO,
- § 135 Abs. 1 InsO,
- § 135 Abs. 2 InsO,
- § 135 Abs. 3 InsO und
- durch eine Art Generalklausel durch den ausdrücklichen Hinweis in § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO auf die Gleichbehandlung von „*Forderungen aus Rechtshandlungen, die einem solchen Darlehen wirtschaftlich entsprechen*“ und in § 135 Abs. 1 InsO auf die gleiche Anfechtbarkeit von Rechtshandlungen „*für eine gleichgestellte Forderung*“. Damit werden alle Gesellschafter-Forderungen mit Finanzierungscharakter und mit Gesellschaftercharakter erfasst.

Das insolvenzrechtliche Schutzsystem hat zum Teil durch Fristensetzungen § 135 InsO und zum Teil durch den Verzicht auf Fristensetzungen im § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO im Wege der Gleichbehandlung aller offenen Gesellschafterfinanzierungshilfen und in § 44a InsO im Wege der Gleichbehandlung aller von Gesellschaftern gewährter Sicherheiten für Drittdarlehen ein Sonderrecht in Form einer typisierenden Generalisierung geschaffen, dessen Ziel, wie vom BGH betont und vom Gesetzgeber zumindest als eine Zielrichtung angegeben, im Auge hat, die GmbH und damit das Prinzip der Haftungstrennung gegen abstrakt drohende Missbräuche zu schützen. Es wäre „missbräuchlich“ bzw. unangemessen, könnte der Gesellschafter, der eine

Haftungsbeschränkung in Anspruch nimmt, sich uneingeschränkt hinsichtlich seiner Finanzierungshilfe auf die Rangstufe gewöhnlicher Gläubiger begeben.

Im Ergebnis soll das insolvenzrechtliche Schutzsystem mit seinen verschiedenen Gesetzeskonzepten der §§ 39 Abs. 1 Nr. 5, 135 Abs. 1, 135 Abs. 2 i.V.m. 44a und 135 Abs. 3 InsO sicherstellen, dass die Gesellschafterleistungen und -finanzierungshilfen in der Insolvenz der Gesellschaft grundsätzlich der Insolvenzmasse zugutekommen. Sie sind von Beginn an insolvenzbelastet. Es geht also darum, diese Grundtatbestände umzusetzen und jede missbräuchliche Umgehung zu verhindern.

Folgerichtig ist das insolvenzrechtliche Schutzsystem nach hier vertretener Ansicht als eine in sich geschlossene Sonderregelung rigoros durchzusetzen, ohne im Wege einer teleologischen Reduktion oder über die allgemeinen Anfechtungsgrundsätze Ausnahmen und damit Auswege zu gestatten. Das ergibt sich nicht nur aus den Zielen des MoMiG, übersichtliche und vereinfachte Regelungen zu bieten, die jede missbräuchliche Gestaltung verhindern. Sondern auch aus dem Ziel des insolvenzrechtlichen Schutzsystems zur Erhaltung bzw. der Wiederherstellung der nachrangigen Gesellschafter-Gläubigerstellung in der Insolvenz, wie es bereits mit Beginn der InsO durch § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO a.F. zum Ausdruck kam. Auch § 39 Abs. 1 Nr. 5 a. und n.F. ist eine in sich geschlossene, rigoros anzuwendende Sonderregelung. Vielleicht hätte der Gesetzgeber sogar an dieser Gesetzesstelle § 135 und § 44a InsO unter Ersetzung des Wortes „*anfechtbar*“ durch „*rückzahlungspflichtig*“ verorten sollen. Das allgemeine Anfechtungsrecht und als absolute Grenze jedes Verhaltens § 826 BGB gelten subsidiär.

### **3.3 Fazit**

1. Die Probleme im Zivilrecht im Umgang mit der klassischen Betriebsaufspaltung in der Insolvenz der Betriebsgesellschaft entstanden, weil das Gesellschaftsrecht mit seinen Prinzipien der Haftungstrennung und der Finanzierungsfreiheit nicht mit dem Prinzip der Gläubigergleichbehandlung in der Insolvenz der Betriebsgesellschaft abgestimmt war. Wenn man sich die Reaktion des Zivilrechts auf die klassische Betriebsaufspaltung in seiner Entwicklung ansieht, kommt man nicht um die Feststellung umhin, dass sich zuletzt mit der Einführung der

Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) und des MoMiG das Haftungstrennungsprinzip und das Prinzip der Finanzierungsfreiheit im Ergebnis behauptet haben. Es ist Jedermann möglich, über eine mit geringmöglichstem Kapital ausgestattete Betriebs-GmbH bzw. eine Betriebs-Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) und eine die notwendigen wertvollen Wirtschaftsgüter gegen Entgelt zur Verfügung stellende Besitzgesellschaft am Wirtschaftsleben mit selbst gewollten, selbst bestimmten wirtschaftlichen Risiko teilzunehmen. Das ist in einem von Innovation und Risikobereitschaft abhängigen Land wie die Bundesrepublik notwendig. Sowie einer Vermögen erworben hat, kann er dieses abtrennen.

2. Diese Entwicklung fand nach hier vertretener Ansicht ihr vorläufiges, allerdings spätes Ende in einer gesetzlichen Interessenabwägung zwischen Gesellschafter und Gläubigergemeinschaft durch das MoMiG. Dabei ist der Gesetzgeber auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise eingeschwenkt. Das zeigt sich insbesondere in den Neuregelungen zur Kapitalerbringung bzw. -erhaltung (§§ 19 Abs. 4, 5, 30 Abs. 1 Satz 2 GmbHG) und in der sog. Generalklausel, die Gestaltungen, die einem Darlehen wirtschaftlich entsprechen (§ 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO) oder gleichgestellt sind (§ 135 Abs. 1 InsO), erfassen soll.

3. Keiner wird bestreiten, dass der Gesellschafter im Fall von Finanzierungs- und Wirtschaftshilfen Drittgläubiger ist. Aber für den Fall der Insolvenz seiner beschränkt haftenden Gesellschaft bekennt sich der Gesetzgeber zu einer wirtschaftlichen Betrachtung/Bewertung, und zwar in Form einer typisierenden Generalisierung. *„Entscheidet sich der Gesellschafter daher, seine Gesellschaft nicht über Eigen-, sondern über Gesellschafter-Fremdkapital zu finanzieren, so handelt es sich dabei kraft Gesetzes um Fremdkapital mit einem qualifizierten Insolvenzrisiko.“*<sup>920</sup> Darum soll jede Umgehung dieser einzelnen Konzepte als abstrakt drohender Missbrauch des Haftungstrennungsprinzips und des Prinzips der Finanzierungsfreiheit und als Verstoß gegen das Verbot der unzulässigen Rechtsausübung (§ 242 BGB) sanktioniert werden. Im Ergebnis handelt es sich um einen gesetzlich geregelten und begrenzten Fall einer unzulässigen Rechtsausübung.

4. Die klassische Betriebsaufspaltung ist darum ein Paradebeispiel für das Gesamtkonzept des MoMiG, weil durch die sachliche und persönliche

---

<sup>920</sup> Hölzle, ZIP 2013, 1992ff. (1997) unter Hinweis auf K. Schmidt, GmbHR 2009, 1009ff. (1010f.).

Verflechtung der Eigner in die Besitz- und Betriebsgesellschaft alle aufgezeigten Streitigkeiten zur Klärung gelangen können.

5. Folgerichtig sind die BGH-Urteile zum MoMiG immer wieder als Grundsatzurteile zu verstehen, die den Umgang mit dem MoMiG überschaubar und nachvollziehbar machen und vereinfachen. Beispielhaft ist das Urteil des BGH vom 29. Januar 2015<sup>921</sup> zur Nutzungsüberlassung. Erfreulich darum auch die anwendenden Entscheidungen des OLG Koblenz mit seinem Beschluss vom 21.12.2015<sup>922</sup>, in dem es um die Verschleierung einer Gesellschafterstellung über eine Vielzahl von Verträgen mit dem Quasi-Gesellschafter ging, und vom LG Waldshut-Tiengen vom 8. Juli 2016, in dem es um eine Umgehung/Verschleierung von Gesellschafter-Darlehensforderungen über sonstige Gläubiger ging, indem nur Teile der Dritt-Gläubiger-Gesamtforderung den Charakter einer Gesellschafter-Darlehensforderung haben.<sup>923</sup>

6. Es sollte nach hier vertretener Ansicht die Geschichte des § 135 Abs. 3 InsO konsequent zu Ende geschrieben werden. Es sollte wegen der Darlehensäquivalenz und der seit dem MoMiG vorgegebenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise und der konsequenten Missbrauchsvermeidung die Erfassung des Nutzungsgegenstandes vom Insolvenzbeschlagn mit einer besonderen Darlegungs- und Beweislastverteilung innerhalb der endgültigen Enthaltungsfrist nach 10 Jahren gesetzlich umgesetzt werden. Gleichzeitig sollte klargestellt werden, dass vergleichbare Vereinbarungen - wie beispielsweise eine Umgehungsgestaltung über Dritte, über ein Erbbaurecht, über eine Zwischenvermietung oder ein Erwerb unter Eigentumsvorbehalt - in diesen 10 Jahren erfasst werden und bei einer strategisch geplanten Haftungsvermeidung schadensersatzpflichtig machen kann. Die Zeit streng sachenrechtlicher Haftungszuordnung in der Insolvenz ist vorbei. Ein Reformvorschlag mit Vorschlägen für gesetzliche Klarstellungen zum MoMiG ist in der Arbeit entworfen worden.

7. Bei der Umsetzung des Richtlinienvorschlag der EU Kommission für ein vorinsolvenzrechtliches Sanierungsverfahren sollte berücksichtigt werden, dass die Gesellschafter-Finanzierungshilfen von der Möglichkeit privilegierter Sanierungs-/Überbrückungskredite ausgeschlossen werden. Ansonsten drohten neue Eignerstrategien, die letztendlich zu verzögerten Insolvenzanträgen führen

---

<sup>921</sup> BGH, Urt. v. 29.1.2015 - IX ZR 279/13, BGHZ 204, 83.

<sup>922</sup> OLG Koblenz, Hinweisbeschluss v. 21.12.2015 – 3 U 891, 15, ZIP 2016, 1133.

<sup>923</sup> LG Waldshut-Tiengen, Urt. v. 8.7.2016 – 2 O 229/15, ZInsO 2016, 1869.

könnten. Außerdem ist das Konzept des insolvenzrechtlichen Schutzsystems nicht zu übertragen, weil diese Vorverlagerung des insolvenzrechtlichen Schutzsystems in die Zeit der wirtschaftlichen Krise zu einem erneuten Paradigmenwechsel führen würde.

#### **4. Die Antwort im Steuerrecht**

##### **4.1 Das Bekenntnis zur fiktiven Unternehmenseinheit**

Diesen oben befürchteten Missbrauch der Gewerbesteuerungsumgehung hat das Steuerrecht von Beginn an nicht zugelassen. Gem. der in den §§ 39 Abs. 2 Nr. 1, 42 Abs. 1 Satz 3 AO angelegten wirtschaftlichen Betrachtungsweise hat das Steuerrecht von Beginn an die klassische Betriebsaufspaltung wie eine fiktive Unternehmenseinheit behandelt:

- Es hat die Eigner als über die Betriebsgesellschaft gewerblich Tätige angesehen und so die gezielte Einsparung von Gewerbesteuer ausgehebelt (sog. steuerrechtliche Umqualifizierung gem. einer gefestigten Rechtsprechung). Erst mit Beendigung der klassischen Betriebsaufspaltung kommt es zu einer steuerrechtlichen Trennung und es fallen Aufgabegewinne an.
- Und es hat weiterhin die Eigner als USt-Schuldner behandelt (sog. Zwangsorganschaft gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG). Erst mit Beendigung der klassischen Betriebsaufspaltung kommt es zu einer steuerrechtlichen Trennung und u.U. zu Vorsteuerberichtigungen gem. § § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG mit einer nachträglichen Zahlungslast für die Eigner, insbesondere bei einer übersehenen Zwangsorganschaft.
- Und es haften von Beginn an gem. § 74 AO die von den Eignern überlassenen Wirtschaftsgüter für Steuerschulden der Betriebsgesellschaft, sofern die Eigner an der Betriebsgesellschaft wesentlich i.S.v. § 74 Abs. 2 AO beteiligt sind. Durch diese Vorschrift wird das gesellschaftsrechtliche Haftungstrennungsprinzip originär durchbrochen.

Im Steuerrecht zur klassischen Betriebsaufspaltung findet also die Verbundzugehörigkeit der Besitz- und Betriebsgesellschaft - ungeachtet ihrer juristischen Eigenständigkeit - ihren Ausdruck. Strukturelles Leitbild ist ein hierarchisch aufgebauter Unternehmensverbund, wonach im Über-/Unterordnungsverhältnis stehende Gesellschaften zusammengeführt werden.

Diesbezügliche Vertragsabsprachen sind nicht notwendig. Folgerichtig hat das Steuerrecht Umgehungsgestaltungen mit Hilfe einer rechtsfortbildenden Rechtsprechung im Ergebnis in Form einer typisierenden Generalisierung verhindert.

Man könnte von einem steuerrechtlichen Schutzsystem sprechen. Erst mit der Beendigung der klassischen Betriebsaufspaltung kommt es zu einer steuerrechtlichen Trennung.

#### **4.2 Die Insolvenz der Betriebsgesellschaft als Beendigungszeitpunkt**

Für die vorliegende Arbeit ist relevant und bisher durch die Rechtsprechung z.T. ungeklärt, wann die steuerrechtliche Trennung mit ihren Rechtsfolgen im Fall einer Insolvenz der Betriebsgesellschaft auftreten.

Unstreitig beendet die Vermögenslosigkeit der Betriebsgesellschaft weder die ertragsteuerliche Umqualifizierung noch die umsatzsteuerliche Zwangsorganschaft. Beide dauern fort, bis alle Rechtsbeziehungen der Organgesellschaft abgewickelt sind. Solange ist für das Umsatzsteuerrecht nur die Ausführung von Umsätzen erheblich. Folgerichtig enden beide nicht bereits mit Beginn der wirtschaftlichen Krise.

Unstreitig führt die Insolvenzantragstellung ebenfalls nicht zu einer Beendigung der klassischen Betriebsaufspaltung mit ihren steuerrechtlichen Konsequenzen der Beendigung der ertragsteuerlichen Umqualifizierung und der Beendigung der umsatzsteuerlichen Zwangsorganschaft. Zwar ist in der Literatur anerkannt, dass der Schuldner bereits ab Insolvenzantrag einem geänderten insolvenzrechtlichen Pflichtenprogramm unterliegt. Insbesondere ungesicherte Altforderungen darf er nur noch quotal befriedigen.<sup>924</sup> Aber es bleibt noch bei der ursprünglichen Unternehmensstruktur.

Das gilt unstreitig auch in den Fällen, in denen der Antrag der Organgesellschaft auf Insolvenzeröffnung mangels einer die Kosten deckenden Masse abgelehnt wird. Dann wird die Betriebsgesellschaft bis zur Liquidation von der bisherigen

---

<sup>924</sup> Dazu Buchalik/Schröder/Rekers, ZInsO 2017, 905ff. (908 m.w.N. Fn. 32).

Geschäftsführung fortgeführt. Es bleibt immer noch bei der ursprünglichen Unternehmensstruktur.

Unstreitig führt jedoch die Insolvenzeröffnung unter Anordnung der Verfahrensabwicklung durch einen Insolvenzverwalter zu einer Beendigung der klassischen Betriebsaufspaltung mit ihren steuerrechtlichen Konsequenzen der Beendigung der ertragsteuerlichen Umqualifizierung und der Beendigung der umsatzsteuerlichen Zwangsorganschaft, da die personelle Verflechtung und organisatorische Eingliederung entfallen. Denn dem Insolvenzverwalter obliegt nun gem. § 80 Abs. 1 InsO das alleinige Verwaltungs- und Verfügungsrecht. Der/die Eigner haben nicht mehr die Möglichkeit, ihren Willen in der Besitzgesellschaft auch im Konfliktfall umzusetzen.

Die klassische Betriebsaufspaltung endet auch, wenn ein sog. starker vorläufiger Insolvenzverwalter bestellt worden ist, wenn also den Eignern gegenüber ein allgemeines Verfügungsverbot nach § 21 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 1 InsO erlassen worden ist. In diesem Fall endet die klassische Betriebsaufspaltung mit ihren steuerrechtlichen Konsequenzen der ertragsteuerlichen Umqualifizierung und der umsatzsteuerlichen Zwangsorganschaft mit Wirksamwerden der Bestellung des vorläufigen Insolvenzverwalters, weil der/die Eigner auch in diesem Fall nicht mehr die Möglichkeit haben, ihren Willen in der Besitzgesellschaft auch im Konfliktfall umzusetzen.

Letztendlich durch den BFH<sup>925</sup>, wenn auch im Schrifttum nicht unbestritten, ist auch geklärt, dass diese bereits durch die Anordnung der typischen vorläufigen schwachen Insolvenzverwaltung mit Zustimmungsvorbehalt beendet wird. Das resultiere nach Auffassung des BFH aus dem vorrangigen Verbot insolvenzwidrigen Verhaltens. Diese Auffassung ist zuletzt durch das Urteil des BFH vom 24. August 2016 bestätigt worden: Die Organschaft ist „*spätestens mit der Bestellung des Klägers zum vorläufigen Insolvenzverwalter mit allgemeinem Zustimmungsvorbehalt für die GmbH als (angebliche) Organgesellschaft entfallen*“ (vgl. BFH-Urteil vom 8. August 2013 V R 18/13, BFHE 242, 433, Leitsatz 1). Der

---

<sup>925</sup> BFH, Urt. v. 24.8.2016 – V R 36/15, ZIP 2016, 2487; Beschluss v. 19.3.2014 – V B 14/14, DStR 2014, 793 Urt. v. 8.8.2013 – V R 18/13, BFHE 242, 433.

*erkennende Senat hält auch an dieser Rechtsprechung unter Beachtung der unionsrechtlichen Vorgaben fest (BFH-Urteil in BFHE 252, 158, unter II.1.a dd (2)).“*

Das gilt auch bei Anordnung der endgültigen Eigenverwaltung.

Ungeklärt bleibt nur, wie die Anordnung einer schwachen Insolvenzverwaltung ohne Einschränkung der Verfügungsmacht des Schuldners und die vorläufige Eigenverwaltung zu bewerten sind. In beiden Fällen wird die Unternehmensfortführung im Eröffnungsverfahren von der bisherigen Geschäftsführung durchgeführt und hat häufig, bei Eigenverwaltung sogar i.d.R. das primäre Ziel, über ein vorübergehendes Insolvenzverfahren mit ihren besonderen Sanierungsoptionen, insbesondere über ein Insolvenzplanverfahren oder unter Nutzung der Fortführungsoption bei der klassischen Betriebsaufspaltung durch eine sanierende Übertragung auf die Eigner, die alte Anteils- und Beherrschungsidentität aufrechtzuerhalten. Es drängen sich die Grundsätze der Betriebsunterbrechung auf. Erst wenn sich zeigt, dass dieses Ziel der Fortführung der bisherigen Unternehmensstruktur nicht zu erreichen ist, könnte von einer Beendigung der klassischen Betriebsaufspaltung mit ihren steuerrechtlichen Konsequenzen der ertragsteuerlichen Umqualifizierung und der umsatzsteuerlichen Zwangsorganschaft ausgegangen werden. Nach den Grundsätzen der Betriebsunterbrechung besteht für diese Lösung mit ihrem Ziel der Fortführung der bisherigen Unternehmensstruktur kein Zeitdruck. Außerdem sind die Grundsätze der Betriebsunterbrechung selbst bei Übergang der Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis auf einen Dritten - den Pächter -anwendbar.

Aber eine Geschäftsführung ohne Einbindung in das Insolvenzrecht ist immer etwas anderes wie eine Geschäftsführung mit Einbindung in das Insolvenzrecht. Es geht nicht nur darum, wie wenig die bisherige Unternehmens-/Geschäftsführung aufgrund der ihr verbleibenden Verwaltungs- und Verfügungsmacht im Außenverhältnis eingeschränkt ist. Entscheidend ist, wer sich bei einer Interessenkollision zwischen Sicherung und Vermehrung der Insolvenzmasse und den wirtschaftlichen Interessen des bzw. der Eigner durchsetzen kann bzw. muss.

Aber das insolvenzrechtliche Pflichtenprogramm der verwaltenden Geschäftsführung widerspricht grundsätzlich im Konfliktfall einer Willensdurchsetzung durch den Organträger. Der Schuldner behält durch den konstitutiven Akt der Anordnung der vorläufigen Insolvenzverwaltung ohne Zustimmungsvorbehalt bzw. der vorläufigen Eigenverwaltung die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis über die Masse in erster Linie, um sie i.S.d. Gläubigergleichbehandlung zu sichern.

Deutlich wird die Einbindung der Geschäftsführung mit einem vorläufigen Insolvenzverwalter ohne Zustimmungsvorbehalt bzw. der vorläufigen eigenverwaltenden Geschäftsführung mit der vorrangigen Ziel der gesicherten, höchstmöglichen Insolvenzmasse, wenn bei dem Ziel einer Betriebsfortführung i.S.e. Erhaltung der bisherigen Unternehmensstruktur eine vergleichende Gläubigerbefriedigungserfolgsrechnung zu den Alternativlösungen Insolvenzplan und übertragende Sanierung an die Eigner, trotzdem auch eine übertragende Sanierung an zu ermittelnde Dritte und die Liquidation erarbeitet werden muss. Auch eine Geschäftsführung mit einem vorläufigen Insolvenzverwalter ohne Zustimmungsvorbehalt bzw. die vorläufige eigenverwaltende Geschäftsführung hat nicht das Recht, ausschließlich die Sanierungsinsolvenz mit dem eindimensionalen Ziel der Erhaltung der bisherigen Unternehmensstruktur zu betreiben.

Folgerichtig sind die Urteile, die zur Aufhebung der (vorläufigen) Eigenverwaltung führten.<sup>926</sup> Jede Bevorzugung der Eigner wäre in jedem Konfliktfall insolvenzwidrig, haftungsbedroht und wegen Untreue strafbarkeitsbedroht.

---

<sup>926</sup> Z.B. die Gefahr weiterer vermögensmäßiger Auszehrung durch Honorare (AG Essen, Beschluss v. 3.2.2015 – 163 IN 14/15, ZInsO 2015, 700), ggf. durch parallele Versilberung des letzten Inventars, unter dem Deckmantel der Sanierung; die Gefahr von Verfahrensverzögerungen oder sogar Gläubigerungleichbehandlung (AG Köln, Beschluss v. 15.12.2014 – 74 IN 152/12, ZInsO 2015, 282); die Gefahr schlechterer wirtschaftlicher Ergebnisse wegen erkennbarer Uneinigkeit zwischen den Gesellschafter-Geschäftsführern (AG Mannheim, Beschluss v. 21.2.2014 – 4 IN 115/14, NZI 2014, 412); die Gefahr von Ungeeignetheit der Geschäftsführung aufgrund der Mängel des Insolvenzantrags (AG Homburg, Beschluss v. 19.12.2013 – 67c IN 501/13, NZI 2013, 903); folgerichtig prüft das AG Hamburg im Rahmen seiner Ermittlungspflicht, ob der Antragsteller geeignet (charakterliche, betriebswirtschaftliche und kommunikative Kompetenz) und insbesondere den rechtlichen Anforderungen gewachsen ist (AG Hamburg, Beschluss v. 9.12.2013 - 67c IN 501/13, BB 2014, 150). Und das AG Cottbus bewertet insbesondere, ob die Geschäftsführung ihren Auskunftspflichten gegenüber dem Sachwalter und Insolvenzgericht nachkommt (AG Cottbus, Beschluss v. 1.10.2015 – 63 IN 231/15, ZInsO 2016, 115).

Die Willensdurchsetzungsfähigkeit des bzw. der Eigner einer klassischen Betriebsaufspaltung endet darum bei jeder Art eines Eröffnungsverfahrens, selbst wenn der bzw. die Eigner alleingeschäftsführend tätig sind. Und damit enden die umsatzsteuerliche Organschaft wegen der organisatorischen Entgliederung und die klassische Betriebsaufspaltung wegen der personellen Entflechtung. Auch für die Grundsätze der Betriebsunterbrechung ist dann kein Raum mehr. Sie knüpft an den freien Aufgabewillen der Eigner an, der aber mit dem Eintreten in ein Insolvenzverfahren verdrängt worden ist.

Auch mit § 276a InsO wollte der Gesetzgeber eine klare Abgrenzung zwischen Gesellschafts- und Insolvenzrecht anzeigen. Zwar ist die Anwendung von § 276a InsO auch im Eröffnungsverfahren umstritten,<sup>927</sup> aber nach hier vertretener Meinung ist § 276a InsO auch während der vorläufigen Eigenverwaltung anzuwenden. Denn die Durchführung eines vorläufigen Eigenverwaltungsverfahrens darf gegenüber der Durchführung eines Regelin Insolvenzverfahrens in keinem Verfahrensstadium zu Nachteilen für die Insolvenzmasse führen. Und darum ist nach hier vertretener Ansicht § 276a InsO ein weiteres, sich aus den Sonderregelungen der Eigenverwaltung ergebendes Argument für eine deckungsgleiche Lösung der Beendigung der Zwangsorganschaft und der klassischen Betriebsaufspaltung sowohl bei der Anordnung der vorläufigen und endgültigen Insolvenzverwaltung als auch bei der Anordnung der vorläufigen und endgültigen Eigenverwaltung. Es wird der gesetzgeberische Wille deutlich, bereits im Eröffnungsverfahren die Einflussmöglichkeiten der Gesellschafter/Eigner zurückzudrängen.

Sollte es dem deutschen Gesetzgeber bei der Einführung eines vorinsolvenzlichen Sanierungsverfahrens als vernünftig erscheinen, bei der Umsetzung der EU-Richtlinie dem insolvenzrechtlichen Schutzsystem der §§ § 39 Abs. 1 Nr. 5, 44a, 135 Abs. 1, 2 und 3, 143 InsO auch im vorinsolvenzrechtlichen

---

<sup>927</sup> Für eine Anwendbarkeit Hasbach, ZInsO 2017, 914ff. (918); Strömann/Längsfeld, NZI 2013, 271ff. (273f.); Brinkmann, DB 2012, 1369ff. (Fn. 50): „§ 276a InsO ist im Eröffnungsverfahren bei Einsetzung eines vorläufigen Sachwalters entsprechend anzuwenden. Bei seiner Nichtnennung in § 270a InsO handelt es sich um eine (planwidrige) Regelungslücke. Die Anwendung ist gerechtfertigt, da schon im Eröffnungsverfahren gesichert sein muss, dass die Entscheidungen im Interesse der Insolvenzgläubiger und nicht der Gesellschafter getroffen werden.“ Gegen eine Anwendbarkeit Klöhn, in: MK-InsO, § 276a Rn. 18; Undritz, in: Schmidt-K-InsO, § 276a Rn. 3; Zipperer, in: Uhlenbruck-K-InsO, § 276a Rn. 4; Möhlenkamp/Möhlenkamp, DStR 2014, 1357ff. (1362f.).

Sanierungsverfahren für „alte“ Wirtschafts- und Finanzierungshilfen Geltung zu verschaffen, wäre das für die Frage der Beendigung der Betriebsaufspaltung irrelevant. Denn dieses Verfahren hat gerade den Sinn, zwar die Schuldenstruktur zu verändern, aber nicht die Unternehmensstruktur. Es gilt noch nicht das Insolvenzrecht.

Sollte eines Tages der o.g. Gesetzesvorschlag zu § 135 Abs. 3 InsO Wirklichkeit werden, würden nach der absehbaren Rechtsprechung des BFH auch in diesen Fällen bei einer Anordnung des Eröffnungsverfahrens sowohl für die ertragsteuerliche Umqualifizierung als auch für die umsatzsteuerliche Zwangsorganschaft eine zusätzliche Beendigungsbegründung eintreten, weil dadurch, dass der für die Betriebsfortführung der insolventen Betriebsgesellschaft zur Verfügung gestellte Nutzungsgegenstand mit der Insolvenzeröffnung in die Insolvenzmasse fiel und eine Nichtnutzbarmachung dieser Anreicherung der Insolvenzmasse insolvenzwidrig wäre. Damit würde zwangsläufig eine sachliche Entflechtung durch Beendigung der Nutzungsüberlassung und parallel eine wirtschaftliche Entgliederung bereits im Eröffnungsverfahren eintreten. Es wäre den Eignern nicht mehr möglich, die bisherige Unternehmensstruktur einer klassischen Betriebsaufspaltung aufrecht zu erhalten. Die wirtschaftliche Ausrichtung hat wegen der Sicherungsaufgabe der vorläufigen Verwaltung im Eröffnungsverfahren eine andere, neue Zielrichtung.

Hier wird also der Standpunkt vertreten, dass bei Insolvenz der Betriebsgesellschaft der Zeitpunkt der Beendigung der klassischen Betriebsaufspaltung und Zwangsorganschaft bereits mit Anordnung des Eröffnungsverfahrens jeder Art eintritt, weil die Eigner in der insolventen Betriebsgesellschaft im Konfliktfall ihre Eigeninteressen gegenüber dem Befriedigungsinteresse der Gläubigergemeinschaft zurücktreten lassen müssen.

#### **4.3 Rechtsfolgen der Insolvenz der Betriebsgesellschaft für die Eigner**

Die mit der - nach hier vertretener Ansicht - Anordnung des Eröffnungsverfahrens jeder Art verbundene Trennung der fiktiven Unternehmenseinheit in verschiedene Unternehmen hat neben der nun möglicherweise real werdenden o.g. Haftung gem. § 74 AO folgende Konsequenzen:

### 4.3.1 Drohende Aufgabegewinne

Konsequenz einer Beendigung der klassischen Betriebsaufspaltung ist immer, dass das Betriebsvermögen der Besitzgesellschaft in das Privatvermögen der Eigner überführt wird, weil die Beendigung der Betriebsaufspaltung zur Aufgabe des Gewerbebetriebs auch der Besitzgesellschaft führt. Es kommt zu einer Zwangsprivatisierung des Betriebsvermögens der Eigner. Der Aufgabegewinn ist nach §§ 17 Abs. 4 i.V.m. Abs. 1, 16 Abs. 3 EStG zu ermitteln, wenn der Anteilseigner zu einem Prozent oder mehr an einer Kapitalgesellschaft beteiligt ist.

Dieser Aufgabegewinn kann für den bzw. die Eigner insbesondere „teuer“ werden, wenn z.B. der zwangsprivatisierte Nutzungsgegenstand ein im Wert gestiegenes Grundstück war.

Bei den möglichen mit dem Aufgabegewinn zu verrechnenden Anschaffungskosten geht es immer wieder um die im zivilrechtlichen Teil der Arbeit dargestellten verlorenen Finanzierungshilfen. Die Beantwortung ist strittig. Im Verfahren IX R 36/15 hat der BFH in seiner Entscheidung vom 27.9.2017<sup>928</sup> geklärt, dass den (nachträglichen) Anschaffungskosten der Beteiligung grundsätzlich nur solche Aufwendungen des Gesellschafters zugeordnet werden, die nach handels- und bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen zu einer offenen oder verdeckten Einlage in das Kapital der Gesellschaft führen. Aufwendungen aus Fremdkapitalhilfen wie der Ausfall eines vormals "krisenbedingten", "krisenbestimmten" oder "in der Krise stehen gelassenen" Darlehens oder der Ausfall mit einer Bürgschaftsregressforderung führen darum grundsätzlich nicht mehr zu Anschaffungskosten der Beteiligung. Hiervon ist der Gesetzgeber aber (überraschend) durch Änderung des § 17 EstG abgewichen. Nach dem geänderten § 17 II a 3 Nr. 2 EStG-E sollen nun auch Darlehensverluste zu nachträglichen Anschaffungskosten gerechnet werden, wenn eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung gegeben ist. Damit soll sichergestellt werden, dass derartige Darlehensverluste auch dann gewinnmindernd berücksichtigt werden, wenn das Darlehen nach den Grundsätzen des MoMiG zu behandeln ist.<sup>929</sup> Die Regelung ist

---

<sup>928</sup> BFH, Urt. v. 27.9.2017, IX R 36/15, BB 2017, 2478.

<sup>929</sup> Crezelius, NZI 2019, 742 (744)

nach Auffassung des Steuergesetzgebers erforderlich, da eine Berücksichtigung der Darlehensverluste im Rahmen des § 20 EStG nicht mehr möglich sein soll.

Etwas anderes kann sich ergeben, wenn die vom Gesellschafter gewährte Fremdkapitalhilfe aufgrund der vertraglichen Abreden mit der Zuführung einer Einlage in das Gesellschaftsvermögen wirtschaftlich vergleichbar ist. Dies kann der Fall sein bei einem Gesellschafterdarlehen, dessen Rückzahlung auf Grundlage der von den Beteiligten getroffenen Vereinbarungen - wie beispielsweise der Vereinbarung eines Rangrücktritts i.S. des § 5 Abs. 2a EStG - im Wesentlichen denselben Voraussetzungen unterliegt wie die Rückzahlung von Eigenkapital.

#### **4.3.2 Drohende Zahlungslast wegen drohender Vorsteuerberichtigungen**

Ab der Beendigung der klassischen Betriebsaufspaltung werden sowohl der ehemalige Organträger, die Eigner, als auch die Organgesellschaft, also die insolvente Betriebsgesellschaft, als eigenes Steuersubjekt i.S.v. § 2 Abs. 1 UStG angesehen. Führt die Betriebsgesellschaft Umsätze vor Beendigung der Organschaft aus, werden diese den Eignern zugeordnet. Denn entscheidend für die Zurechnung von Umsätzen ist der Zeitpunkt des Umsatzsteuer auslösenden Ereignisses. Unerheblich ist der Zeitpunkt der Rechnungsstellung sowie der Zeitpunkt der Entstehung der Steuer.

Aber immer wieder hat die Betriebsgesellschaft in der Zeit der Krise Leistungen empfangen, aber nicht bezahlt, so dass der Vertragspartner mit einem Forderungsausfall rechnen muss. Den aus den zugrunde liegenden Lieferungen und sonstigen Leistungen resultierenden Vorsteuerabzug bis zur Anordnung des Eröffnungsverfahrens haben die Eigner, der Organträger, aber i.d.R. in den vorangegangenen Abrechnungszeiträumen bereits vorgenommen (§ 15 UStG). Werden infolge der Anordnung des Eröffnungsverfahrens die Entgelte uneinbringlich, sind die abzuführende Umsatzsteuer beim leistenden Unternehmer und die Vorsteuer beim Schuldner nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG - unbeschadet einer möglichen Insolvenzquote - zu berichtigen.<sup>930</sup>

---

<sup>930</sup> Im Fall einer Insolvenzquote ist der Vorsteuerabzug dann wieder erneut zu berichtigen (§ 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG (zuletzt BFH, Urt. v. 1.3.2016 – XI R 21/14, BFHE 253, 445; v. 24.9.2014 - V R 48/13, BStBl 2015 II, 506).

Der Anspruch aus der Vorsteuerberichtigung für Leistungsbezüge der Betriebsgesellschaft bis zur Anordnung des vorläufigen Insolvenzverfahrens, die unbezahlt geblieben sind, richten sich also immer gegen die Eigner. Erst für danach vollzogene Leistungsbezüge der Betriebsgesellschaft richten sich Vorsteuerberichtigungsansprüche gegen die nunmehr umsatzsteuerrechtlich eigenständige, im Insolvenzeröffnungsverfahren befindliche Betriebsgesellschaft.

Im Ergebnis drohen also den Eignern eine „teure“ Vorsteuerberichtigungszahlung, die i.d.R. ein hohes Ausmaß haben kann, weil die Betriebsgesellschaft in dem Zeitraum vor der Insolvenz viele Leistungen bezogen hatte, die unbezahlt blieben, aber immer weniger Leistungen erbracht hat.

Trotzdem ist das im Regelfall nicht ungerechtfertigt, weil die Besitzgesellschaft bereits die Vorsteuern für die Leistungsbezüge in ihrer Umsatzsteuererklärung zur Verrechnung mit den abzuführenden gezogenen Umsatzsteuern für Leistungserbringungen der Betriebsgesellschaft geltend gemacht hatte. Und das führt im Normalfall - außerhalb der Insolvenz der Betriebsgesellschaft - auch nicht zu einer wirtschaftlichen Belastung, solange das auf vertraglicher oder gesetzlicher Grundlage (§§ 73, 44 AO, 421, 426 BGB) beruhende Ausgleichszahlungssystem funktioniert.

Das tut es aber nicht in der Insolvenz der Betriebsgesellschaft. Die ausstehenden Ausgleichsansprüche sind nur Insolvenzforderungen. Und es droht für bezahlte Ausgleichsansprüche die Insolvenzanfechtung, und zwar für gestundete und bewusst stehen gelassene Ausgleichsansprüche wegen § 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO und für pünktlich bezahlte nach den allgemeinen Anfechtungsregeln. Der Ausfall des Rückgriffanspruchs führt auch nicht zur Reduzierung der Umsatzsteuerforderung gegenüber der Finanzverwaltung nach § 17 UStG. Hier mangelt es an der für eine Aufrechnung erforderliche Gegenseitigkeit der Ansprüche.

#### **4.3.3 Drohende Zahlungslast bei übersehener Organschaft**

Immer wieder kommt es vor, dass bei Betriebsaufspaltungen die umsatzsteuerliche Organschaft nicht erkannt oder übersehen wird. Darum wird im Fall der Insolvenz der Betriebsgesellschaft der Insolvenzverwalter bzw. Eigenverwalter prüfen, ob die

in der Vergangenheit (zu unrecht) bezahlte Umsatzsteuer für die Masse ggf. zurückgewonnen werden kann, weil die Betriebsgesellschaft sich als Umsatzsteuerschuldner (fälschlich) gesehen hat. Denn er hat Aussicht auf Erstattungsansprüche (§ 37 Abs. 2 AO).

Bei Erfolg wird sich allerdings die Finanzverwaltung in der Insolvenz der Betriebsgesellschaft wegen der rückständigen Umsatzsteuerschulden bis zur Beendigung der Betriebsaufspaltung an den nunmehr als solchen erkannten Organträger/Steuerschuldner - die Eigner - halten. Denn eine Umbuchung der wegen der vermeintlichen Umsätze gezahlten Steuerzahlungen mit der von der Besitzgesellschaft tatsächlich zu zahlenden Steuerschuld kommt nur in Betracht, wenn die Besitzgesellschaft gleichzeitig insolvent wäre und die subsidiäre Haftung der Organgesellschaft gem. § 73 AO zum Tragen käme. Nach allgemeiner Ansicht muss vorrangig der Steuerschuldner in Anspruch genommen werden.

Folgerichtig droht den Eignern bei übersehener Organschaft eine „teure“ Umsatzsteuernachzahlungsverpflichtung, der zwar ein Ausgleichsanspruch gegen die Betriebsgesellschaft gegenüber steht, allerdings nur als einfache Insolvenzforderung.

Diese Korrekturen sind aber im Steuerrecht nur zulässig im Rahmen der §§ 169ff. AO. Denn Voraussetzung ist die formelle Beseitigung des materiell fehlerhaft angenommenen Steuerschuldverhältnisses. Betroffen sind Zeiträume, für die noch keine Festsetzungsverjährung (§§ 169ff. AO) eingetreten ist und deren Steuerfestsetzungen nach den Vorschriften der AO wegen der Grundsätze der Bestandskraft von Steuerbescheiden (§§ 172ff. AO) abänderbar sind.

#### **4.4 Fazit**

Im Ergebnis besteht ein nachvollziehbares steuerrechtliches Schutzsystem, welches allerdings durch die Zwangsorganschaft zumindest für kleinere Unternehmen zu Durchschauungsproblemen führen kann, die im negativen Fall für die Eigner wirtschaftlich existentiell bedrohlich werden können. Darum wird hier durch eine Reform des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG eine Freistellungsregelung zumindest für kleinere Unternehmen verbunden mit einem Antragsrecht für richtig gehalten und

allen Eignern einer klassischen Betriebsaufspaltung empfohlen, eine verbindliche Auskunft gem. § 89 Abs. 2 AO einzuholen.

### **5. Schlussfolgerungen aus einem Abgleich Zivil- und Steuerrecht**

Auffällig ist bereits der unterschiedliche Darstellungsaufwand in dieser Arbeit (etwa 2/3 Zivilrecht zu 1/3 Steuerrecht). Er verdeutlicht den unterschiedlichen rechtlichen Entwicklungsaufwand.

Das Steuerrecht gelangte umgehend mit bei der Zwangsorganschaft gesetzlich angeordneten Tatbestandsmerkmalen, bei der Umqualifizierung durch die Rechtsprechung entwickelte Tatbestandsmerkmale im Wege typisierender Generalisierungen zu einer gleichmäßigen Besteuerung von vergleichbaren Unternehmen, unabhängig davon ob sie tatsächlich als ein Unternehmen auftreten oder als eine klassische Betriebsaufspaltung.

Die dogmatische Erklärung ist geschichtlich vorgegeben: Im Steuerrecht sollen mit dem Ziel der Steuergerechtigkeit und darauf basierend der gleichmäßigen Besteuerung die Steuern bei denen erfasst werden, die die Willensbildung beherrschen und bei denen die wirtschaftlichen Ergebnisse landen.

Im Zivilrecht ging es immer um die Grenzen des im Grundsatz anerkannten Haftungstrennungsprinzips mit seiner Berechtigung zur Finanzierungsfreiheit und des Vorrangs der dinglichen Zuordnung durch das Sachenrecht. Eine das Haftungstrennungsprinzip durchbrechende gesetzliche Erfassung der Gesellschafterfinanzierungs- und sonstigen Wirtschaftshilfen ist letztendlich erst durch das MoMiG und damit auch nur für den Fall der Insolvenz der Betriebsgesellschaft geregelt, aber nach hier vertretener Ansicht (noch) hinsichtlich der Nutzungsüberlassungen nicht konsequent umgesetzt worden. Jedenfalls fällt auf, dass eine Haftungserstreckung auf Gegenstände, sowie immaterielle Wirtschaftsgüter trotz entgegenstehender sachenrechtlicher Zuordnung zugunsten des Fiskus durch § 74 AO gesetzlich bejaht, aber zugunsten der Insolvenzgläubiger verneint wird.

Gestaltungselement ist nunmehr die gesetzlich angeordnete typisierende Generalisierung und die Nutzung einer Generalklausel gegen missbräuchliche, vergleichbare Gestaltungen im Wege einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Sie war das Ende der langen Geschichte „Von der Einzelfalljustiz des Kapitalerhaltungsprinzips und des Eigenkapitalersatzrechts zur gesetzlich typisierenden Generalisierung.“

## **6. Wirtschaftliche Schlussfolgerungen für Eigner einer klassischen Betriebsaufspaltung**

1. Spezielle wirtschaftliche Risiken in der Insolvenz der Betriebsgesellschaft entstehen neben den - i.d.R. gesehenen, aber bei Bezahlung immer wieder auf Enttäuschung oder doch Überraschung stoßenden - Risiken für Finanzierungshilfen gem. § 135 Abs. 1 und 2 InsO aus § 135 Abs. 3 InsO. Gestundete, nicht bezahlte Vergütungsentgelte sind nur nachrangige Insolvenzforderungen. Für gezahlte, aber ursprünglich gestundete Vergütungsentgelte droht deren Anfechtung. Zukünftige Entgelte sind bis zur Kündigung nach Insolvenzeröffnung Masseverbindlichkeiten, allerdings nach Kündigung nur in Höhe einer Durchschnittsvergütung der im letzten Jahr vor Insolvenzeröffnung geleisteten Vergütungen für mindestens ein Jahr nach Insolvenzeröffnung. Ggf. könnte eine längere Verpflichtung zur Nutzungsüberlassung von über einem Jahr in Betracht kommen. Hinzukommt das Risiko der Weitervermietung an Dritte danach.

2. Zwar sichert der Gesetzgeber (aktuell) durch § 135 Abs. 3 InsO das Eigentum an dem Nutzungsgegenstand, aber für im Betrieb der Betriebsgesellschaft begründete Steuerrückstände haften diese Gegenstände und ihre Substrate wegen § 74 AO. Insoweit werden - gegenständlich beschränkt - die mit der klassischen Betriebsaufspaltung verbundenen Optionen der Haftungstrennung und Fortführung originär eingeschränkt.

3. Außerdem darf nie - obwohl immer wieder Gegenstand von Rechtsstreitigkeiten mit der Finanzverwaltung - übersehen werden, dass mit der Betriebsgesellschaft eine umsatzsteuerliche Zwangsorganschaft entsteht und was das zu bedeuten hat. Ist das passiert, sind alle rückständigen Umsatzsteuern aus den Umsätzen der insolventen Betriebsgesellschaft bis zur Anordnung des vorläufigen

Insolvenzverfahrens im Rahmen der Festsetzungsfrist von dem bzw. den Eignern der Besitzgesellschaft zu zahlen. Ein möglicher Ausgleichsanspruch gegen die Betriebsgesellschaft ist nur einfache, allenfalls quotenmäßig zu befriedigende Insolvenzforderung. Aber auch bei ordnungsgemäßer steuerlicher Verwaltung drohen in der Insolvenz der Betriebsgesellschaft „überraschende“ Umsatzsteuerzahllasten wegen anfallender Vorsteuerberichtigungsbeträge, weil in dieser Insolvenz immer wieder Leistungsbezüge der Betriebsgesellschaft nicht bezahlt wurden.

4. Im Ergebnis kann der Glaube daran, dass die klassische Betriebsaufspaltung die „ideale“ Gestaltung zur Risikominimierung ist, für den Fall der Insolvenz der Betriebsgesellschaft nicht bestätigt werden. Erforderlich sind zivilrechtlicher und steuerrechtlicher Durchblick und richtige, in dieser Arbeit beschriebene Strategien, die aber nur die drohenden Lasten minimieren können. Das sind:

- (Nach)Haftungsfälle bei möglichen Verstößen gegen die Verpflichtung zur Kapitalerbringung bzw. -erhaltung sind zu vermeiden, insbesondere durch beweissicheres Vorgehen.
- Wirtschafts- und Finanzierungshilfen nur bei Aussicht des Bestandes der Gegenleistungen bis zum Ablauf der in § 135 InsO festgelegten Fristen leisten, aber nie zur erkennbaren Insolvenzverschleppung. Darum ist gut beraten, wer Tilgungen und Sicherheiten der Betriebsgesellschaft möglichst frühzeitig vollzieht, um für den Fall der Insolvenz der Betriebsgesellschaft möglichst rechtzeitig außerhalb der jeweiligen Fristen geraten zu können. Folgerichtig schlägt Hirte die Einrichtung eines Frühwarnsystems vor.<sup>931</sup>
- Die über den Verlust der Einlage in die Betriebsgesellschaft hinausgehenden zivilrechtlichen Vermögensrisiken sind für seriöse Eigner einer klassischen Betriebsaufspaltung bei konsequenter, allerdings selbstsüchtiger Vermeidung der anderen Finanzierungshilfen gering. Zwar sind die Rechtsfolgen gem. § 135 Abs. 3 InsO aus den Nutzungsverhältnissen unvermeidbar, sie sind aber überschaubar und strategisch minderbar. *„Gut beraten ist, wer diese Zahlungen bis zur Insolvenz ungekürzt und tunlichst unverzüglich entgegennimmt, denn solche Hartleibigkeit wird, obwohl sanierungsfeindlich, im Insolvenzverfahren belohnt.“*<sup>932</sup> Denn damit

---

<sup>931</sup> Hirte, ZInsO 2008, 689ff. (695).

<sup>932</sup> K. Schmidt, NJW 2015, 1057ff. (1060).

eröffnet man sich gegen mögliche Anfechtung wegen § 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO den Einwand, dass es sich nicht um gestundete Entgelte handelt. Außerdem errechnet sich für die Zeit der Aussonderungssperre eine hohe Nutzungsschädigung (§ 135 Abs. 3 Satz 2 InsO). Ergänzen müsste man den Ratschlag um den Hinweis, beweissichere Buchungsunterlagen zu haben.

- Die Einrichtung eines Frühwarnsystems ermöglicht auch eine frühzeitige Erkennung des Insolvenzgrundes der drohenden Zahlungsunfähigkeit (§ 18 InsO). Wegen der Freiwilligkeit bei diesem Insolvenzgrund ergibt sich eine zeitliche Steuerungsmöglichkeit des optimalen Insolvenzantragszeitpunkts, u.a. im Hinblick auf eine Insolvenzgeldnutzung, aber auch im Hinblick auf die Anfechtungsgefahren des § 135 Abs. 1 InsO mit seinen stringenten Fristen. Ggf. kann ein (zulässiges) Hinauszögern des Insolvenzantrags dazu führen, dass der betroffene Eigner außerhalb der Fristenregelung gerät, u.U. kann es sich sogar lohnen, Liquidität „nachzuschießen“, wenn der wirtschaftliche Erfolg der Nicht-Anfechtbarkeit größer ist als der Nachschussbetrag.
- Die steuerrechtliche Umqualifizierung und die umsatzsteuerliche Organschaft werden begründet, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind. Sie werden beendet, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen wegfallen. Für die Eigner einer Haftungsabschirmung von Wirtschaftsgütern durch entsprechende zivilrechtliche Gestaltungen ist es darum wichtig, möglichst frühzeitig ihre steuerrechtliche Einordnung als klassische Betriebsaufspaltung zu erkennen. Nur dann lassen sich bei Insolvenz der Betriebsgesellschaft, insbesondere bei sorgfältiger Beschäftigung mit den Fragen der USt-Organschaft, *überraschende* Steuerfestsetzungen vermeiden. Anzustreben sind verbindliche Auskünfte gem. § 89 Abs. 2 AO.

Aber bei umsichtigem Umgang ist die klassische Betriebsaufspaltung die bestmögliche gesellschaftsrechtliche Gestaltung.

