

GmbH

GmbHRundschau

Heft 18

15. September 2011

S. 953–1008

PVSt 6012

Gesellschafts-
und Steuerrecht
der GmbH
und GmbH & Co.

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

Aufsätze

Dr. Axel Berninger – Aufstieg der UG (haftungsbeschränkt) zur vollwertigen GmbH. Zugleich Besprechung der Beschlüsse des BGH vom 11.4.2011 – II ZB 9/10 und vom 19.4.2011 – II ZB 25/10 953

Stefan Heinze – „Präventivkontrolle“ der Kapitalaufbringung bei der wirtschaftlichen Neugründung? Ein alternativer Rechtfertigungsvorschlag für Offenlegung und Einzahlungsversicherung analog § 8 Abs. 2 GmbHG 962

Prof. Dr. Roland Ismer – Besteuerung inhabergeführter Unternehmensgruppen. Einschlägige neuere Entwicklungen bei der ertragsteuerlichen Organshaft 968

GmbH-Beratung

Sigmund Perwein – Neutralisierung von Geschäftsvorfällen zwischen verschmolzenen Kapitalgesellschaften im Rückwirkungszeitraum? 977

GmbHReport

Dr. Wolfgang Walter – Einbringung: Rettet der BFH das Steuerberatermodell? R273

Rechtsprechung

Gesellschafterliste: Unterzeichnung durch Geschäftsführer vor Aufnahme in das Handelsregister nach Änderung (OLG Thüringen v. 5.7.2011 – mit Komm. *Prof. Dr. Walter Bayer*) 980

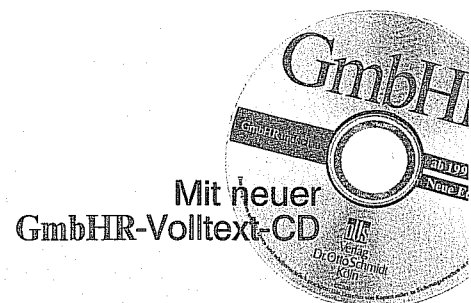
Vor-GmbH: Abänderung des Gesellschaftsvertrags einer GmbH vor Eintragung im Handelsregister und Gründung einer UG (haftungsbeschränkt) (OLG Frankfurt a.M. v. 20.12.2010 mit Komm. *Thomas Wachter*) 984

Solidaritätszuschlag: Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags (BFH v. 21.7.2011) 990

Organshaft: Versagung der erweiterten Kürzung des Gewinns für Grundstücksunternehmen im Organkreis (BFH v. 18.5.2011 mit Komm. *Dr. Christian Herbst*) 999

Doppelbesteuerung: Vermietungseinkünfte einer gewerblich geprägten ungarischen Personengesellschaft im Rahmen einer Betriebsaufspaltung (BFH v. 25.5.2011 mit Komm. *Markus Suchanek*) 1004

ols
Verlag
Dr. Otto Schmidt
Köln



GmbH-Beratung

Sigmund Perwein*

Neutralisierung von Geschäftsvorfällen zwischen verschmolzenen Kapitalgesellschaften im Rückwirkungszeitraum?

Die meisten Verschmelzungen erfolgen unter Ausnutzung der 8-monatigen Rückwirkungsmöglichkeit, welche § 17 Abs. 2 UmwG eröffnet. Häufig stehen die zukünftig miteinander verschmolzenen Kapitalgesellschaften zuvor in einem Lieferanten-Kunden-Verhältnis. Aus der Retrospektive stellen sich später dann die bis dahin ganz „normalen“ Umsatzgeschäfte zwischen den beteiligten Kapitalgesellschaften im Zeitraum zwischen dem 1.1. des Verschmelzungsjahres und dem Tag der notariellen Beurkundung, gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 6 UmwG als von der übertragenden Kapitalgesellschaft bereits für Rechnung der übernehmenden Kapitalgesellschaft ausgeführte Geschäfte dar. Daran schließt sich die Frage an, um welche es in diesem Beitrag geht, nämlich ob Umsatzgeschäfte zwischen den an der Verschmelzung beteiligten Kapitalgesellschaften im Rückwirkungszeitraum als solche Bestand, insbesondere hinsichtlich ihrer Erfolgswirkungen, haben können oder ob sie als bloße Innengeschäfte neutralisiert werden müssen.

I. Einführung und Problemaufriss: Die wirtschaftliche Bedeutung der Fragestellung

Eine Neutralisierung der Umsatzgeschäfte zwischen den an der Verschmelzung beteiligten Kapitalgesellschaften im Rückwirkungszeitraum hätte nicht unerhebliche Auswirkungen auf das Eigenkapital der aufnehmenden Gesellschaft nach der erfolgten Verschmelzung.

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

- Der Kauf der Maschinenteile bei sofortiger Zahlung bewirkt bei der B-GmbH einen bloßen Aktivtausch. Buchungssatz: Vorräte (Maschinenteile) 10.000.000€ an Bank 10.000.000€.
- Die Verschmelzung zur Aufnahme stellt bei der aufnehmenden Gesellschaft einen laufenden Geschäftsvorfall (vgl. IDW HFA 2/97 Ziff. 3) dar, weswegen die Aufstellung einer „Eröffnungsbilanz“ nicht nötig ist, und hier nur zu dem Zweck erfolgt, den zu diskutierenden Effekt zu zeigen.
- Buchung der Verschmelzung: die AB-GmbH führt nach § 24 UmwG die Buchwerte der A-GmbH fort. Es erfolgte eine verschmelzungsbedingte Kapitalerhöhung um 250.000€. Der darüber hinausgehende Teil des buchmäßigen Eigenkapitals der A-GmbH wird bei der AB-GmbH in die Kapitalrücklage gebucht. Der Gewinnvortrag ist der Gewinnvortrag der B-GmbH in der Bilanz 2010 zuzüglich des Jahresüberschusses zum 31.12.2010. Der Jahresüberschuss ist der laufende Gewinn der A-GmbH zum 30.8.2011. Die Vorräte sind die von der B-GmbH bei der A-GmbH erworbenen und noch nicht verbrauchten Maschinenteile, das Bankguthaben der von der A-GmbH vereinnahmte Kaufpreis. Die Position Forderungen spielt für unser Beispiel keine Rolle, ist aber als Gegenbuchung und zur vereinfachten Darstellung der anderen Hälfte des Gewinns der A-GmbH in 2011 notwendig.
- Vgl. Stratz in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG/UmwStG, 5. Aufl. 2009, § 5 UmwG Rz. 66; Hörtnagl in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG/UmwStG, 5. Aufl. 2009, § 17 UmwG Rz. 83.

Hierzu folgendes Beispiel, auf welches wir im Laufe des Beitrags immer wieder zurückkommen werden:

Die A-GmbH, welche durch Verschmelzungsvertrag v. 10.8.2011 und entsprechender Gesellschafterbeschlüsse rückwirkend zum 1.1.2011 auf die B-GmbH verschmolzen wurde, beliefert die B-GmbH seit vielen Jahren mit Maschinenteilen. Im Zeitraum vom 1.1.2011 bis 15.8.2011 lieferte die A-GmbH und bezahlte die B-GmbH Maschinenteile im Umfang von 10.000.000€, welche in der Bilanz der A-GmbH zum 31.12.2010 mit 8.000.000€ (als Vorräte) angesetzt sind. Die 2.000.000€ Gewinn, welche die A-GmbH aus diesen Geschäften mit der B-GmbH erzielt, stellen am 30.8.2011 (Zeitpunkt der Eintragung der Verschmelzung im Handelsregister) die Hälfte des Gewinns der A-GmbH i.H.v. 4.000.000€ dar.

In dem uns begleitenden Beispiel stellen sich die Handelsbilanzen der A-GmbH und der B-GmbH zum 31.12.2010 (vereinfacht) wie folgt dar:

Aktiva		Passiva	
Vorräte	8.000.000	Stammkapital	250.000
		Gewinnvortrag	1.750.000
		Jahresüberschuss	1.000.000
		Verbindlichkeiten	5.000.000
Summe	8.000.000	Summe	8.000.000

Aktiva		Passiva	
Bank	10.000.000	Stammkapital	100.000
		Gewinnvortrag	400.000
		Jahresüberschuss	4.500.000
		Verbindlichkeiten	5.000.000
Summe	10.000.000	Summe	10.000.000

Der Gewinn der A-GmbH vom 1.1.2011 bis 30.8.2011 beträgt – wie bereits ausgeführt – 4.000.000€, wobei 2.000.000€ auf die Geschäfte mit der B-GmbH (Verkauf von Maschinenteilen im Buchwert von 8.000.000€ für 10.000.000€) entfallen. Bei der B-GmbH wird zur Vereinfachung angenommen, dass diese in 2011 bisher – abgesehen von den Käufen bei der A-GmbH – keine Geschäftsvorfälle vorgenommen hat¹.

Bei Zusammenführung der Buchhaltungen beider Unternehmen nach erfolgter Verschmelzung stellte sich die (gedachte²) Bilanz der AB-GmbH am 1.9.2011 wie folgt dar³:

Aktiva		Passiva	
Vorräte	10.000.000	Stammkapital	350.000
Forderungen	2.000.000	Kapitalrücklage	2.750.000
Bank	10.000.000	Gewinnvortrag	4.900.000
		Jahresüberschuss	4.000.000
		Verbindlichkeiten	10.000.000
Summe	22.000.000	Summe	22.000.000

Folgte man das Auffassung⁴, dass die erfolgswirksamen Geschäfte zwischen der A-GmbH und der B-GmbH im Rückwirkungszeitraum, d.h. der Erwerb von Maschinenteilen zum gezahlten Kaufpreis von insgesamt 10.000.000€, welche in der Buchhaltung der A-GmbH mit 8.000.000€ verbucht waren, im Zeitraum vom 1.1.2011 bis 15.8.2011 zu eliminieren sind, so müsste im Rahmen der Zusammenführung der Buchhaltungen beider

Unternehmen nach erfolgter Verschmelzung folgende Korrekturbuchung erfolgen: Umsatzerlös 2.000.000€ an Vorräte 2.000.000€.

Die (gedachte⁵) Bilanz der AB-GmbH zum 1.9.2011 würde dann wie folgt aussehen:

AB-GmbH			
Aktiva		Passiva	
Vorräte	8.000.000	Stammkapital	350.000
Forderungen	2.000.000	Kapitalrücklage	2.750.000
Bank	10.000.000	Gewinnvortrag	4.900.000
		Jahresüberschuss	2.000.000
		Verbindlichkeiten	10.000.000
Summe	20.000.000	Summe	20.000.000

Durch die Neutralisierung bzw. Eliminierung der Erfolgswirkungen der im Rückwirkungszeitraum zwischen den beiden an der Verschmelzung beteiligten Gesellschaften getätigten Geschäfte verliert die AB-GmbH durch einen Federstrich einen Gewinn und damit Eigenkapital im Umfang von 2.000.000€, indem die Kaufgeschäfte nachträglich als bloßer Innenumsatz behandelt werden; mangels echtem Umsatzgeschäft gäbe es keine Erfolgswirkungen.

II. „Vereinfachung“ des Ausgangsbeispiels

Dem besseren Verständnis mag – dem Normalfallprinzip folgend⁶ – folgende „Vereinfachung“ des Ausgangsbeispiels dienen:

Bei ansonsten unverändertem Sachverhalt hat die A-GmbH die Maschinenteile nicht an die B-GmbH, sondern an die C-GmbH verkauft.

Die Handelsbilanzen der A-GmbH und der B-GmbH zum 31.12.2010 sehen unverändert wie folgt aus:

A-GmbH			
Aktiva		Passiva	
Vorräte	8.000.000	Stammkapital	250.000
		Gewinnvortrag	1.750.000
		Jahresüberschuss	1.000.000
		Verbindlichkeiten	5.000.000
Summe	8.000.000	Summe	8.000.000

B-GmbH			
Aktiva		Passiva	
Bank	10.000.000	Stammkapital	100.000
		Gewinnvortrag	400.000
		Jahresüberschuss	4.500.000
		Verbindlichkeiten	5.000.000
Summe	10.000.000	Summe	10.000.000

Bei Zusammenführung der Buchhaltungen beider Unternehmen nach erfolgter Verschmelzung stellte sich die (gedachte⁷) Bilanz der AB-GmbH am 1.9.2011 dann wie folgt dar⁸:

AB-GmbH			
Aktiva		Passiva	
Forderungen	2.000.000	Stammkapital	350.000
Bank	20.000.000	Kapitalrücklage	2.750.000
		Gewinnvortrag	4.900.000
		Jahresüberschuss	4.000.000
		Verbindlichkeiten	10.000.000
Summe	22.000.000	Summe	22.000.000

Da es im Fall des „vereinfachten“ Ausgangsbeispiels keine Korrekturbuchungen wegen Innenumsätzen geben kann, entsprechen hier Eigenkapital und Bilanzsumme der AB-GmbH zum 1.9.2011 dem Eigenkapital und der Bilanzsumme der AB-GmbH zum 1.9.2011 im Ausgangsbeispiel, wenn man die Notwendigkeit der Korrektur von Innenumsätzen verneint⁹.

III. Das Problem der fehlenden dritten Partei

Die „Vereinfachung“ des Ausgangsbeispiels öffnet den Blick für den Problemanlass: Wäre Abnehmer für die Maschinenteile der A-GmbH nicht die B-GmbH sondern die „fremde“ C-GmbH, dann würden, unbeschadet der Tatsache, dass rückwirkend ab dem Verschmelzungstichtag die Geschäfte der A-GmbH (mit der C-GmbH statt der B-GmbH) gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 6 UmwG als für Rechnung der B-GmbH ausgeführt gelten¹⁰, diese Geschäfte weiterhin als normale Umsatzgeschäfte behandelt.

Sind nun aber – wie in unserem Ausgangsbeispiel – nur zwei Parteien vorhanden, die gleichzeitig Beteiligte der Verschmelzung und Kaufvertragspartner sind, dann stellt sich die Frage, ob und ggf. ab welchem Ereignis die Kaufverträge keine Drittgeschäfte mehr sind, sondern Innengeschäfte? Wann ist also die übertragende Gesellschaft aufgrund des Ablaufs der Verschmelzung trotz noch fortbestehender zivilrechtlicher Existenz und rechtlicher Unabhängigkeit bereits so weit in die übernehmende Gesellschaft integriert, dass sich beide Gesellschaften quasi als unselbständige Betriebstätten desselben Unternehmensträgers gegenüber treten?

IV. § 5 Abs. 1 Nr. 6 UmwG und der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums i.S.d. § 246 HGB

Nun wird § 5 Abs. 1 Nr. 6 UmwG vielfach als Vorschrift zur Abgrenzung der Rechnungslegung zwischen übertragendem und übernehmendem Rechtsträger angesehen. Aber stimmt das wirklich? Jedenfalls nicht, soweit es um den Zeitpunkt des Übergangs der Verpflichtung zur Rechnungslegung geht¹¹, denn bis zur Eintragung der Verschmelzung ins Handelsregister bleibt der übertragende Rechtsträger rechtlich existent und deshalb zur Rechnungslegung verpflichtet. Also geht es – jedenfalls auch – um etwas anderes, nämlich um die Ersparnis eines geson-

⁵ Vgl. Fn. 2.

⁶ Man „baue“ aus dem zu behandelnden Fall zunächst das oder die Probleme aus und schaue sich den Grund- oder Normalfall an und kommt dann im Wege des Vergleichens zur Lösung; vgl. *Haft*, Einführung in das juristische Lernen, 1991, S. 113 ff.

⁷ Vgl. Fn. 2.

⁸ Buchung der Verschmelzung: identisch wie im Ausgangsbeispiel, nur dass die AB-GmbH keine Vorräte i.H.v. 10.000.000€ (da verkauft an die C-GmbH) hat, stattdessen aber ein Bankguthaben von 20.000.000€, nämlich neben den von B-GmbH nicht ausgegebenen 10.000.000€ noch die 10.000.000€, welche die A-GmbH von der C-GmbH als Kaufpreis vereinnahmt hat.

⁹ Nur die Zusammensetzung der Aktiva unterscheidet sich.

¹⁰ Das Wort *gelten* verweist dabei auf eine gesetzliche Fiktion, denn dinglich gehen die Geschäfte des übertragenden Rechtsträgers erst mit Eintragung der Verschmelzung im Handelsregister auf den übernehmenden Rechtsträger über; vgl. *Schröder* in *Semler/Stengel*, UmwG, 2. Aufl. 2007, § 5 Rz. 53.

¹¹ A.A. z.B. *Schröder* in *Semler/Stengel*, UmwG, 2. Aufl. 2007, § 5 Rz. 51; wie hier z.B. *Müller* in *Kallmeyer*, UmwG, 4. Aufl. 2010, § 5 Rz. 33.

erten Abschlusses des übertragenden Rechtsträgers auf den Zeitpunkt des zivilrechtlichen Wirksamwerdens der Verschmelzung¹² und stattdessen der Nutzung der Bilanz aus dem letzten Jahresabschluss als Schluss- bzw. Umwandlungsbilanz.

Aber ist das alles? Gemäß § 238 HGB ist jeder Kaufmann verpflichtet, Bücher zu führen und in diese laufend *seine* Geschäftsvorfälle einzutragen; zudem hat der Kaufmann durch die ordnungsmäßige Buchführung die Lage *seines* Vermögens ersichtlich zu machen. Welches die Geschäftsvorfälle und das Vermögen des Kaufmanns sind, auf welche sich seine Buchführungspflicht bezieht, ergibt sich mittelbar aus § 246 HGB, der für den Jahresabschluss als jährliches Ergebnis der Buchführung bestimmt, dass dieser *sämtliche* Vermögensgegenstände, Schulden, Aufwendungen und Erträge des Kaufmanns zu enthalten hat. Schulden sind dabei stets in die Bilanz des Schuldners aufzunehmen, ein Vermögensgegenstand in der Bilanz des Eigentümers dagegen nur dann, wenn er nicht wirtschaftlich einem anderen zuzurechnen ist, während Aufwendungen und Erträge dem Unternehmen zuzuordnen sind, für dessen Rechnung sie erfolgt sind¹³.

Hier ist es wieder das Thema der Abgrenzung der Rechnungslegung, als deren Zweck die Vorschrift des § 5 Abs. 1 Nr. 6 UmwG diskutiert wird. Aber welche Vorschrift ist *Schall* und welche ist *Echo*? Nach allgemeinen Grundsätzen müsste § 5 Abs. 1 Nr. 6 UmwG § 246 HGB vorgehen.

Und das ist in der Tat so. Denn während § 246 HGB entweder vom zivilrechtlichen Eigentum ausgeht oder aber vom wirtschaftlichen Eigentum, also in beiden Fällen von einem *realen* Sachverhalt, *fingiert* § 5 Abs. 1 Nr. 6 UmwG einen tatsächlich überhaupt nicht gegebenen Sachverhalt – den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums¹⁴ – und geht damit jedenfalls für den Fall der rückwirkenden Verschmelzung über § 246 HGB hinaus. Mit anderen Worten: da der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums i.S.d. § 246 HGB an einen realen Vorgang anknüpft, kann er nur für die Zukunft gelten, während § 5 Abs. 1 Nr. 6 UmwG ausdrücklich auch bereits für die Vergangenheit bis zurück zum Verschmelzungsstichtag wirkt¹⁵.

12 Vgl. *Priester*, BB 1992, 1594 (1595).

13 Vgl. *Förschle/Kroner* in Beck'scher Bilanz-Komm., 7. Aufl. 2010, § 246 HGB Rz. 91.

14 Jedenfalls, was den Zeitraum zwischen dem Verschmelzungsstichtag und dem Abschluss des Verschmelzungsvertrags angeht, denn das wirtschaftliche Eigentum kann real erst für die Zukunft übergehen.

15 Vgl. *Kozikowski/F. Huber*, in Beck'scher Bilanz-Komm., 7. Aufl. 2010, § 268 HGB Rz. 39.

16 *Hörtnagl* in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG/UmwStG, 5. Aufl. 2009, § 17 UmwG Rz. 83.

17 *Stratz* in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG/UmwStG, 5. Aufl. 2009, § 5 UmwG Rz. 66.

18 Vgl. *Förschle/Hoffmann*, in Budde/Förschle/Winkeljohann, Sonderbilanzen, 4. Aufl. 2008, K 12.

19 Es dürfen keine Gründe bekannt sein, die der Eintragung der Umwandlung ins Handelsregister entgegenstehen können; vgl. *Förschle/Hoffmann* in Budde/Förschle/Winkeljohann, Sonderbilanzen, 4. Aufl. 2008, K 12.

20 Vgl. *Förschle/Hoffmann* in Budde/Förschle/Winkeljohann, Sonderbilanzen, 4. Aufl. 2008, K 12.

21 *Hörtnagl* in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG/UmwStG, 5. Aufl. 2009, § 17 UmwG Rz. 83.

22 *Stratz* in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG/UmwStG, 5. Aufl. 2009, § 5 UmwG Rz. 66.

23 Vgl. IDW HFA 2/97 Ziff. 3.

Im „vereinfachten“ Ausgangsbeispiel (A-GmbH verkaufte die Maschinenteile an die C-GmbH, nicht die B-GmbH) macht das „partielle Nebeneinander“ der Vorschriften auch kein Problem: Gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 6 UmwG gelten die Geschäfte der A-GmbH mit der C-GmbH ab 1.1.2011 mit Abschluss des Verschmelzungsvertrags und Zustimmung der Gesellschafterversammlungen am 10.8.2011 rückwirkend als für Rechnung der B-GmbH ausgeführt. Nur für den Teil der Geschäfte, der zwischen dem 10.8.2011 und dem 15.8.2011 ausgeführt wird, gilt zusätzlich § 246 HGB, wobei sich an der Rechtsfolge nichts ändert.

Dagegen bereitet die Anwendung des § 5 Abs. 1 Nr. 6 UmwG in unserem Ausgangsbeispiel das Problem, das nach Auffassung von *Hörtnagl*¹⁶ und *Stratz*¹⁷ die Frage nach dem Vorhandensein und der Behandlung als so benanntes Innengeschäft aufwirft.

Im Ausgangsbeispiel führt die Anwendung von § 5 Abs. 1 Nr. 6 UmwG nämlich dazu, dass die Kaufgeschäfte zwischen der A-GmbH und der B-GmbH als von der A-GmbH (Verkäufer) für Rechnung der B-GmbH (Käufer) ausgeführt gelten. Mit anderen Worten: die B-GmbH ist in gewisser Weise in denselben Kaufverträgen zugleich in der Verkäufer- wie der Käuferposition.

Gäbe es § 5 Abs. 1 Nr. 6 UmwG nicht, so käme es für die Lösung alleine auf § 246 HGB und die Antwort auf die Frage an, ab wann das wirtschaftliche Eigentum ggfs. von der A-GmbH auf die B-GmbH übergegangen ist. Dieser „Punkt“ dürfte jedenfalls erreicht sein, wenn der Verschmelzungsvertrag notariell beurkundet ist und die Gesellschafterversammlungen beider Gesellschaften dem Abschluss des Verschmelzungsvertrags zugestimmt haben¹⁸.

Da § 246 HGB keine Rückwirkung zulässt, wären hierdurch aber nur die Geschäfte zwischen der A-GmbH und der B-GmbH ab dem 10.8.2011 betroffen. Aufgrund des gemäß unserem Ausgangsbeispiel mit Zustimmung der Gesellschafterversammlungen an diesem Tage geschlossenen Verschmelzungsvertrags ist die zukünftige Verschmelzung der A-GmbH auf die B-GmbH rechtlich unumkehrbar¹⁹, so dass die Annahme des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums auf die B-GmbH gerechtfertigt erscheint²⁰. Die zwischen dem 10.8.2011 und dem 15.8.2011 noch durchgeführten Kaufverträge zwischen den beiden Gesellschaften, sind im Sinne der Auffassung von *Hörtnagl*²¹ und *Stratz*²² als sog. Innengeschäfte zu behandeln und nach der Eintragung der Verschmelzung bei Übernahme der Salden²³ aus der Buchhaltung der A-GmbH durch die B-GmbH entsprechend zu neutralisieren.

Für die zwischen dem Verschmelzungsstichtag am 1.1.2011 und dem Abschluss des Verschmelzungsvertrags am 10.8.2011 durchgeführten Kaufverträge zwischen der A-GmbH und der B-GmbH gilt nun aber nicht § 246 HGB, sondern alleine § 5 Abs. 1 Nr. 6 UmwG. Die Frage ist: Bezweckt § 5 Abs. 1 Nr. 6 UmwG neben der (rückwirkend) ab dem Verschmelzungsstichtag erfolgenden Zuordnung von Vermögensgegenständen, Schulden, Aufwendungen und Erträgen von der übertragenden Gesellschaft auf die aufnehmende Gesellschaft *auch*, dass die Geschäfte zwischen den beiden beteiligten Gesellschaften im Rückwirkungszeitraum neutralisiert werden müssen?

Nachdem sich aus der Entstehungsgeschichte der Vorschrift kein Anhalt für die eine oder andere Zweckrichtung ergibt²⁴ und es sich bei der Regelung des § 5 Abs. 1 Nr. 6 UmwG um die Fiktion einer Rechtsfolge handelt, erscheint es vorzugswürdig davon auszugehen, dass es nicht die Intention der Vorschrift ist, bereits abgeschlossene Verkehrsgeschäfte nachträglich in ihren Erfolgswirkungen zu negieren. Für unser Ausgangsbeispiel bedeutet dies, dass die Erfolgswirkungen der bis 10.8.2011 durchgeführten Kaufverträge unverändert bestehen bleiben und durch die Vereinbarung des rückwirkenden Verschmelzungsstichtags im Verschmelzungsvertrag unberührt bleiben; insoweit kann der Auffassung von Hörtnagl²⁵ und Stratz²⁶ nicht gefolgt werden. Demgegenüber sind diejenigen Kaufverträge in unserem Ausgangsbeispiel, die zwischen dem 10.8.2011 und 15.8.2011 abgewickelt wurden, tatsächlich im Sinne der Auffassung von Hörtnagl²⁷ und Stratz²⁸ als Innengeschäfte anzusehen, so dass eine entsprechende Korrekturbuchung vorzunehmen ist. Diese Rechtsfolge ergibt sich jedenfalls aus § 246 HGB, ob zusätzlich auch aus § 5 Abs. 1 Nr. 6 UmwG kann an dieser Stelle dahinstehen.

V. Zusammenfassung

Vollständig erfüllte Umsatzgeschäfte zwischen den an der Verschmelzung beteiligten Kapitalgesellschaften im Rückwirkungszeitraum „kollidieren“ mit der Regelung des § 5 Abs. 1 Nr. 6 UmwG, wonach die Handlungen des übertragenden Rechtsträgers ab dem Verschmelzungsstichtag bereits als für Rechnung des übernehmenden Rechtsträgers ausgeführt gelten, da die übernehmende Gesellschaft hierdurch quasi in die Position kommt, beide Seiten des Umsatzgeschäftes zu repräsentieren. Es stellt sich hierdurch die Frage, ob diese Umsatzgeschäfte nachträglich in Innengeschäfte umqualifiziert werden müssen, was die Rückgängigmachung der Erfolgswirkungen bedeuten würde mit entsprechend negativer Auswirkung auf das Eigenkapital der verschmolzenen Gesellschaft. Der Beitrag kommt zu dem Ergebnis, dass dies nur für diejenigen Geschäfte gilt, die noch nach Abschluss des Verschmelzungsvertrags durchgeführt werden, nicht jedoch auch für die Umsatzgeschäfte, die zwischen Verschmelzungsstichtag und dem Zeitpunkt des Abschlusses des Verschmelzungsvertrags bereits vollständig abgewickelt worden sind.

24 Vgl. Begr.RegE, BR-Drucks. 75/94 zu § 5 Abs. 1 Nr. 5 u. 6 UmwG.

25 Hörtnagl in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG/UmwStG, 5. Aufl. 2009, § 17 UmwG Rz. 83.

26 Stratz in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG/UmwStG, 5. Aufl. 2009, § 5 UmwG Rz. 66.

27 Hörtnagl in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG/UmwStG, 5. Aufl. 2009, § 17 UmwG Rz. 83.

28 Stratz in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG/UmwStG, 5. Aufl. 2009, § 5 UmwG Rz. 66.

Rechtsprechung

Gesellschaftsrecht

Gesellschafterliste: Unterzeichnung durch Geschäftsführer vor Aufnahme in das Handelsregister nach Änderung

GmbHG § 40 Abs. 1 S. 1

Bei der Unterzeichnung der Gesellschafterliste handelt es sich nicht um eine Pflicht der GmbH, sondern um eine höchstpersönliche Verpflichtung der Geschäftsführer; deswegen haben nicht ein Prokurist, sondern die Geschäftsführer in vertretungsberechtigter Zahl zu unterschreiben.*

OLG Thüringen, Beschl. v. 5.7.2011 – 6 W 82/11 (rechtskräftig)

► Aus den Gründen:

I.

Die Beteiligten erstreben die Aufnahme einer (geänder- ten) Gesellschafterliste in das Handelsregister.

Der Verfahrensbevollmächtigte reichte am 29.12.2010 zum Handelsregister des AmtsG Jena eine Gesellschafterliste zur Aufnahme in den Registerordner des Registerblatts der Beteiligten zu 2) ein. Die am 29.12.2010 erstellte Liste ist unterzeichnet vom Beteiligten zu 1) und dem Prokuristen JD.

Bei Unterzeichnung der Liste hatte die Beschwerdeführerin zwei Geschäftsführer. In § 4 Nr. 2 des Gesellschaftsvertrags ist die Vertretung der Gesellschaft wie folgt geregelt:

„Ist nur ein Geschäftsführer bestellt, so ist dieser allein zur Vertretung der Gesellschaft berechtigt. Sind mehrere Geschäftsführer bestellt, so ist jeder Geschäftsführer gemeinsam mit einem weiteren Geschäftsführer oder gemeinsam mit einem Prokuristen zur Vertretung der Gesellschaft berechtigt.“

Mit Schreiben v. 3.1.2011 forderte das AmtsG Jena – RegG – die Beteiligte zu 2) unter Fristsetzung auf, eine ordnungsgemäße Gesellschafterliste vorzulegen. Als Begründung gibt das AmtsG an:

„Die Unterschrift hat durch die Geschäftsführer in vertretungsberechtigter Zahl zu erfolgen, andere Personen – also auch Prokuristen – sind hierzu nicht berufen.“

Der Verfahrensbevollmächtigte der Beteiligten zu 2) widersprach mit Schreiben v. 24.1.2011. In diesem Schreiben bezog er sich auf ein eigens angefertigtes Gutachten des Deutschen Notarinstituts mit dem Ergebnis, dass, sofern man „eine Anmeldung durch die Geschäftsführer in vertretungsberechtigter Zahl“ zulasse, auch eine „unechte Gesamtvertretung erlaubt sein“ müsse.

Mit Zwischenverfügung v. 28.1.2011 wies das RegG den Verfahrensbevollmächtigten im „Hinblick auf die in Abs. 3 des § 40 GmbHG normierten haftungsrechtlichen Folgen für den Geschäftsführer“ darauf hin, dass die Gesellschafterliste nicht von einem Prokuristen, sondern nur von Geschäftsführern zu unterzeichnen sei, und setzte eine Frist zur Einreichung einer von den Geschäftsführern in vertretungsberechtigter Zahl unterzeichneten Gesellschafterliste

* Leitsätze der Redaktion.