

GmbH-Beratung

Sigmund Perwein*

Vom Einzelunternehmen in die GmbH – Einzelrechtsnachfolge oder Gesamtrechtsnachfolge als besserer Weg?

Die Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine GmbH ist die vermutlich häufigste Gestaltung, welche in der Beratung mittelständischer Unternehmen beim Berater angefragt wird. Dabei stehen dem Berater und seinem Mandanten zwei Wege in die gewünschte GmbH offen, nämlich zum einen die Ausgliederung eines Betriebs aus dem Vermögen eines Einzelkaufmanns in eine dadurch neu gegründete GmbH nach dem Umwandlungsgesetz, und zum anderen die Neugründung einer GmbH unter Einbringung des Betriebs im Wege der Einzelrechtsnachfolge. Die Vor- und Nachteile beider Gestaltungen aus der Sicht der Praxis sind Gegenstand des vorliegenden Beitrags.

I. Einführung

Alle Wege führen nach Rom – und vorliegend in die GmbH. Aber welcher ist der beste? Zur Beantwortung dieser Frage bedarf es der Festlegung der Parameter, welche aus Sicht des Mandanten und des Beraters wesentlich für die Entscheidung für die eine oder andere Gestaltung sind, wobei Mandant und Berater hier durchaus unterschiedliche Schwerpunkte haben mögen: während der Mandant natürlich auch auf die Kosten schaut, möchte der Berater am liebsten die rechtlichen und steuerlichen Probleme und damit seine Haftungsgefahren klein halten. Regelmäßig sind folgende Parameter zentrale Entscheidungsgesichtspunkte und sollen nachfolgend im Einzelnen abgehandelt werden: zivilrechtlicher „Zugang“ zur Gestaltung, steuerliche Rahmenbedingungen, Übertragung von Verträgen, Forderungen und Verbindlichkeiten, Haftung und Kosten. Vorab aber einige einleitende Worte zum grundsätzlichen Unterschied zwischen Gesamt- und Einzelrechtsnachfolge.

II. Gesamtrechtsnachfolge versus Einzelrechtsnachfolge

Die Ausgliederung aus dem Vermögen eines Einzelkaufmanns in eine neu gegründete GmbH nach §§ 158 ff. UmwG¹ erfolgt im Wege der partiellen Gesamtrechtsnachfolge. Mit der Eintragung der Ausgliederung ins Handelsregister und der Löschung des Einzelunternehmens aus demselben geht das gesamte den Gegenstand des Ausgliederungsplans bildende Vermögen des Einzelunternehmens *uno actu*² auf die neu gegründete GmbH über. Aus Sicht der GmbH stellt sich dieser Vorgang dabei als Sachgründung gemäß § 5 Abs. 4 GmbHG im Wege der Gesamtrechtsnachfolge dar.

Nach derselben Vorschrift erfolgt auch die Einzelrechtsnachfolge. Der Unterschied zur Gesamtrechtsnachfolge besteht im Kern darin, dass der im Wege der Sachgründung eingebrachte Betrieb nicht als Ganzes auf die GmbH übergeht, sondern jedes einzelne Wirtschaftsgut des Betriebs nach den jeweiligen Sachvorschriften auf die GmbH übertragen werden muss.

Von der Grundkonzeption her geht es also bei beiden Gestaltungsvarianten um die Sachgründung einer GmbH, wobei die Einlage in einem Betrieb³ besteht, der auf zwei unterschiedliche Arten, eben im Wege der Einzelrechts- oder aber der Gesamtrechtsnachfolge in die neugegründete GmbH eingebracht werden kann.

III. Zivilrechtlicher „Zugang“ zur Gestaltung

Hier zeigt sich ein erster, wesentlicher Unterschied zwischen den beiden Gestaltungsalternativen. Im Wege der Einzelrechtsnachfolge kann man – nahezu – jedes beliebige Einzelunternehmen in eine GmbH einbringen, egal ob es sich um ein gewerbliches oder freiberufliches Unternehmen handelt, ob dieses im Handelsregister eingetragen ist oder nicht.

Anders bei der Ausgliederung aus dem Vermögen eines Einzelkaufmanns nach dem Umwandlungsgesetz. Hier muss das Einzelunternehmen im Handelsregister eingetragen sein, wobei es ausreichend ist, wenn der Eintragungsantrag (erst) zusammen mit der Beurkundung der Ausgliederung, also im selben Notartermin auf den Weg gebracht wird⁴. Während seit dem Handelsrechtsreformgesetz im Jahre 1998 sich problemlos jeder Kleingewerbetreibende freiwillig ins Handelsregister eintragen lassen kann und damit den für eine Ausgliederung erforderlichen Status eines eingetragenen Kaufmanns erlangen kann, ist dieser Weg den Freiberuflern nach wie vor verschlossen, weil sie kraft Tradition⁵ nicht als Gewerbetreibende gelten und sich deshalb auch nicht freiwillig ins Handelsregister eintragen lassen können.

Damit bleibt Freiberuflern der Weg in die GmbH über eine Ausgliederung nach dem Umwandlungsgesetz verschlossen, es sei denn, der Betrieb ist so strukturiert, dass der freiberufliche Charakter zugunsten des gewerblichen Charakters zurücktritt, die individuelle Leistung des Freiberuflers also zurücktritt hinter die „massenförmige“ Erbringung deren Dienst durch Angestellte⁶, so dass bei Vorliegen der Voraussetzungen gemäß § 1 Abs. 2 HGB ein kaufmännischer Betrieb vorliegt.

Eine weitere Hürde für die Gesamtrechtsnachfolge bildet die Regelung in § 158, § 152 S. 2 UmwG, wonach der ausgliedernde Kaufmann nicht überschuldet sein darf. Vielfach unbekannt ist in diesem Zusammenhang, dass es hierbei nicht alleine auf die betriebliche Vermögenslage ankommt, sondern auch auf die private oder anders ausgedrückt, es kommt auf die Vermögenslage des Kaufmanns selbst an, also der natürlichen Person, welche hinter der handelsrechtlichen Bezeichnung als Kaufmann steht⁷. Wenn man sich

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

1 Daneben gibt es natürlich auch noch die Ausgliederung zur Aufnahme, also die Übertragung des Einzelunternehmens im Wege der Sachkapitalerhöhung auf eine bereits bestehende GmbH (§§ 153 ff. UmwG), die vorliegend aber außen vor bleiben soll.

2 Zu den Ausnahmen bei Abtretungsverboten unten unter VI.

3 Oder auch nur Betriebsteil, was vorliegend aber nicht gesondert behandelt werden soll.

4 Vgl. Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG/UmwStG, 4. Aufl. 2006, § 152 UmwG Rz. 9.

5 Vgl. Koller/Roth/Morck, HGB, 6. Aufl. 2007, § 1 Rz. 12.

6 Vgl. Koller/Roth/Morck, HGB, 6. Aufl. 2007, § 1 Rz. 13 u. 14.

7 Vgl. Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG/UmwStG, 4. Aufl. 2006, § 152 UmwG Rz. 24.

klar macht, dass gerade Einzelunternehmer – eine Insolvenzantragspflicht besteht ja wegen der vollen persönlichen Haftung nicht – in gar nicht wenigen Fällen im Grunde überschuldet sind, so ist diese Voraussetzung für eine Ausgliederung nach dem Umwandlungsgesetz in diesen Fällen auch bereits das Ausschlusskriterium. Der Gründer muss nämlich im Rahmen der Handelsregisteranmeldung versichern, dass er nicht überschuldet ist; dies ergibt sich für den GmbH-Gründer zwar nicht aus dem Gesetz selbst, wird indes von der h.M. im Nachgang zu §§ 56a ff. UmwG 1969 gefordert⁸. Der Verfasser hat es zwar noch nicht erlebt, dass ein Handelsregister detaillierte Unterlagen⁹ zur privaten Vermögenslage verlangt hat (die betriebliche Vermögenslage ergibt sich ja regelmäßig aus der vorzulegenden Umwandlungsbilanz), doch scheuen viele Mandanten auch das nur theoretische Risiko ihre Privatsphäre möglicherweise offen legen zu müssen – schaut man sich die durch das elektronische Handels- und Unternehmensregister geschaffenen vereinfachten Zugangsmöglichkeiten auf gründungsrelevante Unterlagen an, so kann man diesen Punkt in der Beratung sicherlich nicht als völlig untergeordnet ansehen. Das Umwandlungsgesetz will so wohl die Gründung tendenziell bereits von Anfang an wirtschaftlich wackeliger GmbHs verhindern¹⁰.

Was nach dem Umwandlungsgesetz nicht geht, stellt dagegen bei der Sachgründung einer GmbH im Wege der Einzelrechtsnachfolge kein rechtliches Hindernis dar. Auch wenn der Kaufmann insgesamt betrachtet überschuldet sein mag, kann er gleichwohl eine GmbH gründen, indem entweder durch Einlage bisher privater Vermögensgegenstände die Aktiva entsprechend erhöht werden oder die Passiva durch das gezielte Zurücklassen von Verbindlichkeiten beim Gründer entsprechend reduziert werden, so dass ein Eigenkapital von wenigstens 25.000€ dargestellt werden kann. Unter Berücksichtigung des zurückbleibenden Privatvermögens mag der Kaufmann also zwar insgesamt überschuldet sein, doch hindert dies die Sachgründung einer GmbH im Wege der Einzelrechtsnachfolge nicht, solange das gesetzliche Mindeststammkapital dargestellt werden kann.

IV. Steuerliche Rahmenbedingungen

Das Steuerrecht toleriert in gewissen Grenzen das gezielte Zurücklassen von betrieblichen Verbindlichkeiten bzw. die gezielte Einlage privater Vermögenswerte in das Einzelunternehmen vor dem Gründungsakt.

8 Vgl. *Schmitt/Hörtnagl/Stratz*, UmwG/UmwStG, 4. Aufl. 2006, § 154 UmwG Rz. 4.

9 Anders als im Fall der Gründung einer AG, sieht das Gesetz im Falle der Gründung einer GmbH keine Gründungsprüfung im Hinblick auf eine mögliche Überschuldung vor (vgl. § 159 Abs. 2 u. 3 UmwG).

10 A.A. *Schmitt/Hörtnagl/Stratz*, UmwG/UmwStG, 4. Aufl. 2006, § 152 UmwG Rz. 22.

11 Vgl. z.B. BFH v. 19.2.1997 – XI R 1/96, BStBl. II 1997, 399.

12 Vgl. *Dötsch*, Umwandlungssteuerrecht, 6. Aufl. 2007, § 20 Rz. 210.

13 Vgl. *Schmitt/Hörtnagl/Stratz*, UmwG/UmwStG, 4. Aufl. 2006, § 20 UmwStG Rz. 1.

14 Und ebenso i.Ü. bei der Einbringung in eine Personengesellschaft, etwa eine GmbH & Co. KG nach § 24 UmwStG.

15 Welche nach dem seit dem 13.12.2006 geltenden neuen UmwStG nur noch auf Antrag gewährt wird, vgl. § 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG.

16 Vgl. *Schmitt/Hörtnagl/Stratz*, UmwG/UmwStG, 4. Aufl. 2006, § 20 UmwStG Rz. 6.

Allerdings sollte man bei Einlage bisher im steuerlichen Privatvermögen befindlicher Vermögenswerte Vorsicht walten lassen. Dies gilt insbesondere für Wirtschaftsgüter deren Zusammenhang zum Betrieb nur schwerlich dargestellt werden kann, wie z.B. bei verlustträchtigen Wertpapieren, und welche deshalb allenfalls als gewillkürtes Betriebsvermögen angesehen werden können, dessen Anerkennung der BFH in der Vergangenheit aber wiederholt die Gefolgschaft verweigert hat¹¹. Das seit dem 13.12.2006 geltende neue Umwandlungssteuergesetz hat zwar den Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz im Rahmen der steuerlichen Umwandlung aufgegeben¹², doch fragt es sich, ob damit auch die sog. umgekehrte Maßgeblichkeit, also die Maßgeblichkeit der Steuerbilanz für die Handelsbilanz (§ 5 Abs. 1 EStG) in Umwandlungsfällen in Wegfall geraten ist oder nicht: ansonsten kann man sich leicht vorstellen, welche Auswirkungen die steuerliche Nichtanerkennung ad hoc eingelegten gewillkürten Betriebsvermögens auf die handelsrechtliche Darstellung des Mindeststammkapitals haben kann. Besser ist es demnach Buchgeld einzulegen oder aber bewegliche Wirtschaftsgüter, z.B. PKW.

Sowohl die Ausgliederung aus dem Vermögen eines Einzelkaufmanns nach dem Umwandlungsgesetz als auch die Sachgründung einer GmbH im Wege der Einzelrechtsnachfolge werden vom Umwandlungssteuerrecht als Einbringung eines Betriebs gemäß § 20 UmwStG angesehen¹³, was hinsichtlich der Einzelrechtsnachfolge schlicht und einfach dem Gesetz entnommen werden kann, für die Ausgliederung aber zunächst überraschend erscheint, weil die sonstigen Formen der Spaltung unter Beteiligung einer GmbH als Zielgesellschaft – also die Abspaltung und die Aufspaltung – nicht nach § 20 UmwStG erfolgen, sondern nach § 15 UmwStG.

Zentraler Begriff – geradezu die „heilige Kuh“ – der Einbringung eines Betriebs i.S.d. § 20 UmwStG¹⁴ in eine GmbH sind hierbei die sog. wesentlichen Betriebsgrundlagen; denn ohne Einbringung der wesentlichen Betriebsgrundlagen versagt das Gesetz die regelmäßig gewünschte Buchwertfortführung¹⁵. Statt eines steuerneutralen tauschähnlichen Veräußerungsvorgangs¹⁶ kommt es dann zu einer Kombination von Veräußerung bzw. Entnahme einzelner Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens und so zur Versteuerung aller stillen Reserven.

Da hier nicht der Ort und der Platz ist für grundlegende Ausführungen zur normspezifischen Auslegung des Begriffs „wesentliche Betriebsgrundlagen“ oder zu Inhalt und Umfang der sog. „funktionalen Betrachtungsweise“, sei – für den Zweck des vorliegenden Betrags ausreichend – quasi apodiktisch festgestellt, dass Verbindlichkeiten jedenfalls keine wesentliche Betriebsgrundlage sind, so dass deren Zurücklassen umwandlungssteuerlich unschädlich ist.

Allerdings ist auf der Ebene der Einkommensteuer immer zu beachten und zu klären, ob die zurückgelassenen Verbindlichkeiten noch steuerlich nutzbar sind. Unproblematisch ist dies bei Einzelverbindlichkeiten, welche ihrer Natur gemäß als kurzfristige Verbindlichkeiten angesehen werden können, etwa Verbindlichkeiten gegenüber Lieferanten, weil hier – wenn überhaupt – nur geringe Zinsaufwendungen entstehen. Anders sieht dies aus bei zurückgelassenen Darlehensverbindlichkeiten, welche regelmäßig durch eine lange Vertragsdauer und Zinsverpflichtungen gekennzeichnet sind. Hier stellt sich dann regelmäßig die Frage, ob die aus den zurückbehaltenen, also ins steuerliche Privatvermögen entnommenen, ehemals betriebli-

chen Verbindlichkeiten resultierenden Zinsaufwendungen als nachträgliche Betriebsausgaben berücksichtigt werden können. Der BFH unterscheidet hier danach, ob die Schuldzinsen aus Krediten zur Finanzierung von ehemals laufenden Werbungskosten oder der Anschaffung bzw. Herstellung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens stammen¹⁷.

V. Steuerliche und handelsrechtliche Rückwirkung

Unterschiede zwischen den beiden Gestaltungen¹⁸ gibt es bei der steuerlichen Rückwirkung, welche im Steuerrecht grundsätzlich unzulässig ist, in § 20 Abs. 5 u. 6 UmwStG aber eine Ausnahme erfährt¹⁹.

Gemäß § 20 Abs. 5 u. 6 darf der steuerliche Übertragungstichtag (Einbringungszeitpunkt) um maximal 8 Monate zurückbezogen werden. Abhängig von der zivilrechtlichen Art der (steuerlichen) Einbringung, ist auch der Beginn der Rückbeziehung unterschiedlich²⁰. Bei der Ausgliederung ist als Beginn der Rückbeziehung der Zeitpunkt des Eingangs der vollständigen²¹ Anmeldeunterlagen beim Handelsregister entscheidend²², während bei der Einzelrechtsnachfolge der Zeitpunkt der Unterzeichnung des Einbringungsvertrags maßgeblich ist, es sei denn, das wirtschaftliche Eigentum an den eingebrachten Wirtschaftsgütern geht erst später²³ über²⁴. Während bei der Ausgliederung das Umwandlungssteuergesetz dem Umwandlungsgesetz folgt²⁵, indem § 20 Abs. 5 u. 6 S. 1 u. 2 UmwStG, § 17 Abs. 2 UmwG einheitlich eine Rückbeziehung auf die Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers vorsehen, kann die Rückbeziehung bei der Einzelrechtsnachfolge umwandlungssteuerlich grundsätzlich auf jeden beliebigen Tag innerhalb des Rückbezugszeitraums erfolgen²⁶. Dies wird damit begründet, dass es Einbringungsfälle geben soll, bei denen es auf eine Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers nicht ankommt²⁷, da der Sacheinlage nur bei einem Teil der in Betracht kommenden Einbringungsfälle Bilanzen zugrunde gelegt werden müssten²⁸, was konsequenterweise eine Einschränkung der Wahl eines beliebigen Zeitpunktes bedeutet, soweit im konkreten Fall eine Schluss- oder Eröffnungsbilanz zu erstellen ist²⁹, was nach Ansicht des Verfassers bis auf den Fall der Einbringung von im Privatvermögen befindlichen Anteilen an einer Kapitalgesellschaft³⁰ immer der Fall ist.

Festzuhalten bleibt demgemäß, dass die Rückbeziehung in den hier diskutierten Fällen immer auf den Ablauf des Tages erfolgt, auf den die Schlussbilanz des Einzelunternehmens aufgestellt wurde³¹, der zweite Fixpunkt für die Berechnung des 8-Monats-Zeitraums dann aber bei der Ausgliederung der Zeitpunkt des Eingangs der Anmeldung der Gründung der GmbH beim Handelsregister ist, während es bei der Einzelrechtsnachfolge auf das Datum der Unterzeichnung des Einbringungsvertrags ankommt bzw. auf den Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums, wenn dieser erst nach Unterzeichnung des Einbringungsvertrags erfolgt.

Der vorstehend beschriebene Gleichlauf zwischen Umwandlungssteuerrecht und Umwandlungsrecht in Bezug auf den Rückwirkungszeitraum bei der Ausgliederung, ist bei der Einzelrechtsnachfolge auf der Ebene des Handelsrechts indes nicht gegeben.

Für diese gibt es demnach eine rechtliche Anwendungssperre³² dann, wenn – wie zumeist – die Einbringung rückwirkend auf den Ablauf des Tages auf den die letzte reguläre Jahresbilanz des Einzelunternehmens aufgestellt

wurde, erfolgen soll, also regelmäßig auf den 1.1. eines Jahres, das neue Jahr aber schon einige Wochen³³ alt ist. Anders als in § 17 Abs. 2 UmwG, welcher bei der Ausgliederung eine handelsrechtliche Rückwirkung von bis zu 8 Monaten zulässt, gibt es eine gesetzliche Regelung über eine allgemeine handelsrechtliche Rückwirkung nicht. Unter der Geltung des früheren UmwG 1969 war vertreten worden, dass die damalige 6 monatige Rückwirkung auch für die Einzelrechtsnachfolge gelten soll. Dies wird nunmehr unter Hinweis auf die fehlende Analogiefähigkeit des Umwandlungsgesetzes aber abgelehnt³⁴. Eine analoge Anwendung von § 20 Abs. 6 UmwStG soll ebenfalls nicht möglich sein³⁵.

Auch wenn es für die Praxis unabdingbar ist, die jeweilige Auffassung des seit der Konzentration der Handelsregister nunmehr zumeist einzigen, mithin „heimischen“ Registergerichts, mit dem man als Berater zu tun hat, hinzunehmen³⁶, sei hier doch eine argumentative Lanze für die analoge Anwendung von § 17 Abs. 2 S. 2 UmwG, § 20 Abs. 6 S. 3 UmwStG auf die handelsrechtliche Rückwirkung au-

17 Vgl. BFH v. 16.9.1999 – IX R 42/97, BStBl. 2001, 528; die andere notwendige Voraussetzung, nämlich dass die Verbindlichkeit durch das vorhandene Aktivvermögen nicht hätten getilgt werden können, dürfte bei der Konstellation, dass eine Verbindlichkeit gerade zur Darstellung des Mindeststammkapitals zurückgelassen wurde, (jedenfalls teilweise) gegeben sein, vgl. BFH v. 11.12.1980 – IR 174/78, BStBl. 1981, 463.

18 Das Problem der handelsrechtlichen Rückwirkung gehört systematisch eigentlich zu Abschnitt III., soll vorliegend aber zusammen mit der thematisch zusammenhängenden steuerlichen Rückwirkung dargestellt werden.

19 Vgl. *Schmitt/Hörtnagl/Stratz*, UmwG/UmwStG, 4. Aufl. 2006, § 20 UmwStG Rz. 223; *Dötsch*, Umwandlungssteuerrecht, 6. Aufl. 2007, § 20 Rz. 302.

20 Vgl. *Dötsch*, Umwandlungssteuerrecht, 6. Aufl. 2007, § 20 Rz. 307.

21 Umfang streitig, vgl. *Dötsch*, Umwandlungssteuerrecht, 6. Aufl. 2007, § 20 Rz. 308.

22 § 20 Abs. 6 S. 2 UmwStG; *Dötsch*, Umwandlungssteuerrecht, 6. Aufl. 2007, § 20 Rz. 308.

23 Wobei auch insoweit die 8 monatige Frist zu beachten ist.

24 § 20 Abs. 6 S. 3 UmwStG; *Dötsch*, Umwandlungssteuerrecht, 6. Aufl. 2007, § 20 Rz. 310.

25 Vgl. *Dötsch*, Umwandlungssteuerrecht, 6. Aufl. 2007, § 20 Rz. 302.

26 § 20 Abs. 6 S. 3 UmwStG; vgl. *Dötsch*, Umwandlungssteuerrecht, 6. Aufl. 2007, § 20 Rz. 310.

27 Vgl. *Dötsch*, Umwandlungssteuerrecht, 6. Aufl. 2007, § 20 Rz. 310.

28 Vgl. *Schmitt/Hörtnagl/Stratz*, UmwG/UmwStG, 4. Aufl. 2006, § 20 UmwStG Rz. 225.

29 Vgl. *Schmitt/Hörtnagl/Stratz*, UmwG/UmwStG, 4. Aufl. 2006, § 20 UmwStG Rz. 225.

30 Vgl. *Schmitt/Hörtnagl/Stratz*, UmwG/UmwStG, 4. Aufl. 2006, § 20 UmwStG Rz. 426.

31 Hat der Einbringende bisher seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, so muss nunmehr zwingend eine Schluss- bzw. Einbringungsbilanz erstellt werden; vgl. *Schmitt/Hörtnagl/Stratz*, UmwG/UmwStG, 4. Aufl. 2006, § 20 UmwStG Rz. 427.

32 Und insoweit ein Hindernis im zivilrechtlichen „Zugang“ zur Gestaltung, vgl. oben zu III.

33 Feste Regeln, wie viele Wochen noch unschädlich sind, gibt es nicht, vgl. *Arens/Tepper/Arens*, Das gesellschaftsrechtliche Mandat, 2007, § 5 Rz. 173.

34 Vgl. *Arens/Tepper/Arens*, aaO (Fn. 33), § 5 Rz. 175.

35 Vgl. Fn. 33.

36 Der Mandant will schließlich eine baldige Eintragung seiner GmbH und hat für juristische Spitzfindigkeiten zwar vielleicht Verständnis, aber keine Zeit, sie auszufeuchten.

Berhalb des Umwandlungsgesetzes gebrochen. Man hat sich zwar in heutiger Zeit daran gewöhnt, dass der Gesetzgeber in seinen Leistungen eher schlechter zu werden scheint³⁷, so dass man sich nicht wundert, dass der Gesetzgeber des UmwG 1994 und des zeitgleich verabschiedeten UmwStG 1995 zwar in § 17 Abs. 2 UmwG und in § 20 Abs. 8 S. 1 u. 2 UmwStG a.F. eine gleichlaufende Rückwirkungsfrist vorgesehen hat, der entsprechenden steuerlichen Regelung für sonstige Einbringungen in § 20 Abs. 8 S. 3 UmwStG a.F. aber kein handelsrechtliches Pendant zur Seite gestellt hat, obwohl dies angesichts der Diskussionen in der Vergangenheit mehr als nahe gelegen hätte. Als Ort der Kodifizierung hätte sich ein neuer entsprechender Absatz in einem erweiterten § 25 HGB oder ein § 25 HGB ergänzender § 25a HGB angeboten. Nachdem es dem Gesetzgeber aber offensichtlich darauf ankam Umwandlungsgesetz und Umwandlungssteuergesetz zu verzahnen, was mit den Regelungen in § 17 Abs. 2 UmwG, § 20 Abs. 8 S. 1 u. 2 UmwStG a.F. auch gelungen ist, kann das fehlende handelsrechtliche Pendant zu § 20 Abs. 8 S. 3 UmwStG a.F. nur auf einer planwidrigen Lücke bestehen, die durch eine analoge³⁸ Anwendung von § 17 Abs. 2 UmwG, § 20 Abs. 6 UmwStG zu schließen ist.

VI. Übergang von Forderungen und Verbindlichkeiten sowie Verträgen

Hier zeigt sich der grundsätzlich wesentliche Vorteil der Ausgliederung nach dem Umwandlungsgesetz gegenüber der Einzelrechtsnachfolge. Während bei der Einzelrechtsnachfolge jede Forderung abgetreten, jede Verbindlichkeit übertragen und jeder Vertrag geändert werden muss, tritt bei der Ausgliederung eine partielle Gesamtrechtsnachfolge gemäß § 131 Abs. 1 Nr. 1 UmwG ein. Mit dem Wirksamwerden der Ausgliederung, also ihrer Eintragung im Handelsregister, gehen die in den Ausgliederungsplan aufgenommenen Forderungen, Verbindlichkeiten und Vertragsverhältnisse uno actu und automatisch von dem Gesetz wegen auf die neu gegründete GmbH über. Es findet also ein Austausch in der Person des Gläubigers, Schuldners bzw. Vertragspartners statt.

Allerdings findet auch dieser bequeme Automatismus seine Grenzen, und zwar in § 132 UmwG, dessen Regelungsumfang in der Literatur³⁹ heftig umstritten ist. Nach § 132 S. 1 UmwG bleiben z.B. Abtretungsverbote, von den

Wirkungen des Umwandlungsvorgangs (nämlich der Gesamtrechtsnachfolge gemäß § 131 UmwG) unberührt, wobei der Streit dahin geht, ob dies nur für gesetzliche Abtretungsverbote oder auch rechtsgeschäftliche Abtretungsverbote gilt. Da § 132 S. 2 UmwG bestimmt, dass § 399 BGB der Aufspaltung nicht entgegensteht, wird von der wohl überwiegenden Literaturmeinung geschlossen, dass § 132 S. 1 UmwG den gesamten § 399 BGB meint⁴⁰ und damit auch rechtsgeschäftliche Abtretungsverbote durch die Wirkungen der Gesamtrechtsnachfolge nicht beeinträchtigt werden, was bedeutet, dass mit einem einzelvertraglichen Abtretungsverbot versehene Forderungen nicht automatisch mit übergehen, sondern der Zustimmung des Schuldners bedürfen. Damit ist die (partielle) Gesamtrechtsnachfolge bei der Abspaltung und Ausgliederung empfindlich eingeschränkt⁴¹. Angesichts der Tatsache, dass diese Folgerung bereits im Stadium des Referententwurfs zum UmwG 1994 kritisiert worden ist, das Gesetz gleichwohl in der Form erging und der Gesetzgeber spätere Gelegenheiten zur Klarstellung bis heute ungenutzt gelassen hat, ist auch kein Raum für eine teleologische Reduktion der Norm⁴². Hörtnagel⁴³ konstatiert dementsprechend durch die Norm hervorgerufene erhebliche Praxisprobleme und erhebliche Rechtsunsicherheit. Für den Bereich der Geldforderungen wird die Situation allerdings durch § 354a HGB entschärft, wonach die Abtretung von Geldforderungen aus beiderseitigen Handelsgeschäften trotz eines etwaigen Abtretungsverbots gemäß § 399 Alt. 2 BGB wirksam ist. Allerdings bestehen Forderungen natürlich nicht nur in Geldforderungen, sondern auch in Leistungsansprüchen aus gegenseitigen Verträgen, wie Kauf-, Liefer- oder Werkverträgen. Solche Sachleistungsansprüche können demgemäß durch eine Vereinbarung gemäß § 399 Alt. 2 BGB von einer Übertragung im Wege einer Ausgliederung ausgeschlossen werden.

Demgegenüber bedarf bei der Einzelrechtsnachfolge grundsätzlich jede Forderung der Übertragung durch Abtretung, was außerhalb der Abtretungsverbote i.S.d. § 399 BGB allerdings regelmäßig unproblematisch ist, so dass auch hier ein Austausch des Gläubigers stattfindet. Anders dagegen bei Verbindlichkeiten und Vertragsverhältnissen. Deren Übertragung bedarf der Mitwirkung des Gläubigers bzw. Vertragspartners. Diese wird in der Praxis aber regelmäßig erst gar nicht eingefordert, vielmehr vereinbaren der Einbringende und die GmbH im Einbringungsvertrag regelmäßig ergänzend, dass die GmbH den Einzelunternehmer im Innenverhältnis von der Verbindlichkeit freistellt bzw. das Vertragsverhältnis nur noch treuhänderisch für die GmbH führt, und belassen es dabei. Allerdings wäre wegen § 25 HGB in den meisten Fällen eine ausdrückliche rechtsgeschäftliche Vereinbarung über die Übernahme von Forderungen und Verbindlichkeiten ohnehin nicht erforderlich. Bei Firmenfortführung durch die GmbH gehen betriebliche Forderungen des Einzelunternehmers nämlich gemäß § 25 HGB automatisch auf die GmbH über, während bei betrieblichen Verbindlichkeiten ein Schuldbeitritt der GmbH stattfindet, so dass im Einbringungsvertrag nur noch das Innenverhältnis zwischen den Gesamtschuldnern (regelmäßig im Sinne der Freistellung des Einzelunternehmers durch die GmbH) zu regeln ist. Ebenso gehen die Arbeitsverhältnisse automatisch gemäß § 613a BGB auf die GmbH über.

Während der Übergang der Forderungen auf die GmbH regelmäßig gewollt ist, wird bei beiden Gestaltungsalternativen die Aufteilungsfreiheit⁴⁴ in Ansehung der Ver-

37 Was hoffentlich keinen Schluss auf das alte Brecht'sche Bonmot zulässt, wonach der Bürger den Staat hat, den er verdient.

38 Vgl. *Schmitt/Hörtnagel/Stratz*, UmwG/UmwStG, 4. Aufl. 2006, § 27 Rz. 27 f.; einerseits kein Analogieverbot hinsichtlich einzelner Vorschriften, andererseits analoge Anwendung grundsätzlich abzulehnen und nur nach strenger Prüfung des Vorliegens einer planwidrigen Lücke, der die Einzelübertragung regelnden Norm.

39 Vgl. *Widmann/Mayer*, Umwandlungsrecht, § 132 UmwG Rz. 28 ff.; *Schmitt/Hörtnagel/Stratz*, UmwG/UmwStG, 4. Aufl. 2006, § 132 UmwG Rz. 24 ff.

40 Vgl. *Widmann/Mayer*, Umwandlungsrecht, § 132 UmwG Rz. 29.

41 Vgl. *Widmann/Mayer*, Umwandlungsrecht, § 132 UmwG Rz. 28.

42 A.A. *Widmann/Mayer*, Umwandlungsrecht, § 132 UmwG Rz. 17 ff.

43 Vgl. *Schmitt/Hörtnagel/Stratz*, UmwG/UmwStG, 4. Aufl. 2006, § 132 UmwG Rz. 1.

44 Vgl. für die Ausgliederung § 152 UmwG: „... (...) Unternehmen (...) oder von den Teilen desselben (...)“; bei der Einzelrechtsnachfolge ergibt sich diese aus der Natur der Sache.

bindlichkeiten durch § 25 HGB⁴⁵ dann gestört, wenn Verbindlichkeiten im Privatvermögen zurückbehalten werden sollen, sei es bei der Einzelrechtsnachfolge⁴⁶ um das Mindeststammkapital der GmbH aufzubringen oder bei der Ausgliederung⁴⁷ aus dem Beweggrund das Eigenkapital der GmbH oberhalb der Mindestkapitalziffer zu stärken. Um den über § 25 BGB „drohenden“ gesetzlichen Schuldbeitritt der GmbH in nicht zur Übernahme vorgesehene Verbindlichkeiten zu verhindern, muss eine dementsprechende Vereinbarung entweder ins Handelsregister eingetragen und bekannt gemacht werden oder dem Dritten mitgeteilt werden⁴⁸. Allerdings fürchten viele Mandanten die negative Publizität, welche mit einer solchen Eintragung ins Handelsregister und deren Bekanntmachung einhergehen könnte. In der Tat ist es so, dass es etwas gänzlich anderes ist, wenn ein fremder Dritter ein Unternehmen kauft und unter der alten Firma fortführt, als wenn der Inhaber nur sein Rechtskleid wechselt. Im Fall des fremden Dritten wird die Öffentlichkeit seine Klugheit rühmen, während sie im Fall des Wechsels des Rechtskleids – ob berechtigt oder unberechtigt, sei dahin gestellt – mutmaßen wird, dass mit dem Unternehmen etwas nicht stimmen kann, wenn ein solcher Weg eingeschlagen wird.

Zumal wenn es nur um das Zurückbehalten einzelner Verbindlichkeiten geht, kann demgemäß ohne öffentliche Aufmerksamkeit das gewünschte Ziel dadurch erreicht werden, dass an den jeweiligen Gläubiger, dessen Forderung nicht auf die GmbH übergehen soll, eine entsprechende Mitteilung erfolgt⁴⁹. Wichtig ist dabei, dass diese Mitteilung alsbald⁵⁰ schriftlich an den Gläubiger erfolgt, wobei dann allerdings höchste Sorgfalt auf den Zugang der Mitteilung und den Nachweis desselben gelegt werden muss⁵¹.

VII. Haftung

Ein gewichtiges Thema ist die Frage der Haftung, reift der Wunsch des Mandanten zur Gründung einer GmbH doch regelmäßig auch vor dem Hintergrund der Begrenzung seines persönlichen Risikos – sprich seiner Haftung. Wenn in diesem Zusammenhang von Haftungsbegrenzung die Rede ist, empfiehlt sich indes der Zusatz *zukünftige* Haftungsbegrenzung. Dies deshalb, weil die gesetzlichen Vorschriften eine *Flucht* in die GmbH für die Vergangenheit haftungsrechtlich nur sehr eingeschränkt nachvollziehen. Und damit schließen wir an die obige Diskussion zur Übertragung der Verbindlichkeiten an und betrachten uns so zu sagen die Kehrseite der Medaille.

Bringt der Einzelunternehmer seinen Betrieb im Wege der Einzelrechtsnachfolge im Rahmen der Sachgründung in eine GmbH ein, so haftet er bei Firmenfortführung gemäß § 25 Abs. 1, § 26 HGB noch weitere 5 Jahre, für jene betrieblichen Verbindlichkeiten, welche zum Zeitpunkt der Eintragung der neu gegründeten GmbH ins Handelsregister bestanden hatten und in den nachfolgenden 5 Jahren fällig und gegen ihn geltend gemacht werden. Das Gesetz bietet dem Unternehmer in diesen Vorschriften quasi ein *Tauschgeschäft* an: wenn die GmbH für die Altschulden weiter haftet, wird der Unternehmer nach 5 Jahren aus seinen Verbindlichkeiten entlassen, was bei Dauerschuldverhältnissen mit wiederkehrenden Leistungen sowie Spätschäden aus Produzentenhaftung einschneidende Folgen hat, für den Einzelunternehmer positive, für die GmbH ggfs. negative⁵². Bei Arbeitsverhältnissen besteht aufgrund eines auch bei Arbeitsrechtlern weitgehend unbekanntem Urteils des BAG⁵³, das bis heute einmalig geblie-

ben scheint und zudem den Fall von Versorgungsansprüchen aus der betrieblichen Altersvorsorge betraf, eine ungeklärte Rechtslage. Das BAG ist nämlich in dem besagten Urteil davon ausgegangen, dass § 613 a BGB keinen Vorrang⁵⁴ vor § 28 HGB hat⁵⁵, was übertragen auf den vorliegenden Fall bedeutet, dass die Nachhaftung des Einzelunternehmers insoweit nicht gemäß § 613 a Abs. 2 BGB auf Ansprüche begrenzt ist, die bei Betriebsübergang dem Grunde nach bestanden haben und innerhalb eines Jahres danach fällig geworden sind, sondern der 5-Jahreszeitraum des § 26 HGB gilt⁵⁶.

Bei der Ausgliederung ist das Rangverhältnis zwischen § 613 a BGB und § 133 UmwG dagegen geklärt. Indem nämlich § 324 UmwG bestimmt, dass § 613 a Abs. 1 und Abs. 4 BGB unberührt bleiben, kommt zugleich zum Ausdruck, dass für die Fortgeltung der Haftung des übertragenden Rechtsträgers (hier also unseres Einzelunternehmers) nicht die Jahresfrist des § 613 a Abs. 2 BGB gilt, sondern die 5-Jahres-Frist des § 133 Abs. 3 UmwG.

Mit § 133 UmwG sind wir bei derjenigen Norm angelangt, deren Regelung den größten Nachteil der Ausgliederung im Vergleich zur Einzelrechtsnachfolge beinhaltet, nämlich eine „Überkreuz-Haftung“, welche es bei der Einzelrechtsnachfolge nicht gibt. Worum geht es? Bei der Einzelrechtsnachfolge haftet die GmbH zukünftig für die mit dem Einbringungsvertrag auf sie übertragenen bzw. nach § 25 HGB auf sie übergegangenen Verbindlichkeiten, nicht aber für die bei der Einbringung zurückgelassenen und nunmehr „privaten“ Verbindlichkeiten des (ehemaligen) Einzelunternehmers und schon gar nicht für die zu diesem Zeitpunkt bestehenden nichtbetrieblichen, also privaten, Verbindlichkeiten des Einzelunternehmers.

Nicht so bei der Ausgliederung: Für die Verbindlichkeiten des Einzelunternehmers (übertragender Rechtsträger), die vor der Eintragung der Ausgliederung im Handelsregister begründet worden waren, haften gemäß § 133 Abs. 1

45 Der auch bei der Gesamtrechtsnachfolge gilt, vgl. § 133 UmwG.

46 Indem im Einbringungsvertrag vereinbart wird, welche Verbindlichkeiten nicht von der GmbH übernommen werden.

47 Indem diese im Ausgliederungsplan ausdrücklich ausgenommen werden.

48 Vgl. § 25 Abs. 2 HGB.

49 ... „(...) freue ich mich, Ihnen mitteilen zu können, dass ich ab sofort als GmbH firmiere. Ihre Forderungen gegenüber mir sind nicht auf die GmbH übergegangen, sondern werden von mir privat beglichen werden (...)“.

50 Spätestens 7 Tage nach erfolgter Beurkundung der GmbH-Gründung.

51 Am besten durch den Einwurf eines entsprechenden Briefes in den Briefkasten des Gläubigers durch einen Boten, der den Inhalt des Briefes kennt und Inhalt und Zeitpunkt des Einwurfs schriftlich dokumentiert, am besten auf einer Kopie des Briefes: ... „(...) bestätige ich, dass ich das Original der vorliegenden Briefkopie am (...), gegen (...) Uhr in den Briefkasten des Adressaten eingeworfen habe (...)“.

52 Vgl. *Koller/Roth/Morck*, HGB, 6. Aufl. 2007, § 26 Rz. 7.

53 Vgl. BAG v. 23.1.1990 – 3 AZR 171/88, EzA § 28 Nr. 1 = AP BetrAVG § 7 Nr. 56 = NZA 1990, 685: das Urteil betrifft zwar § 28 HGB; dessen Regelung entspricht aber hinsichtlich des gesetzlichen Schuldbeitritts der des § 25 HGB.

54 Vgl. *Preis* in ErfK, 6. Aufl. 2006, § 613 a BGB Rz. 137 ff.; a.A. *Lieb* in Münch.Komm. zum HGB, 2. Aufl. 2005, § 28, 31, § 26, 7–8.

55 Vgl. *Koller/Roth/Morck*, HGB, 6. Aufl. 2007, § 26 Rz. 4.

56 Und hier zudem ohne eine § 613 a Abs. 2 S. 2 BGB entsprechende nur anteilige Haftung.

UmwG der Einzelunternehmer und die GmbH (beteiligte Rechtsträger) gesamtschuldnerisch. Man muss sich diese „juristische Delikatesse“ auf der Zunge zergehen lassen: die GmbH haftet auch für die bestehenden privaten Verbindlichkeiten ihres Gründers! Dies ist die unter dogmatischen Gesichtspunkten zwangsläufige Folge dessen, dass die Ausgliederung eines Betriebs aus dem Vermögen eines Einzelkaufmanns die Spaltung eines Rechtsträgers (nämlich der natürlichen Person, welche der Einzelunternehmer ist) in zwei Vermögensmassen darstellt. Und da die Spaltung einer Person lebenspraktisch eine Fiktion⁵⁷ ist, behandelt das UmwG die neugegründete GmbH und ihren Gründer, freilich auch hier begrenzt auf 5 Jahre⁵⁸, haftungsrechtlich weiterhin als *eine* Person.

VIII. Kosten

Ob der begleitend beratende bzw. die Entwürfe fertigende Rechtsanwalt für die eine oder andere Gestaltungsvariante ein höheres Honorar verlangt, mag man als Geschmacksache abtun. Tatsache ist, dass beide Gestaltungen mit umfangreichen Tätigkeiten verbunden sind. Während bei der Ausgliederung zwingend der Ausgliederungsplan und die Ausgliederungserklärung, die GmbH-Satzung und der Sachgründungsbericht zu entwerfen sind, sind bei der Einzelrechtsnachfolge der Gründungsbeschluss, die GmbH-Satzung, der Einbringungsvertrag und der Sachgründungsbericht zu verfassen.

Der Notar jedenfalls rechnet die Alternativen gänzlich anders ab. Während er für die Sachgründung der GmbH unter Einbringung des Einzelunternehmens (Einzelrechtsnachfolge) als Geschäftswert das Stammkapital ansetzt, also regelmäßig 25.000€, ist bei der Ausgliederung die Bilanzsumme anzusetzen. Da selbst jüngere Einzelunternehmen regelmäßig bereits über eine Bilanzsumme von wenigstens 100.000€ verfügen, schlägt sich dies auch in den Kosten des Notars nieder.

IX. Zusammenfassung

Welche der beiden Gestaltungsalternativen „besser“ ist, ist eine Frage des Einzelfalls. Geht man nach dem Ausschussprinzip vor, lassen sich folgende Aussagen machen:

1. Ist der Gründer ein Freiberufler, kommt nur die Einzelrechtsnachfolge in Betracht.
2. Gleiches gilt, wenn der Gründer unter Einbeziehung seines Privatvermögens im Grunde überschuldet ist.
3. Soll die Gründung unter Verwendung der letzten regulären Jahresbilanz als Schlussbilanz erfolgen, also auf den 1.1., kommt bei Gründungen ab ca. Anfang März eines Jahres nur noch die Ausgliederung in Betracht.
4. Bestehen vorhersehbare Inanspruchnahmerisiken aus privaten Verbindlichkeiten, ist für die GmbH die Einzelrechtsnachfolge weniger gefährlich.
5. Sollen wichtige Verträge sicher auf die GmbH übertragen werden, ist eine Ausgliederung notwendig.
6. Bestehen Inanspruchnahmerisiken aus Arbeitsverhältnissen, erhält eine Einzelrechtsnachfolge die Chance einer nur kurzen Nachhaftung des Einzelunternehmers.

⁵⁷ Außerhalb philosophischer oder auch psychiatrischer Kategorien.

⁵⁸ Vgl. § 133 Abs. 3 UmwG.

Rechtsprechung

Gesellschaftsrecht

Geschäftsführer: Auflösung eines Arbeitsverhältnisses mit der GmbH durch Abschluss eines Geschäftsführerdienstvertrags

BGB § 623

Schließt ein Arbeitnehmer mit seinem Arbeitgeber einen schriftlichen Geschäftsführerdienstvertrag, wird vermutet, dass das bis dahin bestehende Arbeitsverhältnis mit Beginn des Geschäftsführerdienstverhältnisses einvernehmlich beendet wird, soweit nicht klar und eindeutig etwas anderes vertraglich vereinbart worden ist. Durch einen schriftlichen Geschäftsführerdienstvertrag wird in diesen Fällen das Schriftformerfordernis des § 623 BGB für den Auflösungsvertrag gewahrt.

BAG, Urt. v. 19.7.2007 – 6 AZR 774/06

► Aus dem Tatbestand:

[1] Die Parteien streiten über das Bestehen eines Arbeitsverhältnisses und in diesem Zusammenhang über die Wirksamkeit einer vorsorglich ausgesprochenen außerordentlichen Kündigung durch die Beklagte (Bekl.).

[2] Die Klägerin (Kl.in) war bei der Bekl. zunächst aufgrund eines Arbeitsvertrags v. 18.9.2001 ab dem 1.1.2002 als Steuerberaterin beschäftigt. Am 23.8.2002 schloss die Kl.in mit der Bekl., vertreten durch den geschäftsführenden Gesellschafter, einen Geschäftsführerdienstvertrag. Das Geschäftsführerdienstverhältnis begann am 23.8.2002 und war auf unbestimmte Zeit geschlossen.

[3] Mit Schreiben v. 2.6.2003 kündigte die Bekl. den Geschäftsführerdienstvertrag zum 31.12.2003. Die Kl.in teilte der Bekl. mit Schreiben v. 23.6.2003 mit, sie lege ihr Amt als Geschäftsführerin mit sofortiger Wirkung nieder. Mit Schreiben v. 19.7.2004 kündigte die Bekl. vorsorglich ein etwaiges Arbeitsverhältnis fristlos.

[4] Die Kl.in hat geltend gemacht, das aufgrund des Arbeitsvertrags v. 18.9.2001 begründete Arbeitsverhältnis sei durch den Geschäftsführerdienstvertrag nicht aufgehoben worden. Die fristlose Kündigung des Arbeitsverhältnisses sei unwirksam. ...

[5] ... [7] Das ArbG hat die Klage abgewiesen. Das LAG hat die Berufung der Kl.in zurückgewiesen [LAG Sachsen v. 4.7.2006 – 1 Sa 632/05]. ...

► Aus den Entscheidungsgründen:

[8] Die Revision der Kl.in ist nicht begründet. ...

[9] Die von der Kl.in erhobene Kündigungsschutzklage ist nicht begründet. Zum Zeitpunkt der streitgegenständlichen Kündigung vom 19.7.2004 hat zwischen den Parteien kein Arbeitsverhältnis mehr bestanden. Das durch den Arbeitsvertrag v. 18.9.2001 begründete Arbeitsverhältnis der Kl.in ist durch Abschluss des Geschäftsführerdienstvertrags v. 23.8.2002 mit sofortiger Wirkung wirksam beendet worden. Das Arbeitsverhältnis hat während der Zeit der Bestellung als Geschäftsführerin nicht geruht und ist nach dem 31.12.2003 nicht wieder aufgelebt.