

Der Millionenmantel und seine finanzielle Eingliederung bei Organschaft

dringung von Organschaftsrecht und Gesellschaftsrecht ist⁹. Häufig fehlt eine gesetzliche Abstimmung zwischen dem Steuer- und dem Konzernrecht, das Gesellschaftsrecht kann man dabei zwanglos einbeziehen. Ein Musterbeispiel ist die Regelung der Verlustübernahme im Gewinnabführungsvertrag¹⁰. Hierzu hat jüngst das FG Köln¹¹ klar und eindeutig entschieden, dass im Zusammenhang mit § 17 Nr. 2 KStG nicht zwingend geschlossen werden könne, dass der Gesetzgeber eine eigenständige neben die zivilrechtlichen Regeln tretende Voraussetzung für die Anerkennung einer Organschaft schaffen wollte. Mit erfrischender Klarheit äußert sich das FG Köln des Weiteren dazu, dass zivilrechtlich offenkundig überflüssigen und bedeutungslosen Regelungen des § 17 KStG nicht weiter Bestand haben können, wenn die Zivilrechtslage sich längst geändert hat. Es liege nicht mehr nur eine mangelnde Abstimmung zwischen dem Zivil- und Steuerrecht vor, sondern selbst eine steuerrechtlich sinnlose Regelung. Nach Überzeugung des Senats müsse es möglich sein, eine sinnlose Ungleichbehandlung wirtschaftlich identischer Lebenssachverhalte im Rahmen der normalen Auslegung einer Vorschrift zu vermeiden. In seltener Eindeutigkeit rekurriert damit ein Finanzgericht auf zivilrechtliche Grundlagen und sieht daraus die entsprechenden Schlüsse für das Steuerrecht.

Diesen Rechtsgedanken kann man zwanglos auf die Frage der finanziellen Eingliederung beim Mantelkauf übertragen. Wenn es sich nach der bestätigten Auffassung des BGH wirtschaftlich um eine Neugründung handelt, dann kann vor dieser klaren zivilrechtlichen Aussage das Steuerrecht nicht die Augen verschließen. Die wirtschaftliche Neugründung einer GmbH ist damit deren tatsächlichen rechtlichen Neugründung gleichzustellen. Bei einer solchen Neugründung ist indes der Gesellschafter von Anbeginn an an der GmbH beteiligt mit der Folge, dass die finanzielle Eingliederung von Beginn an erfüllt ist und sich die Frage, ob eine Organschaft gelingt, ausschließlich auf die Formulierung zur Einhaltung der Mindestlaufzeit des EAV verlagert. Da der BGH sich für den maßgeblichen Stichtag auf die Anmeldung der mit der wirtschaftlichen Neugründung einhergehenden Satzungsänderung zum Handelsregister bei der Mantel-GmbH festgelegt hat¹², ist die Mantel-GmbH ab Anmeldung zum Handelsregister wirtschaftlich neu gegründet und ab diesem Stichtag und damit von Anfang an wirtschaftlich im Sinne der Organschaftsvorschriften eingegliedert.

V. Fazit

Die Rechtsprechung des BGH zur Vorrats-GmbH und zum Mantelkauf aus 2002 und 2003 hat im Steuerrecht die Auswirkung, dass auch zu einer unterjährig erworbenen Mantel-GmbH die wirtschaftliche Eingliederung im gesamten (Rumpf-)Wirtschaftsjahr erfüllt ist. Eine Organschaft „verunglückt“ damit nicht, zumindest, wenn die Mindestlaufzeit des EAV vertraglich zutreffend geregelt ist. In der Gestaltungsberatung wird man bis zur endgültigen Klärung der Rechtslage noch vorsichtig sein müssen.

⁹ Walter in Ernst & Young (Hrsg.), KStG, § 14 Rz. 28, § 17 Rz. 12.

¹⁰ Vgl. Walter, GmbHR 1999, 1017.

¹¹ FG Köln v. 22.6.2005 – 13 K 244/04, GmbHR 2005, 1202 m. Komm. Kleinert, nrkr., Az. des BFH: I R 74/05.

¹² BGH v. 7.7.2003 – II ZB 4/02, GmbHR 2003, 1125 (1127) m. Komm. Peetz, unter III.4.

GmbH-International

Steve M. Dickinson / Nadja Vietz*

Das neue GmbH-Recht der Volksrepublik China

I. Einführung

Am 27.10.2005 wurde in der Volksrepublik China ein neues Gesellschaftsgesetz erlassen. Das Gesetz trat am 1.1.2006 in Kraft¹ und ersetzt das alte Gesellschaftsgesetz von 1993². Das neue Gesetz ist eine vollständige Überarbeitung der alten Version, von der fast nichts überlebt hat. Die Verfasser schätzen, dass ungefähr 90% der Gesetzesvorschriften der neuen Version vollkommen neu sind.

Das neue Gesetz regelt zwei Arten von Unternehmen: die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (*youxian gongsi*) und die Aktiengesellschaft (*gufen youxian gongsi*). Dabei sind die Änderungen, welche die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) betreffen, für ausländische Investoren in China von besonderer Bedeutung, da alle drei existierenden Spezialgesetze zur Regelung von Direktinvestitionen vorschreiben, dass derartige Investitionen zwingend die Form einer chinesischen GmbH annehmen müssen³. So wurden die Vorschriften über die Unternehmensführung existierender Gesellschaften mit ausländischer Beteiligung einer grundlegenden Änderung unterzogen. Aber auch für potentielle neue Investoren gelten die alten Regeln nicht mehr und die neuen Vorschriften müssen berücksichtigt werden. Da es ausländischen Investoren derzeit unter sagt ist, für Direktinvestitionen in China die Form der Aktiengesellschaft zu wählen, werden sich die folgenden Ausführungen auf die durch das neue Gesetz eingeführten Änderungen der GmbH-Vorschriften beschränken.

II. Wichtige Änderungen des neuen Gesellschaftsgesetzes

1. Geschäftsführung und Satzung

Nach dem alten Gesellschaftsgesetz war die Satzung ein starres Dokument. Art. 22 des Gesetzes enthielt eine Liste mit Punkten, welche in der Satzung enthalten sein mussten. In der Praxis war eine Gesellschaft verpflichtet, diese und keine anderen Regelungen in die Satzung aufzunehmen. Dies führte dazu, dass alle Gesellschaften unabhängig von deren Größe oder Struktur dieselbe Satzung hat-

* Steven M. Dickinson ist als Attorney in der internationalen Kanzlei Harris & Moure, pllc in Seattle tätig; Nadja Vietz ist deutsche und spanische Rechtsanwältin und bereitet sich derzeit auf die Anwaltsprüfung des US-Staates Washington vor, sie ist die Ansprechpartnerin für europäische Mandanten bei Harris & Moure, pllc in Seattle (www.harrismoure.com).

¹ Das Gesellschaftsgesetz der Volksrepublik China, erlassen am 27.10.2005 und in Kraft seit dem 1.1.2006. Eine englische Übersetzung kann unter <http://www.fdi.gov.cn/ltlaw/lawinfo-disp.jsp?id=ABC0000000000011567> eingesehen werden. Zum neuen Recht in engl. Sprache s. Leonard S. Sealy (Hrsg.), International Corporate Procedures, 28. Aufl. 2006; zum bisherigen Recht in deutscher Sprache s. Shao/Drewes, Chinesisches Zivil- und Wirtschaftsrecht. Ausgewählte Rechtsgebiete, dargestellt im Vergleich zum deutschen Recht, 2001

² Das Gesellschaftsgesetz der Volksrepublik China, erlassen am 29.12.1993 und geändert am 25.12.1999 und am 28.8.2004.

³ S. die Ausführungen zu ausländischen Investitionen unter III.

ten. Es gab keinerlei Spielraum, diese zu überarbeiten oder an die spezifischen Bedürfnisse eines bestimmten Unternehmens anzupassen. Nach dem alten Gesetz wurden die Rolle der Gesellschafter, Vorstandsmitglieder und Geschäftsführer als zwingende Vorschriften angesehen, welche von allen Gesellschaften zu befolgen waren. Im Ergebnis war die Satzung in der Regel nicht mehr als ein „auszufüllendes“ Formular, welches durch jedes Unternehmen unabhängig von den jeweils bestehenden Bedürfnissen der Unternehmensführung genutzt wurde.

Das neue Gesellschaftsgesetz gibt die Starre des alten Gesetzes auf und nimmt eine neue Herangehensweise an, welche die GmbH-Gesellschafter ermutigt, die Unternehmensführung flexibler zu handhaben. Die Satzung soll an die spezifischen Bedürfnisse des Unternehmens angepasst werden können. Die überarbeitete Gesetzesversion sieht die Unternehmensführung durch Gesellschafter, Vorstandsmitglieder, Geschäftsführer und Aufsichtsratsmitglieder vor und enthält Auffangregelungen hinsichtlich deren Verpflichtungen und des Umfangs deren Vollmachten⁴. Hinsichtlich fast jeder wichtigen Vorschrift zur Unternehmensführung schreibt das neue Gesetz jedoch ausdrücklich vor, dass die Gesellschafter spezifische Regelungen in die Satzung aufnehmen können, um diese den konkreten Bedürfnissen des Unternehmens anzupassen⁵. Es gibt praktisch keine die Unternehmensführung betreffende Vorschrift, welche nicht in einer durch die Gesellschafter in der Satzung vorgesehenen Weise geändert oder erweitert werden kann.

Die Gesellschafter werden ebenso ermutigt, in die Satzung Vorschriften über die Finanzverwaltung des Unternehmens aufzunehmen. So mussten z.B. nach dem alten Gesetz die durch das Unternehmen erwirtschafteten Gewinne unter den Gesellschaftern streng in Übereinstimmung mit deren Gesellschafteranteilen verteilt werden⁶. Nach dem neuen Gesellschaftsgesetz ist es den Gesellschaftern freigestellt, in der Satzung jedwede von den Gesellschaftern bewilligte Art der Gewinnverteilung vorzusehen, selbst wenn diese nicht dem Umfang der dem jeweiligen Gesellschafter zustehenden Anteile entspricht⁷. Dies führt zu einer bedeutenden Flexibilität in der Finanzierung von GmbHs, welche nach dem alten Gesetz überhaupt nicht existierte.

Nach dem früheren Gesellschaftsrechtssystem nutzten Vorstandsmitglieder und Geschäftsführer oft deren Unternehmen, um die Finanzierung eines anderen Unternehmens sicherzustellen, an welchem sie beteiligt waren. Um derartige Verhaltensweisen zu unterbinden, sieht das neue Gesellschaftsgesetz vor, dass die Satzung den Vollmachten von Geschäftsführern und des Führungstabs Beschränkungen auferlegen kann⁸. Wenn ein Geschäftsführer oder Vorstandsmitglied die ihm erteilte Vollmacht überschreitet, sind seine Handlungen nichtig und die Gesellschafter können ihn auf Erfüllung verklagen und haftbar machen⁹.

2. Verringerte und vereinfachte Mindestkapitalanforderungen

Das chinesische Gesellschaftsrecht stellt auf die Notwendigkeit eines eingetragenen Kapitals als Möglichkeit des Gläubigerschutzes ab. Da Meldungen über die Kreditfähigkeit in China noch wenig entwickelt sind, schreibt das neue Gesellschaftsgesetz eine Meldepflicht hinsichtlich des eingetragenen Kapitals und eine vollständige Kapitalausstattung aller neu gegründeten Unternehmen vor¹⁰. Es bringt jedoch auch eine Vereinfachung der Vorschriften

und eine wesentliche Verringerung des Mindestkapitals mit sich, um die Unternehmensform vermehrt natürlichen Personen als Investoren sowie Investoren aus Chinas weniger entwickelten Regionen zugänglich zu machen. Das alte Gesellschaftsgesetz schrieb ein Mindestkapital von 500.000 RMB¹¹ für Produktions- und Großhandelsunternehmen, von 300.000 RMB für Unternehmen im Einzelhandel und von 100.000 RMB für Dienstleistungsunternehmen vor¹². Obwohl diese Vorschriften staatliche Unternehmen oder Investoren in den reicheren Küstenregionen Chinas nicht einschränkten, stellten sie bedeutende Hindernisse für natürliche Personen und Unternehmen in den weniger entwickelten Gebieten dar.

Das neue Gesellschaftsgesetz schafft die früheren Anforderungen eines hohen Mindestkapitals und das je nach Art des Unternehmens differenzierte System der Kapitalausstattung ab. Nach dem neuen System ist das Mindestkapital für GmbHs mit zwei oder mehr Gesellschaftern auf 30.000 RMB verringert¹³. Für die Einmann-GmbH beträgt das Mindestkapital 100.000 RMB¹⁴. Die Mindestkapitalanforderung ist für alle Arten von Unternehmen gleich. Das Ziel dieser Neuerungen ist es, den größtmöglichen Umfang der wirtschaftlichen Aktivität in der Form von nach dem neuen Gesellschaftsgesetz gegründeten und eingetragenen Gesellschaften zu fördern. Dahinter verbirgt sich die Hoffnung, dass der durch die Haftungsbeschränkung gewährte Schutz die wirtschaftliche Aktivität vor allem in derzeit unterentwickelten Regionen Chinas fördert.

3. Einmann-GmbH

Nach dem alten Gesellschaftsgesetz musste eine GmbH zwei oder mehr Gesellschafter haben¹⁵. Das neue Gesetz gestattet es nunmehr natürlichen oder juristischen Personen, eine Einmann-GmbH zu gründen¹⁶, und stattet diese mit einer vereinfachten Führungsstruktur aus. Um einem Missbrauch der Unternehmensstruktur in Einmanngesellschaften vorzubeugen, sieht das neue Gesetz ebenso eine Reihe von Beschränkungen vor:

- Das eingetragene Mindestkapital wurde auf 100.000 RMB erhöht.
- Das gesamte eingetragene Kapital muss in einer einmaligen Zahlung geleistet werden.
- Eine natürliche Person als Investor kann nur eine einzige Einmanngesellschaft gründen.
- Hält der Gesellschafter eine strikte Trennung seiner persönlichen und der Finanzangelegenheiten der Gesell-

4 Die Vorschriften über die Unternehmensführung der GmbH können im neuen Gesellschaftsgesetz unter Art. 37–57 gefunden werden.

5 Vgl. z.B. Art. 42–47, 49–51, 54 und 56 des neuen Gesellschaftsgesetzes.

6 Art. 33 des alten Gesellschaftsgesetzes.

7 Art. 35 des neuen Gesellschaftsgesetzes.

8 Art. 38 und 50 des neuen Gesellschaftsgesetzes.

9 Art. 153 des neuen Gesellschaftsgesetzes.

10 Art. 26–32 des neuen Gesellschaftsgesetzes.

11 Die chinesische Währung heißt Renminbi (Volkswährung) und der derzeitige Kurs zum Euro liegt bei ungefähr 9,67. Eine ebenfalls geläufige Abkürzung ist CNY (China Yuan Renminbi).

12 Art. 23 des alten Gesellschaftsgesetzes.

13 Art. 26 des neuen Gesellschaftsgesetzes.

14 Art. 59 des neuen Gesellschaftsgesetzes.

15 Art. 20 des alten Gesellschaftsgesetzes.

16 Art. 58–64 des neuen Gesellschaftsgesetzes.

schaft nicht ein, verliert er den Schutz der Haftungsbeschränkung und ist neben der Gesellschaft für deren Schulden haftbar.

Diese Vorschriften für die Einmann-GmbH sind nur ein Beispiel für die generelle Bestrebung des Gesetzgebers, potenziellen Investoren die Vorteile einer beschränkten Haftung bei gleich bleibendem Gläubigerschutz zu ermöglichen.

4. Zugang von Gesellschaftern und Dritten zu Gesellschaftsinformationen

Das alte Gesellschaftsgesetz enthielt keine Vorschriften über den Zugang der Öffentlichkeit zu Gesellschaftsdaten und in der Praxis war dieser sehr eingeschränkt. Ohne die Beratung eines Anwalts oder eines anderen Fachmanns war es generell nicht möglich, die eingetragenen Basisinformationen einer Gesellschaft zu erfahren.

Das neue Gesellschaftsgesetz greift eine vollkommen neue und mehr öffentlichkeitsorientierte Herangehensweise auf. Es sieht vor, dass die Öffentlichkeit ein Recht auf Zugang zu den Basisinformationen der Gesellschaft hat und dass die Eintragungsbehörde Beratung hinsichtlich des Zugangs zu diesen Informationen gewähren muss¹⁷. Die Öffentlichkeit hat danach nun Zugang zu den folgenden eingetragenen Daten einer GmbH¹⁸:

- Name
- eingetragene Anschrift
- gesetzlicher Vertreter
- eingetragenes Kapital
- Unternehmensart
- Geschäftsumfang
- Zeitdauer
- Identität der Gesellschafter

Nach dem chinesischen System werden alle diese Informationen als für den Gläubigerschutz wesentlich angesehen. Das neue Gesellschaftsgesetz nimmt die vernünftige Haltung ein, dass für die Gewährleistung eines Gläubigerschutzes diese Basisinformationen der Öffentlichkeit frei zugänglich sein müssen. Da die Identität der Gesellschafter öffentlich bekannt ist, ist es nunmehr unmöglich, die Form einer chinesischen GmbH zu nutzen, um die wahre Identität der dahinter stehenden Partei zu verschleiern.

Das neue Gesellschaftsgesetz erweitert auch wesentlich den Zugang der Gesellschafter zu Gesellschaftsinformationen. Nach dem früheren System stand den Gesellschaftern kein praktischer Weg der Informationsbeschaffung hinsichtlich des Geschäftsbetriebs der Gesellschaft zur Verfügung. Dies ermöglichte den Vorstandsmitgliedern und Geschäftsführern, das Unternehmen zu deren eigenem Vorteil zu führen, ohne dass eine wirksame Aufsicht durch die Gesellschafter gewährleistet war. Nach dem neuen Gesetz muss die Gesellschaft die Führung der folgenden Dokumente gewährleisten und diese allen Gesellschaftern auf Aufforderung zugänglich machen.

- Satzung
- Protokolle der Vorstandssitzungen

¹⁷ Art. 16 des neuen Gesellschaftsgesetzes.

¹⁸ Vgl. Art. 9 der Ausführlichen Verordnung zur Regelung der Gesellschaftseintragung.

¹⁹ Art. 34 Abs. 2 des neuen Gesellschaftsgesetzes.

²⁰ Art. 20 des neuen Gesellschaftsgesetzes.

²¹ Art. 64 des neuen Gesellschaftsgesetzes.

- Protokolle der Aufsichtsratssitzungen
- Steuererklärungen und Finanzberichte

Das Gesetz sieht ebenfalls einen Zugang der Gesellschafter zu den gesamten Finanzunterlagen der Gesellschaft vor. In diesem Fall kann die Gesellschaft die Einsicht jedoch verweigern, wenn davon auszugehen ist, dass diese für die Gesellschaft zu Schaden führen könnte¹⁹. Dies kann der Fall sein, wenn der Gesellschafter gleichzeitig für die Konkurrenz der Gesellschaft tätig ist. Wenn die Gesellschaft jedoch vorsätzlich Informationen gegenüber einem Gesellschafter zurückhält, kann dieser die Gesellschaft auf Herausgabe der Informationen verklagen.

5. Missbrauch von Gesellschafterrechten und Durchgriffshaftung

Das neue Gesellschaftsgesetz führt das bisher unbekanntes Konzept eines Missbrauchs der Gesellschafterrechte ein²⁰. Dieses Konzept soll dem Schutz der Gesellschaft und dritten Gläubigern dienen. Das Gesetz schreibt vor, dass Gesellschafter deren Rechte in Übereinstimmung mit dem Gesetz, den Verordnungen und der Gesellschaftsatzung ausüben müssen. Der Gesellschafter darf nicht den Status der unabhängigen Rechtspersönlichkeit der Gesellschaft sowie seine eigene beschränkte Haftung in einer Weise missbrauchen, welche die Interessen der Gesellschaft, anderer Gesellschafter oder Gläubiger der Gesellschaft verletzen könnte.

Sollte ein solcher Missbrauch von Rechten zu einem Schaden der Gesellschaft oder anderer Gesellschafter führen, ist der rechtswidrig handelnde Gesellschafter für den Schaden haftbar. Sollte ein solcher Rechtsmissbrauch durch den Gesellschafter genutzt werden, um einer Haftung für eigene Schulden zu entkommen, und er hierdurch ernsthaft die Interessen eines Gesellschaftsgläubigers schädigen, haftet der Gesellschafter gesamtschuldnerisch neben der Gesellschaft für diese Schulden. Eine ähnliche Vorschrift ist im Abschnitt über die Einmann-GmbH enthalten, wonach der Gesellschafter einer solchen Einmann-GmbH, welcher nicht eine Trennung seiner eigenen und der Finanzen der Gesellschaft nachweisen kann, gesamtschuldnerisch für die Gesellschaftsschulden haftet²¹. Dieses Konzept einer „Durchgriffshaftung“ ist vollkommen neu in China und obwohl es zur Vermeidung offensichtlicher Fälle von Missbrauch nützlich sein kann, besteht die Gefahr, dass hierdurch das Konzept der Haftungsbeschränkung untermauert wird, welches die Basis der Kapitalgesellschaften bildet.

6. Beschränkungen von Darlehen und Garantien für Drittunternehmen

Unbeschränkte Garantien für Schulden vollkommen uneteiligter Drittunternehmen stellten nach dem früheren Gesellschaftsrechtssystem ein großes Problem dar. Größere Unternehmen, die zahlungsfähig schienen, waren tatsächlich oft insolvent, da sie ihren Gewinn zum Erwerb fremder Unternehmen genutzt hatten oder mit diesem Garantien für Schulden von Drittunternehmen übernommen hatten, deren einzige Verbindung zur Gesellschaft die privaten Finanzinteressen der Vorstandsmitglieder, Geschäftsführer oder Mehrheitsgesellschafter waren. Der wahre Umfang derartiger Darlehen, Garantien oder anderer Sicherheidsleistungen wurde oft erst nach Einleitung eines Konkurs- oder Insolvenzverfahrens offen gelegt, sehr zum Nachteil von rechtmäßigen Gläubigern.

Mit Art. 15 und 16 des neuen Gesellschaftsgesetzes hat der Gesetzgeber versucht, dem nunmehr Abhilfe zu schaf-

fen. Nach Art. 15 kann ein Unternehmen in ein anderes Unternehmen investieren, solange es hierdurch nicht gesamtschuldnerisch neben dem anderen Unternehmen für dessen Verpflichtungen haftbar wird. Art. 16 enthält zusätzliche Vorschriften für Investitionen oder Schuldgarantien für unbeteiligte Drittunternehmen:

- Eine Investition oder Garantieübernahme muss entweder durch den Vorstand oder die Gesellschafter in der in der Satzung vorgesehenen Art und Weise genehmigt werden.
- Soweit in der Satzung eine Grenze für den Betrag einer solchen Investition oder Garantieübernahme vorgesehen ist, darf diese nicht überschritten werden.
- Die Übernahme einer Garantie für einen Gesellschafter oder eine die tatsächliche Kontrolle über die Gesellschaft ausübende Person muss durch die Gesellschafter genehmigt werden. In diesem Fall kann der begünstigte Gesellschafter an der Entscheidungsfindung nicht teilhaben und die Genehmigung muss durch die Mehrheit der übrigen Gesellschafter getragene werden.

Nach diesem System haben der Führungsstab der Gesellschaft und die einzelnen Vorstandsmitglieder keine Befugnis, Geld anzulegen oder Garantien zu übernehmen. Dies stellt eine bedeutende Abweichung von der früheren Praxis dar. Es ist ebenso ein Beispiel für die durch den Gesetzgeber der Satzung zugewiesene neue Funktion, indem die Gesellschafter ermutigt werden, potenziellen Missbrauchsfällen durch die Vorstandsmitglieder und Geschäftsführer mittels spezieller Beschränkungen deren Vollmachten in der Satzung vorzubeugen.

7. Rechtsbehelfe für regelwidriges Verhalten von Vorstandsmitgliedern und Führungskräften

Wie oben dargestellt, bestand ein großes Problem in chinesischen Unternehmen darin, dass einzelne Vorstandsmitglieder und Mitglieder des Führungsstabs das Unternehmen zum eigenen Vorteil und unter Missachtung der Gesellschafterinteressen führten. Das neue Gesellschaftsgesetz versucht, diesen Umstand direkt anzusprechen. Zunächst verbietet Art. 150 Vorstandsmitgliedern und Führungskräften ausdrücklich die Vornahme der folgenden Handlungen²².

- (1) Unterschlagung von Firmenkapital;
- (2) Einzahlung von Firmenkapital in Privatkonten;
- (3) Darlehensvergabe mit Firmenkapital oder Erteilung einer Firmengarantie ohne Genehmigung der Gesellschafter;
- (4) Unterzeichnung eines Vertrags oder Aufnahme von Handelsbeziehungen mit einem anderen Unternehmen unter Verletzung der Vorschriften der Satzung oder ohne Zustimmung der Gesellschafter;
- (5) Suche nach Geschäftsmöglichkeiten im eigenen Namen oder für eine andere Person unter Missbrauch der eigenen Vollmachten oder die Aufnahme einer der Tätigkeit der eigenen Gesellschaft ähnlichen Geschäftstätigkeit im eigenen Namen oder für eine andere Person, ohne die jeweilige Zustimmung der Gesellschafter;
- (6) Entgegennahme von Kommissionen für Unternehmensgeschäfte;
- (7) unbefugte Enthüllung von Geschäftsgeheimnissen;
- (8) andere Handlungen, welche nicht mit der Treupflicht gegenüber dem Unternehmen vereinbar sind.

Diese detaillierte Liste von Verboten ist eine gute Darstellung der Art der Probleme, welche unter dem alten System tatsächlich auftraten.

Das alte Gesellschaftsgesetz stellte dabei keine klare Methode zur Verfügung, welche die Gesellschafter zum Schutz ihrer Rechte im Fall eines regelwidrigen Verhaltens von Vorstandsmitgliedern oder Geschäftsführern nutzen konnten. Es enthielt weder Angaben über die den Gesellschaftern zustehenden Rechtsbehelfe noch über die Rolle des Gerichtssystems in derartigen Fällen. Im Ergebnis lehnten es manche Gerichte ab, Klagen der Gesellschafter anzunehmen, mit der Begründung, dass das alte Gesellschaftsgesetz den Gerichten eine Einmischung in interne Unternehmensangelegenheiten nicht gestattete.

Das neue Gesellschaftsgesetz stellt den Gesellschaftern ausdrücklich eine Reihe von Verfahren zur Verfügung, welche sie zur Lösung derartiger Probleme einleiten bzw. vor den Gerichten anhängig machen können. Art. 152 schreibt für den Fall einer Verletzung der im o.g. Art. 150 enthaltenen Verpflichtungen durch ein Vorstands- oder Führungsmittglied vor, dass jeder Gesellschafter, welcher Inhaber von mindestens 1% der Gesellschaftsanteile ist, die Gesellschaft zur Klageerhebung vor dem Volksgericht verpflichten kann. Sollte die Gesellschaft eine Klageerhebung verweigern, kann der Gesellschafter im Namen der Gesellschaft klagen. Sollten die Gesellschafterinteressen unmittelbar betroffen sein, können die Gesellschafter zusätzlich im eigenen Namen Klage vor dem Volksgericht einreichen. Art. 153 schreibt des Weiteren vor, dass im Fall der Verletzung von Gesellschafterinteressen durch die Handlung eines Vorstands- oder Führungsmittglieds, welche gegen eine Rechtsvorschrift, eine Verwaltungsverordnung oder die Satzung verstößt, die betroffenen Gesellschafter vor dem Volksgericht eine Klage auf Schadensersatz einbringen können.

Nach dem neuen Gesellschaftsgesetz soll das Gerichtssystem die letzte Instanz für den Schutz der Gesellschafterinteressen darstellen und sicherstellen, dass Unternehmen die Gesetze und öffentlichrechtlichen Vorschriften sowie die Vorschriften der eigenen Satzung befolgen. Diese Anordnungen heben erneut die Bedeutung hervor, welche das neue Gesellschaftsgesetz der Satzung in der Unternehmensführung und im Schutz der Gesellschafterinteressen zumisst.

III. Neuerungen für ausländische Investoren

Direktinvestitionen durch ausländische Unternehmen können in China eine der drei folgenden Formen annehmen: eine 100-prozentige Tochtergesellschaft (*Wholly Foreign Owned Entity*)²³, ein *Equity Joint Venture*²⁴ oder ein *Contractual Joint Venture*²⁵. Jede dieser durch ausländische Investitionen getragenen Unternehmensformen ist in China in der Rechtsform der GmbH organisiert. Die Gesetze

²² Art. 149 des neuen Gesellschaftsgesetzes.

²³ Gesetz der Volksrepublik China zur Regulierung von Unternehmen mit 100% ausländischem Kapital, erlassen am 12.4.1986 und vollständig reformiert am 31.10.2000.

²⁴ Gesetz der Volksrepublik China zur Regulierung von Joint Ventures unter Nutzung chinesischer und ausländischer Investitionen, erlassen am 1.7.1979, geändert am 4.4.1990 und vollständig reformiert am 15.3.2001.

²⁵ Gesetz der Volksrepublik China zur Regulierung chinesisch-ausländischer Contractual Joint Ventures, erlassen am 13.4.1988 und geändert am 31.10.2000.

und auf deren Grundlage erlassenen Verordnungen sehen spezifische und konkrete Anordnungen für jede dieser drei Formen ausländischer Investitionen in China vor. Wo diese spezifischen Anordnungen keine Anwendung finden, greifen die Vorschriften des neuen Gesellschaftsgesetzes ein²⁶. Die Spezialgesetze und -verordnungen für das durch ausländische Investitionen getragene Unternehmen befassen sich jedoch lediglich mit öffentlichen Genehmigungen und Kapitalanlageverhältnissen und nicht mit Angelegenheiten der täglichen Unternehmensführung. Dementsprechend werden die durch das neue Gesellschaftsgesetz nunmehr eingeführten grundlegenden Neuerungen zur Unternehmensführung existierende und künftige Investitionen in China wesentlich beeinflussen.

Die für die drei Unternehmensformen für ausländische Investitionen in China existierenden Gesetze sehen eine spezielle Behandlung des Investors in einer GmbH allein auf der Grundlage dessen Status vor, wobei dieser Status die ausländische Nationalität ist. Ähnliche Unterscheidungen auf der Grundlage der Person des Investors existierten früher für lokale chinesische Unternehmen. So existierten z.B. Spezialgesetze und -verordnungen für rein staatlich oder rein städtisch getragene Unternehmen. Ein grundlegendes Ziel des neuen Gesellschaftsgesetzes war es, diese Statusunterscheidungen des Investors für chinesische Unternehmen abzuschaffen. Als Ergebnis werden prinzipiell alle chinesischen Gesellschaften unabhängig vom Status des Investors nach den Vorschriften des Gesellschaftsgesetzes gegründet.

Diese prinzipielle Änderung greift jedoch nicht für ausländische Investitionen ein, wobei ein wesentlicher Grund darin liegt, dass China immer noch bedeutende Steuervorteile und andere Anreize für ausländische Investoren zur Verfügung stellt. Es ist daher notwendig, eine GmbH als ausländische Investitionsform charakterisieren zu können, um die Vergabe dieser speziellen Vorteile aufrechterhalten zu können.

So stellt z.B. ein extrem günstiges Steuerregime ausländischen Investitionen Vorteile zur Verfügung, welche lokale Unternehmen nicht genießen²⁷. Dieses Steuerregime für Unternehmen ausländischer Investoren enthält zahlreiche Steuerermäßigungen, einschließlich der folgenden:

- einen reduzierten Steuersatz von 15 % anstelle des normalen Satzes von 33 %,
- vollständige Befreiung von der Einkommensteuer für bestimmte Zeiträume,
- Steuerermäßigungen für die Nutzung von Gewinnen zur Kapitalisierung der Gesellschaft,
- Befreiung von Einfuhrzöllen für Betriebsmittel.

Zusätzlich sind lokale Behörden befugt, weitere Steuervorteile und hiermit verbundene Anreize für Unternehmen ausländischer Investoren zu schaffen.

Diese Spezialstellung ausländischer Investoren hat den Erlass des neuen Gesellschaftsgesetzes überlebt. Die bestehenden Steuervorteile und hiermit verbundene Anreize geben Unternehmen ausländischer Investoren einen entscheidenden Geschäftsvorsprung vor rein nationalen chinesischen Konkurrenzunternehmen auf dem lokalen Markt, womit die Attraktivität von Investitionen in China für den ausländischen Investor wesentlich erhöht wird.

²⁶ Art. 218 des neuen Gesellschaftsgesetzes.

²⁷ Einkommenssteuergesetz der Volksrepublik China für Unternehmen mit ausländischem Kapital, 9.4.1991 („Ausländersteuergesetz“).

GmbH-Praxis

GmbH-Beratung

Dr. Martin Klein*

Rangrücktrittsvereinbarungen – ein Update nach der Stellungnahme des IDW

I. Einleitung

Die lange Zeit als für die Praxis im Grundsatz geklärt geltende steuer- wie gesellschafts- und insolvenzrechtliche Bewertung von Rangrücktrittsvereinbarungen ist in jüngster Zeit in Bewegung geraten. Den Stein ins Rollen gebracht hat die Grundsatzentscheidung des BGH zur bilanziellen Passivierung eigenkapitalersetzender Darlehen¹. In seiner Urteilsbegründung hat der BGH in einem obiter dictum ausgeführt, daß eine Verbindlichkeit dann in der Überschuldungsbilanz nicht mehr auszuweisen sei, wenn der Gläubiger erkläre, „er wolle wegen der genannten Forderung erst nach der Befriedigung sämtlicher Gesellschaftsgläubiger *und* – bis zur Abwendung der Krise – auch nicht vor, sondern nur zugleich mit den Einlagerückgewähransprüchen der Mitgesellschafter berücksichtigt, also so behandelt werden, als handele es sich ... um statutarisches Eigenkapital“². Naheliegenderweise wurde diese Formulierung, zunächst aus insolvenz- und gesellschaftsrechtlicher Perspektive, nachfolgend auch im Steuerrecht mit der Frage aufgegriffen, wann ein Rangrücktritt zu der geforderten Gleichstellung mit dem statutarischen Eigenkapital führe und ob dies dann nicht konsequenterweise zu einer gewinnerhöhenden Ausbuchung der Forderung auch in der Handels- und Steuerbilanz führen müsse³. Zu diesen Fragen hat nun das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) durch dessen Hauptfachausschuß (HFA) Stellung genommen⁴. Insbesondere im Hinblick auf die praktische Bedeutung, die den Stellungnahmen des HFA des IDW in bilanziellen Fragen zukommt⁵, erscheint es geboten, diese Stellungnahme vorzustellen und in die laufende Diskussion einzuordnen.

II. Die Stellungnahme des HFA des IDW

Entsprechend der primären Zielsetzung des Rangrücktritts, eine Überschuldung der Schuldnergesellschaft als Insolvenzgrund zu vermeiden oder zu beseitigen⁶, steht

* Dr. Martin Klein Autor ist Rechtsanwalt in der Sozietät Freshfields Bruckhaus Deringer im Büro Düsseldorf.

1 BGH v. 8.1.2001 – II ZR 88/99, BGHZ 146, 264 = GmbHR 2001, 190 mit Komm. *Felleisen*.

2 BGH v. 8.1.2001 – II ZR 88/99, BGHZ 146, 264 (271) = GmbHR 2001, 190 mit Komm. *Felleisen*; Hervorhebung durch den Verfasser.

3 Vgl. ausführlich *Klein*, GmbHR 2005, 663 ff. m.w.N.

4 198. Sitzung des HFA, FN-IDW 2005, 552.

5 So richtet sich die Prüfung eines Jahresabschlusses gem. §§ 316 ff. HGB regelmäßig nach den Vorgaben des HFA, indem der Wirtschaftsprüfer seine Prüfung explizit nach Maßgabe der „vom Institut der Wirtschaftsprüfer festgestellten“ deutschen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung vornimmt. Innerhalb des IDW ist die Erstattung von Stellungnahmen und Fachgutachten kraft Satzung dem HFA vorbehalten.

6 *Teller/Steffan*, Rangrücktrittsvereinbarungen, 3. Aufl. 2003, Rz. 1 ff.