



Editorial



Sehr geehrte Damen und Herren,
liebe Leser der FIDES Information,

am 14.08.2007 wurde das Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 im Bundesgesetzblatt veröffentlicht. Über den Gesetzentwurf, der mit geringfügigen Änderungen in die endgültige Gesetzesfassung übernommen wurde, hatten wir bereits in der letzten Ausgabe der FIDES Information berichtet. Besondere Aufmerksamkeit verdient der Bereich der Besteuerung von Kapitaleinkünften und Veräußerungsgewinnen des Privatvermögens, der zahlreiche Berührungspunkte mit der Unternehmensbesteuerung aufweist. Die mit der Einführung einer abgeltenden „Sonderbesteuerung“ mit einem Steuersatz von 25 % (zzgl. 5,5 % Solidaritätszuschlag) einhergehende Tarifspreizung bei der Einkommensteuer macht es erforderlich, bisherige Anlage- und Finanzierungsstrategien grundlegend zu überdenken. Vielfach eröffnet sich bereits zum heutigen Zeitpunkt Handlungsbedarf und Gestal-

tungspotenzial. Der erste Beitrag gibt daher einen Überblick über die Neuerungen bei der Besteuerung von Kapitaleinkünften und ihre Auswirkungen auf die Kapitalanlage.

Auch im Gesellschaftsrecht sind derzeit bedeutsame Entwicklungen zu verzeichnen. Für die erste Hälfte des Jahres 2008 wird mit der Verabschiedung des „Gesetzes zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen“ (MoMiG) gerechnet. Die wichtigsten Eckpfeiler des Gesetzesvorhabens, das insbesondere auf Erleichterungen bei der Gründung und dem Transfer von Anteilen abzielt, haben wir im zweiten Beitrag zusammengestellt. Ferner möchten wir Sie über den aktuellen Stand der Rechtsprechung zur Haftung von GmbH-Gesellschaftern informieren. Unter dem Oberbegriff „Durchgriffshaftung“ waren hier in der Vergangenheit immer wieder Entscheidungen des Bundesgerichtshofs zu registrieren, in denen die beschränkte Haftung der Gesellschaft außer Acht gelassen und auf das private Vermögen des Gesellschafters durchgegriffen wurde. Mit der jüngsten Entscheidung und ihren Konsequenzen für die Durchgriffshaftung befasst sich der dritte Beitrag.

Von besonderer Bedeutung für mittelständische Unternehmen ist die bevorstehende Reform des Bilanzrechts. Das geplante Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) sieht beginnend in 2009 neben

Inhalt

Besteuerung von Kapitaleinkünften Seite 2

GmbH-Recht: Gründungserleichterung und Durchgriffshaftung Seite 5

Reform des Bilanzrechts Seite 8

Erleichterungen diverse Neuerungen zur Verbesserung der Aussagefähigkeit der handelsrechtlichen Rechnungslegung vor und könnte für nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen eine Alternative zur Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards eröffnen. Die wesentlichen Inhalte des hierzu jüngst seitens des Bundesjustizministeriums veröffentlichten Referentenentwurfs und eine erste Einschätzung der geplanten Änderungen beinhaltet der letzte Beitrag.

Wir wünschen Ihnen eine anregende Lektüre der FIDES Information.

Mit freundlichen Grüßen
FIDES Treuhandgesellschaft KG

Dr. Helge Bernd von Ahsen

Neuerungen bei der Besteuerung von Kapitaleinkünften

Auswirkungen auf die Kapitalanlage



Am 14.08.2007 wurde das Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 im Bundesgesetzblatt veröffentlicht. Die bedeutsamste Änderung im Bereich der Besteuerung von Kapitaleinkünften stellt wohl die Einführung der sog. Abgeltungsteuer dar. Diese beinhaltet eine abgeltende „Sonderbesteuerung“ mit einem Einkommensteuersatz von 25 % zzgl. SolZ, der sowohl auf laufende private Kapitaleinkünfte, als auch auf private Veräußerungsgewinne anzuwenden ist. Ferner wird das bisherige Halbeinkünfteverfahren zum sog. Teileinkünfteverfahren modifiziert. Geändert werden zudem die Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften wie auch die Verlustberücksichtigung.

Aus den Neuerungen resultieren – nicht zuletzt in Anbetracht des sich im Zusammenhang mit den Anwendungs- und Übergangsregelungen ergebenden Gestaltungspotenzials – bereits gegenwärtig erhebliche Auswirkungen für die Strukturierung von Kapitalanlagen. Vielfach sind bisherige Anlagestrategien grundlegend zu überdenken. Betroffen sind gerade auch Finanzierungs- und Anlageentscheidungen an der Schnittstelle von betrieblichem und privatem Bereich. Der folgende Beitrag gibt einen Überblick über die wichtigsten Änderungen und zeigt die wesentlichen Konsequenzen für die Kapitalanlage auf. Zu beachten ist, dass der Gesetzgeber noch vor Inkrafttreten des Unternehmenssteuerreformgesetzes im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2008 verschiedene „Nach-

besserungen“ auf den Weg gebracht hat, die auch die Besteuerung von Kapitaleinkünften betreffen. Nachdem der Bundestag das Jahresteuergesetz 2008 am 8.11. in zweiter und dritter Lesung verabschiedet hat, ist derzeit davon auszugehen, dass es am 30.11. auch den Bundesrat passieren wird. Den Ausführungen liegt daher bereits der sich nach dem Jahressteuergesetz 2008 voraussichtlich ergebende Rechtsstand zugrunde.

I. Die wichtigsten Änderungen bei der Besteuerung von Kapitaleinkünften im Überblick

1. Abgeltungsteuer 1.1. Grundsatz

Ab 2009 unterliegen **private Kapitalerträge** grundsätzlich **einer Abgeltungsteuer „an der Quelle“ i.H.v. 25 % zzgl. SolZ**. Die Einkommensteuer wird einerseits durch Einbehalt von Kapitalertragsteuer erhoben. Andererseits ist sie durch den Kapitalertragsteuereinbehalt in der Regel abgegolten.

Die Abgeltungsteuer findet sowohl auf Zinsen, Dividenden sowie Wertzuwächse aus Finanzinnovationen als auch auf die künftig halbeinkünfteabhängig der Besteuerung unterliegenden Gewinne aus der Veräußerung von Wertpapieren Anwendung (mit Ausnahme der von vornherein als gewerblich zu qualifizierenden Gewinne aus der Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Anteilen mit einer Beteiligungsquote $\geq 1\%$, § 17 EStG).

1.2. Ausnahmen

Zu beachten sind aber auch verschiedene Fälle, in denen die abgeltende Besteuerung an der Quelle nicht zur Anwendung kommt:

a) Keine Kapitalertragsteuerpflicht (z.B. Auslandskonten, Auslandsdepots)

Erfolgt kein Kapitalertragsteuereinbehalt wie z.B. bei Auslandskonten oder Auslandsdepots, so besteht eine Veranlagungspflicht. Die Kapitalerträge sind zwingend in der Einkommensteuererklärung anzugeben und werden auf diese Weise grundsätzlich der Besteuerung mit dem Sondersteuersatz von 25 % (zzgl. SolZ) zugeführt.

b) Von vornherein nicht erfasste Sachverhaltskonstellationen

Mit dem Ziel der Vermeidung unerwünschter Besteuerungsfolgen hat der Gesetzgeber für einige Sachverhaltskonstellationen gesondert geregelt, dass die endgültige Besteuerung zwingend im Rahmen der Veranlagung mit dem individuellen Steuersatz zu erfolgen hat. Im Einzelnen betrifft dies:

aa) Kapitalerträge von nahe stehenden Personen

Kapitalerträge, d.h. insbesondere Zinsen aus Darlehen/stillen Beteiligungen unterliegen nicht dem gesonderten Tarif von 25 % (zzgl. SolZ), wenn Gläubiger und Schuldner nahe stehende Personen sind.

bb) Gesellschafterdarlehen an Kapitalgesellschaften

Kapitalerträge, d.h. insbesondere Zinsen aus Darlehen/stillen Beteiligungen unterliegen ebenfalls nicht dem gesonderten Tarif von 25 % (zzgl. SolZ), wenn der Empfänger der Erträge zu mindestens 10 % an der zahlenden Kapitalgesellschaft beteiligt ist (gilt auch für dem Gesellschafter nahe stehende Personen).

cc) Back-to-Back-Fälle

Keine Anwendung findet der gesonderte Tarif von 25 % (zzgl. SolZ) auch auf Zinsen aus Darlehen/Einlagen sowie aus stillen Beteiligungen in den vom Gesetzgeber im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2008 nunmehr wie folgt spezifizierten sog. Back-to-Back-Fällen:

(1) Grundfall

Ein Einzelunternehmer (bzw. Überschussermittler, insbesondere Bezieher von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung) unterhält bei einem Dritten (Bank) eine Einlage und hat zudem ein Darlehen

aufgenommen. Besteht dabei ein **Zusammenhang** zwischen Einlage und Darlehen, so sind die Kapitalerträge mit dem individuellen Steuersatz zu versteuern. Damit einhergehend können die Darlehenszinsen als Betriebsausgabe oder Werbungskosten abgezogen werden. Ein Zusammenhang im vorstehenden Sinne ist nach den gesetzgeberischen Vorgaben dann anzunehmen, wenn die Kapitalanlage und die Darlehensvergabe auf einem **einheitlichen** Plan beruhen. Ein solcher liegt insbesondere vor, wenn

- ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen Einlage und Darlehen gegeben ist oder
- die Zinsvereinbarungen miteinander verknüpft sind.

Von einem „schädlichen“ Zusammenhang ist jedoch nicht auszugehen, wenn die Zinsvereinbarungen marktüblich sind oder die Anwendung des abgeltenden Tarifs von 25 % zu keinem Belastungsvorteil beim Steuerpflichtigen führt.

(2) Rückgriffsfälle

Bei Vorliegen eines „schädlichen“ Zusammenhangs zwischen Einlage und Darlehen im obigen Sinne findet der gesonderte Tarif auch dann keine Anwendung, wenn das Darlehen nicht an den Gläubiger der Kapitalerträge selbst ausgereicht wird, sondern an

- eine diesem nahe stehende Person, oder
- an eine Personengesellschaft, an der der Gläubiger oder eine diesem nahe stehende Person als Mitunternehmer beteiligt ist, oder
- an eine Kapitalgesellschaft oder eine Genossenschaft, an der der Gläubiger oder eine diesem nahe stehende Person zu mindestens 10 % beteiligt ist,

sofern die Bank auf den Gläubiger (Halter der Einlage) bzw. auf eine diesem nahe stehende Person zurückgreifen kann. Dabei dürfte bereits die schlichte Bürgschaft des Gläubigers der Kapitalforderung (ohne Verpfändung der Kapitalforderung oder Verfügungsbeschränkung etc.) schädlich sein.

Im Hinblick auf sämtliche Back-to-Back-Konstellationen ist – wie bereits oben erwähnt – zu beachten, dass diese auch dann Anwendung finden, wenn das dar-

lehensweise zur Verfügung gestellte Kapital für die Erzielung von Überschusseinkünften eingesetzt wird. Der gesonderte Tarif von 25 % (zzgl. SolZ) kommt dann nicht zum Tragen. Die Kapitalerträge sind mit dem individuellen Steuersatz zu versteuern.

c) Veranlagungswahlrechte

Eine Veranlagung ist auch dann zwingend durchzuführen, wenn der Steuerpflichtige von einem der folgenden beiden Veranlagungswahlrechte durch den Steuerpflichtigen Gebrauch macht:

- Allgemeines Veranlagungswahlrecht: Das allgemeine Veranlagungswahlrecht dient der Berücksichtigung steuermindernder Umstände (z.B. Ausschöpfung des Sparer-Pauschbetrags, Verlustberücksichtigung). Auf die im Rahmen der Veranlagung ermittelten Einkünfte wird weiterhin der Steuersatz von 25 % (zzgl. SolZ) angewendet.
- Günstigerprüfung: Vom allgemeinen Veranlagungswahlrecht zu unterscheiden ist die Günstigerprüfung auf Antrag. Hiermit wird bezweckt, dass Steuerpflichtige deren individueller Steuersatz weniger als 25 % beträgt, mit diesem geringeren Steuersatz besteuert werden können.

1.3 Werbungskostenabzug

Der Abzug tatsächlicher Werbungskosten ist bei Kapitaleinkünften künftig grundsätzlich nicht mehr möglich (Ausnahme: Fälle, in denen die endgültige Besteuerung mit dem individuellen Steuersatz von vornherein gesetzlich angeordnet ist, siehe 1.2 b)). In Abzug gebracht werden kann nur noch ein Sparer-Pauschbetrag von EUR 801/EUR 1.602.

2. Teileinkünfteverfahren

Im Bereich des Betriebsvermögens erfolgt – ebenfalls mit Wirkung ab 2009 – eine Modifizierung des Halbeinkünfteverfahrens zum sog. Teileinkünfteverfahren. Dies betrifft **Dividenden und ähnliche Bezüge**, die bei einer Personengesellschaft oder bei einem Einzelunternehmen anfallen. Künftig sind 60 % dieser Bezüge steuerpflichtig. Damit einhergehend sind 60 % der mit diesen Bezügen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Aufwendungen abziehbar. Die Steuerbelastung steigt in der Spitze auf bis zu 27 % (zzgl. SolZ). Darüber hinaus kann das Teileinkünfteverfahren auf Antrag ausnahmsweise

auch auf Dividenden und ähnliche Bezüge auf im Privatvermögen gehaltene Anteile an Kapitalgesellschaften dann wahlweise angewendet werden, wenn der Ausschüttungsempfänger

- entweder eine (mittelbare oder unmittelbare) Beteiligung von mindestens 25 % hält oder
- zu mindestens 1 % (mittelbar oder unmittelbar) beteiligt ist und beruflich für die ausschüttende Kapitalgesellschaft tätig ist.

Dieses erst im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2008 eingefügte Wahlrecht soll insbesondere den Werbungskostenabzug bei fremdfinanziertem Anteilserwerb ermöglichen.

Auch die Gewinne aus der Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Anteilen mit einer Beteiligungsquote $\geq 1\%$ (§ 17 EStG) unterliegen künftig der Besteuerung nach dem Teileinkünfteverfahren (s. auch nachfolgend).

3. Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften

Unabhängig von der Haltedauer unterliegen ab 2009 grundsätzlich sämtliche Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, die **nach dem 31.12.2008** angeschafft worden sind, der abgeltenden Besteuerung. Ausgenommen sind im Privatvermögen gehaltene Anteile mit einer Beteiligungsquote $\geq 1\%$ (§ 17 EStG). Aus der Veräußerung solcher Anteile resultierende Gewinne werden ab 2009 unabhängig vom Zeitpunkt der Anschaffung nach dem Teileinkünfteverfahren besteuert. Entsprechend können **vor dem 01.01.2009** angeschaffte Anteile auch künftig noch steuerfrei veräußert werden, wenn es sich nicht um Anteile i.S.d. § 17 EStG (im Privatvermögen gehaltene Anteile mit einer Beteiligungsquote $\geq 1\%$) handelt und die Veräußerung später als ein Jahr nach Erwerb erfolgt.

4. Verlustberücksichtigung

4.1. Künftig eingeschränkte Verlustberücksichtigung

Gravierende Änderungen ergeben sich auch bei der Berücksichtigung von Verlusten aus Kapitalvermögen. Solche Verluste dürfen künftig nicht mehr mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten, sondern nur noch mit anderen Gewinnen aus Kapitalvermögen verrechnet werden. Zudem wird innerhalb der Einkünfte aus Kapitalvermögen ein eigener Verlustver-

rechnungskreis für Aktienverluste eingeführt, d.h. Verluste aus der Veräußerung von Aktien können künftig nur noch mit Gewinnen aus der Veräußerung von Aktien ausgeglichen werden. Während dabei die Möglichkeit zum Verlustvortrag besteht, ist ein Verlustrücktrag nicht möglich.

Technisch erfolgt die Verlustverrechnung – wie der abgeltende Kapitalertragsteuerabzug selbst – zunächst durch die jeweilige auszahlende Stelle, regelmäßig die Depotbank. Nach dieser Verrechnung verbleibende Verluste können mit anderen positiven Kapitaleinkünften (z.B. aus Anlagen bei anderen Banken) nur im Wege der Veranlagung verrechnet werden. Zu diesem Zweck kann der Steuerpflichtige **auf Antrag**, der bis zum 15.12. des laufenden Jahres bei der Depotbank zu stellen ist, eine Bescheinigung über die nicht verrechneten Verluste erhalten.

4.2. Übergangsregelungen für Altverluste

Gesonderte Übergangsregelungen sind für sog. „Altverluste“ vorgesehen. Hierzu zählen Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften, die bereits nach § 23 Abs. 1 Satz 1 EStG entstanden sind oder künftig noch entstehen werden (Letzteres betrifft insbesondere die Veräußerung von vor dem 01.01.2009 angeschafften Grundstücken). Solche Altverluste können noch **bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraums 2013** (nach Maßgabe des § 10d EStG unter Berücksichtigung der Mindestbesteuerung) genutzt werden. Entsprechend werden die positiven Einkünfte aus Kapitalvermögen, die nach der Verlustverrechnung im Rahmen des Kapitalertragsteuerabzugs (auf Ebene der Depotbank) verbleiben, im Rahmen der Veranlagung vorrangig um diese Altverluste gemindert. Bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraums 2013 nicht genutzte Altverluste verfallen endgültig.

II. Auswirkungen auf die Kapitalanlage

1. Die Grundfrage: Anlage im Betrieb oder Anlage im Privatvermögen?

Mit der Einführung der abgeltenden „Sonderbesteuerung“ i.H.v. 25 % für Einkünfte aus Kapitalvermögen kommt es zu einer erheblichen Tarifspreizung zwischen den diesem Steuersatz unterliegenden, im privaten Bereich anfallenden Kapitaleinkünften einerseits und den durch eine betriebliche Tätigkeit (über ein gewerbliches Personenunternehmen oder auch eine Kapitalgesellschaft) erzielten Einkünften andererseits. Es ist daher

künftig stets die Grundfrage zu stellen, ob freie Mittel im Betrieb oder im Privatbereich angelegt werden sollen.

Aus Sicht des Personenunternehmers wie auch des Anteilseigners einer Kapitalgesellschaft ist dabei die niedrig besteuerte Alternativinvestition im Privatbereich der höher besteuerten betrieblichen Investition gegenüberzustellen. Kann für liquide Mittel im betrieblichen Bereich keine höhere Rendite vor Steuern erzielt werden als im Privatbereich, so ist aus steuerlicher Sicht stets die Anlage im Privatvermögen unter abgeltender Besteuerung vorzuziehen. Damit einhergehend ist insbesondere bei Kapitalgesellschaften zu prüfen, ob durch ein Vorziehen ohnehin geplanter Ausschüttungen Steuervorteile erzielt werden können.

2. Strukturierung der privaten Kapitalanlage

Im Hinblick auf die private Kapitalanlage sind vor dem Hintergrund der Neuregelungen insbesondere die folgenden Überlegungen zu berücksichtigen:

2.1. Kapitalanlage vor 2009

a) Nutzung von Übergangsregelungen

- Um noch die steuerfreie Veräußerbarkeit sicherzustellen, sollten Aktien, Anteile an offenen Fonds etc. noch bis zum 31.12.2008 angeschafft werden.
- Insbesondere ist der Erwerb niedrig verzinsten Anleihen mit entsprechend hohen Kursgewinnen (vor dem 31.12.2008) in Betracht zu ziehen, die nach 2008 ebenfalls noch steuerfrei realisiert werden können.
- Um die Veräußerung von Alt- und Neunteilen gezielt – auch unter dem Gesichtspunkt der Verlustberücksichtigung – steuern zu können, sollten getrennte Depots für Alt- und Neunteile geführt werden.

b) „Vorziehen“ der Abgeltungsteuer

- Um bereits gegenwärtig zu tätige Anlagen der Abgeltungsteuer unterwerfen zu können, bieten sich insbesondere Anlagen an, bei denen der Zufluss nach hinten verschoben wird (Zerobonds, Bundesschatzbriefe Typ B, zweijährige Finanzierungsschätze).

c) Beseitigung schädlicher Back-to-Back-Finanzierungen

- Bereits vor der erstmaligen Anwendung der Abgeltungsteuer sind Struk-

turen, die zu schädlichen Back-to-Back-Finanzierungen (s.o.) führen, nach Möglichkeit zu beseitigen.

2.2. Kapitalanlage ab 2009

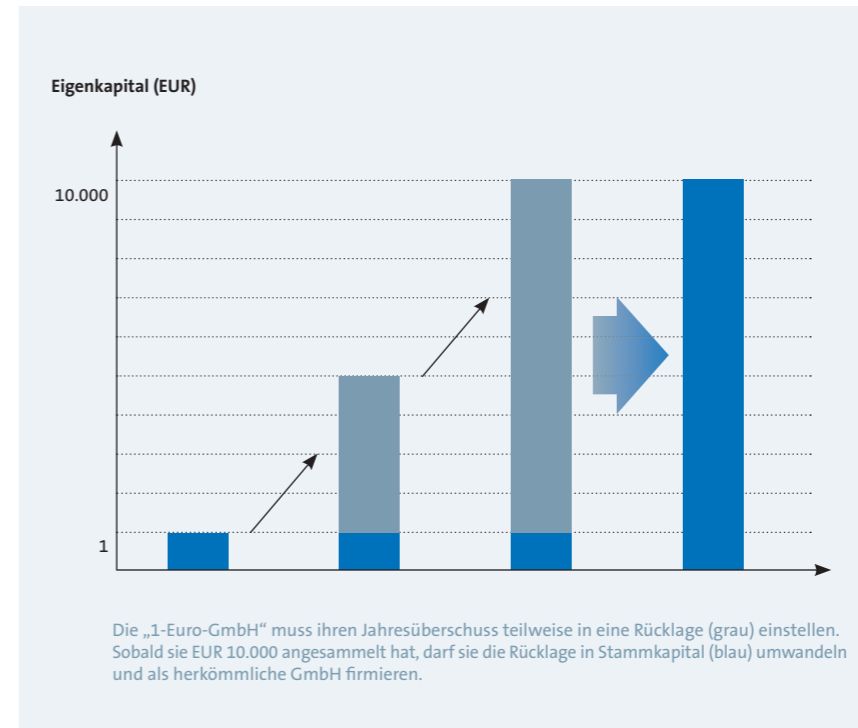
- Kapitalanlagen mit endfälligen Veräußerungsgewinnen bleiben aufgrund des Stundungseffekts (kein Progressionseffekt) steuerlich attraktiver als Kapitalanlagen mit laufenden Erträgen.
- Riskante Aktiengeschäfte sollten zwecks uneingeschränkter Verlustverrechnung (keine Einbeziehung in den gesonderten Verrechnungskreis) über Derivate getätigt werden.
- Bei beabsichtigter Fremdfinanzierung ist u.U. der Erwerb über das Betriebsvermögen überlegenswert. Dies betrifft insbesondere den Erwerb von Anteilen mit einer Beteiligungsquote von $\geq 1\%$ im Privatvermögen (§ 17 EStG), wenn die Möglichkeit zur Gewerbesteueranrechnung besteht. Im Einzelfall sollte eine Berechnung durchgeführt werden.

III. Fazit

Die Auswirkungen der Neuerungen bei der Besteuerung von Kapitaleinkünften auf die Kapitalanlage sind gravierend. Dies verdeutlichen gerade die aufgezeigten Handlungsempfehlungen. Vielfach sind bisherige Anlagestrategien grundlegend zu überdenken. Dies betrifft insbesondere die Verwendung von mittel- bis langfristig nicht benötigter Liquidität im Betriebsvermögen. Hier muss sich die betriebliche Investition künftig an der Abgeltungsteuer messen lassen. Auch wenn die Abgeltungsteuer erstmals im VAZ 2009 zu Anwendung kommt, eröffnet sich zum Teil bereits gegenwärtig erhebliches Gestaltungspotenzial.

Dieter Tietjen, StB
d.tietjen@fides-treuhand.de
Tel.: +49 (421) 3013 177

Dr. Christoph Löffler, LL.M., StB
c.loeffler@fides-treuhand.de
Tel.: +49 (421) 3013 178



GmbH: Gründung und Erwerb vereinfacht

Entwicklungen im Gesellschaftsrecht

Eine in Deutschland gegründete GmbH benötigte bislang mindestens EUR 25.000 Stammkapital. Im Ausland lassen sich Gesellschaften mit Haftungsbeschränkung schon mit sehr viel weniger Geld gründen: die niederländische BV mit EUR 18.000, die dänische ApS mit ca. EUR 17.000, die französische SARL und die englische Ltd. mit einem einzigen Euro bzw. einem Pfund Sterling als Stammkapital. Seit der Europäische Gerichtshof die Staatsgrenzen für Gesellschaften geöffnet hat, wird regelrechter „Tourismus“ mit Gesellschaftsgründungen betrieben. Der hohe Bürokratieaufwand und auch die teilweise hohen Kosten für ausländische Gesellschaften beeinträchtigen die Abwanderung aus Deutschland kaum.

Um diesem Trend entgegenzutreten, will die Bundesregierung das nötige Stammkapital für die GmbH herabsetzen. Nach dem Entwurf des „Gesetzes zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen“ (MoMiG) soll eine herkömmliche GmbH künftig mit EUR 10.000 errichtet werden können, eine „1-Euro-GmbH“ beinahe ohne Stammkapital. Nachdem der Bundesrat am 6. Juli 2007 Einwände nur gegen wenige Einzelregelungen des Entwurfs vorgebracht hat und die Regierungsfraktionen auch in der ersten Lesung im Bundestag am 20. September 2007 keine

erhebliche Kritik geäußert haben, ist zu erwarten, dass die Neuregelungen in der ersten Hälfte des Jahres 2008 in Kraft treten werden.

Bei dieser Gelegenheit werden einige Vorschriften zum Gründungsverfahren und zur Rechtslage in Krise und Insolvenz der GmbH modifiziert und geordnet. Die wichtigsten Einzelheiten werden im Folgenden dargestellt.

I. Gründung mit geringem Stammkapital möglich

Das Mindeststammkapital der herkömmlichen GmbH wird auf EUR 10.000 herabgesetzt. Künftig reicht es auch bei Einpersonen-Gesellschaften aus, wenn die Hälfte dieses Betrages eingezahlt wird, so dass eine vollwertige GmbH mit EUR 5.000 Barmitteln gegründet werden kann. Darüber hinaus soll eine „1-Euro-GmbH“ eingeführt werden, die den Rechtsformzusatz „Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt)“ oder „GmbH (ohne Mindeststammkapital)“ tragen soll. Die meisten Regelungen über die GmbH werden auf die neue Gesellschaftsform Anwendung finden. Auf das Erfordernis eines anfänglichen Stammkapitals von mindestens EUR 10.000 wird verzichtet, ein einziger Euro reicht aus. Im Gegen-

zug warnt der Rechtsformzusatz die Geschäftspartner vor der geringen Kapitalausstattung. Möglicherweise entwickelt der Bundestag im weiteren Gesetzgebungsverfahren noch Vorschriften zur Haftung der Gesellschafter oder Geschäftsführer oder zur Publizität, die über die bei der GmbH üblichen Maßnahmen zum Gläubigerschutz hinausgehen. Solche Vorschriften korrespondieren auch im Ausland mit geringen Stammkapitalanforderungen.

Die zukünftige Bedeutung der „1-Euro-GmbH“ sollte indes nicht überschätzt werden. Wenn die Gesellschaft wie üblich die Notar- und Gerichtskosten tragen soll, die für die Gründung anfallen, ist sie bereits am Tag der Errichtung überschuldet. Einen Bankkredit wird die Gesellschaft ohne Sicherheiten der Gesellschafter nicht erhalten, und Produktionsmaschinen oder Handelswaren lassen sich von einem Euro ebenfalls nicht kaufen. Selbst die meisten Dienstleistungsunternehmen benötigen für einen vernünftigen Start ins Geschäftsleben Ausstattung für mehr als einen Euro. Unter diesen Voraussetzungen wird häufig die herkömmliche GmbH die bessere Wahl sein und den Geschäftspartnern einen Eindruck höherer Solvenz und Seriosität vermitteln.

II. Gründung beschleunigt

Eine GmbH, die ein Gewerbe betreiben möchte, für das sie eine behördliche Zulassung benötigt (z. B. eine Erlaubnis für Bauträger), musste bisher diese Erlaubnis dem Registergericht vor der Eintragung vorlegen. Das Verfahren über die Eintragung ins Handelsregister konnte erst beginnen, sobald die Zulassung vorlag. Künftig werden die beiden Verfahren über die Zulassung und die Eintragung entkoppelt. Auch die Prüfung, ob die Stammeinlagen in voller Höhe erbracht wurden, führt das Gericht nicht mehr so intensiv wie früher durch. Die Beteiligung der Industrie- und Handelskammern am Eintragsverfahren hat der Gesetzgeber bereits zum Jahreswechsel 2006/07 beschränkt. Durch die neuerlichen Änderungen verkürzt sich der Zeitraum von der Errichtung bis zur Eintragung der GmbH weiter.

In der ersten Fassung des Gesetzesentwurfs nahm die Bundesregierung an, dass eine „Mustersatzung“ die GmbH-Gründung weiter vereinfachen könne. Dieser Gedanke ist im Bundesrat auf

massiven Widerstand gestoßen und wird wohl nicht in der Endfassung des Gesetzes enthalten sein.

III. Erwerb von Geschäftsanteilen

Geschäftsanteile an einer GmbH können nur unter Mitwirkung eines Notars angekauft und verkauft werden. Dennoch steht nicht immer fest, ob der Verkäufer eines Geschäftsanteils auch wirklich Eigentümer ist. Unerkannte Geschäftsunfähigkeit eines Vorbesitzers oder Fehler bei der Eintragung in die Gesellschafterliste können dazu führen, dass dem in der Gesellschafterliste eingetragenen Gesellschafter der Geschäftsanteil in Wahrheit nicht zusteht. Um in solchen Fällen Klarheit zu schaffen, gilt künftig die vom Geschäftsführer beim Handelsregister hinterlegte Gesellschafterliste als richtig. Nur wer auf den Inhalt der Gesellschafterliste unverschuldet keinen Einfluss nehmen konnte, hat drei Jahre Zeit, seine Rechte anzumelden. Der Erwerber eines Geschäftsanteils kann sich also spätestens dann darauf verlassen, dass die zum Handelsregister eingereichte Gesellschafterliste richtig ist, wenn in den drei Jahren vor dem Erwerb kein Widerspruch gegen sie erhoben worden ist. Damit werden die Handelbarkeit von GmbH-Geschäftsanteilen wesentlich vereinfacht und die Rechtssicherheit gestärkt.

IV. Cash Pooling

Im Bereich des Cash Pooling reagiert der Gesetzgeber auf die Rechtsunsicherheit, die infolge der zwischen 2003 und 2006 dazu ergangenen BGH-Urteile eingetreten ist. Das Cash Pooling wird wieder generell ermöglicht, auch im Verhältnis zwischen Tochterkapitalgesellschaft und Konzernmutter. Wenn beim Cash Pooling die Konzernmutter Forderungen der Tochter-GmbH gegen Geschäftspartner vereinbart werden oder die Tochter-GmbH Ausgaben für die Konzernmutter tätigt, ist dies eine Leistung der Tochter-GmbH an die Konzernmutter. Als Gegenleistung wird der gezahlte Betrag im Cash Pool kontokorrentmäßig zugunsten der Tochter-GmbH verbucht. Der BGH hatte in diesen Zahlungen dennoch verbotene Rückzahlungen der Stammeinlage gesehen. Das MoMiG stellt klar, dass externe Zahlungen und interne Kontokorrentbuchungen miteinander verrechnet werden dürfen, so dass eine Buchung im Cash Pool nicht als Rückzahlung der Stamm-

Als Cash Pooling bezeichnet man einen konzerninternen Liquiditätsausgleich durch ein zentrales Finanzmanagement. Die ein- und ausgehenden Zahlungen der Konzernunternehmen werden über den Cash Pool abgewickelt, der von einer der Konzerngesellschaften verwaltet wird. So gleichen sich Liquiditätsüberschüsse in einem Unternehmensteil und Liquiditätsbedarf in einem anderen Unternehmensteil aus, ohne dass (mit entsprechendem Zinsaufwand) auf Kreditinstitute zurückgegriffen werden müsste.

einlage qualifiziert wird, sondern nur als (selbstverständlich erlaubter) Aktivtausch.

Problematisch bleibt das Cash Pooling, wenn eines der zum Cash Pool gehörenden Unternehmen zahlungsunfähig oder überschuldet ist. Zahlt diejenige Konzerngesellschaft, die den Cash Pool führt, auf eine Verbindlichkeit des insolvenzreifen Unternehmens, so wird zwar auch hier der Anspruch auf die Gegenleistung kontokorrentmäßig verbucht. Diese Forderung ist jedoch nicht mit dem vollen Nennbetrag anzusetzen, weil die Schuldnerin insolvenzreif ist und mit einem Zahlungsausfall gerechnet werden muss. Insoweit mag dieser Fall als verbotene Rückzahlung der Stammeinlage eingestuft werden. Um die Risiken, die sich daraus – sowohl für den Konzern als auch für die Geschäftspartner – ergeben, zu minimieren, sollten die Verbindlichkeiten insolvenzreifer Konzerngesellschaften nach Möglichkeit nicht mehr aus dem Cash Pool beglichen werden.

V. Gesellschafterdarlehen

Gesellschafterdarlehen gelten künftig in der Insolvenz immer als nachrangige Verbindlichkeiten, auch ohne Rangrücktrittserklärung und ohne Rücksicht darauf, ob sie in der Krise der GmbH hingegeben oder stehengelassen wurden. Im Überschuldungsstatus sind diese Darlehen folglich ab dem Inkrafttreten des MoMiG 2008 auch ohne Rangrücktrittserklärung wie Eigenkapital zu behandeln.

VI. Anforderungen an Geschäftsführer und Gesellschafter

Die formalen Anforderungen an Ge-

schäftsführer werden höher. Als Geschäftsführer einer GmbH kann nicht mehr tätig sein, wer im In- oder Ausland wegen einer Wirtschaftsstraftat verurteilt worden ist (bisher nur: Verurteilung im Inland wegen einer Insolvenzstraftat). Bestellen die Gesellschafter vorsätzlich oder fahrlässig jemanden zum Geschäftsführer, der diese Anforderungen nicht erfüllt, sollen sie – so eine Anregung des Bundesrates an den Bundestag – für einen etwaig entstehenden Schaden haften.

Auch hinsichtlich eines Insolvenzantrages treffen die Gesellschafter neue Pflichten. Bisher ist bei Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung nur der Geschäftsführer verpflichtet, einen Insolvenzantrag zu stellen. Durch Abtauchen des Geschäftsführers konnte diese Pflicht umgangen werden. Künftig obliegt es in diesem Fall den Gesellschaftern, den Insolvenzantrag zu stellen. Wer dies als Gesellschafter versäumt, kann ebenso wie ein Geschäftsführer strafrechtlich zur Verantwortung gezogen werden.

VII. Fazit

Die geplante Gesetzesreform bringt drei erfreuliche Änderungen mit sich: Sie verkürzt den Zeitraum, der für die Gründung von Gesellschaften mit beschränkter Haftung benötigt wird, sie schafft Rechtssicherheit beim Erwerb von GmbH-Anteilen und sie schafft Rechtssicherheit beim Cash Pooling. Die Absenkung des nötigen Stammkapitals hingegen erleichtert es zwar Existenzgründern, sich mit dem Mantel einer Kapitalgesellschaft zu umgeben, erhöht aber für alle anderen Marktteilnehmer das Risiko von Zahlungsausfällen. Die Regelungen zu Krise und Insolvenz der GmbH werden in vielerlei Hinsicht geändert, aber nicht unbedingt vereinfacht. Sowohl Gesellschaftern als auch Geschäftsführern obliegen im Ernstfall vielfältige Rechtspflichten, deren Nichtbeachtung stärker denn je strafrechtliche Folgen haben kann.

Florian Kleinmanns, RA
f.kleinmanns@fides-treuhand.de
Tel.: +49 (421) 3013 185

Ende des Durchgriffs auf den GmbH-Gesellschafter?

GmbH-Gesellschafter hatten in den letzten Jahren immer wieder mit Sorge Entscheidungen des BGH betrachtet, in denen die beschränkte Haftung der GmbH aufgehoben und auf das private Vermögen des GmbH-Gesellschafters durchgegriffen wurde.

I. Entstehungsgeschichte

Ausgangspunkt war hierbei für den BGH immer gewesen, dass das GmbH-Gesetz die GmbH und ihre Gläubiger mit Hilfe des Kapitalerhaltungsgrundsatzes (§§ 30, 31 GmbHG) nicht ausreichend vor Schädigungen durch ihren beherrschenden Gesellschafter schützt und diese Lücke mit einer Haftung des Gesellschafters geschlossen werden muss. Aus der Ende der 90er Jahre breit diskutierten Haftung im qualifiziert faktischen Konzern („Video“, „TBB“) wurde vom BGH die eigenständige Haftungsfigur der „Existenzvernichtungshaftung als Durchgriffs(außen)haftung des Gesellschafters“ entwickelt und in den Entscheidungen „Bremer Vulkan“ (2001) und „KBV“ (2002) konkretisiert: Ergebnis war eine Verhaltenshaftung des Gesellschafters, der das Gesellschaftsvermögen unter Verstoß gegen den „Mindeststandard ordnungsgemäßen unternehmerischen Verhaltens“ zu Lasten unbefriedigter Gläubiger vernichtet hat.

Anlass für die neuerliche Rechtsprechungsänderung ist nunmehr, dass diese Durchgriffshaftung zu Überreaktionen geführt hat und dadurch erhebliche Rechtsunsicherheiten in der Praxis eingetreten sind. Es wurde die Gefahr gesehen, dass der Gesellschaftsform der GmbH mit ihrer Haftungsbeschränkung auf das Gesellschaftsvermögen der Boden entzogen wird.

II. Die Entscheidung

Der BGH hat in der Entscheidung vom 16.07.2007 („Trihotel“) dargelegt, dass die „Existenzvernichtungshaftung“ nicht mehr zum direkten Durchgriff des Gläubigers auf den Gesellschafter führt. Die Existenzvernichtungshaftung wird nunmehr vom BGH als eine schadensersatzrechtliche Innenhaftung gegenüber der Gesellschaft angesehen, die dogmatisch als Fallgruppe der sittenwidrigen vorsätzlichen Schädigung gemäß § 826 BGB einzuordnen ist.

Folgender Sachverhalt lag der Entscheidung zugrunde: Der Insolvenzverwalter hatte den Gesellschafter einer insolventen GmbH wegen Existenzvernichtung in die Durchgriffshaftung nehmen wollen. Der Gesellschafter hatte seiner Gesellschaft (Schuldnerin) ein Hotel verpachtet. Der Pachtvertrag wurde vorzeitig beendet, um das Hotel einer anderen GmbH, an welcher der Beklagte mittelbar beteiligt war, zu verpachten. Die Schuldnerin sollte kraft eines Geschäftsbesorgungs- und Managementvertrags gegen Umsatzbeteiligung das nunmehr von der anderen GmbH des Beklagten gepachtete Hotel betreiben. Nach zwei Verlustjahren wurde der Geschäftsbesorgungs- und Managementvertrag wieder aufgehoben. Die Schuldnerin beantragte die Eröffnung des Insolvenzverfahrens. Das Hotel wurde von der anderen GmbH des Beklagten weiterbetrieben. Die verfügbare Insolvenzmasse bestand aus EUR 108,07 Kassenbestand. Die zur Insolvenztabelle angemeldeten und anerkannten Forderungen beliefen sich demgegenüber auf ca. EUR 714.000.

Unter Existenzvernichtungshaftung versteht der BGH jetzt zwar immer noch die missbräuchliche Schädigung des im Gläubigerinteresse zweckgebundenen Gesellschaftsvermögens: „Die Existenzvernichtungshaftung soll wie eine das gesetzliche Kapitalerhaltungssystem ergänzende, aber deutlich darüber hinausgehende „Entnahmesperre“ wirken, indem sie die sittenwidrige, weil insolvenzverursachende oder vertiefende „Selbstbedienung“ des Gesellschafters vor den Gläubigern der Gesellschaft durch die repressive Anordnung der Schadenersatzpflicht in Bezug auf das beeinträchtigende Gesellschaftsvermögen ausgleicht.“ Dogmatisch ist die Existenzvernichtungshaftung aber nur noch eine besondere Fallgruppe der vorsätzlichen sittenwidrigen Schädigung gemäß § 826 BGB und keine Außenhaftung des Gesellschafters gegenüber den Gesellschaftsgläubigern mehr, sondern eine reine Innenhaftung des Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft.

III. Auswirkungen

Für Gesellschaftsgläubiger bedeutet diese Rechtsprechungsänderung eine Verkürzung ihrer Rechtsposition. Aus Sicht des BGH ist diese Verkürzung u.a. aber deshalb zu verkraften, weil – erfolversprechende Ansprüche vorausgesetzt – nach Einleitung des Insolvenzverfahrens der Insolvenzverwalter unverzüglich gegen den Gesellschafter vorgehen werde. Außerhalb eines Insolvenzverfahrens, etwa bei Nichteröffnung wegen Masselosigkeit, seien die Gläubiger auf den „Umweg“ verwiesen, etwaige Ansprüche der GmbH aus § 826 BGB nach Erwerb eines Titels gegen die Gesellschaft zu pfänden und sich überweisen zu lassen. Hinsichtlich der Darlegungs- und Beweislast gelte hier grundsätzlich, dass die Gesellschaft als Gläubigerin die Darlegungs- und Beweislast für alle objektiven und subjektiven Tatbestandsmerkmale des Delikts trägt, mithin insbesondere in diesem Rahmen auch den vollen Kausalitätsnachweis zu erbringen habe. In ersten Stellungnahmen wird insbesondere darauf hingewiesen, dass die Anforderungen, die § 826 BGB gerade in subjektiver Hinsicht stellt, hoch seien. Da der Gesellschafter jedenfalls Eventualvorsatz hinsichtlich der die Gläubiger schädigenden Vernichtung seiner GmbH haben müsse, könnte zusätzlich auch strafbare Untreue (§ 266 StGB) vorliegen. Der Nachweis dürfte in vielen Fällen schwierig werden.

Ausblick

Mit dieser Rechtsprechungsänderung stärkt der BGH das System der GmbH und korrigiert seine schon von Anfang an als dogmatisch unsauber kritisierte Durchgriffshaftung bei Existenzvernichtungshandlungen des Gesellschafters. Es ist davon auszugehen, dass trotz der Einschränkung der Rechtsposition der Gläubiger die „echten Missbrauchsfälle“ auch weiterhin sanktioniert werden können. Insbesondere in Krisensituationen sollten Gesellschafter daher genauestens die verschiedenen Handlungs- und Eingriffsalternativen prüfen / prüfen lassen und in jedem Falle ihr Vorgehen genau dokumentieren, um spätere Vorwürfe sofort entkräften zu können.

Dr. Jens-Uwe Nölle, RA
j.noelle@fides-treuhand.de
Tel.: +49 (421) 3013 165

Geplante Änderung des HGB-Bilanzrechts

Seit nunmehr zwei Jahren sind die Unternehmen hinsichtlich des anzuwendenden Bilanzrechts in zwei Lager aufgeteilt: Die kapitalmarktorientierten Unternehmen haben die internationalen Rechnungslegungsregeln (IAS) und nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen die nationalen Regelungen des HGB-Bilanzrechts anzuwenden. Konzernabschlüsse können auch bei keiner Kapitalmarktorientierung wahlweise nach den internationalen Regelungen aufgestellt werden. Es gibt seit einiger Zeit Bemühungen, das nationale Bilanzrecht stärker an internationale Regelungen anzupassen. Hierzu hat das International Accounting Standards Board (IASB) kürzlich den Entwurf für einen Standard „IFRS für kleine und mittelgroße Unternehmen“ (IFRS für SME) veröffentlicht. Parallel dazu bestehen seit Jahren Bemühungen auf nationaler Ebene, das HGB-Bilanzrecht zu erneuern. Das Bundesjustizministerium hat die lang angekündigte Reform des Bilanzrechts nunmehr im Rahmen des Referentenentwurfs zum Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) konkretisiert. Das BilMoG sieht für Geschäftsjahre beginnend in 2009 zum einen Erleichterungen insbesondere für kleine mittelständische Unternehmen und zum anderen die Verbesserung der Aussagekraft des handelsrechtlichen Jahresabschlusses für alle Unternehmen vor. Folgende wesentliche Regelungen sind geplant:

- Erleichterungen für kleine Gesellschaften. Einzelkaufleute und Personengesellschaften, deren Umsatz Euro 0,5 Mio. oder Gewinn TEUR 50 pro Geschäftsjahr nicht überschreiten, brauchen zukünftig weder die Vorschriften der handelsrechtlichen Buchführung oder Abschlussstellung anzuwenden, noch haben sie ihre Abschlüsse prüfen zu lassen oder offen zu legen.
- Die Schwellenwerte bei der Abgrenzung von kleinen, mittelgroßen und großen Unternehmen, die insbesondere für die Pflicht zur Offenlegung der Gewinn- und Verlustrechnung von Bedeutung sind, werden um circa 20% angehoben. Jährlich werden damit geschätzte 20% der großen zu mittelgroßen Gesellschaften und 20% der mittelgroßen zu kleinen Ge-



sellschaften, die damit die Gewinn- und Verlustrechnung nicht mehr offen zulegen haben. Diese Regelungen sollen bereits im Geschäftsjahr 2008 gelten.

- Selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens wie z.B. Patente oder Know-how sind künftig in der HGB-Bilanz zu bilanzieren. Durch diese Maßnahme wird die Eigenkapitalquote insbesondere von Start-up-Unternehmen durch die Aktivierung von Forschungs- und Entwicklungskosten verbessert.
- Zeitbewertung von Finanzinstrumenten. Aktien, Schuldverschreibungen, Fondsanteile und Derivate wie z.B. Optionen, Forwards oder Swaps, die zu Handelszwecken erworben wurden, sind künftig nicht mit den Anschaffungskosten, sondern mit dem Zeitwert zu bewerten. Wertsteigerungen sind somit unabhängig von einem Realisationsakt erfolgswirksam zu erfassen.
- Rückstellungsbewertung. Bei der Bewertung von Rückstellungen ist die künftige Entwicklung der zu Grunde liegenden Parameter (Lohn-, Preis- und Personalentwicklungen) zu berücksichtigen. Zumindest die Pensionrückstellungen werden tendenziell steigen, da die Verpflichtungen mit einem Marktzinssatz abzuzinsen sein werden, der niedriger ist, als die nach § 6a EStG bisher anzusetzenden 6%.
- Verschiedene handelsrechtliche Wahlrechte, wie etwa Rückstellungen für künftige Instandsetzungsaufwendungen, werden gestrichen.

Sofern das BilMoG die Verbesserung der Aussagekraft des handelsrechtlichen Jahresabschlusses bezweckt, wird eine vollwertige Alternative zu den internationalen Rechnungslegungsstandards geschaffen. Der Entwurf des Standards IFRS für SME wird wegen der für mittelständische Unternehmen immer noch zu komplexen und kostenintensiven Regelungen weitgehend abgelehnt. Das BilMoG ist insoweit zu begrüßen, als dass es das bewährte und einfache HGB-Bilanzrecht stärkt und für mittelständische Unternehmen, die ein internationales Geschäft betreiben, ein nur begrenzt aufwändiges aber international vergleichbares Rechnungslegungssystem anbietet.

Dr. Dietrich Grashoff **Andreas Noodt**
WP, StB, RA WP, StB

a.noodt@fides-treuhand.de
Tel.: +49 (421) 3013 128

d.grashoff@fides-treuhand.de
Tel.: +49 (421) 3013 144

Impressum

Hinweis: Sämtliche Beiträge wurden sorgfältig erarbeitet. Für den Inhalt dieser Ausgabe wird jedoch keine Gewähr übernommen. Die Beiträge sind insbesondere nicht geeignet, eine einzelfallbezogene umfassende Beratung zu ersetzen. Sie sind urheberrechtlich geschützt. Jede Form der Verwertung bedarf der Genehmigung durch die Fides Treuhandgesellschaft KG.

V.i.S.d.P.: WP StB Bernhard Bitter

FIDES Treuhandgesellschaft
Contrescarpe 97
28195 Bremen
Telefon: +49 (421) 3013-0
Telefax: +49 (421) 3013-100
www.fides-treuhand.de

Grundzüge des zukünftigen Erbschaftsteuerrechts (ab 2008)

In der vergangenen Ausgabe der FIDES Information (01/2007) hatten wir Sie über den Beschluss des BVerfG vom 7.11.2006 (Az.: 1 BvL 10/02) und zu den anstehenden Änderungen des Erbschaftsteuerrechts informiert. Inzwischen existiert ein neuer Entwurf des Bundesministeriums der Finanzen (Entwurfsstand: 20.11.2007), der auf den Eckpunkten der Arbeitsgruppe unter Leitung des Bundesfinanzministers Peer Steinbrück (SPD) und des hessischen Ministerpräsidenten Roland Koch (CDU) beruht. Der Entwurf beinhaltet erhebliche Änderungen gegenüber dem geltenden Recht und den Ihnen ursprünglich vorgestellten Reformvorschlägen.

1. Die Grundzüge der Neuregelung

1.1 Neue Bewertungsvorschriften

Bewertungsmaßstab ist künftig der **gemeine Wert**. Hiermit setzt der Gesetzgeber die Vorgaben des BVerfG um. Dieses hatte in seinem Beschluss am 7.11.2006 (Az.: 1 BvL 10/02) entschieden, dass das geltende Erbschaftsteuerrecht verfassungswidrig ist, weil Grundbesitz, Betriebsvermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften - im Gegensatz zu Barvermögen und Aktienbesitz - teilweise mit einem erheblich unter dem gemeinen Wert liegenden Betrag bewertet werden.

1.2 Höhere Freibeträge für nahe Angehörige

Durch die Bewertung des Grundvermögens nach dem realen Marktwert besteht die Gefahr, dass auch die Vererbung privaten Wohneigentums an nahe Angehörige künftig der Erbschaftsteuer unterliegt. Aus diesem Grunde enthält der Referentenentwurf erhebliche Veränderungen bei den Freibeträgen. Sie sollen **für nahe Angehörige erheblich angehoben** werden.

Die Freibeträge sollen für

- Ehegatten von bisher 307.000 Euro auf 500.000 Euro (Freibetrag gilt auch für eingetragene Lebenspartner),
- für Kinder des Erblassers von 205.000 Euro auf 400.000 Euro,
- für Enkelkinder von 51.200 Euro auf 200.000 Euro,
- sonstige Personen der Steuerklasse I auf 100.000 Euro und
- für Angehörige der Steuerklassen II (Eltern und Voreltern, Geschwister, Neffen und Nichten, Stiefeltern, Schwiegerkinder und – eltern sowie der geschiedene Ehegatte) und III (alle übrigen Erwerber) auf 20.000 Euro steigen.

1.3 Erhöhung der Steuersätze für die Steuerklassen II und III

Die steuerliche Entlastung naher Angehöriger sollte allerdings durch eine Mehrbelastung anderer Erben kompensiert werden. Daher soll hinsichtlich des Steuersatzes für die Steuerpflichtigen der Klassen II und III in Zukunft ein Zweistufenmodell gelten, bei dem bis zu einem Wert des steuerpflichtigen Erwerbs von 6 Mio. Euro ein Steuersatz von 30 % gelten soll. Das diesen Wert übersteigende Vermögen soll einem Steuersatz von einheitlich 50 % unterliegen. Die Steuersätze für die Angehörigen der Steuerklasse I bleiben hingegen unverändert; jedoch wurden zu ihren Gunsten die Werte angehoben, ab denen die höheren Steuersätze anwendbar sind.

1.4 Erleichterung der Unternehmensnachfolge

Auch nach dem neuen Referentenentwurf soll der Fortbestand von Unternehmen und Arbeitsplätzen in Erbschaft- und Schenkungsfällen gefördert werden. Jedoch wurde das noch im ursprünglichen Entwurf vorgesehene „Abschmelzungsmodell“, das eine Stundung und ein sukzessives Erlöschen der Erbschaftsteuerschuld für produktives Betriebsvermögen in Zehntelschritten vorsah, modifiziert und vereinfacht (sog. **modifiziertes Abschmelzungsmodell**).

Ein Betriebsübergang wird steuerlich verschont, wenn die Arbeitsplätze über zehn Jahre mehrheitlich erhalten bleiben (70 % der durchschnittlichen Lohnsumme der letzten fünf Jahre vor der Übertragung darf nicht unterschritten werden) und der Betrieb über 15 Jahre in seinem vermögenswerten Bestand fortgeführt wird. Schließlich darf das sog. **Verwaltungsvermögen** (Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke; Anteile an Kapitalgesellschaften in Höhe von 25 % oder weniger; Beteiligungen an Personengesellschaften, bei denen das Verwaltungsvermögen mehr als 50 % beträgt; Wertpapiere und Kunstgegenstände) einen Anteil von 50 % am Betriebsvermögen nicht überschreiten. Die Gestaltungsmöglichkeiten durch eine gewerblich geprägte Personengesellschaft sind daher in Zukunft ausgeschlossen, weil insoweit nur Verwaltungsvermögen vorliegt.

Werden die genannten Voraussetzungen erfüllt, bleiben **85 Prozent des Betriebsvermögens** für erbschaftsteuerliche Zwecke **unberücksichtigt**, indem sie von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden. Die übrigen 15 % gehen zwar (bei Anwendung eines Abzugsbetrages in Höhe von 150.000 Euro) in die Bemessungsgrundlage ein; allerdings fallen die nahen Angehörigen in die mit hohen Freibeträgen ausgestattete Steuerklasse I.

In der Presse wurden bereits verfassungsrechtliche Zweifel an dieser Neuregelung im Hinblick auf den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) geäußert. Der Erbe eines gleich großen Kapitalvermögens werde nicht in gleicher Weise begünstigt, wenn er das Kapitalvermögen zum Aufbau eines Unternehmens nutze und hierdurch Arbeitsplätze schaffe (FAZ v. 6.11.2007, S. 11). Ob und inwieweit diese (im Ergebnis wohl nicht überzeugende) Kritik das Gesetzgebungsverfahren beeinflusst, bleibt abzuwarten.

2. Inkrafttreten

Das neue Erbschaftsteuerrecht soll ab dem Zeitpunkt seines Inkrafttretens anwendbar sein. **Für Erbfälle** soll es allerdings ein **Wahlrecht** geben, das den Erben für den Zeitraum vom 1.1.2007 bis zum Zeitpunkt des Inkrafttretens die Wahl zwischen dem alten und dem neuen Recht gibt.

3. Das weitere Verfahren

Am 11.12.2007 beschloss die Bundesregierung den Entwurf. Es ist davon auszugehen, dass nun zügig das formelle Gesetzgebungsverfahren eingeleitet wird. Hier können sich noch erhebliche Änderungen ergeben. Geplant ist ein **Inkrafttreten des Gesetzes im Frühjahr 2008**. Aus verfassungsrechtlicher Sicht muss dieser Termin nicht zwingend eingehalten werden. Das BVerfG hat dem Gesetzgeber eine Frist bis zum 31.12.2008 für die Schaffung einer verfassungskonformen Neuregelung eingeräumt.

Dr. jur. Ingo Oellerich, RA
i.oellerich@fides-treuhand.de
Tel.: +49 (421) 3013 127