

Um Abmahnungen wegen unlauteren Wettbewerbs oder Zwangsgelder zu vermeiden, empfiehlt es sich aus *praktischer* Sicht, sämtliche Geschäftsbriefe, also auch die per E-Mail, ohne inhaltliche Differenzierung nach externer oder interner Geschäftspost mit den o.g. Pflichtangaben zu versehen. In *technischer* Hinsicht ist es unproblematisch, die E-Mail-Programme so einzustellen, dass bei Geschäftsschreiben ähnlich wie auf einem vordruckten Briefbogen alle erforderlichen Angaben an den Empfänger versandt werden.

GmbH-Dokumentation

Stellungnahme der Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt vom 13.8.2007 zum Regie- rungsentwurf eines Jahressteuergesetzes 2008 (JStG 2008)

An den
Vorsitzenden des Finanzausschusses
des Deutschen Bundestages
Herrn Eduard Oswald, MdB
Platz der Republik 1
11011 Berlin

Regierungsentwurf eines Jahressteuergesetzes 2008
(JStG 2008)
BR-Drucks. 544/07 vom 10.8.2007

Sehr geehrter Herr Oswald,
anbei überreichen wir Ihnen eine Stellungnahme zu dem o.g. Regierungsentwurf, in der einige zentrale Entwurfsregelungen beleuchtet und mit Anregungen versehen werden.

Wir würden uns sehr freuen, wenn Sie unsere Anregungen im weiteren Verfahren berücksichtigen könnten, und verbleiben

mit den besten Grüßen

Ihre

Centrale für GmbH
Dr. Otto Schmidt

I. Vorbemerkungen

Diese Stellungnahme bezieht sich in der Auswahl auf die Entwurfsregelungen, die tiefgreifende Einschnitte in das bisherige Verständnis des Unternehmenssteuerrechts und der Unternehmensnachfolge zeitigen. Dabei gehen wir auf folgende Bereiche ein:

- Beschränkung der Unternehmensübertragung gegen Versorgungsleistungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 1 a EStG-E)
- Gewinnminderungen aus dem Verlust von Darlehen (§ 8 b Abs. 3 Sätze 4 bis 8 KStG-E)
- pauschale Nachbelastung von Altbeständen des so genannten EK 02 (§ 38 KStG-E)
- Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 AO-E)

II. Zu einzelnen Entwurfsregelungen

1. Beschränkung der Unternehmensübertragung gegen Versorgungsleistungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 1 a EStG-E)

Der vorliegende Entwurf des § 10 Abs. 1 Nr. 1 a EStG-E sieht u.a. vor, das Rechtsinstitut der Übertragung gegen Versorgungsleistungen mit der Folge eines vollen Sonderausgabenabzugs beim Zahlenden und voller Versteuerung beim Empfänger auf die Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen gegen lebenslange Versorgungsleistungen zu beschränken.

Es ist angesichts der kaum mehr überschaubaren Rechtsprechung grundsätzlich zu begrüßen, dass die Einkommensteuerfolgen von Übertragungen gegen wiederkehrende Bezüge im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge gesetzlich geregelt werden. Die inhaltliche Ausgestaltung begegnet jedoch erheblichen Bedenken. Zum einen ist bereits die Bevorzugung einer bestimmten Vermögensart gegenüber den übrigen Vermögensarten verfassungsrechtlich problematisch. Aus Sicht der Unternehmen ist zum anderen nicht nachvollziehbar, weshalb in Abkehr von der ständigen Rechtsprechung des BFH Anteile an Kapitalgesellschaften nicht mehr erfasst werden. Die in der Gesetzesbegründung genannten Argumente überzeugen nicht. Insbesondere ist nicht ersichtlich, weshalb z.B. ein Kommanditist mit der Übertragung seiner Beteiligung eine „betriebliche Tätigkeit“ überträgt, ein GmbH-Gesellschafter dagegen lediglich eine „Kapitaleinkünftequelle“ aufgibt. Es kann auch nicht ausschlaggebend sein, dass für die Altersversorgung des Geschäftsführers (nicht: Gesellschafters!) einer Kapitalgesellschaft mit steuerlicher Wirkung eine Pensionsrückstellung gebildet werden kann (!), für den Gesellschafter einer Personengesellschaft dagegen nicht. Die an dieser Stelle neu eingeführte Rechtsformdifferenzierung steht überdies im Widerspruch zu dem vom Gesetzgeber im Unternehmensteuerreformgesetz 2008 sowie in den derzeitigen Überlegungen zur Reform des Erbschaftsteuergesetzes verfolgten Ziel einer Nivellierung der steuerlichen Rechtsformunterschiede.

Des Weiteren ist es mit dem Ziel der Förderung eines geordneten Betriebsübergangs nicht vereinbar, wenn ein Sonderausgabenabzug ausschließlich für lebenslängliche Leistungen möglich ist, zeitlich begrenzte Zahlungen, etwa zur Überbrückung der Zeit bis zum Eintritt anderer Versorgungsstellen, dagegen – anders als derzeit – ausgeschlossen sind.

Schließlich regelt der Gesetzentwurf nicht die Steuerfolgen für den Fall, dass die Voraussetzungen der Vorschrift nicht erfüllt sind. U.E. ist in derartigen Fällen davon auszugehen, dass die Zahlungen beim Empfänger nicht einkommensteuerbare und beim Zahlenden nicht abzugsfähige Unterhaltsleistungen darstellen; dies sollte gesetzlich klargestellt werden.

Unabhängig von den grundsätzlichen Bedenken ist die vorgesehene Übergangsregelung von fünf Jahren für vor dem 1.1.2008 durchgeführte Übertragungen viel zu kurz. Wie in der Gesetzesbegründung zutreffend erkannt wird, handelt es sich bei Versorgungsleistungen regelmäßig um Dauersachverhalte. Überträgt etwa ein 65-jähriger Unternehmer sein Unternehmen gegen lebenslängliche Versorgungsleistungen, so beträgt die durchschnittliche Lebenserwartung ca. 16 Jahre. Hat die Übertragung z.B. im Jahre 2006 stattgefunden, führt dies nach unserem Verständnis des Gesetzentwurfes dazu, dass der Empfänger des Ver-

mögens die Versorgungsleistungen während eines Zeitraums von 10 Jahren steuerlich nicht mehr geltend machen kann, während der Empfänger der Versorgungsleistungen die Zahlungen im selben Zeitraum nicht versteuern muss. Dies ist ein massiver und nicht tragbarer Eingriff in die Vermögensrechte desjenigen, der sich zur Zahlung der Versorgungsleistungen verpflichtet hat. Sollte überhaupt an der Regelung festgehalten werden, sollten daher nur nach dem 31.12.2007 getroffene Vereinbarungen erfasst werden. Dies gilt auch für Versorgungsleistungen im Zusammenhang mit der Übertragung selbstgenutzten Wohneigentums, für die der Gesetzentwurf sogar überhaupt keine Übergangsregelung vorsieht.

2. Gewinnminderungen aus dem Verlust von Darlehen (§ 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 8 KStG-E)

Aufgrund § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG werden Gewinnminderungen aus Anteilen an Körperschaften steuerlich nicht berücksichtigt. Betroffen sind insbesondere Verluste aus der Veräußerung von Anteilen und aus Teilwertabschreibungen. Der Entwurf der Bundesregierung sieht eine Erweiterung dieses Abzugsverbots des § 8b Abs. 3 Satz 3 vor. Aufgrund der geplanten Sätze 4 bis 8 KStG-E soll die steuerliche Nichtberücksichtigung von Gewinnminderungen auf Verluste im Zusammenhang mit einer Darlehensforderung ausgedehnt werden. Dasselbe soll für Verluste aus der Inanspruchnahme bei Gestellung einer Darlehenssicherheit gelten. Zudem sollen Forderungen aus Rechts-handlungen entsprechend erfasst werden, die einer Darlehensgewährung wirtschaftlich vergleichbar sind. Eine Ausnahme soll nur in den Fällen bestehen, in denen dem Steuerpflichtigen der Drittvergleich gelingt.

Die Regelung ist abzulehnen. Ihre Bezugsregelung in § 8b Abs. 3 Satz 3 ist bereits fragwürdig, weil das Leistungsfähigkeitsprinzip gebietet, zumindest definitive Verluste steuerlich zu berücksichtigen. Insoweit ist die der Anwendung zugrunde liegende Regelung des § 8b Abs. 3 Satz 3 systematisch zumindest kritisch. Darüber hinaus sprechen wesentliche Gründe gegen die geplante Ausweitung. Denn die beabsichtigten Restriktionen greifen massiv in die Finanzierungsfreiheit des Gesellschafters ein. Erfasst wird jede Darlehensgewährung, es wird generell von einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung ausgegangen. Die einzige Einschränkung erfolgt im persönlichen Anwendungsbereich auf zu mehr als 25% unmittelbar oder mittelbar beteiligte Gesellschafter. Die Entwurfsregelung stellt den darlehensgebenden Gesellschafter einem eigenkapitalfinanzierenden Gesellschafter punktuell hinsichtlich der steuerlichen Folgen aus dem Verlust eines Darlehens gleich. Der Gesetzgeber geht ausweislich der Begründung zum Regierungsentwurf von der unzutreffenden Vorstellung aus, auch Wertverluste auf Gesellschafterdarlehen seien Gewinnminderungen i.S.d. § 8b Abs. 3 Satz 3 und die geplante Änderung präzisiere den für die Nichtberücksichtigung erforderlichen Zusammenhang. Es werde klar-gestellt, dass die Gesellschafterfinanzierung durch Eigenkapital oder nicht fremdüblichen Gesellschafterdarlehen gleichgestellt werde.

Andererseits geht er aber – unter Berufung auf eine Kommentierung – davon aus, dass die Finanzierung einer Kapitalgesellschaft im Wege des Darlehens – statt der Eigenkapitalzuführung – missbräuchlich ist, weil der Verlust des Darlehens bei der darlehensgebenden Körperschaft steuerlich wirksam ist. Bereits dieser Gedanke zeigt, dass es sich nicht um eine klarstellende, sondern um eine konstati-

tive Regelung handelt. Der Gesetzgeber will damit offenbar, wie vereinzelt von Vertretern der Finanzverwaltung gefordert und im Gegensatz zur nahezu einhellig herrschenden Meinung in Rechtsprechung und Literatur, die Abzugsrestriktionen für Verluste aus Anteilen uneingeschränkt auf nahezu alle Darlehen im Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft übertragen. Dabei wird nicht beachtet, dass Beteiligungen und Finanzierungen im Privat- und im Betriebsvermögen grundlegend anderen Regelungen folgen. Bei Beteiligung einerseits und Darlehen andererseits handelt es sich um jeweils eigenständige und voneinander unabhängige Wirtschaftsgüter. Die Finanzierung der Kapitalgesellschaft zeichnet sich steuersystematisch dadurch aus, dass Eigenkapital durch Gewinnausschüttungen und Fremdkapital durch Zins vergütet wird. Durch die geplante Erweiterung des Abzugsverbots in § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 8 wird die Systematik der Gewinneinkünfte und Gewinneinkunftsermittlung durchbrochen, indem Betriebsvermögensänderungen durch laufende Aufwendungen und Erträge einerseits und Betriebsvermögensänderungen durch einmalige Aufwendungen unterschiedliche und damit systemwidrige Rechtsfolgen zeitigen sollen.

Laufende Einkünfte aus Darlehen (Zinserträge) sind im Gegensatz zu Dividenden voll steuerpflichtig. Dasselbe gilt für Abzinsungsbeträge bei zinslos gewährten Darlehen. Demzufolge gebietet es das der Einkünfteermittlung grundsätzlich immanente objektive Nettoprinzip, entsprechende Vermögensverluste zu berücksichtigen. Wird z.B. eine Zins- oder Mietforderung gestundet oder in ein Darlehen umgewandelt, wird ihr Verlust steuerlich u.U. nicht berücksichtigt, obwohl die Aktivierung der Forderung den Gewinn der Gesellschaft erhöht hatte. Folgewirkungen der geplanten Regelung sind offenbar nicht bedacht; sich aus der systemfremden Regelung ergebende gesetzliche Defizite sollen stattdessen z.B. partiell gelöst werden, indem die Begründung zum Gesetzesentwurf auf Billigkeitsmaßnahmen für den Fall eines steuerpflichtigen Ertrags aus dem Wegfall der Darlehensverpflichtung bei der finanzierten Gesellschaft verweist und selbst die in Satz 8 geregelte Wertaufholung als Billigkeitsmaßnahme sieht.

Ausweislich des Allgemeinen Teils der Begründung zum Regierungsentwurf sollten „nur“ eigenkapitalersetzende Gesellschafterdarlehen betroffen sein. Diese Einschränkung enthalten die geplanten Regelungen nicht. Stattdessen burden sie dem Steuerpflichtigen einen Drittvergleich auf. Nur wenn er nachweist, dass die Darlehensgewährung und -belastung drittüblich ist, bleiben Verluste abzugsfähig. Um den Drittvergleich zu führen, muss er – ähnlich dem Fall des § 8a KStG a.F. und ausweislich der Begründung zum Regierungsentwurf – nachweisen, dass fremde Dritte das Darlehen unter denselben Bedingungen und zu denselben Konditionen ausgereicht oder in der Krise der Gesellschaft stehen gelassen hätten. Der Drittvergleich war schon bislang im Rahmen des § 8a KStG a.F. unpraktikabel und ist es auch bei der geplanten Neuregelung. Das gilt nicht nur, aber insbesondere auch im Fall von Sicherheiten und für der Darlehensgewährung wirtschaftlich vergleichbare Leistungen und Rechtshandlungen, die regelmäßig nicht vergleichbar sind. Insoweit werden dem Steuerpflichtigen noch größere Bürden auferlegt; bereits die Beurteilung von Rückgriffsfällen in § 8a KStG a.F. war problematisch und zu weitgehend, jetzt eröffnet der Gesetzgeber dieselbe Problematik erneut und zusätzlich soll der Steuerpflichtige einen „Negativbeweis“ durch einen Drittvergleich führen. Aus dem Gesellschaftsrecht werden

die eigenkapitalersetzenden Darlehen durch das MoMiG verbannt, weil der Gesetzgeber eine klare Regelung in §§ 32a, b GmbHG nicht erreichte und auch die Rechtsprechungsregeln (entsprechend §§ 30, 31 GmbHG) keine klare Grenzziehung ermöglichten. Durch den Drittvergleich wird im Steuerrecht als Eingriffsrecht vom Steuerpflichtigen ein (zudem Negativ-)Nachweis verlangt. Dies ist unangemessen.

Die wirtschaftlichen Folgen sind nicht übersehbar. Muss der Gesellschafter das von ihm gewährte Darlehen in der Krise abziehen, um den Drittvergleich zu erfüllen, verschärft sich eine Insolvenzgefahr und ein Insolvenzrisiko vieler kleiner und mittelständischer Kapitalgesellschaften.

Problematisch ist überdies die Ausdehnung der Vorschrift auf Forderungen aus wirtschaftlich einer Darlehensgewährung vergleichbaren Rechtshandlungen. Das Tatbestandsmerkmal ist zu unbestimmt und wird zu einer Vielzahl von Streitigkeiten führen. Es sollte nicht weiterverfolgt werden.

Die Unbestimmtheit gilt auch für die geplante Anwendungsregelung. Es gilt die allgemeine Anwendungsregelung ab dem Veranlagungszeitraum 2008. Es sollte klargestellt werden, dass Altfälle nicht betroffen sind. Wenn überhaupt eine Ausdehnung des § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG auf Gesellschafterdarlehen erfolgt, sollten allenfalls Gesellschafterdarlehen einbezogen werden, die nach Ablauf des im Veranlagungszeitraum 2008 endenden Wirtschaftsjahres gewährt werden, damit auch bei abweichenden Wirtschaftsjahren noch die Möglichkeit besteht, sich auf die veränderte Situation einzustellen.

3. Pauschale Nachbelastung von Altbeständen des so genannten EK 02 (§ 38 KStG-E)

Die Vorschrift des § 38 KStG regelt die Fortführung des ehemaligen (positiven) Teilbetrags EK 02 in dem mittlerweile 18jährigen Übergangszeitraum vom körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren. Insbesondere sieht diese Vorschrift eine Körperschaftsteuererhöhung für den Fall vor, dass für Leistungen dieser Teilbetrag als verwendet angenommen wird. Diese Regelung wurde kritisch beurteilt. Zunächst ist in der heutigen Zeit kaum mehr tragbar, dass über einen Zeitraum von 18 Jahren ein Element des früheren KSt.-Systems fortgeführt wird. Materiell ist zu kritisieren, dass der KSt.-Erhöhung auf Seiten der Kapitalgesellschaft keine entsprechende KSt.-Anrechnung auf Seiten des Gesellschafters gegenüber steht wie im früheren Recht und damit fraglich ist, ob eine KSt.-Erhöhung überhaupt gerechtfertigt ist.

Bejaht man diese Notwendigkeit aus Sicht des Gesetzgebers indes nicht, ist die geplante Beendigung der Fortführung des ehemaligen EK 02-Postens vor dem Hintergrund des langen Übergangszeitraums im Grundsatz zu begrüßen. Die Änderung würde zu einer Vereinfachung des Steuersystems beitragen. Dies gilt insbesondere für die Vielzahl von Körperschaften, bei denen nur ein vergleichsweise geringer Bestand an EK 02 vorhanden ist.

Die Gesetzesänderung sieht vor, dass das System der KSt.-Erhöhung durch eine pauschale Abschlagszahlung ersetzt wird. Von dem zum 31.12.2006 vorhandenen Bestand des EK 02 soll über einen Zeitraum von 10 Jahren eine Abschlagszahlung i.H.v. insgesamt 3% abzuführen sein. Nach der Begründung zum Regierungsentwurf ergibt sich dieser Satz aus der Überlegung, dass unterstellt wird, dass ein Betrag von 10% des Bestands an EK 02 mit 30%

verwendungsunabhängig besteuert wird. Dabei wird der Besteuerungssatz von 30% abgeleitet aus der im Altsystem herzustellenden Ausschüttungsbelastung.

Grundsätzlich erscheint aber die Annahme einer Verwendung des Bestands an ehemaligem EK 02 generell nicht der Praxis zu entsprechen. Vielmehr wird sowohl in Fällen mit bedeutendem EK 02-Bestand, wie z.B. in Fällen, in denen steuerfreie Investitionszulagen vereinnahmt worden sind, als auch in Fällen mit betragsmäßig weniger bedeutenden EK 02-Beständen die Ausschüttungsplanung so ausgerichtet, dass eine Verwendung von EK 02-Beständen mit der Folge von KSt.-Erhöhungen möglichst ausgeschlossen wird. Die Ausschüttungsplanung der betroffenen Körperschaften wird also auf eine langfristige Thesaurierung dieser Beträge ausgerichtet. Insgesamt dürfte diese Änderung für die betroffenen Steuerpflichtigen eine Steuererhöhung bedeuten, was dem Willen des Gesetzgebers zur Absenkung der Steuerbelastung der Unternehmen, welcher insbesondere im Rahmen der gerade erst verabschiedeten Unternehmensteuerreform zum Ausdruck gekommen ist, widerspricht.

Bei einer Fortgeltung der jetzigen Regelung wäre es regelmäßig zu dieser Belastung nicht gekommen. Auch wird den Unternehmen die Entscheidungsfreiheit genommen, wie mit den im Altsystem steuerfrei vereinnahmten Beträgen verfahren werden soll. Im Hinblick auf den im Rahmen der Unternehmensteuerreform zum Ausdruck gekommenen Willen des Gesetzgebers, die Eigenkapitalbasis der Unternehmen durch verstärkte Gewinnthesaurierungen zu stärken, wirkt die geplante Regelung kontraproduktiv.

Positiv ist zu werten, dass der Gesetzgeber in § 34 Abs. 16 KStG-E für bestimmte Fälle vorsieht, dass die derzeitigen Regelungen auf Antrag in der Zukunft fortgelten sollen. Beschränkt wird diese Übergangsvorschrift auf „Körperschaften oder deren Rechtsnachfolger, die ausschließlich eigenen Grundbesitz verwalten und nutzen und an denen unmittelbar oder mittelbar ausschließlich juristische Personen des öffentlichen Rechts beteiligt sind, sowie steuerbefreite Körperschaften“. U.E. sollte das Wahlrecht allen Körperschaften zustehen. Diese Vorgehensweise würde sowohl dem Gedanken der Steuervereinfachung als auch der Vermeidung unverhältnismäßiger Zusatzbelastungen gerecht werden.

Soweit die geplante Regelung dennoch umgesetzt wird, ist die vorgesehene Ablösung der pauschalen Abschlagszahlung durch den Barwert (§ 38 Abs. 7 KStG-E) positiv zu beurteilen, weil dies in vielen kleineren Fällen zu einer deutlichen Vereinfachung führen dürfte. Anzuregen ist insoweit aber eine weitergehende Regelung dergestalt, dass pauschale Abschlagszahlungen bis zu einem bestimmten Betrag zwangsweise entweder unmittelbar mit dem Barwert oder aber in einem sehr begrenzten Zeitraum von z.B. drei Jahren zu zahlen sind, um nicht wiederum für kleinere Fälle einen zehnjährigen Zeitraum mit einem Sondertatbestand zu schaffen.

4. Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 AO-E)

Der vorliegende Entwurf des § 42 Abs. 1 AO sieht vor, dass ein Gestaltungsmissbrauch vorliegt, wenn eine zu einem Steuervorteil führende ungewöhnliche rechtliche Gestaltung gewählt wird, für die keine beachtlichen außersteuerlichen Gründe durch den Steuerpflichtigen nachgewiesen werden. Eine Gestaltung soll „ungewöhnlich“ sein,

wenn sie nicht der Gestaltung entspricht, die vom Gesetzgeber in Übereinstimmung mit der Verkehrsanschauung zum Erreichen bestimmter wirtschaftlicher Ziele vorausgesetzt wurde. Des Weiteren soll Abs. 2 in der Weise geändert werden, dass die generelle Missbrauchsvorschrift zusätzlich neben speziellen Missbrauchsregelungen anzuwenden ist.

Die geplante Neufassung des **Abs. 1** begegnet erheblichen Bedenken. Dies gilt einmal insoweit, als auf die Ungeöhnlichkeit und nicht auf die Unangemessenheit einer Gestaltung abgestellt wird. Danach müsste der Steuerpflichtige z.B. fortschrittliche rechtliche Wege von vorneherein meiden (s. hierzu auch *Kruse/Drüen* in *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 42 Rz. 38, m.w.N.). Des Weiteren ist kritisch zu sehen, dass bei Vorliegen einer „unüblichen“ Gestaltung der Steuerpflichtige die Beweislast dafür trägt, dass es hierfür beachtliche außersteuerliche Gründe gibt. Dies stellt eine erhebliche Verschärfung gegenüber der derzeitigen Rechtslage dar. Steuerrecht ist Eingriffsrecht. Das BVerfG hat mehrfach entschieden, dass es dem Steuerpflichtigen freisteht, seine Angelegenheiten so einzurichten, dass er möglichst wenig Steuern zahlt. Des Weiteren sind Missbrauchsbekämpfungsnormen nach ständiger Rechtsprechung des BFH restriktiv auszulegen. Vor diesem Hintergrund ist es verfehlt, dass der Steuerpflichtige nachweisen muss, dass eine von ihm gewählte Gestaltung nicht missbräuchlich ist, selbst wenn die Beweislast für das Vorliegen einer unüblichen (richtigerweise: unangemessenen) Gestaltung nach der Gesetzesbegründung – richtigerweise – bei der Finanzverwaltung liegt.

Nicht überzeugend ist weiterhin die vorgesehene Erweiterung des **Abs. 2**. Zum einen widerspricht sie dem allgemeinen Rechtssatz, wonach die spezielle Regelung der allgemeinen vorgeht. Zum anderen ist sie insoweit widersprüchlich, als der Rückgriff auf die allgemeine Missbrauchsregelung in Abs. 1 eine Analyse des Willens des Gesetzgebers erforderlich macht, der jedoch bereits in der gesetzlichen Missbrauchsspezialregelung ihren Niederschlag gefunden hat. Für die Anwendung der allgemeinen Regelung ist von daher u.E. kein Raum.

Problematisch bzw. unklar ist schließlich der **zeitliche Anwendungsbereich** (Art. 97 § 7 EG-AO-E). Danach ist die Neufassung des § 42 AO für Kalenderjahre, die nach dem 31.12.2007 beginnen, anzuwenden. Es sollte klargestellt werden, dass insoweit auf den Zeitpunkt der Umsetzung der Gestaltung abzustellen ist. Andernfalls wäre bei Dauersachverhalten eine z.B. im Jahre 2005 umgesetzte und über das Jahr 2007 hinausreichende rechtliche Gestaltung ab dem Jahre 2008 im Lichte der Neuregelung zu würdigen; dies wäre aus Vertrauensschutzgründen nicht akzeptabel.

Für die Centrale für GmbH
Dr. Otto Schmidt
gez.

WP/StB *Dr. Norbert Neu*, DHPG *Dr. Harzem & Partner KG*, Bonn

WP/StB *Dr. Joachim Schiffers*, Aachen

RA/FAStR *Dr. Heinrich J. Watermeyer*, DHPG *Dr. Harzem & Partner KG*, Bonn

Rechtsprechung

Gesellschaftsrecht

Gesellschafter: Änderung des Haftungskonzepts zum existenzvernichtenden Eingriff von Außen- in Innenhaftung

BGB § 826; GmbHG § 30, § 31

1. An dem Erfordernis einer als „Existenzvernichtungshaftung“ bezeichneten Haftung des Gesellschafters für missbräuchliche, zur Insolvenz der GmbH führende oder diese vertiefende kompensationslose Eingriffe in das der Zweckbindung zur vorrangigen Befriedigung der Gesellschaftsgläubiger dienende Gesellschaftsvermögen wird festgehalten.

2. Der Senat gibt das bisherige Konzept einer eigenständigen Haftungsfigur, die an den Missbrauch der Rechtsform anknüpft und als Durchgriffs(außen)haftung des Gesellschafters gegenüber den Gesellschaftsgläubigern ausgestaltet, aber mit einer Subsidiaritätsklausel im Verhältnis zu den §§ 30, 31 GmbHG versehen ist, auf. Stattdessen knüpft er die Existenzvernichtungshaftung des Gesellschafters an die missbräuchliche Schädigung des im Gläubigerinteresse zweckgebundenen Gesellschaftsvermögens an und ordnet sie – in Gestalt einer schadensersatzrechtlichen Innenhaftung gegenüber der Gesellschaft – allein in § 826 BGB als eine besondere Fallgruppe der sittenwidrigen vorsätzlichen Schädigung ein.

3. Schadensersatzansprüche aus Existenzvernichtungshaftung gemäß § 826 BGB sind gegenüber Erstattungsansprüchen aus §§ 31, 30 GmbHG nicht subsidiär; vielmehr besteht zwischen ihnen – soweit sie sich überschneiden – Anspruchsgrundlagenkonkurrenz.

BGH, Urt. v. 16.7.2007 – II ZR 3/04

„TRIHOTEL“

► Aus dem Tatbestand:

[1] Der Kläger (Kl.) nimmt als Sonderinsolvenzverwalter über das Vermögen der A-GmbH (im Folgenden: Schuldnerin) den Beklagten (Bekl.) u.a. wegen existenzvernichtenden Eingriffs auf Zahlung in Höhe der zur Insolvenztabelle angemeldeten und anerkannten Gläubigerforderungen von 713.996,51 € in Anspruch.

[2] Die Schuldnerin, die im Jahre 1991 mit einem Stammkapital von 300.000 DM gegründet wurde, pachtete ab dem 1.9.1993 von dem Bekl. ein mit dem Gastronomieobjekt TRIHOTEL in R bebautes Grundstück und betrieb das Hotel. Zu dieser Zeit hielten der Bekl. 52 % und seine Ehefrau IW 48 % der Gesellschaftsanteile der Schuldnerin. Der Bekl. war bis August 1999 deren alleiniger, von den Beschränkungen des § 181 BGB befreiter Geschäftsführer und danach bis zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens im Mai 2000 ihr Prokurist; seine Ehefrau hatte ihm bereits 1996 Generalvollmacht erteilt.

[3] Im Jahre 1996 erwarb die Mutter des Bekl., DW, sämtliche Geschäftsanteile der als Vorratsgesellschaft gegründeten ... J-GmbH und bestellte den Bekl. zum alleinigen, von den Beschränkungen des § 181 BGB befreiten Geschäftsführer. Auf diese Gesellschaft übertrug der Bekl. noch in demselben Jahr seine 52 %-ige Beteiligung an der Schuldnerin.