

BWNotz

Zeitschrift für das Notariat in Baden-Württemberg

Herausgeber

Württembergischer Notarverein e.V.
in Verbindung mit dem
Badischen Notarverein e.V.

Kronenstraße 34
70174 Stuttgart

Schriftleitung

Notarvertreter Daniel Schaal,
Stuttgart

Notar Dr. Oliver Fröhler,
Titisee-Neustadt

www.notare-wuerttemberg.de
www.badischer-notarverein.de
ISSN-Nummer 1434-2979

2/2010

April
Seiten 45-92

Inhalt

Abhandlungen

Kadel

Die Umwandlung eines Einzelunternehmens in
eine UG (haftungsbeschränkt) bzw. GmbH.....46

Reith, Gehweiler

Die Reform der Erbschaftsteuerreform und
sonstige Neuerungen im Erbschaftsteuerrecht
in 2009.....55

Kleensang

Offene Fragen zum MoMiG –
Auslandsbeurkundung und „Cash-Pool“.....71

Harriehausen

Zur Richterausbildung an der Nationalen Richter-
akademie in Beijing – Ein Erfahrungsbericht mit
einer Einführung in das chinesische Vertragsrecht.....76

Rechtsprechung..... 82

Buchbesprechung..... 86

Aktuelles aus dem Steuerrecht 89

Inhaltsverzeichnis

	Seite
Abhandlungen	
Dr. Jürgen Kadel, Diplom-Kaufmann, Notarassessor, MBLT, Mannheim Die Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine UG (haftungsbeschränkt) bzw. GmbH	46
Prof. Dr. Thomas Reith, M.A., Rechtsanwalt und Notar, Stuttgart und Wolfgang Gehweiler, Württ. Notariatsassessor, Stuttgart Die Reform der Erbschaftsteuerreform und sonstige Neuerungen im Erbschaftsteuerrecht in 2009	55
Dr. Michael Kleensang, M.A., Notar, Heidelberg Offene Fragen zum MoMiG – Auslandsbeurkundung und „Cash-Pool“	71
Dr. Simone Harriehausen, LL.M., Professorin an der Hochschule Pforzheim Zur Richterausbildung an der Nationalen Richterakademie in Beijing Ein Erfahrungsbericht mit einer Einführung in das chinesische Vertragsrecht	76
Rechtsprechung	
Grundbuchrecht	
OLG Karlsruhe, 12.01.2010 - 11 Wx 60/09 keine Grundbuchsperrung durch Depotbankvermerk nach § 26 Abs. 1 Nr. 3 InvG	82
- Anmerkung Dr. Mathias Gratias und Dr. Peter Kolb, Bonn -	83
Buchbesprechungen	
Limmer/Hertel/Frenz/Mayer, Würzburger Notarhandbuch (Grigas)	86
Müller/Hoffmann, Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften (Böhringer)	87
Böttcher/Ries, Formularpraxis des Registerrechts (Böhringer)	87
Krauß, Überlassungsverträge in der Praxis (Brenner)	88
Aktuelles aus dem Steuerrecht (Mensch/Haubold)	89

Die Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine UG (haftungsbeschränkt) bzw. GmbH

(von Notarassessor Diplom-Kaufmann Dr. iur. Jürgen Kadel, MBLT, Mannheim)

I. Einleitung

Seit der Einführung der Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) tragen vermehrt Einzelunternehmer an den Notar den Wunsch heran, ihr Einzelunternehmen in eine GmbH, insbesondere in Form einer Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt), umzuwandeln¹. Damit der Notar den Einzelunternehmer auf diesem Weg begleiten kann, ist Voraussetzung, dass neben der selbstverständlichen Kenntnis der vorhandenen zivilrechtlichen Umstrukturierungsmöglichkeiten der Notar Kenntnis der grundlegenden steuerlichen Rechtsfolgen hat. Eine Umstrukturierungsberatung ohne Kenntnis der steuerlichen Rahmenbedingungen ist unweigerlich zum Scheitern verurteilt. Als Berater muss der Notar in solchen Fällen zudem das richtige Gespür für die wirtschaftlich sinnvollste Gestaltungsvariante haben. Wer in solchen Fällen stets eine Ausgliederung vorschlägt, handelt rechtlich wohl richtig, schießt aber mit Kanonen auf Spatzen.

Der nachfolgende Beitrag beschäftigt sich mit den verschiedenen Möglichkeiten, ein Einzelunternehmen auf eine GmbH umzustrukturieren. Im Rahmen der nachfolgenden Betrachtung soll der klassische Standardfall der Einbringung eines Einzelunternehmens in eine neu zu gründende bzw. in eine nur zum Zwecke der Einbringung bereits gegründete Ein-Personen-UG/GmbH betrachtet werden, wobei die Ausführungen über diesen Normalfall hinaus auf alle Fälle der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft herangezogen werden können. Wer dieses Grundmodell beherrscht, wird auch mit komplexen Umwandlungen keine Schwierigkeiten haben.

II. Rechtsformoptimierung

Der Wunsch eines Einzelunternehmers, sein Einzelunternehmen in eine GmbH umzuwandeln, darf nicht unkritisch übernommen werden. Viele Einzelunternehmer gehen bei ihrem Wunsch nach einer Umwandlung ihres Betriebes in die Rechtsform einer GmbH von falschen Vorstellungen aus bzw. sind sich der bestehenden Alternativen nicht bewusst. Daher ist vor jeder Umstrukturierung zu prüfen, ob die Rechtsform des Einzelunternehmens nicht bereits die richtige Rechtsform darstellt. Dies gilt insbesondere, wenn wesentliche Haftungsgefahren nicht bestehen oder diese vertretbar über eine Haftpflichtversicherung abgedeckt werden können. Die mit

einer Personenhandels- oder Kapitalgesellschaft verbundenen laufenden Kosten, insbesondere der Zwang zur doppelten Buchführung, dürfen bei Kleinbetrieben nicht unterschätzt werden.² Hingegen sind die Gründungskosten und mit Einführung der UG die Kapitalaufbringung vernachlässigbar. Ergibt die Beratung, dass die Rechtsform einer Personenhandels- oder Kapitalgesellschaft als die bessere Rechtsform erscheint, müssen die Vor- und Nachteile der GmbH mit der Rechtsform der UG/GmbH & Co. KG verglichen werden, wobei wiederum zu berücksichtigen ist, dass beide Gesellschaftsformen in Verbindung mit einer Betriebsaufspaltung gewählt werden können. Da die Gründung einer GmbH & Co. KG nur minimal höhere Kosten zur Folge hat und auch die Folgekosten nicht wesentlich höher sind,³ wird die Entscheidung für und gegen eine dieser Gesellschaftsformen im Wesentlichen von den einkommen-, gewerbe- und ggf. erbschaftsteuerrechtlichen Folgen abhängig sein. Diese Entscheidung sollte in Zusammenarbeit mit dem steuerrechtlichen Berater getroffen werden, der aufgrund der steuerlichen Vergangenheitsdaten bzw. bei Neugründungen aufgrund von Erfahrungswerten und mit Hilfe der auf dem Markt vorhandenen Steuersoftware eine Prognoseberechnung der steuerlichen Belastung vornehmen kann.

III. Umstrukturierungsformen

A. Betriebseinbringung gegen Gewährung von Gesellschafterrechten

1. Ausgliederung (Partielle Gesamtrechtsnachfolge)

Ein Einzelunternehmer kann aus seinem Vermögen gegen Gewährung von Anteilsrechten an dem aufnehmenden Rechtsträger sein Einzelunternehmen auf eine bestehende GmbH (= Ausgliederung zur Aufnahme) oder auf eine im Rahmen der Ausgliederung neu gegründete GmbH (= Ausgliederung zur Neugründung) übertragen.⁴ Es handelt sich um einen Unterfall der Spaltung und um einen Fall der (partiellen)

¹ Richtigerweise müsste von Umstrukturierung gesprochen werden, da eine Umwandlung im Sinne des Umwandlungsgesetzes gerade nicht vorliegt. Der Begriff der Umwandlung (im weiteren Sinn) hat sich jedoch im alltäglichen Sprachgebrauch eingebürgert und soll daher im Rahmen dieses Beitrags synonym mit dem Begriff der Umstrukturierung verwendet werden.

² Bei Einzelunternehmen kann zumeist die Einnahme-Überschuss-Rechnung gewählt und vom Unternehmen selbst übernommen werden. Die doppelte Buchführung und die Abschlusskosten für die Bilanz stellen für viele Kleinbetriebe hohe Kosten dar. Ebenso sind die Beiträge zu IHK und Berufsge nossenschaften bei Personenhandels- und Kapitalgesellschaften zumeist höher.

³ Die steuerlichen Folgekosten dürften bei angemessener Abrechnung durch den Steuerberater gleich sein, wenn beachtet wird, dass die Bilanz der Komplementär-GmbH jährlich gleich ist. Dennoch fallen teilweise doppelte Kosten an, zum Beispiel doppelter IHK-Beitrag, wenn auch hier zumeist Ermäßigungen bei reiner Komplementär-Funktion gewährt werden.

⁴ Vgl. zu den nachstehenden Ausführungen die grundlegenden Anmerkungen in den einschlägigen Kommentierungen, insbesondere Mayer in Widmann/Mayer, Kommentar zum Umwandlungsrecht.

Gesamtrechtsnachfolge.⁵ Voraussetzung ist, dass der Einzelunternehmer eingetragener Kaufmann ist; ein nicht eingetragener Kaufmann kann nicht übertragener Rechtsträger sein.⁶ Da jeder Gewerbetreibender und auch der Land- und Forstwirtschaftler kraft Eintragung den Status eines eingetragenen Kaufmannes erlangen kann, bleibt nur Freiberuflern⁷ und rein vermögensverwaltenden Personen der Weg der Ausgliederung verschlossen, wobei diese Personengruppen durch Aufnahme einer wenn auch nur geringen gewerblichen Tätigkeit eine Gewerblichkeit „installieren“ können⁸.

Mit der GmbH-Reform stellte sich anfangs vor dem Hintergrund des Numerus clausus der Umwandlungsmöglichkeiten nach dem Umwandlungsrecht die Frage, ob eine Ausgliederung nur auf eine GmbH oder auch auf eine UG möglich ist. Das Umwandlungsgesetz benennt nur die GmbH und nicht auch die UG als beteiligten Rechtsträger. Die UG ist jedoch mittlerweile unstrittig – wie die systematische und historische⁹ Auslegung belegt – keine eigene Rechtsform, sondern eine Unterform der GmbH. Eine Ausgliederung auf eine UG scheitert aber aus anderen Gründen. Nach § 5a Absatz 2 Satz 2 GmbHG sind Sacheinlagen bei einer UG unzulässig. Die Ausgliederung stellt jedoch eine Form der Sacheinlage bzw. Sachgründung dar; insofern kann die UG nicht aufnehmender Rechtsträger sein. Es ist zweifelhaft, ob diese Konsequenz durch den Gesetzgeber bedacht wurde.

Bei der Wahl des auszugliedernden Vermögens ist der Kaufmann frei.¹⁰ Im Gegensatz zum Steuerrecht ist die Ausgliederung nicht auf (Teil-)Betriebe begrenzt; grundsätzlich könnten auch einzelne Vermögensgegenstände ausgegliedert werden.¹¹ Da mit der Ausgliederung zumeist steuerliche Ziele

verfolgt werden, wird bei der Ausgliederung zumeist der Übergang eines (Teil-) Betriebs vorliegen.

Verbindlichkeiten und Dauerschuldverhältnisse gehen kraft Gesetzes im Rahmen der Ausgliederung auf die GmbH über. Einer Genehmigung durch die Vertragspartner bedarf es nicht; § 415 BGB findet keine Anwendung. Etwas anderes gilt nur, wenn ein Zustimmungsvorbehalt vertraglich für den Fall der Gesamtrechtsnachfolge vereinbart wurde. Verbindlichkeiten müssen nicht zwingend mit ausgegliedert werden. Es bleibt dem Kaufmann überlassen, ob und welche Verbindlichkeiten auf die GmbH mit ausgegliedert werden.¹² Durch die Ausgliederung wird der übertragende Einzelunternehmer nicht sofort von seiner Haftung befreit; er haftet grundsätzlich fünf Jahre weiter als Gesamtschuldner.

Die Ausgliederung kommt zustande durch eine notariell zu beurkundende Ausgliederungserklärung bzw. einen Ausgliederungsvertrag¹³ sowie bei der Ausgliederung durch Aufnahme mit Zustimmungsbeschluss der Gesellschafterversammlung der aufnehmenden Gesellschaft. Die Ausgliederung wird wirksam mit Eintragung der Ausgliederung in das Handelsregister des ausgliedernden Einzelkaufmanns. Die Ausgliederungserklärung bzw. der Ausgliederungsvertrag gestaltet sich rechtlich einfach. Im Wesentlichen sind nur die Übertragung der betroffenen Vermögensteile als Gesamtheit gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen zu regeln, ggf. unter Angabe einer sonstigen Gegenleistung, ferner der Spaltungstichtag und, falls Arbeitnehmer vorhanden sind, die für diese damit verbundenen Rechtsfolgen.¹⁴

Ein Ausgliederungsbericht entfällt für den Kaufmann, bei der Ausgliederung durch Aufnahme durch Verzicht der Anteilseigner, ebenso eine Prüfung der Ausgliederung durch einen sachverständigen Prüfer. Unberührt bleibt die Werthaltigkeitsprüfung nach dem GmbHG. Da die Ausgliederung eine Sacheinlage darstellt, ist nachzuweisen, dass das eingebrachte Unternehmen mindestens den Wert der Gegenleistung erreicht. Sowohl bei der Ausgliederung zur Aufnahme als auch bei der Ausgliederung zur Neugründung ist nicht erforderlich, dass die übernommene Einlage allein durch den Unternehmenswert abgedeckt wird. Eine gemischte Einlagebringung durch Bareinlagen¹⁵ ist zulässig und zur Er-

⁵ Von der Gesamtrechtsnachfolge strikt zu unterscheiden sind höchstpersönliche Ämter des Einzelkaufmanns. Dies gilt insbesondere für das Amt des WEG-Verwalters, BayOLG, Beschl. v. 7.2.2002, 2Z BR 161/01, NJW-RR 2002, 73.

⁶ Maßgeblich ist jedoch nicht der Zeitpunkt des Abschlusses des Ausgliederungsvertrages, sondern der Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Ausgliederung, also der Eintragung im Handelsregister. Ein nicht eingetragener Kaufmann kann daher am Tag des Abschlusses des Ausgliederungsvertrages auch seine Eintragung als Einzelkaufmann im Handelsregister beantragen und diese Anmeldung mit der Anmeldung der Ausgliederung einreichen.

⁷ Ein nicht im Handelsregister eingetragener Rechtsanwalt kann nicht übertragender Rechtsträger einer Ausgliederung gem. § 152 UmwG sein, vgl. OLG Frankfurt a. M., Beschl. v. 23.9.1999, 20 W 353/99, OLG-Report Frankfurt 1999, 312.

⁸ So zutreffend Mayer in Widmann/Mayer, Kommentar zum Umwandlungsrecht, § 152, Rn 25. Problematisch sind nur Fälle, z.B. bei Rechtsanwälten, die kraft Gesetzes einer freiberuflichen und keiner gewerblichen Tätigkeit nachgehen. Dabei dürfte auch nichts ändern, dass steuerrechtlich teilweise gewerbliche Einkünfte angenommen werden. Richtigerweise dürfte der Gewerbebegriff des Handelsrechts nicht deckungsgleich sein mit dem des Steuerrechts. Dies schadet steuerrechtlich nicht, da die spätere Kapitalgesellschaft immer gewerbliche Einkünfte erzielt.

⁹ Die Problematik der allgemeinen Rechtsnatur der UG wurde in den parlamentarischen Beratungen gesehen. Der Bundestags-Rechtsausschuss hat daher die im Regierungsentwurf noch vorgesehene Bezeichnung der UG als „Rechtsformzusatz“ in „Bezeichnung“ geändert, um damit zum Ausdruck zu bringen, dass die Unternehmergesellschaft keine eigene Rechtsform darstellen soll, sondern nur eine Unterform der GmbH. Begründung der Beschlussempfehlung und des Berichts des Bundestags-Rechtsausschusses, BT-Drucksache 16/9737 vom 24.6.2008, zu Nummer 6 (§ 5a), S. 95.

¹⁰ Die Ausgliederungsmöglichkeit beschränkt sich auch nicht auf das bisherige Betriebsvermögen: Auch Teile des Privatvermögens können vor der Ausgliederung durch vorherige Zuordnung zum auszugliedernden Betrieb und/oder Aufnahme in den Ausgliederungsvertrag zum Bestandteil der Ausgliederung gemacht werden.

¹¹ Mayer in Widmann/Mayer, Kommentar zum Umwandlungsrecht, § 152, Rn 58 ff. und 93. Zu beachten ist, dass steuerlich durchaus auch in einem einzelnen Wirtschaftsgut ein Teilbetrieb gesehen werden kann, was insbesondere für vermietete Grundbesitzobjekte gilt.

¹² Hiervon strikt zu trennen ist die gesamtschuldnerische Haftung des aufnehmenden Rechtsträgers nach § 133 UmwG im Außenverhältnis. Danach haften die an der Spaltung beteiligten Rechtsträger für alle Verbindlichkeiten des übertragenden Rechtsträgers, bei der Ausgliederung vom Einzelkaufmann daher jedenfalls vom Gesetzeswortlaut für alle Verbindlichkeiten des Einzelunternehmers, gleich ob betrieblich oder privat veranlasst, auch wenn diese Verbindlichkeiten beim Einzelunternehmer verbleiben. Dies wird im Schrifttum mit Recht kritisiert, vgl. Vossius in Widmann/Mayer, Kommentar zum Umwandlungsrecht, § 133 Rn 7 m.w.N. (Stand: 1/2006). Die Verjährungsfrist beträgt 5 Jahre. Im Falle der späteren Weiterveräußerung der GmbH ist dies ein erhebliches Haftungsrisiko, das in der Praxis meist übersehen wird.

¹³ Beim Ausgliederungsvertrag ist zu beachten, dass, wenn wie üblich, der bisherige Einzelunternehmer auch der Geschäftsführer der aufnehmenden GmbH ist, Befreiung vom Selbstkontrahierungsverbot (§ 181 BGB) gewährt wird. Dies sollte aber bei jeder Ein-Mann-GmbH mit Gesellschafter-Geschäftsführer sowieso selbstverständlich sein.

¹⁴ Beim typischen Einzelunternehmen wird, wenn überhaupt Arbeitnehmer beschäftigt werden, selten ein Betriebsrat bestehen, so dass in der Praxis meist nie mit einem vorherigen Entwurf des Ausgliederungsvertrages gearbeitet werden muss. Andernfalls bedarf es der Zuleitung eines Entwurfs an den Betriebsrat einen Monat vorab, §§ 5 Absatz 3, 126 Absatz 3 UmwG.

¹⁵ Zulässig wäre auch eine weitere Sacheinlage. Jedoch dürfte dies nicht praxisrelevant sein, da der Kaufmann dies bereits durch Zuordnung zum ausgegliederten Bereich erreichen kann.

leichterung und Beschleunigung der registergerichtlichen Prüfung häufig angebracht. § 54 Absatz 4 UmwG findet gemäß § 125 Satz 1 UmwG keine Anwendung; daher ist die Höhe von baren Zuzahlungen nicht begrenzt.

2. Einzelrechtsnachfolge

Eine weitere Möglichkeit, einen Betrieb in eine GmbH – wegen des Verbots der Sacheinlage nicht jedoch in eine UG – einzubringen, ist die Übertragung des Einzelunternehmens im Wege der Einzelrechtsnachfolge gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen. Eine solche Einbringung kann bei Gründung der GmbH erfolgen (Sachgründung, ggf. im Wege der gemischten Bar- und Sachgründung) oder später durch eine Kapitalerhöhung gegen Sacheinlage („Stufengründung“). Die Einbringung erfolgt durch Einzelübertragung aller Vermögensgegenstände. Für den Eintritt in Dauerschuldverhältnisse bzw. die Übernahme von Verbindlichkeiten auch im Außenverhältnis bedarf es – im Gegensatz zur Ausgliederung – der Zustimmung der Vertragspartner, da gerade kein Fall der partiellen Gesamtrechtsnachfolge vorliegt. Sollte einer Vertragsübernahme nicht zugestimmt werden, verbleibt die Möglichkeit, dass die GmbH den Einzelunternehmer im Innenverhältnis von den bestehenden Verpflichtungen freistellt. Die Einzelrechtsübertragung ist grundsätzlich formfrei möglich. Sollte ein Übertragungsgegenstand der notariellen Beurkundung bedürfen, ist jedoch der gesamte Betriebseingangsgegenstand beurkundungspflichtig.

3. Praxisprobleme

(1) Werthaltigkeitsnachweis

Sowohl bei der Ausgliederung als auch bei der Einzelrechtsübertragung gegen Gewährung von Gesellschafterrechten stellt sich in der Praxis das Problem, die Werthaltigkeit des eingebrachten Betriebs nachzuweisen und führt unweigerlich zu Verzögerungen bei der Gründung. In der Regel erfolgt daher eine Bargründung der GmbH und erst im Anschluss eine Einbringung im Wege der Sachkapitalerhöhung bzw. im Wege der Ausgliederung zur Aufnahme. Als Gegenleistung werden meist Gesellschaftsanteile nur in Höhe der Mindestwerte, nunmehr ein EUR, also weit unter den Verkehrswerten des eingebrachten Unternehmens, ausgeben. Wird der Weg über eine Ausgliederung durch Neugründung gewählt oder der Weg der Einbringung im Wege der Sachgründung, bietet sich an, das Mindeststammkapital von € 25.000 im Wege der „gemischten Sacheinlage“ („Mischeinlage“) zu erbringen. Dieser Weg verbleibt bei der UG wegen des Verbots der Sacheinlage verschlossen.

Sachgründungen sind generell wegen der registergerichtlichen Prüfung¹⁶ langwierig und wegen der zum Zwecke der Werthaltigkeitsprüfungen beizubringenden Gutachten ko-

stenintensiv. Die Praxis schreckt daher jedenfalls vor Sachgründungen zum vollen Wert der Sacheinlage zurück.¹⁷ Insbesondere Unternehmenseinbringungen zu höheren Werten sind unpraktikabel, es sei denn, es sind Vermögensgegenstände von wesentlichem Wert vorhanden. Die Einbringung von Sachgesamtheiten mit geringem Wert der einzelnen Bestandteile zum vollen Gesamtwert bzw. zum Wert von € 25.000,- erweist sich in der Praxis meist als undurchführbar, da eine Bewertung kaum möglich ist bzw. die Kosten der Begutachtung zu hoch sind.

Der Umfang der Prüfungscompetenz des Registergerichts und die zu führenden Nachweise sind im Gesetz nur rudimentär geregelt und von der Rechtsprechung wenig konkretisiert. § 5 Absatz 4 GmbHG bestimmt, dass bei einer Neugründung die Gesellschafter in einem Sachgründungsbericht¹⁸ die für die Angemessenheit der Leistungen für Sacheinlagen wesentlichen Umstände darzulegen und beim Übergang eines Unternehmens auf die Gesellschaft die Jahresergebnisse der beiden letzten Geschäftsjahre anzugeben haben. Bei der Ausgliederung zur Neugründung sind zudem nach § 58 Absatz 1 UmwG der Geschäftsverlauf und die Lage des übertragenden Rechtsträgers, also des Einzelkaufmanns, darzulegen. Bei der Ausgliederung zur Aufnahme und der Sachkapitalerhöhung entfällt nach wohl herrschender Ansicht die Erstellung eines „Sachkapitalerhebungsberichts“. In der Praxis verkommt der Sachgründungsbericht aber zur Förmelerei, verweist meist nur auf die letzten Bilanzen und stellt keine wesentliche Hürde da. Wesentliches Element der Registerprüfung ist vielmehr der Nachweis der Werthaltigkeit. Denn nach § 8 Absatz 1 Nr. 5 GmbHG sind Unterlagen einzureichen, dass der Wert der Sacheinlagen den Betrag der dafür übernommenen Stammeinlagen erreicht. In der Regel ist hierzu bei der Einbringung von einzelnen Vermögensgegenständen ein Gutachten eines amtlich bestellten Sachverständigen vorzulegen bzw. bei Bilanzen die Werthaltigkeitsbescheinigung eines Steuerberaters oder Wirtschaftsprüfers.¹⁹ Die Anforderungen sind von Gericht zu Gericht und von Referat zu Referat unterschiedlich. Im Vorfeld einer Sacheinlage kann daher nie mit Sicherheit vorhergesagt werden, welche Probleme sich beim Vollzug stellen.²⁰

Fraglich ist, welche Änderungen sich durch die GmbH-Reform ergeben. Nach bisherigem Recht hatte das Registergericht die Eintragung abzulehnen, wenn Sacheinlagen überbewertet worden sind. Nunmehr darf dies nur erfolgen, wenn Sacheinlagen „nicht unwesentlich“ überbewertet worden sind. Wesentliche Änderungen zur bisherigen Praxis dürften sich nicht ergeben.²¹ Auch nach neuem Recht muss der Wert der Sacheinlage durch Werthaltigkeitsnachweise nachge-

¹⁶ Hintergrund ist, dass das Haftungsprivileg des § 839 Absatz 2 BGB in Registersachen nicht gilt und Registerrichter daher Angst vor Amtshaftungsansprüchen haben, die den Staat und möglicherweise sie selbst treffen. Die registergerichtliche Prüfung ist daher meist genau und verlangt Gutachten öffentlich-bestellter Sachverständiger. In der Praxis schließen Registerrichter teilweise auf eigene Kosten Haftpflichtversicherungen ab, die ein etwaiges Regressrisiko abdecken sollen. Auch wenn eine eigene Inanspruchnahme des Richters eher unwahrscheinlich ist, ist die indirekte Folge „Karriereende“ bei einem etwaigen hohen Amtshaftungsanspruch vorprogrammiert.

¹⁷ Instrukktiv aktuell das AG Freiburg, zitiert im Rahmen des aufhebenden Beschlusses des LG Freiburg vom 20.02.2009, 12 T 1/09, juris.

¹⁸ BayObLG, Beschl. v. 10.12.1998, 3Z BR 237/98, MittBayNot 1999, 304. Auf das Fehlen des Sachgründungsberichtes darf die Ablehnung der Eintragung jedoch nur gestützt werden, wenn es in verfahrensmäßig zutreffender Art und Weise beanstandet wurde.

¹⁹ Diese Frage ist ebenfalls ungeklärt. Jedenfalls kann wohl bei nicht prüfungspflichtigen Gesellschaften nicht stets das Testat eines Wirtschaftsprüfers verlangt werden. Ebenso Klases, BB 2008, 2694, 2696.

²⁰ Klases, BB 2008, 2694, 2697, schlägt sogar ein „forum shopping“ vor. Sollten im Rahmen einer Voranfrage seitens des Registergerichts zu hohe Anforderungen an Nachweise gestellt werden, sollte eine Sitzverlegung in einen Gerichtsbezirk erfolgen, in welchem die Anforderungen geringer sind.

²¹ Zweifelhaft die Ansicht von Glozbach, jurisPR-HaGesR 6/2009 Anm. 5, der davon ausgeht, dass nunmehr eine „bloße Evidenzkontrolle“ ausreiche und es sich nur noch um eine „reine Plausibilitätsprüfung“ handle.

wiesen werden. Diese Nachweise belegen entweder die Werthaltigkeit oder nicht. Kein vernünftiger Berater wird ein Gutachten einreichen, welches einen Wert unter dem Betrag der übernommenen Stammeinlage aufweist. Auf die Frage, ob Sacheinlagen überbewertet oder nicht unwesentlich überbewertet sind, dürfte es in der Regel nicht ankommen.²²

Die Praxis versucht die Werthaltigkeitsprüfung dadurch zu umgehen, dass nur Geschäftsanteile in geringer Höhe ausgegeben werden. Dennoch sind selbst Einbringungen gegen eine Stammeinlage von nur einem Euro nicht unproblematisch. Denn zu den ungelösten Problemen des Sachgründungs- und Kapitalerhöhungsrechts gehört es, ob das Registergericht prüfen muss, ob nicht ein negativer Unternehmenswert eingebracht wird. Diese Frage wird man zunächst als selbstverständlich bejahen. Diese scheinbar einfache Antwort ist jedoch zweifelhaft, wenn man bedenkt, dass die Übernahme eines Unternehmens, zum Beispiel im Rahmen der verdeckten Einlage, und allgemein der Unterwertkauf eines Vermögensgegenstandes durch die Gesellschaft keiner registergerichtlichen Kontrolle unterliegt. Aufgabe der registergerichtlichen Kontrolle im Rahmen der Sachgründung bzw. Kapitalerhöhung gegen Sacheinlage kann daher lediglich sein, dass der Sacheinlage der Wert von einem Euro gegenübersteht. Aber selbst wenn dies nicht der Fall ist, kann man bei einem Euro nicht von einer nicht unwesentlichen Überbewertung sprechen. Bei Gegenleistungen in geringer Höhe dürfte daher jedenfalls nach neuem Recht ein Werthaltigkeitsnachweis nach richtiger Ansicht durch das Registergericht nicht mehr verlangt werden. Solange sich diese Ansicht sich in der Praxis nicht durchsetzt, verbleibt nur die Möglichkeit, den Werthaltigkeitsnachweis dadurch zu erleichtern, dass nur die Aktiva des Betriebs übergehen, nicht jedoch (sämtliche) Passiva. Ist dies nicht möglich bzw. muss ein höheres Kapital nachgewiesen werden, zumeist um das Mindestkapital der GmbH zu erreichen, stellt sich die schwierige Folgefrage, wie der Unternehmenswert zu berechnen ist. Hierbei können Substanzwertverfahren (Sachwertverfahren)²³, Ertragswertverfahren²⁴ (Discounted Cash Flow (DCF)-Verfahren) sowie kombinierte Verfahren unterschieden werden. Die betriebswirtschaftliche Lehre und Praxis geht eindeutig in Richtung Ertragswertverfahren, zinst also die voraussichtlichen künftigen Erträge ab.²⁵ Trotz der Bedeu-

tung der Frage nach der richtigen Bewertungsmethode stellt sie sich in der registergerichtlichen Praxis eher selten. Das Registergericht vertraut in der Regel auf die vom Gutachter verwendete Methode. Zudem erstaunt, dass die Gerichte die in den Bilanzen angegebenen Vermögenswerte als vorhanden und werthaltig unterstellen, obwohl der die Bilanz in der Regel testierende Steuerberater gerade keine Werthaltigkeitsprüfung vornimmt und dies in seinem Testat meist auch explizit ausschließt.²⁶ Hingegen wird bei Einbringung von einzelnen Vermögensgegenständen meist ein Wertgutachten verlangt. Dies belegt die im Schrifttum mit Recht als fragwürdig bezeichnete registerrechtliche Prüfung der Kapitalaufbringung. Jedenfalls diskussionswürdig ist daher die im Schrifttum vertretene Ansicht, künftig auf eine explizite Prüfung durch das Registergericht zu verzichten und lediglich die Pflicht zur Einreichung von Sachgründungsbericht nebst Unterlagen zu fordern.²⁷ Die strafrechtliche Bewehrung falscher Angaben in Verbindung mit der Haftung des Geschäftsführers sowie der Differenzhaftung des einlegenden Gesellschafters erscheint ausreichend, um ein vernünftiges Verhältnis zwischen Richtigkeitsgewähr und Aufwand zu erzielen („nachgelagerte Geschäftsführer- und Gesellschafterhaftung“).²⁸ Hierbei ist auch zu berücksichtigen, dass das Handelsregister bei Bareinlagen nur bei „erheblichen Zweifeln“ einen Nachweis der Einzahlung verlangen kann.

Ungeklärt ist zudem, welches der maßgeblicher Zeitpunkt für die Werthaltigkeit einer Sacheinlage ist: der Zeitpunkt der Anmeldung oder der Zeitpunkt der Eintragung?²⁹ Das GmbHG enthält keine Regelung darüber, welcher Bewertungsstichtag für die eingebrachten Sacheinlagen maßgebend ist.³⁰ Zudem sind in der Praxis die eingereichten Gutachten meist nicht mehr ganz aktuell.³¹ Um diese Problematik erst gar nicht aufkommen zu lassen, sollte auch aus diesem Grund nie der Wert des gutachterlich festgestellten Wertes voll ausgereizt werden.

Wird ein Unternehmen unter Wert eingebracht, ist im Gesellschaftsvertrag und im Einbringungsvertrag zu regeln, ob und falls ja, wie die Gesellschaft den Mehrwert der Sacheinlage

²² Daher erscheint es zweifelhaft, ob durch die Reform eine „Vereinfachung der Prüfung des Registergerichts“ eintritt. So aber der Regierungsentwurf vom 23.5.2007, BR-Drucks. 354/07 vom 25.5.2007, S. 92.

²³ Hierbei ist wiederum zu fragen, ob die Bewertung zu Liquidationspreisen oder Wiederbeschaffungspreisen erfolgt.

²⁴ DCF-Verfahren werden anerkannt vom LG Freiburg, Beschluss vom 20.02.2009, 12 T 1/09, juris, a.A. noch die aufgehobene Vorinstanz.

²⁵ Vgl. ausführlich die Verlautbarung des Instituts der Wirtschaftsprüfer, IDW Standard 1: Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen. Auch wenn die betriebswirtschaftliche Forschung es ungern zugibt und dies öffentlich stets bestreitet, weiß jeder in diesem Bereich Tätige, dass aufgrund der Ungewissheit zukünftiger Erträge diese Verfahren oft mehr Wahrsagerei sind als eine exakte Wissenschaft. Die derzeitige Finanzkrise ist ein mahndendes Beispiel. Insbesondere bei der Einbringung von Einzelunternehmen dürfen Ertragswertverfahren nur mit äußerster Vorsicht angewendet werden. Jedenfalls beim typischen Einzelunternehmen steht die eigene Arbeitskraft/Person des Unternehmers so sehr im Vordergrund, dass ein Einzelunternehmen ohne den Kaufmann häufig nur den Wert der Liquidationswerte aufweist. Die gegenteilige Ansicht in Rechtsprechung und Schrifttum, beim Anlagevermögen den Wiederbeschaffungswert anzusetzen, z.B. OLG Düsseldorf v. 28.3.1991, 6 U 234/90, GmbHR 1992, 112, 113, OLG München v. 3.12.1993, 23 U 4300/89, GmbHR 1994, 712, Siena, GmbHR 1994, 387, 388, erscheint daher jedenfalls bei der Einbringung eines Einzelunternehmens zweifelhaft.

²⁶ Mayer in Widmann/Mayer, Kommentar zum Umwandlungsrecht, Anhang 5, Rn 110 (Stand: 12/2004), empfiehlt, dass der Steuerberater bescheinigen sollte, dass Vermögensgegenstände nicht unterbewertet sind. Dies wird er in der Regel aber nicht können.

²⁷ Vgl. Noack, DB 2007, 1395, 1397.

²⁸ In diese Richtung der Gesetzentwurf der Bundesregierung zum MoMiG vom 25.7.2007 - BT-Drucksache 16/4160 S. 36.

²⁹ Vgl. Mayer in Widmann/Mayer, Kommentar zum Umwandlungsrecht, Anhang 5, Rn 49 ff. (Stand: 12/2004).

³⁰ Hinsichtlich der Differenzhaftung des Sacheinlegers stellt das Gesetz gem. § 9 Abs. 1 GmbHG auf den Zeitpunkt der Anmeldung der Gesellschaft zur Eintragung in das Handelsregister ab. Aus dieser gesetzlichen Wertung wird deutlich, dass nachträgliche Wertveränderungen bis zur Eintragung im Grundsatz nicht mehr zu Lasten des Einbringenden gehen sollen. Als maßgeblicher Zeitpunkt der Bewertung wird deshalb teilweise der Tag der Anmeldung der Gesellschaft zum Handelsregister angenommen.

³¹ Aufgrund der steuerlichen Rückbeziehungsmöglichkeit von acht Monaten, welche in der Praxis meist voll ausgeschöpft wird, sind die maßgeblichen Bilanzen meist entsprechend veraltet und aktuelle Werthaltigkeitsbescheinigungen auf den Tag der Anmeldung liegen nicht vor. Die Praxis versucht sich mit einer Bestätigung des einbringenden Einzelunternehmers zu behelfen, dass seitdem keine wesentlichen Wertveränderungen nach unten zu verzeichnen sind. Letzteres ist natürlich nur eine Hilfskonstruktion, da diese Feststellung im Ergebnis keinen echten Wertnachweis darstellt. Ergänzend wird zudem meist vorgeschlagen, dass der Einzelunternehmer sich verpflichtet, eine sich etwa ergebende Unterdeckung der Sacheinlage durch eine Geldleistung auszugleichen. Dies entspricht aber bereits der gesetzlichen Regelung und hat daher nur deklaratorische Bedeutung.

vergütet: in Betracht kommt eine Vergütung in Vermögenswerten, insbesondere in Geld, welches in der Praxis wegen der fehlenden Liquidität meist darlehensweise gestundet wird, oder eine Zuführung zu der Kapitalrücklage (§ 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB).³² Wichtig sind dabei die Unterschiede in Bezug auf die registergerichtliche Prüfung: Diese bezieht sich auf Erbringung der Stammeinlage einschließlich der zusätzlichen Vergütung. Nicht zu prüfen ist hingegen die Einbringung des Mehrwerts in die Kapitalrücklage.³³ Wird als weitere Gegenleistung aber eine Barabfindung vereinbart, auch wenn diese darlehensweise der Gesellschaft überlassen wird, ist diese Gegenleistung Teil der registergerichtlichen Prüfung.³⁴

(2) Bestimmtheitsgrundsatz

Besonderer Beachtung gebührt bei der Ausgliederung und bei der Einzelrechtsübertragung der Bestimmtheitsgrundsatz.³⁵ Der Bundesgerichtshof vertritt wohl bei dieser Frage einen großzügigen Standpunkt.³⁶ Nach seiner Rechtsprechung dürfen die Anforderungen an die Kennzeichnung einzelner Gegenstände nicht überspannt werden und Ausgliederungsverträge seien nach §§ 133, 157 BGB auszulegen. Es genüge, wenn der Gegenstand bei betriebswirtschaftlicher Betrachtung dem Geschäftsbetrieb eines bestimmten Unternehmensteils zuzurechnen sei. Insbesondere seien sogenannte All-Klauseln zulässig, mit denen sämtliche zu einem bestimmten Bereich gehörenden Gegenstände erfasst würden.³⁷ Dennoch sollte zu einer Auslegung erst gar nicht kommen. In der Praxis ist dies nicht immer leicht zu realisieren, da die Unterlagen durch die Beteiligten nicht immer mit der angemessenen Sorgfalt erstellt werden.³⁸ Oftmals bleibt in der Praxis kein anderer Weg, als nur auf die Schlussbilanz zu verweisen; nach Möglichkeit sollte ein ausführliches Inventarverzeichnis sowie ein Verzeichnis über die übergehenden Verbindlichkeiten, Dauerschuldverhältnisse sowie nicht bilanzierungsfähige Gegenstände mit beigefügt werden. Das

Beifügen einer Bilanz nebst Anlagen ist für die Praxis der selten anzutreffende Idealfall. Häufiger sind die Fälle, dass bei Beurkundung der Ausgliederung bzw. bei Abschluss des Einbringungsvertrages eine endgültige Abschlussbilanz, insbesondere eine durch den Steuerberater geprüfte oder gar eine durch einen Wirtschaftsprüfer testierte Bilanz noch nicht vorliegt. Ein solches Vorgehen ist zulässig, da von Gesetzes wegen bei der Beurkundung der Ausgliederung bzw. bei Abschluss des Einbringungsvertrages eine testierte Bilanz nicht vorliegen muss. In der Regel sollte zumindest die Beifügung einer vorläufigen Bilanz möglich sein, die später durch die endgültige Bilanz ersetzt wird. Insoweit wird vorgeschlagen, dem mit der Bilanzerstellung beauftragten Steuerberater bzw. Wirtschaftsprüfer nach § 315 BGB ein Bestimmungsrecht dahingehend einzuräumen, dass er befugt ist, die von der Einbringungsbilanz erfassten Aktiva und Passiva zu konkretisieren und die bisher für das eingebrachte Unternehmen angewandten Bewertungsgrundsätze fortzuschreiben. Die Konkretisierung erfolgt bei der Ausgliederung spätestens mit Einreichung der endgültigen Bilanz beim Handelsregister. Letztere Wege sollten nur in Notfällen beschränkt werden, treten meist Ende August eines jeden Jahres aber gehäuft auf vor dem Hintergrund, dass das Steuerrecht³⁹ auf Antrag eine achtmonatige Rückwirkung gestattet. Danach darf steuerlich die Einbringung der Sacheinlage auf Antrag auf einen Tag zurückbezogen werden, der höchstens acht Monate vor dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages und des Übergangs des eingebrachten Betriebsvermögens liegt. Im Regelfall wird deshalb die Einbringung auf den letzten Bilanzstichtag des eingebrachten Unternehmens bezogen und dessen letzte Bilanz als Einbringungsbilanz verwendet.

B. Veräußerungsmodell (entgeltliche Übertragung)

In der Praxis erfolgt häufig eine „Einbringung“ der wesentlichen Vermögensgegenstände des bisherigen Einzelunternehmens durch deren Verkauf vom Einzelunternehmer an die neu gegründete GmbH zu Verkehrswerten. Dies wurde in der Vergangenheit von nicht beratenden⁴⁰ Gründern und leider teilweise auch von der steuerlichen Praxis⁴¹ bekanntermaßen zu Unrecht als unproblematisch angesehen; zu Unrecht wurde dieses Modell aber als völlig unzulässig betrachtet und hierin stets eine verdeckte Sacheinlage gesehen. Nach richtigem Verständnis des Instituts der verdeckten Sacheinlage liegt eine verdeckte Sacheinlage nicht vor, wenn das Stammkapital nicht angegriffen wird und der Kaufpreis nicht aus der Stammeinlage gezahlt wird.⁴² Da die genauen Vor-

³² Nach herrschender Ansicht ist nicht erforderlich, dass die Vergütung betragsmäßig beziffert oder jedenfalls mit einem Schätzbetrag angegeben wird, sondern es genügt den Informations- und Kontrollinteressen der Gesellschaftsgläubiger und des Registergerichts, wenn er objektiv bestimmbar festgesetzt wird.

³³ Ebenso aktuell LG Freiburg, Beschluss vom 20.02.2009, 12 T 1/09, juris, a.A. noch die aufgehobene Vorinstanz.

³⁴ Mayer in Widmann/Mayer, Kommentar zum Umwandlungsrecht, § 152, Rn 102 und § 135, Rn 38.

³⁵ Der Bestimmtheitsgrundsatz ist bei der Ausgliederung auch spezialgesetzlich in § 126 Absatz 2 UmwG für einen Fall geregelt. Diese Norm schreibt vor, soweit für die Übertragung von Gegenständen im Falle der Einzelrechtsnachfolge in den allgemeinen Vorschriften eine besondere Art der Bezeichnung bestimmt ist, auch für die Bezeichnung des Aktiv- und Passivvermögens bei der Ausgliederung diese Vorschriften gelten. Insbesondere findet § 28 GBO Anwendung, nach dem Grundstücke übereinstimmend mit dem Grundbuch oder durch Hinweis auf das Grundbuchblatt zu bezeichnen sind. Mahnendes Beispiel ist die Entscheidung des BGH vom 25.1.2008, V ZR 79/07, www.bundesgerichtshof.de. Grundsätzlich dürften zwischen der Konkretisierung bei der Gesamtrechtsnachfolge und der Sonderrechtsnachfolge im Zuge der Einzelübertragung von Wirtschaftsgütern keine Unterschiede bestehen.

³⁶ BGH, Urteil vom 8. Oktober 2003, XII ZR 50/02, S. 9, www.bundesgerichtshof.de.

³⁷ Bei dieser Frage ist korrekterweise zu unterscheiden zwischen dem schuldrechtlichen Rechtsgeschäft und dem dinglichen Vollzug, der auch später noch vollzogen werden kann. Die Praxis trennt jedoch selten zwischen beidem.

³⁸ Es schadet nicht, im Ausgliederungsvertrag die Beteiligten im Rahmen der Belehrungen darauf hinzuweisen, dass diese Präzisierung eine ihm eigenen Interesse der Beteiligten bestehende Obliegenheit ist.

³⁹ Zu beachten ist, dass die Rückwirkung nur steuerrechtlich gilt. Handelsrechtlich muss ein Stichtag in zeitlicher Nähe zur Anmeldung gewählt werden.

⁴⁰ Die Praxis zeigt, dass die Mitwirkung des Notars die häufigsten Fälle von verdeckten Sacheinlagen verhindert. Dennoch finden sich immer wieder Fälle von verdeckten Sacheinlagen, bei denen man Vorsatz unterstellen muss. Die Praxis zeigt, dass in diesem Bereich häufig Beratungsresistenz bei den Mandanten, leider aber auch bei Steuerberatern besteht.

⁴¹ In der rechtlichen Praxis wird dies teilweise auch als „Steuerberatermodell“ bezeichnet.

⁴² Als vertretbare Lösung erschien der Erwerb aus Mitteln aus einem Gesellschafterdarlehen, wobei es sich nach Möglichkeit um ein absolut nachrangiges Gesellschafterdarlehen handeln sollte, das hinter sämtliche Forderungen Dritter zurücktritt und nicht zu Lasten des Stammkapitals ausbezahlt werden darf. In diesem Fall kann eine Verletzung des Normzwecks nicht vorliegen.

aussetzungen der verdeckten Sacheinlage bis heute nicht abschließend geklärt sind, konnte kein vernünftiger Berater das Veräußerungsmodell ernsthaft anraten, insbesondere vor den schwerwiegenden Rechtsfolgen der verdeckten Sacheinlage nach der Rechtsprechung des BGH. Der BGH hatte sowohl eine Unwirksamkeit des schuldrechtlichen als auch des dinglichen Rechtsgeschäfts angenommen, was dazu führte, dass bei Insolvenz der Gesellschaft der Gesellschafter die übernommene Einlage im wirtschaftlichen Ergebnis meist zweimal erbringen musste. Der Gesetzgeber hat mit der GmbH-Reform nunmehr die Kritik der Praxis und Wissenschaft an der derzeitigen Rechtsprechung aufgegriffen und nimmt mit der Reform einen radikalen Kurswechsel vor.⁴³ Nunmehr sind verdeckte Einlagen nicht unwirksam, sondern werden wertmäßig auf die bestehende Bareinlageverpflichtung angerechnet. Dies könnte künftig ermöglichen, unproblematisch mit dem Veräußerungsmodell zu arbeiten, so dass man quasi fast von einer Legalisierung dieses „Praxismodells“ sprechen könnte. Hiergegen spricht aber, dass die Geschäftsführung bei Anmeldung der Bargründung versichern muss, dass die Bareinlage auf die Geschäftsanteile bewirkt wurde und dass der Gegenstand der Leistungen sich endgültig in der freien Verfügung der Geschäftsführer befindet. Falsche Angaben hierbei sind nach § 82 Absatz 1 Nr. 1 GmbHG strafbewehrt. Fraglich ist, ob diese Angabe falsch ist, wenn zum Zeitpunkt der Abgabe bereits eine Rückzahlung der Bareinlage vereinbart war.⁴⁴ Die bisherigen Stellungnahmen im Schrifttum scheinen davon auszugehen, dass eine solche Versicherung falsch und damit strafbewehrt wäre.⁴⁵ Jedoch dürfte es schwer sein, nachzuweisen, dass die Rückzahlung der Bareinlage bereits bei Gründung vorlag. Die Praxis wird sich damit behelfen, von einer Absichtsänderung auszugehen, welche erst nach erfolgter Anmeldung erfolgte. Und die chronisch überlasteten Staatsanwaltschaften dürften bei einer solchen Beweislage kaum bereit sein, hier Anklage zu erheben. Auch ist nach der Begründung des Rechtsausschusses zweifelhaft, ob eine solche Strafbarkeit wirklich gewollt war. In der Begründung wird ausgeführt: „Auf diese Weise wird klargestellt, dass (...) der Geschäftsführer in der Anmeldung nach § 8 nicht versichern kann und darf, die Geldanlage sei zumindest durch Anrechnung erloschen und damit erfüllt. Sicherlich ist die Versicherung unwahr und damit strafbar, wenn bereits zum Zeitpunkt der Anmeldung die Bareinlage zurückbezahlt wurde.“⁴⁶

C. Einbringung ohne Gegenleistung (unentgeltliche Übertragung / Verdeckte Einlage)

Während für den steuerlichen Berater die verdeckte Einlage, bei der für eine Einlage keine oder keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht, ein selbstverständliches Ge-

staltungsmittel darstellt, ist sie für den zivilrechtlichen Praktiker meist unbekannt. Ein zivilrechtliches Äquivalent fehlt im Prinzip, weshalb die verdeckte Einlage häufig mit einer unentgeltlichen Zuwendung und damit mit einer Schenkung gleichgestellt wird. In ständiger Rechtsprechung geht der Bundesfinanzhof jedoch mit Recht davon aus, dass es sich bei einer Zuwendung, die in rechtlichem Zusammenhang mit einem Gemeinschaftszweck steht, um einen gesellschaftsrechtlichen Vorgang und nicht um eine freigiebige Zuwendung im Sinne des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG handelt.⁴⁷ Nach den Körperschaftsteuerrichtlinien liegt eine verdeckte Einlage vor, „wenn ein Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person der Kapitalgesellschaft außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Einlagen einen einlagefähigen Vermögensvorteil zuwendet und diese Zuwendung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist.“⁴⁸ Nicht maßgebend ist, ob der Vermögensübertragung auf die Kapitalgesellschaft eine entsprechende Erhöhung des Werts des Gesellschaftsanteils des übertragenden Gesellschafters gegenübersteht.⁴⁹ Eine verdeckte Einlage liegt bei der hier behandelten Fallkonstellation der Einbringung eines Einzelunternehmens in eine Einmann-GmbH, deren Alleingesellschafter der bisherige Einzelunternehmer ist, stets vor. Denn hier stellt sich die wirtschaftliche Lage für den Einzelunternehmer und Alleingesellschafter vor und nach der Einbringung des Einzelunternehmens in die GmbH gleich dar.

Das Handelsrecht dagegen kennt den Begriff der verdeckten Einlage nicht. § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB sieht jedoch vor, dass allgemein „der Betrag von anderen Zuzahlungen, die Gesellschafter in das Eigenkapital leisten“ als Kapitalrücklage auszuweisen sind. Damit geht das Gesetz als selbstverständlich davon aus, dass Gesellschafter auch ohne formelle Gewährung von Gesellschaftsanteilen (sog. offene Einlage) Zuwendungen an die Gesellschaft tätigen können. Der Einbringungsgegenstand ist von der aufnehmenden Gesellschaft zu aktivieren. Die Kapitalrücklage unterliegt ebenfalls der Rückzahlungssperre des § 30 Abs. 1 GmbHG.

D. Verpachtungsmodell

Nach wie vor das klassische Modell ist die Verpachtungslösung. Der Einzelunternehmer betreibt sein Einzelunternehmen fort und verpachtet die notwendigen Betriebsgrundlagen an die neu gegründete GmbH. Da es sich bei den verpachteten Betriebsgrundlagen meist um abnutzbare Wirtschaftsgüter handelt, endet dieses Verpachtungsmodell nach einigen Jahren und es existiert sodann nur noch die GmbH. Ist Grundbesitz vorhanden, bietet sich das Verpachtungsmodell an, um Grundbesitz aus der Haftungsmasse der Betriebsgesellschaft herauszuhalten. Auch bei diesem Modell mussten jedenfalls in der Vergangenheit die Gefahren einer verdeckten Einlage beachtet werden. Auch diese Problematik entfällt nunmehr. Wurde dem Insolvenzschuldner von einem Gesellschafter ein Gegenstand zum Gebrauch

⁴³ Vgl. hierzu Regierungsentwurf vom 23.5.2007, BR-Drucksache 354/07 vom 25.5.2007, S. 90 ff.

⁴⁴ Unstrittig dürfte der Fall sein, wenn zu diesem Zeitpunkt bereits die Bareinlage wieder zurückbezahlt wurde.

⁴⁵ Vgl. Veil/Werner, GmbHR 2009, 729, 730; Ulmer, ZIP 2009, 293 (300 f.); Maier-Reimer/Wenzel, ZIP 2008, 1449 (1454); Bormann/Ulrichs in Römermann/Wachter (Hrsg.), GmbH-Beratung nach dem MoMiG, Sonderheft der GmbHR 2008, S. 37 (40); Wälzholz, GmbHR 2008, 845 einerseits und Wälzholz, MittBayNot 2008, 431. Zur Haftung des beurkundenden Notars und der Berater vgl. Pentz in Rowedder/Schmidt-Leithoff, GmbHG, 4. Aufl. 2002, § 19 Rz. 135.

⁴⁶ Vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des BT-Rechtsausschusses, BT-Drucks. 16/9737 vom 24.6.2008, S. 97.

⁴⁷ Zuletzt BFH, Urteil vom 17.10.2007, II R 63/05, MittBayNot 2007, 327. Grundlegend BFHE 128, 266 = BStBl II 1979, S. 631 unter 1. a; BFHE 168, 380 = BStBl II 1992, S. 921 unter II. 2.; vgl. auch BFH/NV 2006, 63 = MittBayNot 2006, 455 unter II. 1. b aa und BFH, BStBl II 2007, S. 472 unter II. 6.). Hiervon zu unterscheiden ist die Frage, ob bei Mehrpersonengesellschaften andere Gesellschaftern eine unentgeltliche Zuwendung erhalten.

⁴⁸ Vgl. R 40 KStR.

⁴⁹ BFH, Urteil vom 17.10.2007, II R 63/05, MittBayNot 2007, 327, 328.

oder zur Ausübung überlassen, so kann der Aussonderungsanspruch höchstens für eine Zeit von einem Jahr ab der Eröffnung des Insolvenzverfahrens nicht geltend gemacht werden und zudem gebührt dem Gesellschafter für die Nutzung ein wirtschaftlicher Ausgleich (§ 135 Absatz 3 InsO).

E. „Auslaufmodell“

Viele Einzelunternehmen haben keine wesentlichen Betriebsgrundlagen oder diese weisen keine oder allenfalls geringe stille Reserven aus. Meist sind auch keine wesentlichen Dauerschuldverhältnisse vorhanden bzw. können diese durch Verhandlungen mit den Vertragspartnern auf eine neue Gesellschaft umgeschrieben werden. In solchen Fällen ist weder aus steuerlichen Gründen (keine Aufdeckung stiller Reserven) noch aus zivilrechtlichen Gründen (Haftungsprivilegierung, Gesamtrechtsnachfolge) eine Ausgliederung oder Gesamteinbringung des bisherigen Einzelunternehmens indiziert. Der Einzelunternehmer nimmt daher einfach seine Geschäfte über die neue GmbH auf und lässt das alte Einzelunternehmen auslaufen. Einzelne Vermögensgegenstände können durch Einzelübertragung auf die neue GmbH übertragen oder verpachtet werden.

IV. Steuerliche Auswirkungen

A. Einkommensteuer

1. Ausgliederung / Einbringung eines Betriebs gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten

Das Umwandlungssteuerrecht macht keinen Unterschied zwischen der Ausgliederung nach dem Umwandlungsgesetz (Gesamtrechtsnachfolge) oder durch Einbringung eines Einzelunternehmens im Wege der Einzelrechtsnachfolge.⁵⁰ Steuerlich gesehen sind beide Vorgänge gleich, vorausgesetzt, es wird ein (Teil-)Betrieb eingebracht und nicht lediglich einzelne Vermögensgegenstände, die keinen (Teil-)Betrieb bilden.⁵¹ Die maßgeblichen Regelungen, welche sich in §§ 1 Absatz 3 und 4, 20 ff. UmwStG finden und als spezialgesetzliche Regelung den allgemeinen Vorschriften - tauschähnlicher Vorgang, welcher zur Gewinnrealisierung führt - vorgehen, setzt lediglich voraus, dass die Einbringung eines Betriebs in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von neuen⁵² Gesell-

schaftsanteilen erfolgt. Hierin zeigt sich die besondere Bedeutung der Gegenleistung. Während man aus zivilrechtlicher Sicht mit Recht die Frage aufwerfen kann, warum nicht stets der Weg der verdeckten Sacheinlage gewählt wird, ist aus steuerrechtlicher Sicht die Antwort eindeutig: Soll die Aufdeckung stiller Reserven vermieden werden, verbleibt nur der Weg über die Gewährung von Gesellschaftsanteilen und damit der Weg über die Ausgliederung bzw. der Sacheinbringung. Nicht Voraussetzung für die Anwendung des § 20 UmwStG ist es, dass für die Einbringung ausschließlich neue Anteile ausgegeben werden. Voraussetzung ist nur, dass zumindest ein Geschäftsanteil, gleich in welcher Höhe, neu ausgegeben wird. Es ist zulässig, neben den Anteilen auch eine andere Gegenleistung durch die aufnehmende Gesellschaft zu gewähren, insbesondere bare Zuzahlung, die meist darlehensweise der Gesellschaft gewährt werden, oder die Einstellung des überschießenden Werts in die Kapitalrücklage.⁵³

Bei der einkommen-/körperschaftsteuerrechtlichen Beurteilung ist strikt zu unterscheiden zwischen den Auswirkungen auf der Ebene der (a) aufnehmenden GmbH und dem (b) ausgliedernden/übertragenden Einzelunternehmer. Auf Ebene der GmbH geht es um die Frage des Bewertungsansatzes, während es für den Einzelunternehmer um die Frage der Aufdeckung stiller Reserven geht.

Die das Einzelunternehmen aufnehmende GmbH darf das eingebrachte Betriebsvermögen mit seinem Buchwert oder mit einem höheren Wert, maximal mit dem gemeinen Wert⁵⁴, ansetzen.⁵⁵ Das Bewertungswahlrecht muss für alle Wirtschaftsgüter einheitlich ausgeübt werden. Der Ansatz mit dem Buchwert ist auch zulässig, wenn in der Handelsbilanz das eingebrachte Betriebsvermögen nach handelsrechtlichen Vorschriften mit einem höheren Wert angesetzt werden muss. Eine Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz existiert nicht (mehr). Dies bedeutet entgegen früherem Recht, dass keine Maßgeblichkeit der Steuerbilanz an die Handelsbilanz besteht. Der Buchwert ist der Wert, mit

⁵⁰ Es müssen neue Anteile geschaffen werden. Werden als Gegenleistung von der Gesellschaft gehaltene eigene Anteile gewährt, findet § 20 UmwStG keine Anwendung.

⁵¹ Rückschluss aus § 20 Abs. 2 S. 4 und Abs. 3 S. 3 UmwStG. Vgl. BFH vom 8.4.1992, BFH/NV 1992, 778.

⁵² Zur Interpretation des gemeinen Wertes, insbesondere im Vergleich zum Teilwert, und das Verhältnis dieser Werte zum „Verkehrswert“ vgl. ausführlich meine Ausführungen in Kadel, Außerplanmäßige Abschreibung und Zeitwert in der deutschen und US-amerikanischen Handels- und Steuerbilanz - Eine rechtsvergleichende Untersuchung zur Berechtigung der Teilwertabschreibung im Steuerrecht, Hamburg 2005. Im Rahmen gegenständlichen Beitrages soll nur festgehalten werden, dass der gemeine Wert eine Form des Verkehrswertes darstellt und zum Aufdecken der stillen Reserven führt, falls der bisherige Buchwert darunter lag.

⁵³ Das UmwStG wurde durch das SEStEG - Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Euro-päischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften vom 7.12.2006 -, BGBl I 2006, 2782, BStBl. I 2007, 4. mit Wirkung vom 13.12.2006 in wesentlichen Teilen novelliert, insbesondere um das deutsche Besteuerungsrecht im Falle von länderübergreifenden Umstrukturierungsmaßnahmen zu wahren. Im Bereich der Einbringungsvorschriften führte die Novelle zur Einführung des gemeinen Wertes als grundsätzlich maßgebenden Wert bei der Einbringung, zur Aufgabe des Grundsatzes der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Ausübung des steuerlichen Bewertungswahlrechts und zur Aufgabe des Systems der sog. einbringungsgeborenen Anteile. Erste Änderung ist im Normalfall von geringerer Relevanz, wenn wie im Regelfall das inländische Besteuerungsrecht nicht gefährdet ist, da dann wie bisher auch unverändert der Buchwert fortgeführt oder ein Zwischenwert bei der aufnehmenden Gesellschaft angenommen werden darf. Zwischenwerte werden meist bei Vorhandensein von vorhandenen Verlustvorträgen angesetzt.

⁵⁰ § 1 Absatz 1 Satz 2 UmwStG bestimmt ausdrücklich, dass der Zweite bis Fünfte Teil des UmwStG keine Anwendung auf die Ausgliederung finden, insbesondere auch nicht die Vorschriften des Umwandlungssteuerrechts über die Auf- und Abspaltung eines Betriebs. Dies ist systematisch zutreffend, da in beiden Fällen als Gegenleistung Gesellschaftsanteile gewährt werden und daher wirtschaftlich betrachtet der gleiche Sachverhalt vorliegt.

⁵¹ Zu beachten ist, dass auch einzelne Vermögensgegenstände, insbesondere vermietete Grundstücke, nach der Rechtsprechung einen Teilbetrieb darstellen können. Die Abgrenzung im Einzelfall ist schwierig. Besondere Vorsicht ist geboten, wenn einzelne Vermögensgegenstände bei der Ausgliederung/Einbringung zurückgehalten werden sollen bzw. in zeitlicher Nähe zur Ausgliederung/Einbringung - bis etwa zwei Jahre - Entnahmen wesentlicher Betriebsgrundlagen erfolgt sind. Dies kann dazu führen, dass eine Betriebs-einbringung verneint wird, da Voraussetzung für die Steuerprivilegierung die Einbringung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen ist, vgl. BFH vom 16.2.1996, BStBl. II 1996, 342. Die Zurückhaltung unwesentlicher Betriebsgrundlagen ist hingegen nicht steuerschädlich. Verbindlichkeiten können stets zurückbehalten werden, da bei einer Betriebseinbringung stets nur die Aktivseite maßgeblich ist. Dies wird von der Rechtsprechung und Finanzverwaltung als selbstverständlich vorausgesetzt und nicht weiter thematisiert. Es ergibt sich aber indirekt aus der steuerlichen Berücksichtigungsfähigkeit der zurückbehaltenen Verbindlichkeiten.

dem der Ausgliedernde bzw. der Einbringende das eingebrachte Betriebsvermögen im Zeitpunkt der Sacheinlage nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung anzusetzen hat. Der Buchwertansatz, der Zwischenwertansatz und der Ansatz des gemeinen Werts bei der Gesamtrechtsnachfolge hat für die aufnehmende Gesellschaft zur Folge, dass sie als Rechtsnachfolgerin die vom Einzelunternehmen gewählten Gewinnermittlungsvorschriften (z.B. AfA, Sonder-AfA, erhöhte Absetzungen, Bewertungswahlrechte, Fortführung von steuerfreien Rücklagen) fortzuführen hat. Beim Ansatz des gemeinen Werts bei der Einzelrechtsnachfolge erfolgt keine Rechtsnachfolge der aufnehmenden Gesellschaft. Einkommensteuerrechtliche und gewerbsteuerrechtliche Verlustvorträge können nicht mit übertragen werden. Einkommensteuerrechtliche Verlustvorträge verbleiben bei dem Einbringenden, gewerbsteuerliche Verlustvorträge gehen bei Einbringung des Gesamtbetriebs unter.

Der Ansatz bei der GmbH korrespondiert mit dem Veräußerungspreis bei dem Einbringenden. Denn der Wert, mit dem die Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen ansetzt, gilt für den Einbringenden als Veräußerungspreis und als Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile.⁵⁶ Erhält der Einbringende weitere Gegenleistungen, sind diese von den Anschaffungskosten abzuziehen und verbleiben, da kein Gewinn entsteht, zunächst steuerfrei, soweit die Gegenleistung den Buchwert nicht übersteigt. Werden durch den Einbringenden die erhaltenen Geschäftsanteile sieben Jahre nach dem Einbringungszeitpunkt oder später veräußert, gelten die allgemeinen Grundsätze der Gewinnermittlung (Teileinkünfteverfahren).⁵⁷ Erfolgt die Veräußerung davor und wurde der Buchwert oder ein Zwischenwert angesetzt, bestimmt die Sonderregelung des § 22 Abs. 1 UmwStG, dass nachträglich zum Einbringungszeitpunkt ein Einbringungsgewinn im Sinne des § 16 EStG vorliegt, mithin also die stillen Reserven aufzulösen sind, vermindert um 1/7 für jedes volle seit der Einbringung vergangene Jahr. Der nachträglich zu versteuernde Einbringungsgewinn erhöht die Anschaffungskosten der einbringungsgeborenen Anteile. Eine Aufdeckung stiller Reserven entfällt bei einer unentgeltlichen Übertragung, da in diesem Fall der Erwerber in die Rechtsstellung des Veräußerers eintritt (§ 17 Abs. 1 S. 4 EStG).

Das Einkommen und das Vermögen des Einbringenden und der übernehmenden Gesellschaft sind auf Antrag so zu ermitteln, als ob das eingebrachte Betriebsvermögen mit Ablauf des steuerlichen Übertragungsstichtags auf die Übernehmerin übergegangen wäre, vorausgesetzt, dieser Stichtag liegt höchstens acht Monate vor der Anmeldung der Ausgliederung zur Eintragung in das Handelsregister bzw. bei der Einzeleinbringung höchstens acht Monate vor dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrags und höchstens acht Monate vor dem Zeitpunkt, an dem das eingebrachte Betriebsvermögen auf die übernehmende Gesellschaft übergeht. Übergehen muss zu diesem Stichtag das wirtschaftliche Eigentum (Besitz, Nutzen und Lasten). Zu beachten ist also, dass die Rückwirkung nicht nur bei der Ausgliederung gilt, sondern ebenfalls bei der Einzelrechtsnach-

folge. Die Rückwirkungsfiktion gilt nur für die Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer, nicht für die Umsatzsteuer, Grunderwerbsteuer und die Erbschaft- und Schenkungsteuer. Rückwirkende Dienstleistungs- und Arbeitsverträge, insbesondere mit dem Geschäftsführergesellschafter, werden von der Finanzverwaltung nicht anerkannt. Die Rückwirkung gilt ebenso nicht für Einlagen und Entnahmen.

Zum steuerlichen Übertragungsstichtag ist die Gewinnermittlung, von der Einnahme-Überschuss-Rechnung auf Betriebsvermögensvergleich umzustellen, wenn nicht schon bisher bilanziert wurde. Ein durch die Umstellung bedingter Übergangsgewinn ist laufender Gewinn des letzten Wirtschaftsjahres des Einzelunternehmers. Sollten, wie ab 2008 möglich, thesaurierte Gewinne nach § 34a EStG bestehen, sind diese mit der Einbringung nachzuersteuern.

2. Verdeckte Einlage

§ 20 UmwStG setzt die Gewährung von Gesellschaftsrechten voraus, was bei der verdeckten Sacheinlage gerade nicht der Fall ist. Mangels spezialgesetzlicher Regelung finden daher bei der verdeckten Sacheinlage nur die allgemeinen Vorschriften Anwendung.

Auf Ebene der aufnehmenden GmbH erfolgt die Bewertung verdeckter Einlagen grundsätzlich mit dem Teilwert (§ 8 Abs. 1 KStG, § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG).⁵⁸ Dabei ist es unerheblich, ob ein gesamter Betrieb oder nur einzelne Wirtschaftsgüter eingebracht werden.

Steuerrechtlich wirken sich verdeckte Einlagen nicht auf die Höhe des Einkommens der GmbH aus, unabhängig von der handelsbilanziellen Behandlung. Verdeckte Einlagen erhöhen grundsätzlich das körperschaftsteuerliche Einkommen der Körperschaft nicht (§ 8 Abs. 3 Satz 3 KStG).⁵⁹ Soweit verdeckte Einlagen den Steuerbilanzgewinn der Körperschaft erhöht haben, sind sie außerbilanziell bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens in Abzug zu bringen. Verdeckte Einlagen sind auf einem besonderen steuerlichen Einlagenkonto auszuweisen, in welche nach § 27 KStG „nicht in das Nennkapital geleistete Einlagen“ einzustellen sind. Die Rückgewähr von nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen führt grundsätzlich nicht zu steuerpflichtigen Beteiligungserträgen der Anteilseigner.

Beim einbringenden Einzelunternehmer handelt es sich bei der verdeckten Einlage um eine Entnahme aus dem Betriebsvermögen, die korrespondierend mit dem Teilwert anzusetzen ist, was grundsätzlich zur Aufdeckung stiller Reserven führt.⁶⁰ Bei der verdeckten Einlage von einzelnen Wirtschaftsgütern ergibt sich diese Rechtsfolge aus § 6 Abs. 6 S. 2 EStG, bei der verdeckten Einlage des ganzen Betriebs aus § 16 Absatz 3 S. 1 EStG.

⁵⁶ Werden einbringungsgeborene Anteile eingebracht, gelten für diese die alten Besteuerungsgrundsätze fort. Zu beachten ist, dass der Freibetrag nach § 16 Absatz 4 EStG nur gewährt, wenn die GmbH das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem gemeinen Wert ansetzt.

⁵⁷ Durch das SEStEG wurden diese Rechtsfolgen neu geregelt und ersetzen die bisherigen Regelungen zu den einbringungsgeborenen Anteilen.

⁵⁸ § 6 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b EStG findet keine Anwendung, weil die verdeckte Einlage von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG in eine Kapitalgesellschaft gemäß § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG beim Einlegenden einer Veräußerung gleichgestellt wird und es somit bei ihm zum Einlegungszeitpunkt zu einer Besteuerung der stillen Reserven kommt (einschließlich eines originären Firmenwerts).

⁵⁹ Soweit der Wert der verdeckten Einlage jedoch das Einkommen des Gesellschafters fehlerhafterweise gemindert hat, ist das Einkommen der GmbH um den Wert der verdeckten Einlage zu erhöhen. Wert in diesem Sinne ist grundsätzlich der Teilwert. Aus Anlass einer verdeckten Einlage in eine Kapitalgesellschaft erhöhen sich die Anschaffungskosten der Beteiligung für diese Kapitalgesellschaft (§ 6 Abs. 6 Satz 2 EStG) um den Wert der Einlage.

3. Verpachtungsmodell

Verpachtet ein Einzelunternehmer seinen bisherigen Betrieb an seine ihm allein gehörende GmbH, liegt eine Betriebsaufspaltung vor, wenn die verpachteten Wirtschaftsgüter eine wesentliche Betriebsgrundlage der Kapitalgesellschaft bilden. Rechtsfolge ist, dass das Einzelunternehmen, das lediglich eine Verpachtungsfunktion hat und eigentlich keine gewerblichen Einkünfte erzielt, über die Rechtsfigur der Betriebsaufspaltung dennoch gewerbliche Einkünfte erzielt. Damit kommt es aufgrund der bestehenden Betriebsaufspaltung nicht zur Aufdeckung stiller Reserven. Das Betriebsverpachtungsmodell hat zum Nachteil, dass der steuerliche Berater stets aufmerksam die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung beachten und vorsorgende Regelungen (z.B. entsprechende erbrechtliche Verfügungen) vorsehen muss, andernfalls die Gefahr besteht, dass es ungewollt bei einer etwaigen Beendigung der Betriebsaufspaltung zu einer Gewinnrealisierung kommen kann.

4. Veräußerungsmodell (entgeltliche Übertragung)

Das Veräußerungsmodell führt zur Aufdeckung stiller Reserven auf Seiten des Einzelunternehmers und auf Seite der GmbH zu Anschaffungskosten in Höhe des Veräußerungspreises. Unerheblich ist dabei, ob einzelne Wirtschaftsgüter oder der gesamte Betrieb veräußert werden.⁶¹ Bei der Betriebsveräußerung ist auch ein originärer Firmenwert aufzudecken und bei der Wertbestimmung zu beachten. Entspricht der Veräußerungspreis nicht dem Verkehrswert, handelt es sich insoweit teilweise um eine verdeckte Einlage/Ausschüttung.⁶² Sind stille Reserven nicht vorhanden, hat das Veräußerungsmodell einkommensteuerrechtlich keine Auswirkungen.

B. Grunderwerbsteuer

Sämtliche Umstrukturierungsformen, insbesondere auch die Ausgliederung, unterliegen grundsätzlich der Grunderwerbsteuer, da stets ein Rechtsträgerwechsel vorliegt. Die Grunderwerbsteuer lässt sich daher, gleich welches Modell gewählt wird, nicht umgehen. Einen Grunderwerbsteuerfreien „Formwechsel“ eines Einzelunternehmens auf eine Kapitalgesellschaft gibt es daher grundsätzlich nicht. Die Voraussetzungen des aktuell neu eingeführten 96a GrErwStG dürften selten vorliegen.

⁶⁰ Ausnahmsweise ermöglicht § 6 Abs. 6 Satz 3 EStG eine verdeckte Einlage von Einzelwirtschaftsgütern in eine Kapitalgesellschaft aus dem Betriebsvermögen zu Buchwerten, wenn die Anschaffung des Wirtschaftsgutes innerhalb der letzten drei Jahre erfolgt ist; der Anwendungsbereich dieser Vorschrift ist teilweise unklar. Erfolgt die verdeckte Einlage von Vermögensgegenständen aus dem Privatvermögen, steht bei privaten Veräußerungsgeschäften die verdeckte Einlage einer Veräußerung gleich, § 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 EStG, ebenso bei der verdeckten Einlage von Anteilen an Kapitalgesellschaften im Sinne des § 17 EStG, § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG.

⁶¹ § 16 Absatz 1 Nr. 1 EStG: Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören auch Gewinne, die erzielt werden bei der Veräußerung des ganzen Gewerbebetriebs oder eines Teilbetriebs.

⁶² Dies gilt insbesondere, wenn sich der Kaufpreis nur nach den im Unternehmen bilanzierten Aktiva und Passiva richtet und ein Firmenwert „übersehen“ wurde, vgl. BFH vom 24.03.1987, BStBl II 1987, 705.

C. Umsatzsteuer

Die Betriebseinbringung, gleich in welcher Form, stellt nach Ansicht der Finanzverwaltung und Rechtsprechung einen umsatzsteuerlichen Leistungsaustausch dar, nämlich die Übernahme von Vermögensgegenständen gegen Anteilsgewährung und ggf. Übernahme von Verbindlichkeiten. § 1 Abs. 1a UStG stellt jedoch die Geschäftsveräußerung im Ganzen ohne Optionsrecht von der Umsatzsteuer frei. Eine solche ist gegeben, wenn ein Unternehmen oder ein in der Gliederung des Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen entgeltlich oder unentgeltlich auf den erwerbenden Unternehmer übereignet oder in eine Gesellschaft eingebracht wird.⁶³ Anwendungsprobleme eröffnen sich, wenn Wirtschaftsgüter zurückbehalten werden. Handelt es sich nicht um eine Geschäftsveräußerung im Ganzen, fällt Umsatzsteuer an, wobei diese bei der aufnehmenden Gesellschaft über den Vorsteuerabzug steuerneutral ist. Erfolgt die Einbringung unter Wert, ist der gemeine Wert maßgebend.

V. Entscheidungskriterien

Die vorstehenden Ausführungen zeigen die Vor- und Nachteile der einzelnen Umwandlungsmodelle. Welche Vorgehensweise richtig ist, kann nur für den Einzelfall entschieden werden.⁶⁴ Folgende wichtige Entscheidungskriterien seien genannt:

- Komplexität bzw. Formalisierung: Die Ausgliederung wird in der Praxis wegen ihrer scheinbaren Komplexität zu unrecht selten angewendet.⁶⁵ Die Ausgliederung ist nicht weniger formalisiert wie eine Sachgründung bzw. Sachkapitalerhöhung und in der Praxis stellen sich die gleichen Probleme. Die Abneigung der Praxis dürfte eher darin begründet liegen, dass das Umwandlungsrecht – im Gegensatz zur Kapitalerhöhung – nicht zum Standardrepertoire eines jeden Beraters gehört. Hierdurch werden leider häufig die Vorteile der Gesamtrechtsnachfolge verschenkt.
- Stille Reserven/Buchwertfortführung: Sind im Unternehmen erhebliche stille Reserven enthalten und sollen diese

⁶³ Ausreichend für die Anwendbarkeit des § 1 Abs. 1a UStG ist es aber, wenn einzelne wesentliche Betriebsgrundlagen nicht übertragen, sondern der Gesellschaft bzw. dem Übernehmer nur langfristig zur Nutzung überlassen werden.

⁶⁴ Zutreffend Mayer in Widmann/Mayer, Kommentar zum Umwandlungsrecht, Anhang IV, Rn 12 (Stand: 12/2004): „Gerade aufgrund des für jede Einbringungskonstellation charakteristischen Zusammenspiels von rechtlichen, betriebswirtschaftlichen und steuerlichen Erwägungen und aufgrund der häufig eröffneten Alternativgestaltungen mit Anwendung des umwandlungsrechtlichen Instrumentariums sollte sich die Vertragsgestaltung am Einzelfall orientieren. Die Wahl des richtigen Einbringungsmodells bedarf der Objektivierung durch eine Ausrichtung nach Fallgruppen.“

⁶⁵ Zuzugeben ist, dass die Erarbeitung des Umwandlungsrechts sich nicht einfach gestaltet, insbesondere die vom Gesetz angewendete Verweisungstechnik die Ersterarbeitung schwierig macht. Dieser erste Eindruck täuscht jedoch. Hat man sich erst einmal in das Umwandlungsrecht eingearbeitet, zeigt es sich als dankbare und systematische Materie. Die Ausgliederung ist im UmwG in § 123 Absatz 3 in Verbindung mit §§ 152 ff. geregelt, wobei die §§ 153 – 157 die Ausgliederung zur Aufnahme und §§ 158 – 160 die Ausgliederung zur Neugründung behandeln. § 158 wiederum verweist im Wesentlichen auf die Vorschriften zur Ausgliederung zur Aufnahme. Da die Ausgliederung ein Unterfall der Spaltung ist, finden ferner die §§ 124 bis 151 Anwendung, wobei § 125 wiederum im Wesentlichen die Vorschriften der Verschmelzung für entsprechend anwendbar erklärt. Dabei ist bei der Anwendung der allgemeinen Normen des Umwandlungsrechts im Einzelfall jeweils zu ermitteln, inwieweit sie durch eine speziellere Norm verdrängt werden, und häufig der Fall auftaucht, dass Regelungen im speziellen und allgemeinen Teil identisch geregelt sind.

nicht aufgedeckt werden, müssen für die Einbringung Geschäftsanteile gewährt werden. Damit scheidet die verdeckte Einlage aus und es verbleibt die Ausgliederung, die Sachgründung oder die Sachkapitalerhöhung.

- Schnelle Gründung: Soll die Eintragung der Kapitalgesellschaft schnell erfolgen, um die Risiken der Vor-GmbH zu vermeiden, sollte jede Sacheinlage im Gründungsstadium vermieden werden. In diesem Fall scheidet eine Sachgründung oder eine Ausgliederung zur Neugründung aus.
- Gesamtrechtsnachfolge: Liegen Dauerschuldverhältnisse vor, die fortbestehen bzw. welche in Entlastung des Einzelunternehmers auf die GmbH übergehen müssen (z.B. langfristige Absatz- und Mietverträge) bzw. sollen Verbindlichkeiten in Entlastung des Einzelkaufmanns auf die GmbH übergehen, ist entscheidendes Entscheidungskriterium die Gesamtrechtsnachfolge. In diesem Fall ist zur Ausgliederung zu greifen; die fünfjährige Nachhaftung für Verbindlichkeiten ist zu beachten. Umgekehrt ist jedoch zu beachten, dass die Ausgliederung zwingend zur Haftung für alle Privatschulden des ausgliedernden Einzelunternehmers führt, auch wenn diese nicht auf die aufnehmende Gesellschaft übergehen.⁶⁶
- Grundbesitz: Bei Vorhandensein von Grundbesitz bietet sich in Hinblick auf die Grunderwerbsteuer und meist auch aus Haftungsgründen das Verpachtungsmodell an.
- Unternehmergesellschaft: Ist eine Unternehmergesellschaft aufnehmender Rechtsträger, scheidet jede Sacheinlage aus. Ausgliederung, Sachgründung und Sachkapitalerhöhung sind ausgeschlossen.
- Haftungsbeschränkung der Betriebsmittel: Sollen die Betriebsmittel nicht in den Haftungsverband einbezogen werden, ist auf das Verpachtungsmodell zurückzugreifen.
- Kosten: Die Ausgliederung und die Kapitalerhöhung sind zwingend beurkundungspflichtig⁶⁷, Einbringungsverträge bei der verdeckten Einlage und Veräußerungsverträge nur, wenn die Übertragung eines Vermögensgegenstandes der notariellen Beurkundung bedarf. Die notariellen Kosten sind im Ergebnis aber nicht ausschlaggebend. Auch wenn Einbringungsvorgänge und Veräußerungsverträge nicht der notariellen Beurkundung bedürfen, werden diese durch den steuerlichen/rechtlichen Berater der Beteiligten abgerechnet und dies meist zu weit höheren Kosten als dies bei notarieller Beurkundung der Fall wäre. In der Praxis zeigt sich, dass die notarielle Beurkundung sogar Kosten spart, da der steuerliche/rechtliche Berater aufgrund der Beurkundung nicht in der Lage ist, auch noch den Einbringungsvertrag abzurechnen.

⁶⁶ Vgl. Vossius in Widmann/Mayer, Kommentar zum Umwandlungsrecht, § 133 Rn 7 m.w.N. (Stand: 1/2006) und Mayer, ebenda, Anhang 5, Rn 17 (Stand 12/2004). Siehe auch oben Fn. 13.

⁶⁷ Sie führt beim Notar zu einer 20/10-Gebühr bei der Ausgliederung zur Aufnahme, bei der Ausgliederung zur Neugründung zu einer 10/10-Gebühr, wobei jeweils das Aktivvermögen ohne Schuldenabzug maßgeblich ist. Ferner entsteht bei der Ausgliederung zur Aufnahme für die Mitbeurkundung der Verzichtserklärung bei der Ausgliederung zur Aufnahme eine 10/10-Gebühr an, bei Mitbeurkundung des entsprechenden Gesellschafterbeschlusses eine 20/10-Gebühr an, jeweils aus einem Teilwert.

Die Reform der Erbschaftsteuerreform und sonstige Neuerungen im Erbschaftsteuerrecht in 2009

(von Prof. Dr. Thomas Reith, M.A., Rechtsanwalt und Notar, und Wolfgang Gehweiler, Württ. Notariatsassessor,
beide Rechtsanwälte Reith Schick & Partner, Stuttgart)

Inhaltsverzeichnis

- | | |
|---|---|
| <ol style="list-style-type: none"> 1. Einführung 2. Änderungen im Erbschaftsteuergesetz durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz <ol style="list-style-type: none"> 2.1. Einleitende Übersicht 2.2. Änderungen bei der Besteuerung des Erwerbs von Unternehmensvermögen <ol style="list-style-type: none"> 2.2.1. Graphische Übersicht 2.2.2. Änderungen bei der Höhe und der Dauer der Lohnsummenvoraussetzung und bei der Behaltensdauer 2.2.3. Änderungen bei Klein- und Kleinstbetrieben | <ol style="list-style-type: none"> 2.3. Änderungen bei den Steuersätzen in § 19 ErbStG 2.4. Änderungen in § 19a ErbStG 2.5. Rechtsanwendung 3. Gleich lautende Ländererlasse zu Bewertungsfragen – die Bewertungs-Erlasse <ol style="list-style-type: none"> 3.1. Einleitende Übersicht 3.2. Bewertung von Immobilienvermögen 3.3. Bewertung von Unternehmensvermögen 3.4. Bewertung von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen 3.5. Sonstiges betreffend Bewertung |
|---|---|

4. **Gleich lautende Ländererlasse zum ErbStG - der Anwendungs-Erlass**
 - 4.1. Einleitende Übersicht
 - 4.2. Regelungen zur Abzugsfähigkeit bestimmter Schulden und Lasten (§ 10 Abs. 6 ErbStG)
 - 4.3. Regelungen im Zusammenhang mit dem Familienheim (§ 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG)
 - 4.4. Regelungen im Zusammenhang mit den §§ 13a, 13b ErbStG
 - 4.5. Regelungen im Zusammenhang mit § 13c ErbStG
 - 4.6. Regelungen im Zusammenhang mit § 25 a.F. ErbStG
5. **Sonstige Erlasse der Finanzverwaltung**
6. **Neuere Rechtsprechung**

1. Einführung

Es nimmt kein Ende. Die über Jahre hinweg diskutierte Erbschaftsteuerreform, in Kraft seit dem 1.1.2009¹, ist kaum ein Jahr alt und schon wird die Erbschaftsteuer wieder geändert. Mit dem sog. **Wachstumsbeschleunigungsgesetz (WBeschIG)**² hat die schwarz-gelbe Bundesregierung unter anderem auch das Erbschaftsteuergesetz geändert.

Sonstige Neuerungen erfuhr das Erbschaftsteuerrecht im Laufe von 2009 durch mehrere (vor allem Umsetzungs-)Erlasse der Finanzverwaltung. Zu nennen sind – in der Reihenfolge ihres Erlasses – insbesondere die folgenden sog. **Bewertungs-Erlasse**; diese sind:

==> Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Umsetzung des Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts vom 30.3.2009 (Feststellung von Grundbesitzwerten, von Anteilswerten und von Betriebsvermögenswerten – **Bewertungs-Erlass Unternehmensvermögen**)³

==> Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Umsetzung des Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts vom 1.4.2009 (Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens nach dem Sechsten Abschnitt des Zweiten Teils des Bewertungsgesetzes – **Bewertungs-Erlass LuF-Vermögen**)⁴

==> Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Umsetzung des Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts vom 5.4.2009 (Bewertung des Grundvermögens nach dem Sechsten Abschnitt des Zweiten Teils des Bewertungsgesetzes – **Bewertungs-Erlass Grundbesitz**)⁵.

¹ Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (Erbschaftsteuerreformgesetz – ErbStRefG 2009) vom 24.12.2008, BGBl. 2008 I S. 3018. Über die Neuerungen durch das ErbStRefG 2009 haben die Autoren bereits vor einem Jahr berichtet. S. Reith/Gehweiler, BWNtZ 2009, S. 2 ff..

² Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums (Wachstumsbeschleunigungsgesetz – WBeschIG) vom 22.12.2009, BGBl. 2009 I S. 3950.

³ BStBl. 2009 I S. 546. Auch genannt AEBewAnteilBV; s. Hannes/Onderka, ZEV 2009, S. 421 (422).

⁴ BStBl. 2009 I S. 552.

⁵ BStBl. 2009 I S. 590. Auch genannt AEBewGrV; s. Tremel, ZEV 2009, S. 445 (445).

Gegenstand dieser Ländererlasse sind – wie die Bezeichnungen bereits deutlich machen – insbesondere die **Bewertung** von Immobilien, die Bewertung von Betriebsvermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften und die Bewertung land- und forstwirtschaftlichen Vermögens. In diesem Zusammenhang sind auch zu nennen

==> BMF-Schreiben betr. Bewertung der landwirtschaftlichen Nutzung für Zwecke der Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuer: Bekanntmachung der Standarddeckungsbeiträge zur Durchführung der Klassifikation nach §§ 163, 164 BewG vom 18.3.2009⁶

==> BMF-Schreiben betr. die Bewertung nicht börsennotierter Aktien an Kapitalgesellschaften und des Betriebsvermögens; Basiszins für das vereinfachte Ertragswertverfahren nach § 203 Abs. 2 BewG vom 5.1.2010⁷

==> BMF-Schreiben betr. Bewertung einer lebenslänglichen Nutzung oder Leistung; Vervielfältiger für Bewertungsstichtage ab 1. Januar 2010 vom 1.10.2009⁸.

Des Weiteren ist insbesondere der sog. **Anwendungs-Erlass**⁹ zu nennen, der allerdings erst am 25.6.2009 erlassen wurde. Gegenstand des *Anwendungs-Erlasses* sind – zum Teil sehr detailliert geregelte und mit Rechenbeispielen unterlegte, zum Teil aber auch nur sehr oberflächlich formulierte – Anwendungsregelungen, insbesondere zu den §§ 10, 13, 13a, 13b, 13c, 14, 19a ErbStG. Eine weitere Anwendungsregel enthält *Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder* vom 23.2.2009 (Anwendung des Artikels 3 des Erbschaftsteuerreformgesetzes).

Zu nennen sind zuletzt insbesondere noch die folgenden **Länder-Erlasse**, nämlich:

==> Erlass des FinMin Bayern vom 23.3.2009 und Erlass des FinMin Baden-Württemberg vom 9.4.2009¹¹

==> Erlass des FinMin Baden-Württemberg vom 31.7.2009¹²

==> Erlass des FinMin Schleswig-Holstein vom 11.8.2009¹³

⁶ BStBl. 2009 I S. 479.

⁷ IV D 4 – S 3102/07/0001 2010/0000941, www.bundesfinanzministerium.de.

⁸ BStBl. 2009 I S. 1168. Dieses BMF-Schreiben betr. Bewertung einer lebenslänglichen Nutzung oder Leistung; Vervielfältiger für Bewertungsstichtage gilt ab 1. Januar 2010.

⁹ Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Umsetzung des Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts vom 25.6.2009 (Anwendung der geänderten Vorschriften des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes – Anwendungs-Erlass), BStBl. 2009 I S. 713.

¹⁰ BStBl. 2009 I S. 446.

¹¹ S. Erlass des FinMin Bayern vom 23.3.2009 betr. Übertragung von atypischen Unterbeteiligungen und atypisch stillen Beteiligungen, DStR 2009, S. 908; Erlass des FinMin Baden-Württemberg vom 9.4.2009 betr. atypisch stille Beteiligungen und Unterbeteiligungen im Hinblick auf die Begünstigungen gem. §§ 13a, 13b 19a ErbStG, DB 2009, S. 878.

¹² S. Erlass des FinMin Baden-Württemberg vom 31.7.2009 betr. unentgeltliche Übertragung eines bebauten Grundstücks nach Errichtung eines Gebäudes durch den Beschenkten (3 – S 3806/33), DStR 2009, S. 1808.

¹³ Erlass des FinMin Schleswig-Holstein vom 11.8.2009 (VI 353-S 3830/013), ZEV 2009, S. 528.

==> Erlass des FinMin Schleswig-Holstein vom 11.8.2009¹⁴

==> Erlass des FinMin Baden-Württemberg vom 24.9.2009¹⁵.

Der Erlass des FinMin Bayern vom 23.3.2009 und der Erlass des FinMin Baden-Württemberg vom 9.4.2009 stellen (noch einmal) klar, dass es sich bei einer **atypisch stillen Beteiligung** und bei einer **atypisch stillen Unterbeteiligung** um nach § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG a.F. bzw. § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG n.F. begünstigtes Vermögen handelt. Der Erlass des FinMin Baden-Württemberg vom 31.7.2009 befasst sich mit der Frage, ob eine **Werterhöhung durch den Begünstigten vor Eintritt des Erwerbs im Zeitpunkt des späteren Erwerbs** der Erbschaftsteuer unterliegt. Der erstgenannte Erlass des FinMin Schleswig-Holstein vom 11.8.2009 regelt Fragen zum Haftungsschuldner nach § 20 Abs. 6 ErbStG. Der zweitgenannte Erlass des FinMin Schleswig-Holstein vom 11.8.2009 regelt die erbschaftsteuerliche Behandlung von Erwerben von eingetragenen Lebenspartnern nach Inkrafttreten des ErbStRG 2009 zum 1.1.2009. Der Erlass des FinMin Baden-Württemberg vom 24.9.2009 regelt Zweifelsfragen zur Lohnsummenberechnung bei der Zahlung von Kurzarbeitergeld.

2. Änderungen im Erbschaftsteuergesetz durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz

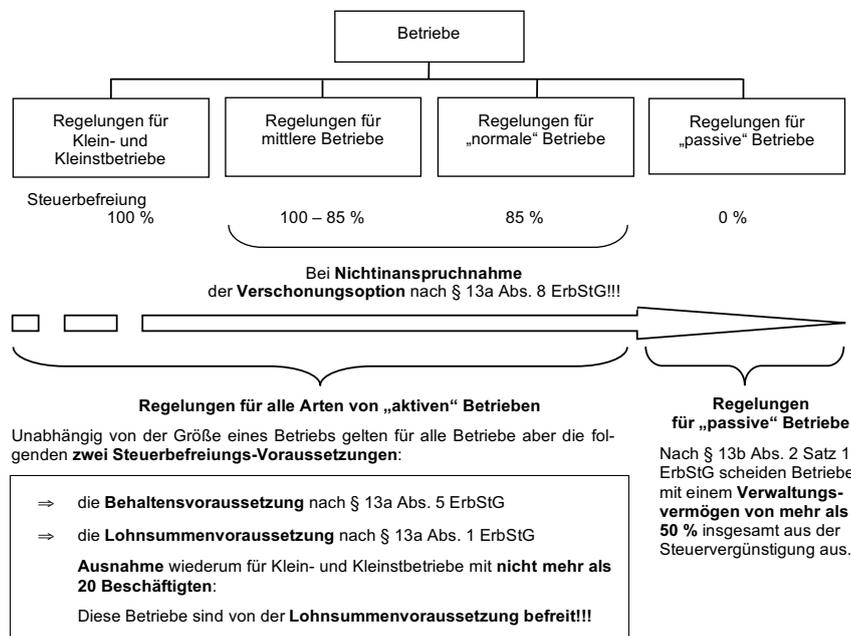
2.1. Einleitender Überblick

Das Wachstumsbeschleunigungsgesetz brachte Änderungen im Erbschaftsteuergesetz in den folgenden **Bereichen**:

==> Änderungen bei der Besteuerung des Erwerbs von Unternehmensvermögen

==> Änderungen bei den Steuersätzen in § 19 ErbStG.

Schaubild 1



2.2. Änderungen bei der Besteuerung des Erwerbs von Unternehmensvermögen

2.2.1. Einleitender Überblick

Übersicht über die Systematik des kombinierten Abschmelzmodells nach den §§ 13a und 13b ErbStG:i.d.F.d. WBeschlG s. Schaubild 1.

2.2.2. Änderungen bei der Höhe und der Dauer der Lohnsummenvoraussetzung und bei der Behaltensdauer

Das Kernstück des ErbRG vom 24.12.2008 ist die **Besteuerung des Erwerbs von Unternehmensvermögen**¹⁶. Mit dem ErbStRG 2009 war der Gesetzgeber in Anlehnung an den ErbStErlG-E 2007 im Grundsatz wieder zu einem **Abschmelzmodell** zurückgekehrt¹⁷; wie folgt:

==> § 13a Abs. 1 ErbStG enthält das sog. **Grundmodell** mit der sog. **Regelverschonung**¹⁸; danach gilt im Grundsatz¹⁹: Unternehmensvermögen i.S.v. § 13b Abs. 4 Abs. 1 ErbStG (**85 % des begünstigten Vermögens**) bleibt von der Bemessungsgrundlage für die Erbschaft- oder Schenkungsteuer außer Ansatz (sog. **Verschonungsabschlag**), wenn **drei Voraussetzungen** (kumulativ) erfüllt sind:

- Die **Lohnsummenvoraussetzung**²⁰: Es wird die jährliche Lohnsumme im Vergleich zur Ausgangslohnsumme nicht unterschritten.

Regelung nach dem **ErbStRG 2009**:

Die jährliche Lohnsumme des Betriebs durfte über einen Zeitraum von 7 Jahren nach dem Erwerb 650 % der Ausgangslohnsumme nicht unterschreiten (sog. Mindestlohnsumme).

¹⁴ Erlass des FinMin Schleswig-Holstein vom 11.8.2009 (VI 1353-S 3700/015), DStR 2009, S. 1808.

¹⁵ Erlass des FinMin Baden-Württemberg vom 24.9.2009 (3S 3812a/24), ZEV 2009, S. 584.

¹⁶ Der hier verwendete Begriff „Unternehmensvermögen“ soll als Oberbegriff dienen für land- und forstwirtschaftliches Vermögen und für Betriebsvermögen von Einzelunternehmen, Personengesellschaften oder Kapitalgesellschaften sowie von Gesellschaftsanteilen an Kapitalgesellschaften. Vgl. hierzu auch die Überschrift von § 13a ErbStG.

¹⁷ Einzelheiten hierzu s. Reith/Gehweiler, BWNotZ 2009, S. 2 (12 ff.).

¹⁸ S. Ziff. 2. a) der Gesetzesbegründung.

¹⁹ Ausnahmen gelten für sog. Klein- und Kleinstbetriebe; s. hierzu noch Ziff. 2.2.3..

²⁰ Diese Voraussetzung war im alten, bis 31.12.2008 geltenden Recht nicht enthalten.

(Neu-)Regelung nach dem **WBeschlG**:

Die jährliche **Lohnsumme** des Betriebs (**Mindestlohnsumme**) darf über einen Zeitraum von **5 Jahren** nach dem Erwerb **400 %** der Ausgangslohnsumme nicht unterschreiten.

- Die **Behaltensvoraussetzungen**²¹: Es werden die Behaltensvoraussetzungen des § 13a Abs. 5 ErbStG erfüllt²².

Regelung nach dem **ErbStRG 2009**:

Die Behaltensdauer betrug 7 Jahre.

(Neu-)Regelung nach dem **WBeschlG**:

Die Behaltensdauer beträgt - wie bei § 13a Abs. 5 ErbStG a.F. (wieder) - 5 Jahre.

- Die **Verwaltungsvermögensgrenze**: Das Unternehmensvermögen besteht **nicht zu mehr als 50 % aus Verwaltungsvermögen**²⁴.

Der Verschonungsabschlag wird – grundsätzlich – also nur zu **85 %** auf begünstigtes Vermögen gewährt. Hieran hat das WBeschlG nichts geändert.

==> § 13a Abs. 8 ErbStG enthält das sog. **Optionsmodell** mit der sog. **Verschonungsoption**²⁵;

Der Steuerpflichtige kann, wenn er eine noch **höhere Lohnsummenvoraussetzung** und noch **höhere Behaltensvoraussetzungen** wählt, im Sinne einer Supervergünstigung den **Verschonungsabschlag zu 100 %** in Anspruch nehmen. In diesem Falle gelten die folgenden **drei Voraussetzungen** (kumulativ):

- Die **Lohnsummenvoraussetzung**:

Regelung nach dem **ErbStRG 2009**:

Die jährliche Lohnsumme des Betriebs (Mindestlohnsumme) durfte über einen Zeitraum von 10 Jahren nach dem Erwerb 1.000 % der Ausgangslohnsumme nicht unterschreiten.

(Neu-)Regelung nach dem **WBeschlG**:

Die jährliche **Lohnsumme** des Betriebs (Mindestlohnsumme) darf über einen Zeitraum von **7 Jahren** nach dem Erwerb **700 %** der Ausgangslohnsumme nicht unterschreiten.

- Die **Behaltensvoraussetzungen**: Es werden erhöhte Behaltensvoraussetzungen erfüllt.

Regelung nach dem **ErbStRG 2009**:

Die Behaltensdauer betrug 10 Jahre.

(Neu-)Regelung nach dem **WBeschlG**:

Die Behaltensdauer beträgt 7 Jahre.

- Die **Verwaltungsvermögensgrenze**: Das Unternehmensvermögen besteht **nicht zu mehr als 10 % aus Verwaltungsvermögen**.

Der Verschonungsabschlag wird zu **100 %** auf begünstigtes Vermögen gewährt.

2.2.3. Änderungen bei Klein- und Kleinstbetrieben

Gewährung eines Abzugsbetrags für Klein- und Kleinstbetriebe nach § 13a Abs. 2 ErbStG. Klein- und Kleinstbetriebe werden von der Erbschaft- und Schenkungsteuer in vollem Umfang ausgenommen – also zu **100 % steuerbefreit** –, allerdings auch nur, wenn sie die **Behaltensvoraussetzungen** erfüllen²⁷ und auch nur dann, wenn insgesamt kein sog. **passiver Betrieb** vorliegt (§ 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG). Diese vollständige Steuerbefreiung wird – ohne dass der betreffende Klein- oder Kleinstbetrieb hierfür die Verschonungsoption in Anspruch nehmen muss - dadurch erreicht, dass (auch) „der nicht unter § 13b Abs. 4 ErbStG fallende Teil des Vermögens i.S.v. § 13b Abs. 1 ErbStG“, also die **restlichen 15 %** des Betriebsvermögens, außer Ansatz (steuerfrei) bleiben, soweit der Wert „dieses Vermögens“ insgesamt **EUR 150.000,00** nicht übersteigt (sog. **Abzugsbetrag** (s. § 13a Abs. 2 Satz 1 ErbStG)). Zu den Klein- oder Kleinstbetrieben in diesem Sinne zählen Betriebe mit einem Vermögen in Höhe von bis zu EUR 1.000.000,00. Für Betriebe mit einem Vermögen in Höhe von EUR 1.000.000,00 bis 3.000.000,00 (sog. „mittlere Betriebe“) gilt die Abschmelzregelung des § 13a Abs. 2 Satz 2 ErbStG, wonach sich der Abzugsbetrag in Höhe von EUR 150.000,00 um **50 %** des Werts verringert, um den „der Wert dieses Vermögens (Anm.: gemeint sind die restlichen 15 % des Betriebsvermögens) insgesamt die Wertgrenze von EUR 150.000,00 übersteigt“. Im Übrigen müssen (auch) diese mittleren Betriebe die **beiden Steuerbefreiungs-Voraussetzungen (Behaltensvoraussetzung und Lohnsummenvoraussetzung)** erfüllen²⁸. An diesen Regelungen hat das WBeschlG nichts geändert. *Unklar* war bisher, ob für die Inanspruchnahme des Abzugsbetrags ggf. auch die **Lohnsummenvoraussetzung** zu erfüllen ist²⁹. Hierzu hat die *Finanzverwaltung* in Abschnitt 8 Abs. 1 Satz 7 Anwendungserlass geregelt, dass sich ein Verstoß gegen die Lohnsummenvoraussetzung auf den Abzugsbetrag nach § 13a Abs. 2 ErbStG nicht auswirkt.

Heraufsetzung der Beschäftigungsgrenze auf 20 Beschäftigte. Nach § 13a Abs. 1 Satz 3 ErbStG i.d.F.d. ErbStRG 2009 galt, dass die Lohnsummenvoraussetzung bei Betrieben mit nicht mehr als 10 Beschäftigten entfällt. Das WBeschlG hat diese Grenze zu Gunsten der Steuerpflichtigen auf **20 Beschäftigte** angehoben.

2.3. Änderungen bei den Steuersätzen in § 19 ErbStG

Mit dem ErbStRefG 2009 wurden - wie aus der nachstehenden Übersicht in den Spalten a.R. ersichtlich - die **Steuersätze** geändert. Die Steuersätze der bisherigen ErbSt-Klasse I blieben unverändert, allerdings wurden die jeweiligen Werte zu Gunsten der Steuerpflichtigen in der ErbSt-Klasse I angehoben. Im Gegenzug wurden die Steuersätze in den ErbSt-Klassen II und III empfindlich angehoben. Mit dem WBeschlG

²¹ Der Gesetzgeber verwendet in § 13a Abs. 5 Satz 1 ErbStG den Begriff „Behaltensfrist“. Diese Voraussetzung kannte fast wortgleich auch bereits das alte Recht.

²² Diese Regelung war auch bereits bisher fast wortgleich, allerdings mit einer nur 5-jährigen Behaltensfrist, in § 13a ErbStG a.F. enthalten.

²³ In seiner Geltung bis zum 31.12.2008.

²⁴ Diesbezüglich gab es keine Änderung durch das WBeschlG.

²⁵ S. Ziff. 2. a) der Gesetzesbegründung.

²⁶ Diesbezüglich gab es keine Änderung durch das WBeschlG.

²⁷ So ausdrücklich auch der Wortlaut von § 13a Abs. 5 Satz 1 a.A. ErbStG.

²⁸ Weitere Einzelheiten zu § 13a Abs. 2 ErbStG mit einem Beispielfall s. Reith/Gehweiler, BWNotZ 2009, S. 2 (Ziff. 3.1.3. auf S. 15 f.).

²⁹ Bejahend bisher Reith/Gehweiler, BWNotZ 2009, S. 2 (15).

Übersicht

Wert des steuerpflichtigen Erwerbs bis einschließlich EUR		Prozentsatz in der Steuerklasse						
		I		II			III	
altes Recht (bis 31.12.2008)	neues Recht (seit 1.1.2009)	a.R.	n.R.	a.R.	n.R.		a.R.	n.R.
52.000,00	75.000,00	7	7	12	30	15³²	17	30
256.000,00	300.000,00	11	11	17	30	20	23	30
512.000,00	600.000,00	15	15	22	30	25	29	30
5.113.000,00	6.000.000,00	19	19	27	30	30	35	30
12.783.000,00	13.000.000,00	23	23	32	50	35	41	50
25.565.000,00	26.000.000,00	27	27	37	50	40	47	50
über 25.565.000,00	über 26.000.000,00	30	30	40	50	43	50	50

hat der Gesetzgeber zum 1.1.2010 die Steuersätze in der ErbSt-Klasse II bereits wieder gesenkt. Der Gesetzgeber kommt mit dieser Regelung einer möglichen Entscheidung des *BVerfG* zuvor. In einem (vermutlichen Test-)Fall klagte ein Steuerpflichtiger, welcher von seinem Bruder EUR 25.000,00 geschenkt bekommen hatte, vor dem *FG München*, nach dem er nach Abzug des Steuerfreibetrags nach § 16 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG auf den nicht-steuerfreien Betrag 30 % Erbschaftsteuer bezahlen sollte. Die Klage wurde zwar abgewiesen³⁰, jedoch legte der Kläger hiergegen Revision beim *BFH*³¹ ein. Es ergibt sich die folgende, oben genannte vergleichende **Übersicht**.

2.4. Änderungen in § 19a ErbStG

§ 19a Abs. 3 ErbStG erfuhr eine Klarstellung. § 19a Abs. 5 ErbStG wurde gekürzt und betreffend die Behaltensdauer an die neue Gesetzeslage angepasst.

2.5. Rechtsanwendung

Grundsätzlich traten die Änderungen des Erbschaftsteuergesetzes durch das *WBeschlG* am 1.1.2010 in Kraft (s. Art. 6 Nr. 4 lit. a) *WBeschlG*). Allerdings gelten die Änderungen zu den §§ 13a, 19a ErbStG (also die Regelungen zur Übertragung von Unternehmensvermögen) bereits – somit rückwirkend – für Erwerbe nach dem 31.12.2008 (Art. 6 Nr. 4 lit. b) Satz 1 *WBeschlG*). Der neue § 37 Abs. 3 Satz 2 ErbStG enthält die gleich lautende Missbrauchsregelung wie der alte § 37 Abs. 3 Satz 2 ErbStG³³.

3. Gleich lautende Ländererlasse zu Bewertungsfragen – die Bewertungs-Erlasse

3.1. Einleitende Übersicht

Bereits im April 2009 ergingen drei gleich lautende Ländererlasse zu Bewertungsfragen (die **Bewertungs-Erlasse**). Gegenstand der Bewertungs-Erlasse sind insbesondere

==> die Feststellung von Grundbesitzwerten, von Anteils- und von Betriebsvermögenswerten (der *Bewertungs-Erlass Unternehmensvermögen*)

==> die Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens nach dem Sechsten Abschnitt des Zweiten Teils des Bewertungsgesetzes (der *Bewertungs-Erlass LuF-Vermögen*)

==> die Bewertung des Grundvermögens nach dem Sechsten Abschnitt des Zweiten Teils des Bewertungsgesetzes (der *Bewertungs-Erlass Grundbesitz*)³⁴.

Weitere *BMF-Schreiben*³⁵ regeln **Einzelthemen** zum Bewertungsrecht.

Die Klarstellungen oder Neuerungen im Recht der Bewertung der oben genannten Vermögensarten sollen an dieser Stelle nicht weiter vertieft werden, da hierzu bereits zahlreiche Aufsätze erschienen sind. Die nachfolgenden Ausführungen wollen lediglich eine Übersicht über einige wichtige Regelungen der Bewertungs-Erlasse geben.

3.2. Bewertung von Immobilienvermögen

Der Bewertungs-Erlass Grundbesitz³⁶ enthält in Abschnitt 1 (zu § 176 BewG) **Begriffsbestimmungen**, insbesondere den

³⁰ S. *FG München* vom 5.10.2009 (AZ 4 V 1548/09).

³¹ Die Rechtssache ist beim *BFH* anhängig unter dem AZ II B 168/09.

³² Nach dem *WBeschlG*.

³³ S. Art. 6 Nr. 4 lit. b) Satz 2 *WBeschlG*.

³⁴ S. die Quellenangaben in Ziff. 1. Einzelheiten zu den Bewertungs-Erlassen s. etwa *Drosdzol*, Erbschaftsteuerreform – Die Bewertung des Grundvermögens nach den gleich lautenden Ländererlassen vom 5.5.2009, *DStR* 2009, S. 1405; *Wälzholz*, Die Vererbung und Übertragung von Betriebsvermögen nach den gleichlautenden Ländererlassen zum ErbStRG, *DStR* 2009, S. 1605; *Hannes/Onderka*, Bewertung und Verschonung des Betriebsvermö-

gens: Erste Erkenntnisse aus den Erlassen der Finanzverwaltung, *ZEV* 2009, S. 421; *Tremel*, Die neue Erlasslage zur Bewertung des Grundvermögens, *ZEV* 2009, S. 445; *Eisele*, Erbschaftsteuerliche Immobilienbewertung: Verkehrswertnachweis nach dem ErbStRG, *ZEV* 2009, S. 451; *Hübner*, Erbschaftsteuer-Bewertungserlass, Teil B: Einzelunternehmen und Personengesellschaften, *DStR* 2009, S. 2577.

³⁵ S. die Quellenangaben in Ziff. 1.

³⁶ Die in dieser Ziff. 3.2. genannten Abschnitte sind Abschnitte des Bewertungs-Erlasses Grundbesitz und werden aus Platzgründen ohne jeweils den Zusatz „Bewertungs-Erlass Grundbesitz“ zitiert bzw. genannt.

Begriff des „**Grundvermögens**“ und dessen Abgrenzung vom land- und forstwirtschaftlichen Vermögen und zum Betriebsvermögen gehörenden Grundbesitz (Betriebsgrundstücke) sowie von Bodenschätzen sowie von Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art einer Betriebsanlage (Betriebsvorrichtungen). Abschnitt 2 definiert den Begriff des „**Grundstücks**“. Nach Abschnitt 3 (Bewertungsmaßstab) ist bei der Bewertung des Grundvermögens der gemeine Wert nach § 9 BewG zu Grunde zu legen; dieser entspricht inhaltlich dem Verkehrswert (Marktwert) nach § 194 BauGB.

In Abschnitt 4 (zu § 178 BewG) wird der Begriff des „**unbebauten Grundstücks**“ erläutert. Unbebaute Grundstücke sind Grundstücke, auf denen sich keine benutzbaren Gebäude befinden. Im Einzelnen werden sodann die Begriffe „**Benutzbarkeit**“ und „**Bezugsfertigkeit**“ erläutert.

Abschnitt 5 bis 7 (zu § 179 BewG) regeln sodann die „**Bewertung von unbebauten Grundstücken**“; es ist vom Bodenrichtwert auszugehen (§ 179 Satz 1 BewG)³⁷. Ist ein solcher vom Gutachterausschuss nicht zu ermitteln, ist der Bodenwert aus den Bodenrichtwerten vergleichbarer Flächen abzuleiten³⁸. Abschnitt 5 Abs. 2 Satz 2 regelt die Wertansätze für „**Bauerwartungsland**“ und „**Rohbauland**“ und enthält in Absatz 3 der Regelung Begriffsbestimmungen für „**Bauerwartungsland**“, „**Rohbauland**“ und für „**Brutorohbauland**“ (in Abgrenzung zum „**Nettorohbauland**“).

Abschnitt 8 (zu § 180 BewG) regelt die „**Bewertung von bebauten Grundstücken**“. Der Begriff des „**bebauten Grundstücks**“ findet sich in Abschnitt 8 Abs. 1³⁹. Abschnitt 9 Abs. 1 (zu § 181 BewG) wiederholt im Grunde den Gesetzestext von § 181 Abs. 2 bis 7 BewG, welcher bei den bebauten Grundstücken zwischen den folgenden **Grundstücksarten** unterscheidet.

1. Ein- und Zweifamilienhäuser⁴⁰
2. Mietwohngrundstücke⁴¹

³⁷ S. Abschnitt 5 Abs. 1 Satz 2. Die Bodenrichtwerte sind durchschnittliche Lagewerte, die von den Gutachterausschüssen nach § 196 BauGB auf Grund der Kaufpreissammlung flächendeckend unter Berücksichtigung des unterschiedlichen Entwicklungszustandes ermittelt und den Finanzämtern mitgeteilt werden. S. Abschnitt 5 Abs. 1 Satz 3. Abschnitt 6 enthält Detailregelungen zum Ansatz der Bodenrichtwerte. Wird zu dem Bodenrichtwert eine Geschossflächenzahl angegeben, ist bei Grundstücken, deren Geschossflächenzahl von der des Bodenrichtwertgrundstücks abweicht, der Bodenwert nach einer bestimmten Formel unter Berücksichtigung eines örtlichen Umrechnungskoeffizienten abzuleiten; ist ein solcher nicht vorhanden, dann gelten die in Abschnitt 6 Abs. 2 Satz 1 genannten, Umrechnungskoeffizienten. Abschnitt 6 Absätze 3 bis 5 regeln sodann noch, wie bestimmte wertbildende Faktoren, wie z.B. die Grundstücksgröße, die Grundstückstiefe sowie Frei- und Verkehrsflächen, als Wertkorrekturen zu berücksichtigen sind.

³⁸ S. Abschnitt 5 Abs. 2 Satz 1.

³⁹ Detailregelungen zur „Errichtung von Gebäuden in Bauabschnitten“, zu „wesentlichen Bestandteilen des Grundstücks“ und zu „Nebengebäuden“. enthalten Abschnitt 8 Absätze 2 bis 5.

⁴⁰ Wohngrundstücke mit bis zu zwei Wohnungen. Mitbenutzung für betriebliche oder öffentliche Zwecke zu weniger als 50% - berechnet nach der Wohn- oder Nutzfläche - ist unschädlich, soweit dadurch nicht die Eigenart als Ein- oder Zweifamilienhaus wesentlich beeinträchtigt wird und kein Wohnungseigentum nach Nr. 3 vorliegt. S. § 181 Abs. 2 BewG, Abschnitt 9 Abs. 1 Nr. 1.

⁴¹ Grundstücke, die zu mehr als 80% - berechnet nach der Wohn- oder Nutzfläche - Wohnzwecken dienen und nicht Ein- und Zweifamilienhäuser im Sinne der Nr. 1 oder Wohnungseigentum nach Nr. 3 sind. S. § 181 Abs. 3 BewG, Abschnitt 9 Abs. 1 Nr. 2.

3. Wohnungs- und Teileigentum⁴²
4. Geschäftsgrundstücke⁴³
5. gemischt genutzte Grundstücke⁴⁴
6. sonstige bebaute Grundstücke⁴⁵.

Einzelheiten zum **Wohnungs- und Teileigentum** enthält Abschnitt 10.

Abschnitt 11 (zu § 182 BewG) regelt die **Zuordnung zu den drei verschiedenen Bewertungsverfahren** nach § 182 Abs. 1 BewG, nämlich

- ==> Vergleichswertverfahren
- ==> Ertragswertverfahren
- ==> Sachwertverfahren.

Die Zuordnung richtet sich nach der **Grundstücksart der wirtschaftlichen Einheit**⁴⁶.

Vergleichswertverfahren. Das Vergleichswertverfahren findet Anwendung für die Bewertung von Wohnungs- und Teileigentum sowie von Einfamilien- und Zweifamilienhäusern (§ 182 Abs. 2 BewG)⁴⁷. Einzelheiten zum Vergleichswertverfahren regeln § 183 BewG und Abschnitt 12⁴⁸.

Ertragswertverfahren. Das Ertragswertverfahren findet Anwendung für Mietwohngrundstücke, Geschäftsgrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke, für die sich auf dem örtlichen Grundstücksmarkt eine übliche Miete ermitteln lässt (§ 182 Abs. 3 BewG)⁴⁹. Einzelheiten zum Ertragswertverfahren regeln die §§ 183 bis 188 BewG und die Abschnitte 13 bis 24⁵⁰. Zusammenfassend gilt: Der **Ertragswert des Grundstücks** setzt sich zusammen aus dem Gebäudeer-

⁴² Wohnungseigentum ist das Sondereigentum an einer Wohnung in Verbindung mit dem Miteigentumsanteil an dem gemeinschaftlichen Eigentum, zu dem es gehört (§ 1 Abs. 2 WEG). Teileigentum ist das Sondereigentum an nicht zu Wohnzwecken dienenden Räumen eines Gebäudes in Verbindung mit dem Miteigentum an dem gemeinschaftlichen Eigentum, zu dem es gehört (§ 1 Abs. 3 WEG). S. § 181 Abs. 4 und Abs. 5 BewG, Abschnitt 9 Abs. 1 Nr. 3.

⁴³ Grundstücke, die zu mehr als 80% - berechnet nach der Wohn- oder Nutzfläche - eigenen oder fremden betrieblichen oder öffentlichen Zwecken dienen und nicht Teileigentum nach Nr. 3 sind. S. § 181 Abs. 6 BewG, Abschnitt 9 Abs. 1 Nr. 4.

⁴⁴ Grundstücke, die teils Wohnzwecken, teils eigenen oder fremden betrieblichen oder öffentlichen Zwecken dienen und keine Grundstücke im Sinne der Nr. 1 bis 4 sind. S. § 181 Abs. 7 BewG, Abschnitt 9 Abs. 1 Nr. 5.

⁴⁵ Grundstücke, die nicht unter die Nr. 1 bis Nr. 5 fallen. S. § 181 Abs. 8 BewG, Abschnitt 9 Abs. 1 Nr. 6.

⁴⁶ S. § 182 Abs. 1 BewG, Abschnitt 11 Abs. 1.

⁴⁷ Nach Abschnitt 11 Abs. 2 allerdings nur, sofern der Gutachterausschuss entsprechende Vergleichspreise oder Vergleichsfaktoren ermittelt hat; nachrangig kann auf die in der Finanzverwaltung vorliegenden Unterlagen zu Vergleichspreisen zurückgegriffen werden. Vorrangig sind Kaufpreise von sog. Vergleichsgrundstücken heranzuziehen (§ 183 Abs. 1 Satz 1 BewG). Grundlage sind vorrangig die von den Gutachterausschüssen i.S.d. §§ 192 ff. BauGB mitgeteilten Vergleichspreise (§ 183 Abs. 1 Satz 2 BewG). Alternativ können von den Gutachterausschüssen für geeignete Bezugsseinheiten ermittelte und mitgeteilte Vergleichsfaktoren herangezogen werden (§ 183 Abs. 2 Satz 1 BewG). Besonderheiten, insbesondere die den Wert beeinflussenden Belastungen privatrechtlicher und öffentlich-rechtlicher Art, werden im Vergleichsverfahren nicht berücksichtigt (§ 183 Abs. 2 Satz 2 BewG).

⁴⁸ Anzumerken ist, dass der nur unwesentlich detailliertere Regelungen enthält als § 183 BewG selbst.

⁴⁹ Nach Abschnitt 11 Abs. 3 ist das Ertragswertverfahren nicht anzuwenden, wenn zwar eine tatsächliche Miete vereinbart ist, jedoch keine übliche Miete ermittelt werden kann, da in einem solchen Fall ein Vergleich nicht möglich ist. Mietwohngrundstücke sind stets im Ertragswertverfahren zu bewerten; ist in diesen Fällen weder eine tatsächliche Miete vorhanden noch eine ortsübliche Miete ermittelbar, ist die Miete zu schätzen.

⁵⁰ Hinzuweisen ist auf das anschauliche Schema über das Ertragswertverfahren in Abschnitt 13.

tragswert und dem Bodenwert (§ 184 Abs. 3 Satz 1 BewG). Der **Gebäudeertragswert** ist getrennt von dem Bodenwert nach Maßgabe von § 185 BewG zu ermitteln (§ 184 Abs. 1 BewG). Nach § 185 Abs. 1 BewG wird der Gebäudeertragswert durch den sog. **Reinertrag** bestimmt; der **Reinertrag** ergibt sich aus dem **Rohrertrag** des Grundstücks i.S.v. § 186 BewG⁵¹ abzüglich der **Bewirtschaftungskosten** i.S.v. § 187 BewG (§ 185 Abs. 1 BewG)⁵². Der Reinertrag ist nach § 185 Abs. 2 BewG um den Betrag zu vermindern, der sich durch eine angemessene Verzinsung des Bodenwerts durch den **Liegenschaftszinssatz** i.S.v. § 188 BewG⁵³ ergibt; dies ergibt den Gebäudereinertrag. Der **Gebäudereinertrag** ist mit dem sich aus der **Anlage 21** ergebenden Vervielfältiger – unter Berücksichtigung der Restnutzungsdauer des Gebäudes (§ 185 Abs. 3 Satz 1 BewG)⁵⁴ – zu **kapitalisieren**. Der **Bodenwert** ist nach § 179 BewG zu ermitteln (§ 184 Abs. 2 BewG). Es ist mindestens der Bodenwert anzusetzen (§ 184 Abs. 3 Satz 2 BewG).

Sachwertverfahren. Das Sachwertverfahren findet als Anfangsverfahren Anwendung für Wohnungs- und Teileigentum sowie Einfamilien- und Zweifamilienhäuser, soweit jeweils ein Vergleichswert nicht vorliegt (§ 182 Abs. 4 Nr. 1 BewG i.V.m. Abschnitt 11 Abs. 4)⁵⁵. Es findet nach § 182 Abs. 4 Nr. 2 und Nr. 3 BewG weiter Anwendung auf Geschäftsgrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke sowie sonstige bebaute Grundstücke, für die sich auf dem örtlichen Grundstücksmarkt keine übliche Miete ermitteln lässt. Einzelheiten zum Vergleichswertverfahren regeln § 183 BewG und Abschnitt 12⁵⁶. Zusammenfassend gilt: Der vorläufige **Sachwert des Grundstücks** setzt sich zusammen aus dem **Gebäudesachwert** und dem Bodenwert (§ 189 Abs. 3 Satz 1 BewG). Der Gebäudesachwert ist getrennt von dem Bodenwert nach Maßgabe von § 190 BewG zu ermitteln (§ 189 Abs. 1 Satz 1 BewG). Sonstige bauliche Anlagen, insbesondere **Außenanlagen**, und der Wert der sonstigen Anlagen, sind regelmäßig mit dem Gebäudewert und dem Bodenwert abgegolten (§ 189 Abs. 1 Satz 2 BewG)⁵⁷. Nach § 190 Abs. 1 Satz 1 BewG wird der Gebäudesachwert durch die **Regelherstellungskosten** bestimmt; diese sind die gewöhnlichen Herstellungskosten je Flächeneinheit und sind in der **Anlage 24** enthal-

ten⁵⁸. Der **Gebäuderegelerstellungswert** ergibt sich durch Multiplikation der jeweiligen Regelherstellungskosten mit der Brutto-Grundfläche⁵⁹ des Gebäudes (§ 190 Abs. 1 Satz 2 BewG). Vom **Gebäuderegelerstellungswert** ist nach § 190 Abs. 2 Satz 1 BewG eine **Altersminderung**⁶⁰ abzuziehen. Der **Bodenwert** ist wiederum nach § 179 BewG zu ermitteln (§ 184 Abs. 2 BewG). Zur Anpassung an den gemeinen Wert ist der so ermittelte, vorläufige Sachwert des Grundstücks nach § 189 Abs. 3 Satz 2 BewG mit einer **Wertzahl** nach § 191 BewG zu **multiplizieren**⁶¹.

Sonderfälle. Die §§ 192 ff. BewG regeln sodann noch Bewertungsregeln für sog. Sonderfälle. Hierunter fallen

==> das **Erbbaurecht** (§§ 193, 194 BewG)⁶²

==> **Gebäude auf fremden Grund und Boden** (§ 195 BewG)⁶³

==> **Grundstücke im Zustand der Bebauung** (§ 196 BewG)⁶⁴

==> **Gebäude und Gebäudeteile für den Zivilschutz** (§ 197 BewG)⁶⁵.

Vermeidung der Übermaßbesteuerung. Der Steuerpflichtige hat nach § 198 BewG die Möglichkeit, den **Nachweis** zu erbringen, dass der **gemeine Wert (Verkehrswert/Marktwert)**⁶⁶ der wirtschaftlichen Einheit am Bewertungsstichtag niedriger ist als der nach den §§ 179, 182 bis 196 BewG ermittelte Wert. Durch den neuen § 198 Satz 2 BewG, der auf § 199 BBauG und die hierzu ergangene **Wertermittlungsverordnung**⁶⁷ verweist, hat der Steuerpflichtige nunmehr die Möglichkeit, sich auf alle verkehrswertbeeinflussenden rechtlichen Gegebenheiten und tatsächlichen Eigenschaften, die sonstige Beschaffenheit und die Lage des Grundstücks i.S.v. § 3 Abs. 2 WertV zu berufen. Hierzu gehören nach § 5 Abs. 2 WertV unter anderem wertbeeinflussende Rechte und Belastungen privatrechtlicher und öffentlich-rechtlicher Art, wie Dienstbarkeiten, Nutzungsrechte, Baulasten und sonstige dingliche Rechte und Lasten⁶⁸. Als Nachweis ist regelmäßig ein **Gutachten** des örtlich zuständigen Gutachterauss-

⁵¹ Abschnitt 14, 16, 17 und 18 enthalten detaillierte Regelungen zum Rohrertrag bzw. zum Entgelt i.S.v. § 186 BewG. Nach Abschnitt 15 gehören die als Umlage gezahlten Betriebskosten nicht zum Entgelt, wohl aber Instandsetzungs- und Instandhaltungskosten, die vom Mieter getragen werden.

⁵² Abschnitt 19 enthält detaillierte Regelungen zu den Bewirtschaftungskosten i.S.v. § 187 BewG sind. Abschnitt 20 enthält detaillierte Regelungen zur Bodenwertverzinsung i.S.v. § 187 BewG sind.

⁵³ Maßgebend ist der marktübliche Zins (§ 188 Abs. 1 BewG). Anzuwenden sind nach § 188 Abs. 1 BewG die von den Gutachterausschüssen i.S.d. §§ 192 ff. BauGB ermittelten örtlichen Liegenschaftszinssätze; soweit solche nicht vorliegen gelten Zinssätze i.H.v. 5 % für Mietwohngrundstücke, 5,5 – 6 % für gemischt genutzte Grundstücke (je nach der Höhe des gewerblichen Anteils) und 6,5 % für Geschäftsgrundstücke. Weitere Einzelheiten zum Liegenschaftszins enthält Abschnitt 22.

⁵⁴ Die Restnutzungsdauer wird nach § 185 Abs. 3 Satz 2 BewG grundsätzlich aus dem Unterschiedsbetrag zwischen der wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer gemäß Anlage 22 und dem Alter des Gebäudes am Bewertungsstichtag ermittelt. Einzelheiten zur Restnutzungsdauer enthält Abschnitt 23.

⁵⁵ Nach Abschnitt 11 Abs. 5 gilt: Befinden sich auf einem Grundstück nicht nur Gebäude oder Gebäudeteile, die im Ertragswertverfahren zu bewerten sind, erfolgt die Wertermittlung für die gesamte wirtschaftliche Einheit einheitlich nach dem Sachwertverfahren.

⁵⁶ Hinzuweisen ist auf das anschauliche Schema über das Ertragswertverfahren in Abschnitt 25.

⁵⁷ Detaillierte Einzelheiten zur steuerlichen Behandlung von besonders wertvollen Außenanlagen s. Abschnitt 29.

⁵⁸ Einzelheiten zu den Regelherstellungskosten s. Abschnitt 26. Einzelheiten zu den in Anlage 24 – Teil II – BewG genannten Gebäudeklassen s. Abschnitt 27. Einzelheiten zu dem in Anlage 24 – Teil III – BewG genannten Ausstattungsstandard s. Abschnitt 27.

⁵⁹ Detaillierte Einzelheiten zur Brutto-Grundfläche s. Abschnitt 30.

⁶⁰ Detaillierte Einzelheiten zur Alterswertminderung s. Abschnitt 31.

⁶¹ Als Wertzahlen sind die Sachwertfaktoren anzuwenden, die von den Gutachterausschüssen i.S.d. §§ 192 ff. BauGB für das Sachwertverfahren bei der Verkehrswertermittlung abgeleitet werden (§ 191 Abs. 1 BewG); soweit solche nicht vorliegen, sind die in Anlage 25 bestimmten Wertzahlen zu verwenden (§ 191 Abs. 2 BewG). Einzelheiten zu den Wertzahlen s. Abschnitt 33 sowie das Beispiel in H 33.

⁶² Detaillierte Einzelheiten zur Bewertung von Erbbaurechten s. Abschnitt 34 bis 37 sowie die Beispiele in H 36 und H 37.

⁶³ Einzelheiten zur Bewertung von Gebäuden auf fremden Grund und Boden s. Abschnitt 38 und 39 sowie das Beispiel in H 39.

⁶⁴ Einzelheiten zur Bewertung von Grundstücken im Zustand der Bebauung s. Abschnitt 40 und 41 sowie das Beispiel in H 41.

⁶⁵ Einzelheiten zur Bewertung von Gebäuden und Gebäudeteilen für den Zivilschutz s. Abschnitt 42.

⁶⁶ S. Abschnitt 43 Abs. 1 Satz 1.

⁶⁷ Verordnung über Grundsätze für die Ermittlung der Verkehrswerte von Grundstücken (Wertermittlungsverordnung – WertV) vom 6.12.1988 (BGBl. 1988 I S. 2209). Auf der Grundlage von § 199 Abs. BauGB beruhen auch die Richtlinien für die Ermittlung der Verkehrswerte (Marktwerte) von Grundstücken (Wertermittlungsrichtlinien 2006 – WertR 2006) vom 1.3.2006, BAnz. Nr. 108a, ber. Nr. 121.

⁶⁸ S. Abschnitt 43 Abs. 3 Sätze 5 ff..

schusses oder eines Sachverständigen für die Bewertung von Grundstücken erforderlich⁶⁹. Als Nachweis kann aber auch ein im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielter **Kaufpreis** über das zu bewertende Grundstück dienen⁷⁰. Dies gilt in jedem Fall für einen Kaufpreis, der innerhalb eines Jahres vor oder nach dem Bewertungsstichtag zustande gekommen ist; dies kann aber auch für Kaufpreise gelten, die außerhalb dieses Zeitraums im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zustande gekommen sind, wenn die maßgeblichen Verhältnisse hierfür gegenüber den Verhältnissen zum Bewertungsstichtag unverändert geblieben sind⁷¹. Mit Ausnahme des Nachweises der üblichen Miete (s. Abschnitt 18 Abs. 5) lässt die *Finanzverwaltung* einen Einzelnachweis zu Bewertungsgrundlagen nach § 179 und §§ 182 bis 196 BewG nicht zu⁷². Weitere Einzelheiten s. Abschnitt 43.

3.3. Bewertung von Unternehmensvermögen

Den Grundsätzen zur Bewertung von Unternehmensvermögen⁷³ unterliegen nach § 12 Abs. 2, 5 und 6 ErbStG die folgenden **Wirtschaftsgüter**:

==> Anteile an Kapitalgesellschaften

- börsennotierte (**Aktien-)Gesellschaften** (§ 12 Abs. 5 ErbStG, §§ 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6, 11 Abs. 1 BewG)
- **sonstige Kapitalgesellschaften** (§ 12 Abs. 2 ErbStG, §§ 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, 11 Abs. 2, 199 – 203 BewG)

==> Betriebsvermögen von Gewerbetreibenden i.S.v. § 95 BewG und von freiberuflich Tätigen i.S.v. § 96 BewG (§ 12 Abs. 5 ErbStG, §§ 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG).

Der Bewertungs-Erlass Unternehmensvermögen⁷⁴ enthält in den Abschnitten 1 bis 6 (zu § 151 BewG) **Grundsätze** zur gesonderten Feststellung von Grundbesitzwerten, des Wert von Betriebsvermögen und des Anteils an Betriebsvermögen, des Werts nicht börsennotierter Anteile an Kapitalgesellschaften und von vermögensverwaltenden Gesellschaften. Die Abschnitte 7 bis 12 (zu §§ 151 bis 155 BewG) enthalten **Verfahrensvorschriften**. Das BMF-Schreiben vom 5.1.2010⁷⁵ enthält den von der Deutschen Bundesbank er-

mittelten **Basiszins** für die Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens nach den §§ 199 BewG; dieser beträgt für das Jahr **2010 3,98 %**. Rechnet man den Zuschlag von **4,5 %** nach § 203 Abs. 1 BewG hinzu, so ergibt sich für 2010 ein **Kapitalisierungszinssatz von 8,48 %**; dies entspricht nach § 203 Abs. 3 BewG einem **Kapitalisierungsfaktor von 11,79%**. Das gleichlautende BMF-Schreiben vom 17.3.2009⁷⁶ berücksichtigt den Fall, dass ein Erwerber (bis spätestens zum 30.6.2009) einen Antrag nach Art. 3 ErbStRG 2009 auf rückwirkende Anwendung des alten Erbschaftsteuerrechts gestellt hat⁷⁷.

3.4. Bewertung von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen

Den Grundsätzen zur Bewertung von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen unterliegen nach den §§ 33, 34 BewG alle Wirtschaftsgüter, die einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft **zu dienen** bestimmt sind. Ein **Betrieb der Land- und Forstwirtschaft** umfasst

==> den Wirtschaftsteil

==> den Wohnteil.

Der **Wirtschaftsteil** umfasst

==> die landwirtschaftliche Nutzung

==> die forstwirtschaftliche Nutzung

==> die weinbauliche Nutzung

==> die gärtnerische Nutzung

==> die sonstige land- und forstwirtschaftliche Nutzung.

sowie

==> Abbauland (§ 43 BewG)

==> Geringstland (§ 44 BewG)

==> Unland (§ 45 BewG)

sowie

==> die Nebenbetriebe (§ 42 BewG).

Besondere Bewertungsregeln für LuF-Vermögen enthält der Sechste Abschnitt des BewG (Vorschriften für die Bewertung von Grundbesitz, von nicht notierten Anteilen an Kapitalgesellschaften und von Betriebsvermögen für die Erbschaftsteuer ab 1. Januar 2009) in den §§ 158 bis 175 BewG. Der Bewertungs-Erlass LuF-Vermögen⁷⁸ enthält in Abschnitt 1 (zu § 158 BewG) **Begriffsbestimmungen**, insbesondere den Begriff des „**land- und forstwirtschaftlichen Vermögens**“ und enthält in den Abschnitten 2 bis 4 Abgrenzungsregelungen vom Betriebsvermögen, vom übrigen Vermögen und vom Grundvermögen. Abschnitt 5 (zu § 160 BewG) enthält

⁶⁹ Das Gutachten ist für die Feststellung des Grundbesitzwerts und somit für das Finanzamt nicht bindend, sondern unterliegt der Beweiswürdigung durch das Finanzamt. Enthält das Gutachten Mängel (z. B. methodische Mängel oder unzutreffende Wertansätze), ist es zurückzuweisen; ein Gegengutachten durch das Finanzamt ist nicht erforderlich. S. Abschnitt 43 Abs. 3 Satz 1. Die Finanzverwaltung verweist in diesem Zusammenhang auf verschiedene BFH-Entscheidungen. Zum Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts durch Sachverständigengutachten s. BFH vom 10.11.2004 (BStBl. 2005 II S. 259); BFH vom 3.12.2008 - II R 19/08.

⁷⁰ Die Finanzverwaltung verweist betreffend den Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts durch zeitnahen Kaufpreis auf BFH vom 2.7.2004 (BStBl. 2004 II S. 703).

⁷¹ S. Abschnitt 43 Abs. 4 Sätze 1 und 2.

⁷² S. Abschnitt 43 Abs. 3 Satz 7.

⁷³ Der Begriff „Unternehmensvermögen“ wird im Rahmen dieser Abhandlung als Oberbegriff verwendet für Anteile an Kapitalgesellschaften und für Betriebsvermögen von Gewerbetreibenden i.S.v. § 95 BewG, von freiberuflich Tätigen i.S.v. § 96 BewG und von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen i.S.v. § 97 BewG (§109 BewG). Diesen Begriff verwendet – in fast gleicher Weise – auch Ziff. 2. der Gesetzesbegründung; dort heißt es „Unternehmerisches Vermögen“. Einzelheiten zur Bewertung von Unternehmensvermögen s. etwa Reith/Gehweiler, BWNotZ 2009, S. 2 (9 ff.).

⁷⁴ Die in dieser Ziff. 3.3. genannten Abschnitte sind Abschnitte des Bewertungs-Erlasses Unternehmensvermögen und werden aus Platzgründen ohne jeweils den Zusatz „Bewertungs-Erlass Unternehmensvermögen“ zitiert bzw. genannt.

⁷⁵ BStBl. 2009 I S. 473; IV D 4 – S 3102/07/0001 2010/0000941, www.bundesfinanzministerium.de.

⁷⁶ S. BMF-Schreiben betr. die Bewertung nicht börsennotierter Aktien an Kapitalgesellschaften und des Betriebsvermögens; Basiszins für das vereinfachte Ertragswertverfahren nach § 203 Abs. 2 BewG, BStBl. 2009 I S. 473.

⁷⁷ Einzelheiten hierzu s. Reith/Gehweiler, BWNotZ 2009, S. 2 (26). Nach dem galt für 2007 ein Kapitalisierungszinssatz von (4,02 % + 4,5 % =) 8,52 (dies entspricht nach § 203 Abs. 3 BewG einem Kapitalisierungsfaktor von 11,74 %) und galt für 2008 ein Kapitalisierungszinssatz von (4,58 % + 4,5 % =) 9,08 % (dies entspricht nach § 203 Abs. 2 BewG einem Kapitalisierungsfaktor von 11,01 %). Für 2009 galt nach gleichlautenden BMF-Schreiben vom 7.1.2009 (BStBl. 2009 I S. 14) ein Kapitalisierungszinssatz von (3,61 % + 4,5 % =) 8,11 (dies entspricht einem Kapitalisierungsfaktor von 12,33 %)

⁷⁸ Die in dieser Ziff. 3.4. genannten Abschnitte sind Abschnitte des Bewertungs-Erlasses LuF-Vermögen und werden aus Platzgründen ohne jeweils den Zusatz „Bewertungs-Erlass LuF-Vermögen“ zitiert bzw. genannt.

Regelungen zum „Wirtschaftsteil“, insbesondere werden die Begriffe „Wirtschaftsteil“, „Gesamtfläche des Wirtschaftsteils“, „Hof- und Wirtschaftsgebäudeflächen“, „Wirtschaftsgebäude“ und „Stückländereien“ definiert bzw. geregelt. Die Abschnitte 6 bis 9 sowie Abschnitt 13 bis 22 erläutern die Begriffe „Landwirtschaftliche Nutzung“, „Forstwirtschaftliche Nutzung“, „Weinbauliche Nutzung“ und „Gärtnerische Nutzung“⁷⁹ sowie „Übrige land- und forstwirtschaftliche Nutzungen“, „Binnenfischerei, Teichwirtschaft und Fischzucht für Binnenfischerei und Teichwirtschaft“, die „Imkerei“, die Wanderschäferei“, die „Saatzucht“, den „Pilzanbau“, die Produktion von „Nützlinsen“, die „Weihnachtsbaumkultur“, „Besamungsstationen“ und „Nebenbetriebe“. Die Abschnitte 23 bis 26 enthalten Begriffsbestimmungen für „Abbauland“, „Geringstland“, „Betriebswohnungen“ und „Wohnteil“.

Regelungen zum „Bewertungsstichtag“, zur Art und Weise der „Bewertung des Wirtschaftsteils“ und zur „Ermittlung der Wirtschaftswerte“ enthalten die Abschnitte 27 bis 29 (zu den §§ 161 bis 163 BewG)⁸⁰. Verschiedene Bewertungsregelungen enthalten noch die Abschnitte 31 bis 33 sowie 35 („Bewertung des Wirtschaftsteils mit dem Fortführungswert“, „Liquidationswert“, „Bewertung der Betriebswohnungen und des Wohnteils“, „Grundbesitzwerte des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft“).

Mit dem BMF-Schreiben vom 18.3.2009⁸¹ gab die Finanzverwaltung die **Standarddeckungsbeiträge** zur Durchführung der Klassifikation nach §§ 163, 164 BewG bekannt.

3.5. Sonstiges betreffend Bewertung

Mit dem BMF-Schreiben betr. Bewertung einer lebenslänglichen Nutzung oder Leistung; Vervielfältiger für Bewertungsstichtage ab 1. Januar 2010 vom 1.10.2009⁸² wurde der **Vervielfältiger zur Berechnung des Kapitalwerts lebenslänglicher Nutzungen oder Leistungen** neu geregelt. Diese Vervielfältiger beruhen auf der vom Statistischen Bundesamt veröffentlichten **Sterbetafel 2006/2008** und gilt für Bewertungsstichtage ab dem 1.1.2010. Insgesamt liegen die Vervielfältiger bei allen Altersgruppen höher als noch ein knapp ein Jahr zuvor⁸³; damit sind zu Lasten der Nutzungs- oder Leistungsberechtigten insgesamt höhere Kapitalwerten von lebenslänglichen Nutzungen oder Leistungen gegeben. Zu beachten ist andererseits, dass vor allem die für die Praxis wichtigen Nutzungen wie Nießbrauch oder Wohnungsrecht wegen der Aufhebung von § 25 ErbStG die Bereicherung des Erwerbers nunmehr mindern.

⁷⁹ Betreffend die „Gärtnerische Nutzung“ werden in den Abschnitten 10 bis 12 Nutzungsanteile Gemüsebau sowie Blumen und Zierpflanzenbau, Obstbau, und Baumschulen geregelt.

⁸⁰ Abschnitt 29 enthält detaillierte Regelungen zur „Ermittlung der Wirtschaftswerte“ und wird ergänzt durch die H 29 (1) bis (7) mit Beispielen.

⁸¹ S. BMF-Schreiben betr. Bewertung der landwirtschaftlichen Nutzung für Zwecke der Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuer: Bekanntmachung der Standarddeckungsbeiträge zur Durchführung der Klassifikation nach §§ 163, 164 BewG vom 18.3.2009, BStBl. 2009 I S. 479.

⁸² BStBl. 2009 I S. 1168. Dieses BMF-Schreiben betr. Bewertung einer lebenslänglichen Nutzung oder Leistung; Vervielfältiger für Bewertungsstichtage ab 1. Januar 2010.

⁸³ Die davor letzte Bekanntgabe des Vervielfältigers zur Berechnung des Kapitalwerts lebenslänglicher Nutzungen oder Leistungen erfolgte mit BMF-Schreiben vom 20.1.2009 und war mit Wirkung zum 1.1.2009 anzuwenden. Diese Vervielfältiger beruhten auf der Sterbetafel 2005/2007. Diese, zum 1.1.2009 ergangene Neuregelung erfolgte vor allem vor dem Hintergrund der Änderung von § 14 Abs. 2 BewG. In der Vergangenheit ging die Finanzverwaltung stets von der Sterbetafel 1985/1988 aus. Nach dieser letztgenannten Sterbetafel waren vor allem bei den jüngeren Altersgruppen die Kapitalwerte von lebenslänglichen Nutzungen oder Leistungen erheblich niedriger als nach den beiden jüngsten Sterbetafeln 2005/2007 bzw. 2006/2009.

4. Gleich lautende Ländererlasse zum ErbStG - der Anwendungs-Erlass

4.1. Einleitender Überblick

Wie eingangs ausgeführt, sind Gegenstand des Anwendungs-Erlasses⁸⁴ Anwendungsregelungen zu **einigen wichtigen Paragraphen des Erbschaftsteuerrechts**⁸⁵. In den Ziff. 4.2. bis Ziff. 4.6. werden einige dieser, für die Praxis wichtigen Regelungen vorgestellt.

4.2. Regelungen zur Abzugsfähigkeit bestimmter Schulden und Lasten (§ 10 Abs. 6 ErbStG)

In Ergänzung zu § 10 Abs. 5 ErbStG regelt der Absatz 6 - vor allem in den Sätzen 2 bis 6 -, welche Schulden und Lasten nicht abzugsfähig sind. Abschnitt 1 Absätze 3 bis 6 regelt klarstellend und teilweise in Wiederholung des Gesetzeswortlauts, dass der **Abzug von Schulden und Lasten dann eingeschränkt** ist, wenn diese in wirtschaftlichem Zusammenhang mit Vermögensgegenständen stehen, die bei der Besteuerung nicht angesetzt werden (dies ist der Fall bei § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG und bei § 19 Abs. 2 ErbStG) oder die nach § 13 Abs. 1 Nr. 2, Nr. 3, Nr. 4b, Nr. 4c sowie § 13c ErbStG voll oder teilweise steuerbefreit sind⁸⁶. Den Fall von § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG erwähnt der Anwendungs-Erlass nicht, obwohl die Abzugsbeschränkung auch für diesen Fall gilt. Im Falle von § 13 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG liegt keine Steuerbefreiung vor, sondern es wird nur ein Freibetrag gewährt; deshalb sind mit den dort genannten Vermögensgegenständen in Verbindung stehende Schulden und Lasten in vollem Umfang abzugsfähig⁸⁷. Schulden und Lasten in wirtschaftlichem Zusammenhang mit Vermögen im Sinne der §§ 13a, 13b bzw. § 13c ErbStG sind nur mit dem Betrag abzugsfähig, der dem Verhältnis des nach Anwendung dieser Vorschriften anzusetzenden Werts dieses Vermögens zu dem Wert vor Anwendung dieser Vorschriften entspricht⁸⁸.

Für Schulden und Lasten im Zusammenhang mit Vermögen im Sinne der §§ 13a, 13b ErbStG heißt dies, dass dann, wenn das begünstigte Vermögen in vollem Umfang von der Steuer befreit ist, kein Abzug vorzunehmen ist. Verstößt der Steuerpflichtige gegen die Voraussetzungen der §§ 13a, 13b ErbStG, dann kommt es zur Nachversteuerung, mit der Folge, dass die bisher nichtabzugsfähigen Schulden und Lasten nunmehr - soweit die Nachversteuerung reicht (also anteilig) - zum Abzug zugelassen sind⁸⁹. Für Schulden und Lasten im Zusammenhang mit Miet-Grundstücken im Sinne des § 13c ErbStG heißt dies, dass wegen des 10 %-igen Bewertungsabschlags (im Regelfall) auch 10 % der Schulden und Lasten abzugsfähig sind⁹⁰.

⁸⁴ Die in dieser Ziff. 4. genannten Abschnitte sind Abschnitte des Anwendungs-Erlasses und werden aus Platzgründen ohne jeweils den Zusatz „Anwendungs-Erlasses“ zitiert bzw. genannt.

⁸⁵ Weitere Einzelheiten zum Anwendungs-Erlass s. etwa bei Wälzholz, Die Optimierung des Schuldenabzugs und Schuldenzusammenhangs nach der Erbschaftsteuerreform, ZEV 2009, S. 435; Mayer, Neuregelung der Steuerbefreiung für das Familienheim durch die Erbschaftsteuerreform – Auswirkungen auf die Vertragsgestaltung, ZEV 2009, S. 439.

⁸⁶ S. Abschnitt 1 Abs. 3 Satz 1.

⁸⁷ S. Abschnitt 1 Abs. 3 Satz 2.

⁸⁸ S. Abschnitt 1 Abs. 4 Satz 1.

⁸⁹ S. Abschnitt 1 Abs. 4 Satz 5.

⁹⁰ S. Abschnitt 1 Abs. 5.

⁹¹ S. R 43 Abs. 1 ErbStF.

4.3. Regelungen im Zusammenhang mit dem Familienheim (§ 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG)

Nach der *Finanzverwaltung*⁹¹ und der *Rechtsprechung*⁹² war nach dem alten Recht eine, auch nur teilweise, Vermietung des Hauses oder der Eigentumswohnung schädlich, mit der Folge, dass die Steuerbefreiung insgesamt versagt wurde. Mit dem ErbStRefG 2009 erhielt diese Norm eine geänderte Begriffsbestimmung⁹³; allerdings war auch nach dem neuen Wortlaut von § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG nicht ganz klar, inwieweit eine Fremdnutzung der Immobilie schädlich ist⁹⁴. Zwischenzeitlich hat der BFH in einer Entscheidung vom 26.2.2009 (noch zum alten Recht) klargestellt, dass § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG **kein Alleinnutzungsmerkmal** regelt⁹⁵. Die *Finanzverwaltung* betont nunmehr in Abschnitt 3 Abs. 2 Satz 1 (zum neuen Recht), dass ein begünstigtes Familienheim vorliegt, soweit darin „eine Wohnung“ zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird. Die Befreiung ist flächenmäßig auf die selbst genutzte Wohnung begrenzt⁹⁶.

Unklar war, in welchen Fällen eine „**Hinderung zur Selbstnutzung**“ im Sinne von § 13 Abs. 1 Nr. 4b und/oder Nr. 4c ErbStG vorliegt. Nach Ziff. 1. a) der Gesetzesbegründung fallen hierunter „z.B. Tod oder erhebliche Pflegebedürftigkeit (Pflegestufe 3)“⁹⁷. In Abschnitt 4 Abs. 2 Satz 3 wird dies noch einmal bestätigt und es wird darauf hingewiesen, dass z.B. eine berufliche Versetzung kein Hinderungsgrund sei⁹⁸.

Fraglich ist nach wie vor, ob die Steuerbefreiung auch dann gewährt wird, wenn Gegenstand der Übertragung nicht ein Familienheim ist, sondern **GbR-Anteile** und der einzige Vermögensgegenstand der GbR ein Familienheim ist. Zu dieser Frage hat der Anwendungs-Erlass keine Stellung genommen. *Finanzgerichtliche Entscheidungen* zu dieser Frage fehlen bislang. Auf diesen Fall ist u.E. § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG wegen des klaren Wortlauts der Norm nicht anwendbar, auch wenn in wirtschaftlicher Hinsicht auch im GbR-Falle letztlich ein Familienheim übertragen wird. Allerdings findet im Erbschaftsteuerrecht, im Gegensatz zum Ertragsteuerrecht, der **Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise keine Anwendung**⁹⁹. Der Grund hierfür ist, dass im Erbschaftsteu-

errecht, im Gegensatz zum Ertragsteuerrecht, der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise keine Anwendung findet. Für die *Praxis* wird *empfohlen*, sich in einem solchen Falle vorher mit der *Finanzverwaltung* abzustimmen und zwar im Zweifel durch eine **verbindliche Auskunft**. Sollte die *Finanzverwaltung* hier die Steuerbefreiung ablehnen oder sich nicht klar positionieren, dann muss vor der Übertragung die **GbR in Bruchteilseigentum** umgewandelt werden.

4.4. Regelungen im Zusammenhang mit den §§ 13a, 13b ErbStG

(1) Zur Lohnsummenvoraussetzung

Wird die Lohnsummenvoraussetzung nicht in vollem Umfang erfüllt, dann entfällt der Verschonungsabschlag in dem Verhältnis, in dem die tatsächliche Lohnsumme die Mindestlohnsumme unterschreitet (s. § 13a Abs. 1 Satz 5 ErbStG, Abschnitt 8 Abs. 1 Satz 2). Im Hinblick auf § 13a Abs. 2 ErbStG betont die *Finanzverwaltung* in Abschnitt 8 Abs. 1 Satz 7 - wie bereits ausgeführt -, dass ein Verstoß gegen die Lohnsummenvoraussetzung sich auf den Abzugsbetrag nach § 13a Abs. 2 ErbStG nicht auswirkt.

Nach § 13a Abs. 1 Satz 3 ErbStG ist „Ausgangslohnsumme“ die durchschnittliche Lohnsumme der letzten fünf vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer endenden Wirtschaftsjahre. Nach Abschnitt 8 Abs. 5 Satz 4 bestehen im Falle der Umstellung auf ein **abweichendes Wirtschaftsjahr** grundsätzlich keine Bedenken, die Lohnsumme des Rumpf-Wirtschaftsjahrs in die Lohnsumme eines vollen Wirtschaftsjahrs umzurechnen. Diese Regelung müsste dann auch für den umgekehrten Fall gelten, wenn bei Vorliegen eines abweichenden Wirtschaftsjahrs der Steuerpflichtige auf das Kalenderjahr als Wirtschaftsjahr umstellt.

Die *Frage* war, ob und ggf. wie ein angemessener **Unternehmerlohn** bei der Ermittlung der Ausgangslohnsumme und der Mindestlohnsumme einzubeziehen ist. Die *Finanzverwaltung* lehnt in Abschnitt 8 Abs. 8 die Einbeziehung eines Unternehmerlohns mit der Begründung ab, insoweit würde keine Vergütung gezahlt. Diese Regelung spielt bei der Frage nach der optimalen Rechtsform für Unternehmensnachfolgen eine Rolle, denn bei der Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft gehören die Vergütungen von Geschäftsführern und Vorständen zum Lohn im Sinne von § 13a Abs. 4 ErbStG und sind bei der Ermittlung der Ausgangslohnsumme und der Mindestlohnsumme einzubeziehen.

(2) Zur Behaltensvoraussetzung

Im Rahmen von § 13a Abs. 5 ErbStG kann im Einzelfall, vor allem im Rahmen von Nachlassauseinandersetzungen, problematisch sein unter welchen Voraussetzungen ein Verstoß gegen die Behaltensvoraussetzung vorliegt. Nach Abschnitt 9 Abs. 2 Satz 2 liegt ein Verstoß gegen die Behaltensvoraussetzung vor, wenn begünstigtes Vermögen (1) als **Abfindung** nach § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG übertragen wird, und (2) zur **Erfüllung anderer schuldrechtlicher Ansprüche** (z.B. auf Grund eines Geldvermächtnisses, Pflichtteils- oder Zugewinnausgleichsanspruchs) hingegeben wird. Da nach § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 ErbStG unter anderem die Veräußerung oder die Entnahme von wesentlichen Betriebsgrundlagen einen Verstoß gegen die Behaltensvoraussetzung darstellt, hat diese Fallgruppe eine hohe Praxisrelevanz, denn oftmals werden zur Erfüllung von Abfindungsansprüchen nach § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG oder zur Erfüllung anderer schuldrechtlicher Ansprüche wesentlichen Betriebsgrundla-

⁹² S. FG Rheinland-Pfalz vom 18.2.1999 (rkr), EFG 1999, S. 619 (619), wo entschieden wurde, dass die Steuerbefreiung insgesamt nicht zur Anwendung kommt, wenn ein Haus übertragen wird, in dem sich neben der Hauptwohnung der Eheleute auch eine Einliegerwohnung befindet; in diesem Fall handele es sich dann nämlich um ein Zweifamilienhaus, dessen Übertragung nicht begünstigt sei.

⁹³ Während es bislang hieß: „zu eigenen Wohnzwecken genutzten Haus oder Eigentumswohnung“, lautet die Begriffsbestimmung heute wie folgt: „bebauten Grundstück im Sinne des § 181 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 des Bewertungsgesetzes, soweit darin eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird“. Hierunter fallen Ein- und Zweifamilienhäuser, Mietwohngrundstücke, Wohnungs- und Teileigentum, Geschäftsgrundstücke, gemischt genutzte Grundstücke und sonstige bebaute Grundstücke.

⁹⁴ S. Reith/Gehweiler, BWNtZ 2009, S. 2 (6).

⁹⁵ S. BFH vom 26.2.2009 (II R 69/06), BStBl. 2009 II S. 480 (481).

⁹⁶ S. Abschnitt 3 Abs. 2 Satz 1.

⁹⁷ S. Begründung zum Regierungsentwurf zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts in der vom Deutschen Bundestag angenommenen Fassung („Gesetzesbegründung“; http://www.bundesfinanzministerium.de/nn_316/DE/Wirtschaft/_und_Verwaltung/Steuern/Veroeffentlichungen/_zu_Steuerarten/Erbschaft__Schenkungssteuerrecht/080__Erbschaftsteuer__anl,templateId=raw,property=publicationFile.pdf). Hinweis: Dies ist keine Gesetzesbegründung im üblichen Sinne, sondern kurze Hinweise des BMF zu einzelnen Punkten des Gesetzesentwurfs.

⁹⁸ Vgl. hierzu auch Reith/Gehweiler, BWNtZ 2009, S. 2 (6); Thonemann, DB 2008, S. 2616 (2621).

⁹⁹ S. BFH vom 25.1.2001, ZEV 2001, S. 326; BFH vom 24.8.2005, ZEV 2006, S. 41 (42); BFH vom 28.6.2007, ZEV 2007, S. 500 (501); FG Baden-Württemberg vom 20.3.2008 (7 V 533/07; rkr), DStRE 2009, S. 615 (615); BFH vom 9.7.2009, DStR 2009, S. 2590 (2590).

gen hingegeben. Abschnitt 11 Abs. 2 Satz 2 stellt dies ausdrücklich noch einmal klar für die Hingabe von wesentlichen Wirtschaftsgütern eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft zur Befriedigung von weichenden Erben; für gewerbliche Unternehmen und Freiberufler kann nichts anderes gelten. Nach Abschnitt 9 Abs. 2 Satz 1 liegt dagegen kein Verstoß gegen die Behaltensvoraussetzung vor, wenn begünstigtes Vermögen (1) im Wege des Übergangs von Todes wegen übergeht, und (2) durch Schenkung unter Lebenden weiter übertragen wird. Im letzten Fall gilt dies nur, wenn die Schenkung vollem Umfang unentgeltlich war. Im Falle einer Teilentgeltlichkeit stellt der entgeltliche Teil der Zuwendung einen Verstoß gegen die Behaltensvoraussetzung.

Als Verstoß gegen die Behaltensvoraussetzung regelt § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 ErbStG vor allem den Fall der **Veräußerung**. Der Anwendungserlass beantwortet (immer noch) nicht die Frage, ob der Begriff „Veräußerung“ nur **entgeltliche** oder auch **unentgeltliche Veräußerungen** umfasst. *U.E.* gilt § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG auch für **Schenkungen**, da der Begriff „Veräußerung“ unabhängig davon ist, ob eine Veräußerung entgeltlich oder unentgeltlich erfolgt¹⁰⁰. Nach Abschnitt 10 Abs. 3 Satz 1 ist keine schädliche Veräußerung die **Einbringung** eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Kapital- oder eine Personengesellschaft (§§ 20, 24 UmwStG) gegen Gewährung von Gesellschaftanteilen. Nach Abschnitt 10 Abs. 3 Satz 2 gilt dies auch für die formwechselnde **Umwandlung**¹⁰¹, **Verschmelzung** oder **Realteilung** von Personengesellschaften¹⁰², soweit der Realteiler nicht nur einzelne Wirtschaftsgüter erhält. Diese Regelung ist erfreulich, weil der Fall der Verschmelzung vom *BFH* noch im Jahre 2007 als Veräußerung angesehen wurde¹⁰³. Abschnitt 10 Abs. 1 Satz 2 regelt nunmehr ausdrücklich, dass als eine schädliche Veräußerung auch der Fall der **Insolvenz** des Betriebsübernehmers anzusehen ist¹⁰⁴.

(3) Zur Optionsverschonung

§ 13a Abs. 8 ErbStG ist nicht zu entnehmen, zu welchem **Zeitpunkt** und in welcher **Form** der Erwerber die Erklärung zur Wahl der Optionsverschonung abgeben muss¹⁰⁵. Diese Fragen sind nun in Abschnitt 17 Abs. 2 seitens der *Finanzverwaltung* beantwortet. Danach muss der Erwerber die Optionsverschonung bei dem für die Erbschaft- oder Schenkungsteuer zuständigen *Finanzamt schriftlich* oder **zur Niederschrift** beantragen. Der Antrag kann bis zum Eintritt der **formellen Bestandskraft** der Festsetzung der Erbschaft- oder Schenkungsteuer gestellt werden. Stellt sich im Nachhinein heraus, dass der Erwerber die Voraussetzungen für die Optionsverschonung erfüllt, dann ist ihm wegen Ab-

laufs der Antragsfrist die Möglichkeit für die Optionsverschonung genommen.

Umgekehrter Fall: Hat der Erwerber den Antrag für die Optionsverschonung (fristgemäß) gestellt und wird nachträglich festgestellt, dass die (erhöhten) Voraussetzungen der Optionsverschonung nicht erfüllt sind bzw. nicht erfüllt werden können, dann stellt sich die weitere Frage, wie der Erwerber zu behandeln ist. Nach Abschnitt 17 Abs. 3 Satz 4 erhält der Erwerber dann die Regelverschonung nach § 13a Abs. 1 und Abs. 2, 13b Abs. 4 ErbStG, wenn „die Verwaltungsvermögengrenze für die Optionsverschonung in allen wirtschaftlichen Einheiten nicht erfüllt ist“. Abschnitt 17 Abs. 3 Sätze 5 und 6 regelt den Fall, dass „der Erwerber innerhalb der maßgebenden zehnjährigen (seit 1.1.2010 siebenjährigen) Behaltensfrist gegen eine der Verschonungsvoraussetzungen (verstößt)“; in diesem Falle „entfällt die gewährte Verschonung (Anm.: Optionsverschonung) ganz oder teilweise“. Der Umfang der Nachversteuerung richtet sich also nach den Regeln der Optionsverschonung, „d.h. die siebenjährige (seit 1.1.2010 fünfjährige) Behaltensfrist und die geringere Mindestlohnsumme der Regelverschonung sind nicht zu berücksichtigen“.

(4) Zu begünstigten Anteilen an Kapitalgesellschaften

In Abschnitt 21 Abs. 2 nimmt die *Finanzverwaltung* Stellung zu dem Begriff „**Nennkapital**“ in § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG. Dieses ist bei der GmbH das **Stammkapital** und ist bei der AG das **Grundkapital**. Hält die Gesellschaft **eigene Anteile**, dann mindern sie das Nennkapital der Gesellschaft und erhöhen damit die Beteiligungsquote des Gesellschafters¹⁰⁶. Nicht zu begünstigten Anteilen an Kapitalgesellschaften gehören **Unterbeteiligungen** oder über eine andere Kapitalgesellschaft oder eine Personengesellschaft gehaltene **mittelbare Beteiligungen** des Erblassers oder Schenkers¹⁰⁷. Der Anwendungs-Erlass schweigt zur steuerlichen Behandlung von **treuhänderisch gehaltenen Anteilen** an Kapitalgesellschaften. Diese gehören zivilrechtlich dem Treuhänder, ertragsteuerlich werden sie nach den Grundsätzen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO) dem Treugeber zugerechnet.

Abschnitt 21 Abs. 5 nimmt noch - *u.E.* zu knapp - Stellung zu „**Poolvereinbarungen**“. Diese kann sich aus dem Gesellschaftsvertrag oder aus anderen schriftlichen Vereinbarun-

¹⁰⁰ So bereits Reith/Gehweiler, BWNNotZ 2009, S. 2 (19 f.).

¹⁰¹ S. R 63 Abs. 2 Satz 2 EStR.

¹⁰² So bereits R 63 Abs. 2 Satz 2 EStR.

¹⁰³ S. BFH vom 10.5.2006, BStBl. 2006 II S. 602. A.A. die Finanzverwaltung bereits in R 63 Abs. 2 Satz 2 EStR, wonach die Verschmelzung einer Personengesellschaft kein Verstoß gegen die Behaltensregelungen ist.

¹⁰⁴ So bereits BFH vom 21.3.2007, BFH/NV 2007, S. 1321 zu § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG a.F.

¹⁰⁵ Einzelheiten hierzu s. Reith/Gehweiler, BWNNotZ 2009, S. 2 (26). Als Zeitpunkt kommen in Frage: (1) Sofort nach dem Erwerb; (2) Unverzüglich nach dem Erwerb; (3) Bis zum Ende der Behaltensfrist. (4) Bestandskraft der Steuerfestsetzung. Teilweise wird der Gesetzgeber so verstanden, dass die Erklärung bis zur Bestandskraft der Steuerfestsetzung abzugeben ist. So Thonemann, DB 2008, S. 2616 (2617) unter Bezugnahme auf eine angebliche Gesetzesbegründung. Dieser Punkt wird nicht angesprochen in den hier als „Gesetzesbegründung“ genannten Hinweisen des BMF. Als Form kommen in Frage: (1) Formfrei; (2) Schriftform; (3) Amtlicher Vordruck. Es dürften hier ähnliche Grundsätze gelten wie bei § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ErbStG a.F. Dort verlangte die Finanzverwaltung nach R 58 Abs. 1 Satz 3 ErbStR die Erklärung in Schriftform.

¹⁰⁶ S. Abschnitt 21 Abs. 2 Satz 2.

¹⁰⁷ So die klarstellende Regelung in Abschnitt 21 Abs. 2 Satz 3.

¹⁰⁸ Diese Anforderungen sind: In formeller Hinsicht muss ein Vertrag im Vorhinein, klar und eindeutig, rechtswirksam vereinbart, ernsthaft gewollt, schriftlich niedergelegt sein und der Vertrag muss auch tatsächlich durchgeführt werden (vgl. Schmidt/Heinicke, EStG § 4 RZ 520 „Angehörige/Angehörigenverträge“; Schmidt/Weber-Grellet, EStG § 22 RZ 82. Vgl. auch TZ 37 Satz 1 Rentenerlass oder TZ 2 und TZ 3 Nießbraucherlass. Vgl. auch BFH vom 11.3.1976, BStBl. 1976 II S. 421; BFH vom 13.5.1980, BStBl. 1981 II S. 297; BFH vom 21.5.1987, BStBl. 1987 II S. 710; BFH vom 29.11.1988, BStBl. 1989 II S. 281; BFH vom 3.4.2004, BStBl. 2004 II S. 1020; BFH vom 19.1.2005, NJW 2005, S. 1743 (1743); BFH vom 7.6.2006, NJW 2006, S. 3743 (3743); BFH vom 19.8.2008, DB 2008, S. 32 (32); BFH vom 12.5.2009, DB 2009, S. 1627 (1628)); in materieller Hinsicht müssen Angehörigenverträge dem „Fremdvergleich“ standhalten (s. BFH vom 13.7.1999, BStBl. 2000 II S. 386; BFH vom 18.1.2001, DStRE 2001, S. 393; BFH vom 22.7.2007, DB 2007, S. 1287; BFH vom 19.8.2008, DB 2009, S. 32 (32); BFH vom 12.5.2009, DB 2009, S. 1627 (1627)) und es darf - auch hier - kein Gestaltungsmissbrauch nach § 42 AO vorliegen (zum Gestaltungsmissbrauch bei der Vermietung eines Arbeitszimmers an einen Ehegatten innerhalb einer Ehwohnung s. etwa FG München vom 8.10.2008, DStRE 2009, S. 750 f.).

gen ergeben; sie muss im Besteuerungszeitpunkt, somit in den meisten *Praxisfällen* im Zeitpunkt des Todes des Erblassers oder im Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 1. HS und Nr. 2 ErbStG), vorliegen. Mehr regelt dieser Hinweis nicht. *U.E.* muss die Poolvereinbarung zivilrechtlich wirksam vereinbart sein und sind des Weiteren an die Poolvereinbarung insgesamt die steuerlichen Anforderungen zu stellen, die bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen gelten¹⁰⁸.

(5) Zum Verwaltungsvermögen

Verwaltungsvermögen und Betriebsaufspaltung¹⁰⁹. In § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 1. Alt. ErbStG verwendet der Gesetzgeber nicht den Begriff der „Betriebsaufspaltung“, sondern er stellt nur auf die **personelle Verflechtung** ab. In Abschnitt 25 Abs. 1 nimmt die *Finanzverwaltung* hierzu Stellung. Danach meint § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 1. Alt. ErbStG den Fall der Betriebsaufspaltung. Die sachliche Verflechtung ist nach *Verwaltungsmeinung* grundsätzlich vorauszusetzen, „weil andernfalls kein begünstigtes Betriebsvermögen vorliegt“. Diese Auffassung führt dann aber dazu, dass zum begünstigten Vermögen nicht Vermögen gehören soll, welches **keine wesentliche Betriebsgrundlage** ist.

Unklar war, wie **Veränderungen beim Verwaltungsvermögen** zu behandeln sind. Nach Abschnitt 23 Abs. 2 sind die **Verhältnisse im Besteuerungszeitpunkt** maßgebend. Veränderungen hinsichtlich der Quote des Verwaltungsvermögens, die nach dem Besteuerungszeitpunkt beim Erwerber eintreten, sind demnach unbeachtlich. Klarstellend wird noch darauf hingewiesen, dass das Erfordernis unberührt bleibt, wonach „das erworbene Vermögen beim Erwerber die weiteren Verschönungsvoraussetzungen erfüllt und der Erwerb in der Hand des Erwerbers begünstigtes Vermögen bleibt“.

Beispiel – Fall 1¹¹⁰

Sachverhalt: **Unternehmer U** ist mit einer Beteiligung i.H.v. **100 %** alleiniger Kommanditist der **U GmbH & Co. KG**. Die KG ist ein Automobilzulieferer, der sowohl Normteile, als auch Spezialteile fertigt. Da durch den ständigen Kostendruck die Produktion immer stärker in den asiatischen Raum verlagert werden musste, liegt das **Verwaltungsvermögen** i.S.v. § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG im Jahr 01 bei **40 %**. U überträgt seine Beteiligungen an der KG und an der Komplementär-GmbH am 5.5.01 im Wege der **vorweggenommen Erbfolge** (voll unentgeltlich) auf seinen **Sohn S**. Da der Kostendruck noch stärker zunimmt, verlagert S am 15.7.03 einen weiteren Teil der Produktion nach Asien. Die dadurch **frei werdende Produktionshalle** will S an einen fremden Dritten **vermieten**. Wegen der schlechten Situation auf dem Immobilienmarkt, kann S erst am 20.9.03 mit einem Mieter einen **Mietvertrag** abschließen. Danach wird die Produktionshalle ab dem **1.1.04** (Beginn des Mietverhältnisses) längerfristig für die Dauer von 5 Jahren fest vermietet. Um dem Mieter entgegenzukommen, sind die ersten **6 Monate mietfrei**. Durch die entstandene Situation erhöht sich der Anteil des Verwaltungsvermögens i.S.v. § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG auf **60 %**. Das Mietverhältnis wird die ganze Mietzeit über aufrechterhalten.

¹⁰⁹ Zu den Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung s. z.B. Schmidt/Wacker, EStG § 15 RZ 800 ff. (insbesondere RZ 808 und RZ 820).

¹¹⁰ Dieses Fallbeispiel wurde bereits behandelt bei Reith/Gehweiler, BWNotZ 2009, S. 2 (25).

Rechtsfolge: Durch die Änderungen im Umfang des Verwaltungsvermögens liegt (insgesamt) kein begünstigtes Vermögen i.S.v. § 13b Abs. 1 ErbStG mehr vor. Die Frage ist, ab welchem **Zeitpunkt** und mit welcher **Rechtsfolge**. Auf beide Fragen gibt das Gesetz keine Antwort. Zur **1. Frage:** Zum **Verwaltungsvermögen** gehören u.a. **Dritten zur Nutzung überlassene** Grundstücke (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 ErbStG). Die Nutzungsüberlassung an den Mieter erfolgt nach dem Wortlaut der Vorschrift ab dem 1.1.04. Erst ab diesem Zeitpunkt geht der Besitz und die Nutzungsbefugnis an der Produktionshalle auf den Mieter über. Der vor dem 1.1.04 gegebene **Leerstand** kann nach Sinn und Zweck der Norm die Verwaltungsvermögenseigenschaft der Produktionshalle noch nicht begründen. Nach dem Wortlaut der Vorschrift muss die Nutzungsüberlassung **nicht entgeltlich** sein. Ob auch eine unentgeltliche Nutzungsüberlassung unter § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 ErbStG fällt, muss im vorliegenden Fall nicht entschieden werden, denn die **6-monatige Mietfreiheit** ist letztlich nicht anderes als eine insgesamt Reduzierung des monatlichen Mietzinses, welche sich auf die Dauer der Mietzeit verteilt¹¹¹. Der Anwendungs-Erlass bringt betreffend die Bedeutung von „**Dritten zur Nutzung überlassene** Grundstücke“ keine neuen Erkenntnisse. Zur **2. Frage:** *Fraglich* war bislang, ob ab dem 1.1.04 der **Verschönungsabschlag wegfällt**¹¹². Bislang wurde hierzu vertreten, dass auf den Sinn und Zweck der Verwaltungsvermögensgrenze abzustellen ist, wonach diese wohl eine ständige Grundvoraussetzung für den Verschönungsabschlag ist¹¹³. Nach Abschnitt 23 Abs. 2 bleibt es hier zu Gunsten des Erwerbers bei den **Verhältnissen im Besteuerungszeitpunkt**.

Beispiel – Fall 2¹¹⁴

Sachverhalt: Gleicher Sachverhalt wie im **Beispielfall 1**, nur mit dem **Unterschied**, dass das Mietverhältnis mit dem fremden Dritten mit Wirkung zum 31.12.05, 24.00 Uhr einvernehmlich aufgehoben wird und S die Produktionshalle infolge einer sich gebesserten Auftragslage **ab dem 1.1.06 wieder für eigene Produktionszwecke selbst nutzt**. Kann S den Verschönungsabschlag ab dem 1.1.06 wieder in Anspruch nehmen?

Rechtsfolge: Auch auf diese Fragen gibt das Gesetz keine Antwort. Geht man von dem bisherigen Lösungsansatz zum Beispiel - Fall 1 aus, wonach die **Verwaltungsvermögensgrenze** eine **ständige Grundvoraussetzung für den Verschönungsabschlag** ist¹¹⁵, dann müsste nach dem Sinn und Zweck der Verschönungsregelung der **Verschönungsabschlag wieder aufleben** und entfiere dann – pro-rata-temporis – nur für die schädliche Zeit zwischen dem 1.1.04 und dem 31.12.05. Da nach Abschnitt 23 Abs. 2 es hier zu Gunsten des Erwerbers bei den **Verhältnissen im Besteuerungszeitpunkt** bleibt, blieb bereits das Überschreiten der

¹¹¹ So der Lösungsvorschlag bei Reith/Gehweiler, BWNotZ 2009, S. 2 (25).

¹¹² S: Reith/Gehweiler, BWNotZ 2009, S. 2 (25).

¹¹³ So der Lösungsansatz bei Reith/Gehweiler, BWNotZ 2009, S. 2 (25). Damit müsste ab dem Zeitpunkt des Überschreitens der Verwaltungsvermögensgrenze der Verschönungsabschlag nach der Abschmelzregelung in § 13a Abs. 5 Satz 2 ErbStG wegfallen; auf den vorliegenden Fall bezogen somit ab dem 1.1.04. Abschnitt 23 Abs. 2 geht hier zu Gunsten des Erwerbers einen anderen Weg und belässt es bei den Verhältnissen im Besteuerungszeitpunkt.

¹¹⁴ Dieses Fallbeispiel wurde bereits behandelt bei Reith/Gehweiler, BWNotZ 2009, S. 2 (25).

¹¹⁵ So der Lösungsansatz bei Reith/Gehweiler, BWNotZ 2009, S. 2 (25).

Verwaltungsvermögensgrenze zum 1.1.04 unbeachtlich. Also kann es auch „keine Rückkehr“ zum Verschonungsabschlag geben; das heißt, der Verschonungsabschlag wird insgesamt und ungeschmälert gewährt.

Beispiel – Fall 3¹¹⁶

Sachverhalt: Ähnlicher Sachverhalt wie im **Beispielfall 1**, nur mit dem **Unterschied**, dass das **Verwaltungsvermögen** i.S.v. § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG bereits im Jahr 01 bei **60 %** lag, denn U hatte die betreffende Produktionshalle bereits ab dem **1.1.01** (Beginn des Mietverhältnisses) längerfristig an einen fremden Dritten fest vermietet. U überträgt seine Beteiligungen an der KG und an der Komplementär-GmbH am 5.5.01 im Wege der **vorweggenommen Erbfolge** (voll unentgeltlich) auf seinen **Sohn S**. Infolge einer gebesserten Auftragslage hebt S das Mietverhältnis mit dem fremden Dritten mit Wirkung zum 31.12.05, 24.00 Uhr einvernehmlich auf. **Ab dem 1.1.06 nutzt S die Produktionshalle für eigene Produktionszwecke selbst.** Kann S den Verschonungsabschlag ab dem 1.1.06 (erstmalig) in Anspruch nehmen?

Rechtsfolge: Auch auf diese Fragen gibt das Gesetz keine Antwort. Auch hier muss gelten: Geht man von dem bisherigen Lösungsansatz zum Beispiel - Fall 1 aus, wonach die **Verwaltungsvermögensgrenze eine ständige Grundvoraussetzung für den Verschonungsabschlag** ist¹¹⁷, dann müsste nach dem Sinn und Zweck der Verschonungsregelung der **Verschonungsabschlag zu einem späteren Zeitpunkt gewährt** werden und bliebe dem Steuerpflichtigen dann nur für die schädliche Zeit zwischen dem Erwerb am 5.5.01 und dem 5.5.06 – pro-rata-temporis – verschlossen. Nach Abschnitt 23 Abs. 2 bleibt es hier allerdings zu Lasten des Erwerbers bei den **Verhältnissen im Besteuerungszeitpunkt**; das heißt, der Verschonungsabschlag wird insgesamt nicht gewährt.

Die Auffassung der *Finanzverwaltung* öffnet Tür und Tor für Gestaltungsmöglichkeiten, deren Grenzen dann nur von § 42 AO gesetzt werden.

4.5. Regelungen im Zusammenhang mit § 13c ErbStG

Nach Abschnitt 36 Abs. 2 Satz 1 sind (auch) für die Anwendung des § 13c ErbStG die **Verhältnisse im Besteuerungszeitpunkt** maßgebend. Es gibt **keine Behaltensverpflichtung** und auch **keine Verpflichtung zur weiteren Vermietung zu Wohnzwecken** (s. Abschnitt 36 Abs. 2 Satz 2). Auch hier ist Raum für Gestaltungsmöglichkeiten, deren Grenzen dann nur von § 42 AO gesetzt werden.

Wird ein **Familienheim** vom Erwerber nach der Selbstnutzung innerhalb des zehnjährigen Behaltenszeitraum zu Wohnzwecken vermietet, mit der Folge, dass die bisherige Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b und Nr. 4c ErbStG wegfällt, dann kann nicht im Nachhinein die Steuervergünstigung des § 13c ErbStG in Anspruch genommen werden (Abschnitt 36 Abs. 2 Satz 3). Gleiches gilt für eine **Immobilie im Betriebsvermögen**. Fällt der Verschonungsabschlag nach § 13a Abs. 5 ErbStG weg, dann kann nicht im Nachhinein die Steuervergünstigung des § 13c ErbStG in Anspruch genommen werden (Abschnitt 36 Abs. 2 Satz 4).

Von Bedeutung ist die Regelung in Abschnitt 36 Abs. 2 Satz 6. Danach können auch **Betriebswohnungen** im Sinne von § 160 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 8 BewG sowie andere vermietete

Grundstücke, die nach § 158 Abs. 4 Nr. 1 BewG nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, sondern zum Grundvermögen, gehören nach § 13c ErbStG begünstigt sein.

Eine **Vermietung** setzt nach Abschnitt 36 Abs. 3 Satz 2 voraus, dass ein Entgelt, unabhängig von dessen Höhe, geschuldet wird. Die Steuervergünstigung wird auch dann gewährt, wenn eine Vermietungsabsicht besteht, die Immobilie im Bewertungszeitpunkt aber **leer steht**. (s. Abschnitt 36 Abs. 3 Satz 4). Eine **unentgeltliche Nutzungsüberlassung** ist nicht begünstigt (s. Abschnitt 36 Abs. 3 Satz 3). Gestaltungsgrenzen orientieren sich damit auch hier nur an § 42 AO.

Abschnitt 36 Abs. 6 regelt Sachverhalte im Zusammenhang mit **Nutzungsrechten** (v.a. Nießbrauch). Abschnitt 36 Abs. 6 Satz 1 ist *u.E. unklar* formuliert; danach gilt: „Wird im Zusammenhang mit dem Erwerb begünstigten Vermögens zugleich einem Dritten ein Nießbrauch eingeräumt, dann kann der Erwerber die Steuervergünstigung in Anspruch nehmen“. Nutzungsrechte, die eine Immobilie belasten, sind nach der *Finanzverwaltung* im Hinblick auf § 13c ErbStG wohl per se nicht schädlich. Man wird wohl **zwei Sachverhalte** unterscheiden müssen. (1) Wird ein Wohn-Grundstück mit mehreren Wohnungen auf den Erwerber übertragen und erhält ein Dritter an einer der Wohnungen einen unentgeltlichen Nießbrauch, dann kann der Erwerber die Steuervergünstigung nur im Hinblick auf die nicht nießbrauchsbelasteten Wohnungen in Anspruch nehmen. Diesen Fall hat wohl Abschnitt 36 Abs. 6 Satz 2 im Auge, nämlich mit der Regelung, dass der Befreiungsabschlag auch in einem solchen Fall nach den tatsächlichen Nutzungsverhältnissen im Besteuerungszeitpunkt nur auf den zu Wohnzwecken vermieteten Teil des Gebäudes entfällt. (2) Wird ein Wohn-Grundstück mit einer oder mehreren Wohnungen auf den Erwerber übertragen und erhält ein Dritter an einer oder mehreren dieser Wohnungen einen entgeltlichen Nießbrauch, dann kann der Erwerber die Steuervergünstigung in Anspruch nehmen, weil die Wohnung entgeltlich zur Nutzung überlassen wurde. In diesem Fall begründet der Nießbrauch zur schuldrechtlichen Nutzungsvereinbarung lediglich die dingliche Sicherung. Der **Erwerb des Nutzungsrechts** selbst ist nicht steuervergünstigt (s. Abschnitt 36 Abs. 6 Satz 4).

4.6. Regelungen im Zusammenhang mit § 25 a.F. ErbStG

Abschnitt 42 Abs. 4 Satz 1 weist darauf hin, dass der vorzeitige unentgeltliche **Verzicht** auf ein vorbehaltenes Nutzungsrecht als Rechtsverzicht den Tatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erfüllt, soweit dabei eine Bereicherung des Erwerbers eintritt, somit also der Schenkungsteuer unterliegt.

5. Sonstige Erlasse der Finanzverwaltung

Atypisch stille Beteiligungen/Unterbeteiligung. In der Vergangenheit war stets klar und unstreitig, dass – obwohl das ErbStG hierzu keine Regelungen enthielt – der Begriff „**Betriebsvermögen**“ im Sinne von § 13a ErbStG a.F. entsprechend den ertragsteuerlichen Grundsätzen zu verstehen ist. Mit dieser Auffassung brach die *Finanzverwaltung* Anfang 2008¹¹⁸. Danach erfüllte die Übertragung von atypischen Be-

¹¹⁶ Dieses Fallbeispiel wurde bereits behandelt bei Reith/Gehweiler, BWNNotZ 2009, S. 2 (26).

¹¹⁷ So der Lösungsansatz bei Reith/Gehweiler, BWNNotZ 2009, S. 2 (25).

¹¹⁸ S. Schreiben vom 11.1.2008, DStR 2008, S. 508 = ZEV 2008, S. 254, m. krit. Anm.v. Hübner.

teiligungen und atypisch stillen Unterbeteiligungen nicht die Voraussetzungen der Steuervergünstigung von § 13a ErbStG a.F. Diese Rechtsauffassung hat die *Finanzverwaltung* nunmehr mit *Erlass des FinMin Bayern* vom 23.3.2009 und *Erlass des FinMin Baden-Württemberg* vom 9.4.2009¹¹⁹ (wieder) aufgegeben. Danach handelt es sich bei einer atypisch stillen Beteiligung als auch bei einer atypisch stillen Unterbeteiligung nunmehr um nach § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG a.F. bzw. § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG n.F. **begünstigtes Vermögen**. In beiden Fällen liegt ertragsteuerlich eine **Mitunternehmenshaftung** vor.

Werterhöhung durch den Begünstigten vor Eintritt des Erwerbs. Am 1.7.2008 hatte der *BFH*¹²⁰ entschieden, dass im Falle von **Vor- und Nacherbschaft** Baumaßnahmen eines Nacherben zu Lebzeiten des Vorerben nicht zu einer (steuerbaren) Werterhöhung eines Grundstücks führen. Die Bereicherung des Nacherben mindert sich um den Betrag, um den die Baumaßnahmen den Grundbesitzwert erhöht haben. Bezugnehmend auf diesen Fall erging der *Erlass des FinMin Baden-Württemberg* vom 31.7.2009¹²¹. Danach sollen die Grundsätze des genannten *BFH*-Urteils auch gelten für die Schenkung eines bebauten Grundstücks nach der **Errichtung eines Gebäudes durch den Beschenkten**. Bei der Ermittlung der Bereicherung ist hier der Grundbesitzwert des bebauten Grundstücks anzusetzen, sodann aber „um den Differenzbetrag zwischen diesem und dem Grundbesitzwert für das unbebaute Grundstück zu mindern“. Der noch anders lautende H 17 (1) ErbStH, der in solchen Fällen noch von einer gemischten Schenkung ausging, wird aufgehoben.

Haftung der Bank für die Erbschaftsteuer. Mit Erlass vom 11.8.2009¹²² hat das *FinMin Schleswig-Holstein* die Auffassung des *BFH* im Urteil vom 12.3.2009¹²³ zur Haftung von Kreditinstituten für die Erbschaftsteuer nach § 20 Abs. 6 Satz 2 ErbStG bekräftigt. Danach können die *Finanzämter* künftig auch die Personen im Wege eines **Haftungsbescheids** in Anspruch nehmen, die Vermögen an ausländische Erben auszahlen, welches diese nach § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG erworben haben.

Erbschaftsteuerliche Behandlung von Erwerben von eingetragenen Lebenspartnern. Mit Erlass (ebenfalls) vom 11.8.2009¹²⁴ hat das *FinMin Schleswig-Holstein* (klarstellend) Stellung genommen zur erbschaftsteuerlichen Behandlung von Erwerben von eingetragenen Lebenspartnern nach Inkrafttreten des ErbStRG 2009. Danach sind anderslautende, frühere *Erlasse*¹²⁵ für solche Fälle seit dem 1.1.2009 nicht mehr anwendbar.

Behandlung von Kurzarbeitergeld bei der Bestimmung der Lohnsumme. In dem krisengeschüttelten Jahr 2009 bekam das Kurzarbeitergeld eine besondere Bedeutung. Betreffend die Erbschaftsteuer geht es um die Frage, wie das Kurzarbeitergeld bei der Berechnung der Lohnsumme nach § 13a Abs. 1 Sätze 2,3, Abs. 4 ErbStG zu behandeln ist. Die Fragestellung betrifft **zwei Sachverhalte** bzw. **zwei Interessenlagen**. Zum einen geht es um die Ermittlung der **Ausgangslohnsumme** nach § 13a Abs. 1 Satz 3, Abs. 4 ErbStG – wirtschaftlich betrachtet – auf der Ebene des Übergebers vor der Unternehmensübergabe („**Übergabefall**“). Zum anderen geht es um die Ermittlung der Lohnsumme nach § 13a Abs. 1 Satz 2, Abs. 4 ErbStG – wirtschaftlich betrachtet – auf der Ebene des Übernehmers nach der Unternehmensübergabe („**Übernahmefall**“). In wirtschaftlicher Hinsicht ist das Kurzarbeitergeld für die betroffenen Unternehmen ein durchlaufender Posten. Deshalb müsste das Kurzarbeitergeld nach dem Sinn und Zweck der Norm bei der Ermittlung der Lohnsumme ausscheiden. Mit anderen Worten: Beim Übergabefall müsste das Kurzarbeitergeld die maßgebliche Ausgangslohnsumme zu Gunsten des Steuerpflichtigen mindern. Umgekehrt dürfte müsste Übernahmefall das Kurzarbeitergeld dann aber auch die vom Übernehmer einzuhaltende Lohnsumme zu Lasten des Steuerpflichtigen mindern. Die *Finanzverwaltung*¹²⁶ vertritt hier eine andere Auffassung. Danach mindert das Kurzarbeitergeld die maßgebliche Lohnsumme, egal ob Übergabe- oder Übernahmefall, nicht. Die maßgebliche Lohnsumme ist laut der *Finanzverwaltung* diejenige, die in der handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung ohne den Arbeitgeberanteil an den Sozialabgaben ausgewiesen ist. Begründet wird diese Auffassung mit dem Saldierungsverbot des § 246 Abs. 2 HGB. Der genannte Verwaltungserlass betrifft ausdrücklich nur das Kurzarbeitergeld, müsste konsequenterweise dann aber für **alle Arten von öffentlichen Zuschüssen**, soweit sie Lohn- und Gehaltszuschüsse sind, gelten.

Berechnung des Ablösungsbetrags nach § 25 Abs. 1 Satz 3 ErbStG. Zu diesem Thema nimmt die *Verfügung der OFD-Karlsruhe* vom 22.4.2009 Stellung¹²⁷. Danach ist für die Berechnung des Ablösungsbetrags bei der betreffenden Person von der mittleren Lebenserwartung auszugehen, die sich aus der Sterbetafel des Statistischen Bundesamtes ergibt, deren Erhebungszeitraum dem Bewertungsstichtag für den Ablösungsbetrag vorangeht. Deshalb ist für den Bewertungsstichtag in 2008 die Sterbetafel 2005/2007 anzuwenden.

Aufhebung des § 25 ErbStG und Grunderwerbsteuer. Auch wenn der folgende Hinweis nicht zur Erbschaftsteuer gehört, so steht er doch mit dieser im Zusammenhang. Durch die Erbschaftsteuerreform 2009 wurde § 25 ErbStG ersatzlos aufgehoben¹²⁸. Dieser Umstand ist nun auch bei der Grunderwerbsteuer zu berücksichtigen, worauf der *Erlass des FinMin Baden-Württemberg* vom 15.4.2009¹²⁹ hinweist. Nunmehr ist nicht mehr zwischen Leistungs- und Duldungsaufgabe zu unterscheiden¹³⁰. Bei Schenkungen gegen Dul-

¹¹⁹ S. Erlass des FinMin Bayern vom 23.3.2009 betr. Übertragung von atypischen Unterbeteiligungen und atypisch stillen Beteiligungen, DStR 2009, S. 908; Erlass des FinMin Baden-Württemberg vom 9.4.2009 betr. atypisch stille Beteiligungen und Unterbeteiligungen im Hinblick auf die Begünstigungen gem. §§ 13a, 13b 19a ErbStG, DB 2009, S. 878.

¹²⁰ S. *BFH* vom 1.7.2008, BStBl. 2008 II S. 876.

¹²¹ S. Erlass des FinMin Baden-Württemberg vom 31.7.2009 betr. unentgeltliche Übertragung eines bebauten Grundstücks nach Errichtung eines Gebäudes durch den Beschenkten (3 – S 3806/33), DStR 2009, S. 1808. Dieser Erlass erging im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der anderen Länder.

¹²² Erlass des FinMin Schleswig-Holstein vom 11.8.2009 (VI 353-S 3830/013), ZEV 2009, S. 528.

¹²³ *BFH* vom 12.3.2009 (II R 51/07), ZEV 2009, S. 524. Vgl. hierzu auch Ziff. 6.

¹²⁴ Erlass des FinMin Schleswig-Holstein vom 11.8.2009 (VI 1353-S 3700/015), DStR 2009, S. 1808.

¹²⁵ Erlass des FinMin Schleswig-Holstein vom 2.9.2005 und vom 23.11.2005 (VI 353 – S 3700/015).

¹²⁶ Verfügung der OFD-Karlsruhe vom 22.4.2009 (S 381.1/7 – St 342), ZEV 2009, S. 264.

¹²⁷ Vgl. auch Reith/Gehweiler, BWNtZ 2009, S. 2 (10). Sehr ausführlich zu § 25 ErbStG s. Geck, Die Übertragung unter Nießbrauchsvorbehalt nach Aufhebung des § 25 ErbStG durch das ErbStRG, DStR 2009, S. 1005.

¹²⁸ Vgl. auch Reith/Gehweiler, BWNtZ 2009, S. 2 (10).

¹²⁹ Erlass des FinMin Baden-Württemberg vom 15.4.2009 (3S 450/3), ZEV 2009, S. 264.

¹³⁰ Einzelheiten hierzu s. Reith/Gehweiler, BWNtZ 2009, S. 2 (10).

dungsaufgabe (in der Praxis vor allem gegen Nießbrauch oder Wohnungsrecht) gehört der Wert der Auflage stets zur **Gegenleistung** im Sinne des Grunderwerbsteuerrechts.

6. Neuere Rechtsprechung

(Noch einmal) Haftung der Bank für die Erbschaftsteuer.

Mit Urteil vom 12.3.2009¹³¹ hat der *BFH* über die Haftung von Kreditinstituten für die Erbschaftsteuer nach § 20 Abs. 6 Satz 2 ErbStG entschieden. Danach sind (1) vor allem auch Kreditinstitute „Personen, in deren Gewahrsam sich Vermögen des Erblassers befindet“; und gehören (2) zum Haftungstatbestand dieser Norm auch Erwerbe, die sich außerhalb des Nachlasses vollziehen, wenn der Erwerb nur nach § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG der Erbschaftsteuer unterliegt. Die Haftungsnorm des § 20 Abs. 6 ErbStG will den Fiskus davor schützen, dass entweder **Versicherungsunternehmen** (s. § 20 Abs. 6 Satz 1 ErbStG) oder „Personen, in deren Gewahrsam sich Vermögen des Erblassers befindet“ (s. § 20 Abs. 6 Satz 2 ErbStG; bei letzteren fordert das Gesetz jedoch ein vorsätzliches oder fahrlässiges Handeln), hierzu gehören vor allem Kreditinstitute, Geldbeträge

==> in ein Gebiet außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes zahlen; oder

==> außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes wohnhaften Berechtigten zur Verfügung stellen.

Beispiel

Sachverhalt: Der **Erblasser E** unterhielt bei der **Bank B** jeweils ein Girokonto und ein Sparkonto mit Guthaben im Gesamtbetrag von ca. DM 100.000,00. E verstarb 2001. Zum Nachlass gehörten u.a. auch die genannten Bankkonten. Im Wege des Vertrags zu Gunsten Dritter erhielt die in den USA ansässige Alleinerbin u.a. auch das Guthaben auf dem Sparkonto. Die kontoführende Bank hatte die Beträge auf dem Sparkonto in voller Höhe an die Erbin ausgekehrt. Die Erbin zahlte hierauf keine ErbSt. Daraufhin nahm das zuständige *Finanzamt* (der Kläger) die Bank (die Beklagte) durch Haftungsbescheid in Höhe der ErbSt in Anspruch.

Rechtslage: Nach dem *BFH*¹³² gehören vor allem auch Kreditinstitute zu den „Personen, in deren Gewahrsam sich Vermögen des Erblassers befindet“. Ferner gehören zum Haftungstatbestand des § 20 Abs. 6 ErbStG auch Erwerbe, die sich außerhalb des Nachlasses vollziehen, wenn der Erwerb nur nach § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG der Erbschaftsteuer unterliegt.

Zahlt im Erbfall also eine Bank an nicht im Inland ansässige Erben Guthaben auf bei ihr geführten Bankkonten ohne Einbehalt der ErbSt aus, dann haftet die Bank für die nichtabgeführte ErbSt nach § 20 Abs. 6 Satz 2 ErbStG. Diese Rechtsauffassung wurde sodann noch einmal auch seitens der *Finanzverwaltung* mit Erlass des *FinMin Schleswig-Holstein* vom 11.8.2009¹³³ bestätigt.

Falle „Versicherungen“. Mit Urteil vom 2.4.2009¹³⁴ hatte das *HessFG* über Leistungen aus einer Lebensversicherung zu entscheiden.

Beispiel

Sachverhalt: Der **Kläger K** und die **Erblasserin E** lebten in einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft mit einer gemeinsamen Haushaltsführung und einer gemeinsamen Kasse für den täglichen Unterhalt. E verstarb. Erbe wurde u.a. K (zu 1/2), welcher neben dem Nachlass auch noch die Versicherungssumme erhielt. Diese unterwarf das *Finanzamt* (die Beklagte) neben dem hälftigen Nachlass der Erbschaftsteuer. Mit Einspruch und Klage rügte K, dass die Versicherungsbeiträge in Höhe von 2/3 von ihm getragen worden seien, da er über ein höheres Einkommen als E verfügte.

Rechtslage: Das *HessFG*¹³⁵ urteilte, dass eine Bereicherung des K nicht etwa durch die nicht-eheliche Lebensgemeinschaft entfallen sei. Wie in einer Ehe werden auch die Lasten einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft in der Regel von den Partnern **nach Maßgabe ihrer Leistungsfähigkeit** getragen, ohne dass interne Ausgleichsansprüche bestehen.

Erlas von Erbschaftsteuer aus Billigkeitsgründen. Mit Urteil vom 5.2.2009¹³⁶ hat das *FG Köln* über den Erlass von Erbschaftsteuer aus sachlichen Billigkeitsgründen entschieden.

Beispiel

Sachverhalt: Der **Erblasser E** hinterließ seinen Erben (infolge einer Nachfolgeklausel in dem Gesellschaftsvertrag der betreffenden Gesellschaft) u.a. seinen Kommanditanteil an einer GmbH & Co. KG. Der Steuerwert betrug DM 1.100.000,00. Die Kläger machten geltend, das dieser Steuerwert nicht gerechtfertigt sei, da die KG im Zeitpunkt des Todes von E bereits überschuldet gewesen sei. Die KG sei durch (Bar-)Einlagen von E künstlich am Leben erhalten worden. Die dem Kapitalkonto des E zugeschriebenen Einlagen würden den Unternehmenswert nicht richtig wiedergeben; das Kapitalkonto des E sei insoweit irreführend. Bei Ansatz von Liquidations- bzw. Zerschlagungswerten sei ein Wert von DM 0 anzunehmen. Dieser Wertansatz begründe einen Erlass der Steuer aus sachlichen Billigkeitsgründen.

Rechtslage: Das *FG Köln*¹³⁷ urteilte, dass im Rahmen einer Billigkeitsentscheidung das verfassungsrechtliche Verbot einer Übermaßbesteuerung zu beachten sei. Zwar sei grundsätzlich das generalisierende und typisierende Bewertungsverfahren nach § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5, Abs. 1a BewG anzuwenden; dies gelte jedoch nicht grenzenlos. Ergibt demnach eine vergleichende Unternehmensbewertung, dass im Falle einer fiktiven Liquidation der Gesellschaft ein Rückfluss der Einlagen eines Gesellschafters bzw. an dessen Erben nicht mehr möglich gewesen wäre und führt dies zu einem erheblichen Ungleichgewicht, dann sei für den Steuerpflichtigen im Rahmen des Erlass-Verfahrens ein Anspruch auf Herabsetzung der Steuer gegeben.

Das Urteil des *FG Köln*, welches einen Fall aus dem Jahre 2007 betraf, erging zwar zum alten Erbschaftsteuerrecht. Er dürfte jedoch für das seit dem 1.1.2009 geltende Erbschaftsteuerrecht eine noch viel größere Bedeutung haben. Seit dem neuen Erbschaftsteuerrecht ist bei der Festsetzung der Erbschaftsteuer **Unternehmensvermögen** mit dem **gemeinen Wert** (§ 9 BewG) nach § 11 BewG anzusetzen. Hierbei sind insbesondere auch die §§ 199 bis 203 BewG mit dem sog.

¹³¹ BFH vom 12.3.2009 (II R 51/07), ZEV 2009, S. 524.

¹³² S. BFH vom 12.3.2009 (II R 51/07), ZEV 2009, S. 524.

¹³³ Erlass des FinMin Schleswig-Holstein vom 11.8.2009 (VI 353-S 3830/013), ZEV 2009, S. 528. Vgl. hierzu auch Ziff. 5.

¹³⁴ HessFG vom 2.4.2009 (1 K 2778/07; rkr.), BeckRS 2009, 26027532.

¹³⁵ HessFG vom 2.4.2009 (1 K 2778/07; rkr.), BeckRS 2009, 26027532.

¹³⁶ FG Köln vom 5.2.2009 (9 K 3686/07), BeckRS 2009, 26027649.

¹³⁷ FG Köln vom 5.2.2009 (9 K 3686/07), BeckRS 2009, 26027649.

vereinfachten Ertragswertverfahren zu berücksichtigen. Mit dem vereinfachten Ertragswertverfahren wird es in Zukunft zu noch wesentlich mehr unsachgemäßen Bewertungen kommen.

Keine wirtschaftliche Betrachtungsweise im Erbschaftsteuerrecht I. Für die Praxis von Bedeutung ist der – wenn auch schon etwas ältere – Beschluss des *FG Baden-Württemberg* vom 20.3.2008¹³⁸. Mit dieser Entscheidung wurde wieder einmal von der *Rechtsprechung* klargestellt, dass im Erbschaftsteuerrecht – anders als im Ertragsteuerrecht – **kein Raum für eine wirtschaftliche Betrachtungsweise** ist¹³⁹.

Beispiel

Sachverhalt: Der **Unternehmer U** übertrug seinem Sohn S im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge mit Vertrag vom 31.12.2004 ein **Einzelunternehmen** (Sanitargeschäft). Zugleich sollte auch Grundbesitz übergehen, allerdings nur zum Teil. Deshalb wurde das bisherige Haus- und Betriebsgrundstück nach WEG in Wohnungs- und Teileigentum aufgeteilt, allerdings erst mit Teilungserklärung vom 19.5.2005. Das Teileigentum (Werkstatträume) wurde mit Auflassung, ebenfalls vom 19.5.2005, von U auf S übertragen. Das *Finanzamt* nahm zwei Übertragungsvorgänge an und anerkannte die Steuervergünstigung nach § 13a ErbStG a.F. für den ersten Übertragungsvorgang (Übertragung des Sanitargeschäfts) an; für die Übertragung des Betriebsgrundstücks versagte das *Finanzamt* die Steuervergünstigung nach § 13a ErbStG a.F..

Rechtslage: Die Entscheidung des *FG Baden-Württemberg*¹⁴⁰ erging zwar „nur“ in einem AdV-Verfahren¹⁴¹. Gleichwohl hat das Gericht dogmatisch korrekt – wenn auch aus Sicht des Steuerzahlers leider zu Lasten des Steuerpflichtigen – die beiden Übertragungsakte **erbschaftsteuerlich als zwei Übertragungsakte** beurteilt. Danach ist es unerheblich, dass bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise insgesamt die Übertragung nur eines einheitlichen Unternehmens vorliegt. Mit dieser Entscheidung wurde wieder einmal klar hervorgehoben, dass im Erbschaftsteuerrecht **kein Raum für eine wirtschaftliche Betrachtungsweise** ist.

Bei Vermögensübergaben sollte also darauf geachtet werden, dass sämtliche Wirtschaftsgüter eines Unternehmens zur gleichen Zeit, aus notarieller Sicht am besten in einer Urkunde, übertragen werden. Sollte dies, wie im Beispielfall mangels Teilung nicht möglich sein, dann sollte entweder mit dem ersten Übertragungsakt noch zugewartet werden. Alternativ dazu kann der erste Übertragungsakt auch schon vorher schuldrechtlich vereinbart werden, der Vollzug sollte dann aber aufschiebend bedingt auf den Vollzug des zweiten Übertragungsakts hinausgeschoben werden.

Keine wirtschaftliche Betrachtungsweise im Erbschaftsteuerrecht II. Zu Gunsten des Steuerpflichtigen entschied der *BFH* im Urteil vom 9.7.2009¹⁴². Auch hier ging es unter anderem um die Frage, inwieweit im Erbschaftsteuerrecht die **wirtschaftliche Betrachtungsweise** wirkt.

Beispiel

Sachverhalt: Die **Klägerin K**, eine natürliche Person mit österreichischer Staatsangehörigkeit, ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland, ist neben anderen Personen Begünstigte einer rechtsfähigen liechtensteinischen **Stiftung**. Diese ist Allein-Gesellschafterin einer luxemburgischen **Holding**, die ihrerseits Allein-Gesellschaft in einer in Deutschland ansässigen **GmbH 1** ist. Bei der GmbH 2 fand eine **Kapitalerhöhung** statt, bei der die GmbH 1 als alleinige Bezugsberechtigte zugelassen war; diese leistete die **Stammeinlage** i.H.v. DM 22.500.000,00 sowie ein **Aufgeld** i.H.v. DM 7.500.000,00. Das *Finanzamt* nahm hier einen erbschaftsteuerpflichtigen Vorgang vor, da die Leistungen der GmbH 1 vom *Finanzamt* um knapp DM 16.000.000,00 höher angesetzt wurden als von den Beteiligten.

Rechtslage: Der *BFH* stellte noch einmal klar: „Bei der Prüfung, wer als Zuwendender und Bedachter an einer freigebigen Zuwendung beteiligt ist, kommt es auf die **Zivilrechtslage** und **nicht darauf an, wem nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise Vermögen oder Einkommen zuzurechnen ist**; denn die Schenkungsteuer ist Verkehrssteuer“¹⁴³. Aufgrund der gegebenen Sachlage erhielt K weder ein anteiliges Bezugsrecht noch einen Anteil an dem neuen Geschäftsanteil. Es hat sich lediglich der Wert ihrer Begünstigung durch die Stiftung erhöht.

„Betriebsvermögen“ im Sinne von § 13a ErbStG erfordert keine beruflichen Qualifikationen. Die Steuervergünstigung der §§ 13a, 13b ErbStG wird auch dann gewährt, wenn das Unternehmen auf eine Person übergeht, die die zur Unternehmensfortführung erforderlichen beruflichen Qualifikationen nicht erfüllt. Noch zu § 13a ErbStG a.F. erging das nachstehende Urteil des *FG Köln*¹⁴⁴.

Beispiel

Sachverhalt: Der minderjährige Sohn **Mj** erwarb als Alleinerbe kraft Erwerbs von Todes wegen die Arztpraxis seines Vaters (dem Arzt **A**). Sodann übertrug der Vormund des **Mj** die Arztpraxis im Wege des kassenärztlichen Nachbesetzungsverfahrens auf einen anderen Arzt. Das *Finanzamt* verweigerte die Steuervergünstigung nach § 13a ErbStG a.F..

Rechtslage: Das *FG Köln* urteilte, dass die Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 und Abs. 2 ErbStG a.F. auch für Betriebsvermögen von Freiberuflern gilt. Zwar sei die Einzelpraxis im Gesetzeswortlaut des § 13a Abs. 4 ErbStG a.F. nicht ausdrücklich erwähnt, jedoch ergäbe sich aus Sinn und Zweck der Norm, dass § 13a Abs. 1 und Abs. 2 ErbStG a.F. auch für **freiberufliche Einzelunternehmungen** gelte. Des Weiteren wurde entschieden, dass ein Nicht-Berufsträger im Erbfolge Betriebsvermögen erwirbt. Es erfolge in diesem Fall durch den Erbfall beim Erwerber (oder noch beim Übergeber) **keine Umqualifizierung in Privatvermögen**. Jedoch führte die nachträgliche Übertragung der Arztpraxis auf einen anderen Arzt zum Wegfall der Steuervergünstigung nach § 13a Abs. 5 Nr. 1 Satz 1 1. HS ErbStG a. F..

Diese Entscheidung des *FG Köln* ist auch auf das neue Recht (seit 1.1.2009) übertragbar, weil §§ 13a Abs. 1, 13b Abs. 1 Nr. 2, 13a Abs. 5 Nr. 1 Satz 1 1. HS ErbStG insoweit den gleichen Wortlaut haben und den gleichen Sinn und Zweck verfolgen.

¹³⁸ *FG Baden-Württemberg* vom 20.3.2008 (7 V 533/07; rkr), *DStRE* 2009, S. 615 (615).

¹³⁹ So in jüngerer Zeit insbesondere der Bundesfinanzhof in *BFH* vom 24.8.2005, *ZEV* 2006, S. 41 (42) in einem Fall zum sog. „fliegenden Zugewinnausgleich“ und in *BFH* vom 28.6.2007, *ZEV* 2007, S. 500 (501) in einem Fall zum sog. „faktischen Zugewinnausgleich“. So auch *BFH* vom 9.7.2009, *DStR* 2009, S. 2590 (2590) in dem nachfolgenden Beispiel.

¹⁴⁰ *FG Baden-Württemberg* vom 20.3.2008 (7 V 533/07; rkr), *DStRE* 2009, S. 615.

¹⁴¹ Anm.: „Aussetzung der Vollziehung“ nach § 69 FGO.

¹⁴² *S. BFH* vom 9.7.2009, *DStR* 2009, S. 2590.

¹⁴³ *S. BFH* vom 9.7.2009, *DStR* 2009, S. 2590 (2590).

¹⁴⁴ So - wie bereits zitiert - *BFH* vom 24.8.2005, *ZEV* 2006, S. 41 (42) und *BFH* vom 28.6.2007, *ZEV* 2007, S. 500 (501).

Offene Fragen zum MoMiG – Auslandsbeurkundung und „Cash-Pool“

(von Dr. Michael Kleensang, M.A., Notar, Heidelberg)

I. Einleitung

Das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG), ist nunmehr fast anderthalb Jahre in Kraft, und die Praxis hat sich inzwischen auf die neue Rechtslage eingestellt. Mit dem ARUG vom 30. 7. 2009 ist der Gesetzgeber im Bereich der Kapitalaufbringung und Kapitalerhaltung für die Aktiengesellschaft nachgezogen. Zahlreiche Fragen zur neuen Gesetzeslage sind aber nach wie vor ungeklärt, und hierzu gehören auch zwei Fragen, die im folgenden kurz behandelt werden: Hat sich durch das MoMiG die Zulässigkeit von Auslandsbeurkundungen geändert? Und: Welche Auswirkungen haben die Gesetzesänderungen durch MoMiG und ARUG auf Cash-Pool-Systeme. Beide Fragen werden derzeit heftig diskutiert und die Meinungsbildung erscheint keineswegs abgeschlossen.

II. Zulässigkeit von Auslandsbeurkundungen nach dem MoMiG

Die Frage, ob sich durch das MoMiG die Zulässigkeit von Auslandsbeurkundungen im Gesellschaftsrecht geändert hat, interessiert naturgemäß Notare, aber auch Rechtsabteilungen von Unternehmen. Um es vorwegzunehmen: in diese Frage ist einige Bewegung gekommen, mittlerweile auch in der Rechtsprechung.

1. Die Entscheidung des LG Frankfurt vom 7. Oktober 2009 (NJW 2010, 683)

Das Landgericht Frankfurt hat in einer Entscheidung vom 7. Oktober 2009 nach der Neufassung des Gesetzes Bedenken gegen die Zulässigkeit einer Auslandsbeurkundung geltend gemacht (zu entscheiden hatte es einen "Altfall", vor Inkrafttreten des MoMiG, für den es die Zulässigkeit einer im Ausland beurkundeten Abtretung feststellte), indem es ausführte:¹

„Die Kammer verhehlt nicht, dass unter Geltung der jetzigen Fassung des § 40 Abs. 2 GmbHG eine andere Einschätzung (gemeint ist hinsichtlich der Zulässigkeit von Anteilsabtretungen im Ausland, der Verf.) nicht nur möglich, sondern wahrscheinlich ist. Der darin aufgestellten Verpflichtung des an der Anteilsabtretung beteiligten Notars wird ein Baseler Notar wegen Fehlens von Antragsbefugnissen in Deutschland nicht nachkommen können.“

Der Beitrag beruht auf einem Vortrag, den der Verfasser am 11. März 2010 vor dem Syndikus-Forum Rhein-Neckar gehalten hat.

¹ NJW 2010, 683 m. Anm. Pilger = DNotZ 2009, 949(950); hierzu Bayer, DNotZ 2009, 887. Die Ironie des Falles besteht darin, dass das LG Frankfurt zwar (nach altem Recht) die Auslandsbeurkundung für zulässig hielt, jedoch eine (nach neuem Recht) schriftlich vorgenommene Anteilsverpfändung daran scheitern ließ, dass die in der Schweiz gesetzlich vorgesehene Vinkulierung von Geschäftsanteilen nicht beachtet worden war.

Wie kommt das LG Frankfurt dazu, aus der Vorschrift des § 40 GmbHG so weit reichende Folgerungen zu ziehen? Auch die Baden-Württembergische Notarkammer hat mit Rundschreiben vom 24. Februar 2010 unter Verweis auf § 40 Abs. (2) des GmbHG auf die mögliche Unzulässigkeit von Auslandsbeurkundungen nach dem MoMiG hingewiesen.

2. Bisherige Rechtslage

Bisher galt im Bereich Auslandsbeurkundungen nach überwiegender Meinung folgendes:

Für sog. „Strukturbeschlüsse“ also Gründung, Satzungsänderung, Kapitalmaßnahmen, Umwandlungen, auch Unternehmensverträge, wurde die notarielle Beurkundung gefordert.² Immerhin der Vorsitzende Richter des Gesellschaftssenats beim BGH, Goette, hat in diesen Fällen 1996 darüber hinaus eine Beurkundung vor einem deutschen Notar verlangt.³ Die Meinung Goettes hat sich zwar nicht allgemein durchgesetzt, war aber auf die Praxis und teilweise auch auf die Rechtsprechung durchaus von Einfluss.⁴ Vom Bundesgerichtshof wurde nach der allerdings nicht ganz unproblematischen Leitentscheidung aus dem Jahre 1981 freilich nur verlangt, dass die ausländische Beurkundungsperson „nach Vorbild und Stellung im Rechtsleben eine der Tätigkeit des deutschen Notars entsprechende Funktion ausübt und für die Errichtung der Urkunde ein Verfahrensrecht zu beachten hat, das den tragenden Grundsätzen des deutschen Beurkundungsrechts entspricht.“⁵ Das wurde unter anderem für einige Kantone der Schweiz, auch für Österreich und die Niederlande bejaht.

Für Geschäftsanteilsabtretungen war dagegen streitig, ob ebenfalls die notarielle Beurkundung erforderlich ist oder aber nach Art 11 I 2. HS EGBGB die Einhaltung einer vielleicht milderer Ortsform ausreicht.⁶ Eine solche mildere Ortsform sieht die Schweiz seit dem 1. Januar 2008 vor. Dort ist seit dem 1. 1. 2008 nach Artikel 785 des Schweizer Obligationenrechts eine formlose Abtretung von GmbH-Geschäftsanteilen möglich. Dies würde bei Zugrundelegung der Ortsform aber bedeuten, dass ein Abtretungsvertrag unkon-

² Vgl. Wicke, GmbHG, § 2 Rn 5.

³ Goette, Auslandsbeurkundungen im Kapitalgesellschaftsrecht, MittRhNotK 1997, 1ff.

⁴ Generell dürfte die Praxis dahingehend tendiert haben, derartige „Strukturmaßnahmen“ in Deutschland beurkunden zu lassen, insbesondere seit 2004 entsprechende Begrenzungen bei Gebühren und Geschäftswerten nach der Kostenordnung eingeführt worden sind, vgl. unten Anm. 30. Zur Rechtsprechung vgl. z.B. OLG Hamburg, NJW-RR 1993, 1317: Beurkundung der Hauptversammlung einer AG durch deutschen Notar. Inwieweit dagegen eine "EU-konforme" Auslegung der betreffenden Vorschriften ins Feld geführt werden kann (vgl. Trendelenburg, GmbHR 2008, 644 (647)), erscheint unklar, ist aber jedenfalls im Verhältnis zum Drittstaat Schweiz abzulehnen.

⁵ BGH NJW 1981, 1160. Es ging – dies gibt der Text der Entscheidungsgründe nicht wieder – zwar um eine Satzungsänderung, was die Vorlagefrage an den BGH und das verwertete Rechtsgutachten anging, aber um die Beglaubigung einer Übernahmeerklärung, vgl. Goette, MittRhNotK 1997, 1 (4).

⁶ Vgl. Wicke, GmbHG, § 15 Rn 20.

trolliert datiert oder auch in einem privatschriftlich abgefassten Abtretungsvertrag unkontrolliert der Abschlussort eingesetzt werden könnte. Dass dies problematisch ist und eigentlich nicht richtig sein kann, liegt auf der Hand.⁷ Außerdem stellt sich vor dem Hintergrund dieser Reform die Frage, ob eine Beurkundung in der Schweiz damit überhaupt noch im Sinne des BGH gleichwertig sein kann, und zwar selbst dann, wenn die Beurkundungsform **freiwillig** eingehalten wird.⁸

2. Änderungen durch das MoMiG

Nach § 16 des GmbH-Gesetzes gibt es jetzt einen gutgläubigen Erwerb von GmbH-Anteilen. Die Gesellschafterliste hat die Funktion eines Rechtsscheinträgers bekommen und ist Grundlage für einen solchen Erwerb. Man könnte aus Sicht des "verlierenden Teils" auch sagen: Sie ist Enteignungsgrundlage geworden. Schon aus verfassungsrechtlichen Gründen (Art. 14 GG!) muss die Gesellschafterliste daher ein gewisses Maß an Richtigkeitsgewähr bieten!

Bisher war die Liste – erstellt in einem „Umfeld praktischer Bedeutungslosigkeit“⁹ – von der jeweiligen Geschäftsführung einzureichen und nicht immer richtig. Das MoMiG hat nun durch Einführung des gutgläubigen Erwerbs von Geschäftsanteilen und durch die Aufwertung der Gesellschafterliste durch Mitwirkung des Notars den Zweck verfolgt, ein höheres Maß an Rechtssicherheit zu schaffen. Der Gesetzgeber wollte gewissermaßen durch Einführung der Neuerungen das Manko ausgleichen, dass es kein amtliches Register für GmbH-Anteile gibt. Ein solcher gutgläubiger Erwerb ist bei zurechenbarer Unrichtigkeit sofort, ansonsten nach Ablauf von drei Jahren nach Aufnahme der Liste beim Handelsregister, möglich.¹⁰

Jetzt hat der Notar im Falle der Geschäftsanteilsabtretung die Liste zu erstellen und mit seiner Bescheinigung nach § 40 II GmbHG für seine Richtigkeit einzustehen. Das ist im Übrigen nicht immer ganz so einfach: man denke an die verbreiteten Fälle der Abtretung unter aufschiebender Bedingung oder die häufigen Zustimmungsvorbehalte anderer Gesellschafter im Gesellschaftsvertrag.¹¹ Ungeklärt ist bisher auch, wie weit die Pflichten des Notars bei so genannter "mittelbarer" Mitwirkung an einer Anteilsveränderung reichen, so bei Vorgängen nach dem Umwandlungsgesetz.¹² Auch in anderer Hinsicht wurde die Bedeutung der Liste gestärkt: nur derjenige, der in der beim Handelsregister aufgenommenen Liste als Inhaber des Geschäftsanteils genannt ist, kann seine Gesellschafterrechte geltend machen.¹³ Der in der Liste eingetragene Erwerber haftet für rückständige Einlageverpflichtungen.¹⁴ Und auch für Fälle der Insolvenzantragspflicht der Gesellschafter und Zustellungen an die Gesell-

schafter – nämlich für den Fall, dass die Gesellschaft führungslos ist – hat die Gesellschafterliste erhöhte Bedeutung bekommen.¹⁵ Schließlich geht es auch im Lichte der Geldwäscherichtlinie der EG um die Transparenz der Beteiligungsverhältnisse, die durch die Liste auf klare Grundlagen gestellt werden soll.¹⁶

Im Ergebnis kommt nach dem MoMiG der Mitwirkung des Notars an Geschäftsanteilsabtretungen durch die „Folgeformale“ der Gesellschafterliste also eine „**Schlüsselrolle**“ zu.¹⁷ Das MoMiG hat damit die bisherigen Zielsetzungen des § 15 GmbHG zumindest um den Normzweck eines erweiterten Verkehrsschutzes ergänzt.¹⁸ Diese öffentlich-rechtliche Amtspflicht kann der deutsche Gesetzgeber naturgemäß einem ausländischen Notar **nicht** auferlegen.¹⁹

International-privatrechtlich gesehen hat die Aufnahme der Liste in das Handelsregister eine quasi-konstitutive Funktion bekommen; damit ist der Vorgang einer dinglichen Verfügung im Grundstücksrecht nach Art. 11 Abs. (4) – EGBGB – vergleichbar. In diesen Fällen muss nach dem Gesetz hinsichtlich der Form des Rechtsgeschäfts aber das Geschäftsstatut eingehalten werden. Dieses Argument hat schon bisher eine Rolle gespielt, dürfte jedoch durch das MoMiG jetzt entscheidendes Gewicht bekommen haben.²⁰ Ferner kann man in Zweifel ziehen, ob § 15 Abs. (3) GmbHG im international-privatrechtlichen Sinne überhaupt (nur) eine Formvorschrift darstellt und nicht vielmehr (auch) materiell-inhaltlich zu qualifizieren ist, nämlich vor dem Hintergrund des seit 1892 verfolgten Gesetzeszwecks, den spekulativen Handel mit Geschäftsanteilen zu verhindern, einen Gesetzeszweck, den der MoMiG-Gesetzgeber ausdrücklich aufrechterhalten hat.²¹ Schließlich spricht manches dafür, das Beurkundungserfordernis nach § 15 Abs. (3) GmbHG nunmehr internationalprivatrechtlich als „Eingriffsnorm“ zu interpretieren, nämlich als Norm, die unabhängig von dem anzuwendenden Sachrecht Geltung beansprucht. Eine solche Qualifikation ergäbe sich aus den Normzwecken des verfassungsrechtlich gebotenen Eigentumsschutzes und der Beteiligungstransparenz aus Gründen der öffentlichen Sicherheit und Ordnung.²²

3. Ergebnis

Das würde aber dann bedeuten, dass es mit der Beurkundung durch einen ausländischen Notar überhaupt nicht mehr

⁷ Hierzu Bayer, DNotZ 2009, 887 (891f.).

⁸ Verneinend Braun, DNotZ 2009, 585 (588f.) sowie Pilger NJW 2010, 684. Ob die Substitutionsgrundsätze des BGH noch auf die Schweiz angewendet werden können, bezweifelt auch Trendelenburg, GmbHR 2008, 644 (648). Mankowski, NZG 2010, 201 (207) hält die mildere Ortsform dagegen für anwendbar und nimmt das Manipulationspotential ausdrücklich in Kauf.

⁹ Bohrer, MittBayNot 2010, 17 (18).

¹⁰ § 16 Abs. (3) GmbHG.

¹¹ Vgl. OLG München, NJW 2010, 305 m. Anm. Reymann sowie Bohrer, MittBayNot 2010, 17.

¹² Link, RNotZ 2009, 193 (196f.).

¹³ § 16 Abs. (1) GmbHG.

¹⁴ § 16 Abs. (2) GmbHG.

¹⁵ § 35 Abs. (1) S. 2, Abs. (2) S. 2 hierzu Wicke, GmbHG, § 35 Rn 25.

¹⁶ Hierzu Kindler, Geschäftsanteilsabtretungen im Ausland, 2010, 38.

¹⁷ Kindler, Geschäftsanteilsabtretungen im Ausland, S. 31 unter Verweis auf Kort, GmbHR 2009, 169 (171). A.A. Mankowski, NZG 2010, 201 (203) unter Hinweis auf die Gesetzssystematik und den vorgeblich „materiell privaten Charakter“ der Anzeigepflicht (203).

¹⁸ König/Götte/Bormann, NZG 2009, 881 (882).

¹⁹ Auch ist die Übermittlung der Liste nicht nach Art. 11 EGBGB anzuknüpfen, vgl. Braun, DNotZ 2009, 585 (593). Eine „subsidiäre“ Zuständigkeit der Geschäftsführer in diesem Fall ist mangels der vom Gesetzgeber vorausgesetzten Richtigkeitsgewähr äußerst fraglich, vgl. Link, Gesellschafterliste und gutgläubiger Erwerb von GmbH-Anteilen aus Sicht der Notarpraxis, RNotZ 2009, 193 (195), für eine solche Zuständigkeit dag. 199 sowie Hasselmann, NZG 2009, 449 (453) Denkbar wäre noch: Unterzeichnung durch ausländischen Notar, Apostille in Schriftform, Übermittlung durch deutschen Notar als „Boten“, vgl. Link, aaO. 199, dag. Zöllner/Noack, in Baumbach/Hueck, GmbHG, 19. Aufl. 2010, § 40 Rn 71. Die Einreichung durch den ausländischen Notar halten für ausreichend König/Götte/Bormann, NZG 2009, 881 (886) Anm. 63 sowie Wicke GmbHG § 40 Rn 12.

²⁰ Kindler, Geschäftsanteilsabtretungen im Ausland, 2010, S. 19.

²¹ Kindler, aaO., S. 20

²² Kindler, aaO., S. 38. Dem Gesetzgeber ging es ausweislich der Gesetzesbegründung auch um Schließung von Transparenzlücken gerade bei der Auslandsbeurkundung, BT-Dr. 16 /6140, 37, dazu Kindler aaO., S. 36.

getan ist, auch wenn das Beurkundungserfordernis erfüllt wäre. Die Beurkundung durch den ausländischen Notar wäre der deutschen Beurkundung nicht mehr „gleichwertig“ im Sinne der zitierten Substitutionsgrundsätze des Bundesgerichtshofs. Eine solche Meinung vertritt in der Tat der frühere Bochumer und jetzt Augsburger Ordinarius Kindler in einer gerade erst erschienenen Monographie.²³ Und in der Tat mehrten sich auch Stimmen in der übrigen Literatur, die nicht nur die Einhaltung einer mildereren Ortsform für unzulässig halten²⁴, sondern generell vor Auslandsbeurkundungen im Gesellschaftsrecht warnen – und zwar auch aus dem anwaltlichen Bereich.²⁵ Notare haben sich bisher eher zurückgehalten.²⁶

Wie auch immer die Diskussion ausgehen mag, aus notarieller Sicht ist jedenfalls folgendes Fazit zu ziehen: Ein „sicherer Weg“ ist die Auslandsbeurkundung gegenwärtig nicht. Bezeichnend ist, dass in der Literatur vorsorglich bereits „Reparaturvorschläge“ gemacht werden, etwa zur Aufnahme von Vollmachten, um die gegebenenfalls unwirksame Abtretung in Deutschland wiederholen zu können oder auf eine Heilungswirkung verwiesen wird, die bei „Strukturbeschlüssen“ mit Eintragung in das Handelsregister eintritt.²⁷ Sollten sich die dargelegten Gedanken in der Rechtsprechung weiter durchsetzen, wird man vielmehr – ähnlich wie seinerzeit Goette – nach Art des Geschäfts unterscheiden müssen: immer dort, wo sich die vom Notar einzureichende Gesellschafterliste anschließt, wäre nur noch die Beurkundung vor einem deutschen Notar zulässig. Das beträfe dann aber nicht nur Geschäftsanteilsabtretungen, sondern auch die vorgenannten „Strukturbeschlüsse“.²⁸

Vor diesem Hintergrund sollte man sich auch die kostenrechtliche Relevanz verdeutlichen: Eine Geschäftsanteilsabtretung mit dem Gegenstandswert von 25.000,- EURO kostet 168,- EURO zzgl. MwSt, Beratung und Gestaltung durch den

Notar inbegriffen, im Übrigen sind seit dem Jahre 2004 Geschäftswertbegrenzungen eingeführt worden.²⁹

III. Auswirkungen des MoMiG/ARUG im Bereich der Kapitalaufbringung/Kapitalerhaltung, insbesondere im Bereich des "Cash-Pooling"

1. Bisherige Rechtslage

Bekanntlich ist der Gesetzgeber mit dem MoMiG auch angetreten, um „Cash-Pool“-Systeme auf eine tragfähige Grundlage zu stellen.³⁰ Hintergrund des Problems waren die gesetzlichen Regelungen und die darüber noch hinausgehende Rechtsprechung zu den Fragen der Kapitalaufbringung und Kapitalerhaltung, die in der Tat zu katastrophalen Ergebnissen führten.³¹

Im Bereich des „Cash Pools“ – ich gehe hier vom sog. „physischen“ „Cash-Pool“ aus – lag und liegt – hier hat das MoMiG nichts verändert – ein „System wechselseitiger Darlehensverträge“³² und damit im Bereich der **Kapitalaufbringung** entweder eine verdeckte Sacheinlage vor, nämlich dann, wenn der Saldo der Gesellschaft gegenüber dem Zentralkonto negativ ist. Bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise wird die Gesellschaft durch die Zahlung an den „Cash-Pool“ von einer gegen sie gerichteten Forderung befreit. Eingebracht wird also bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Forderung des Zentralkontos gegen die Gesellschaft.

Oder es liegt ein Fall des Hin- und Herzahlens vor, nämlich dann, wenn der Saldo der Gesellschaft gegenüber dem Zentralkonto positiv oder ausgeglichen ist oder aber die Gesellschaft zum Zeitpunkt der Einlageleistung noch nicht in den „Cash-Pool“ einbezogen ist und die eingezahlte Einlage somit als Darlehen in den „Cash-Pool“ zurückfließt.

Oder, so der vom BGH in der Entscheidung „Cash-Pool II“ behandelte Fall, es liegen gleichzeitig **beide** Konstellationen vor, nämlich eine Verbindlichkeit gegenüber dem Zentralkonto und eine diese Verbindlichkeit übersteigende Einlageleistung, die insgesamt an das Zentralkonto weitergeleitet wird. In Höhe der Verbindlichkeit liegt dann eine verdeckte Sacheinlage vor, in Höhe des überschüssigen Betrages ein Fall des „Hin- und Herzahlens“.³³

Sowohl in Fällen der verdeckten Sacheinlage als auch im Fall des Hin- und Herzahlens war die Einlage nach der Rechtsla-

²³ Kindler, Geschäftsanteilsabtretungen im Ausland, 2010, S. 40. In der Tendenz auch schon ders., BB 2010, 74 (77). Eine dezidierte Gegenposition hierzu vertritt jetzt der Hamburger Ordinarius Mankowski, NZG 2010, 201, vor allem unter Hinweis darauf, dass die Mitwirkung des Notars bei Erstellung der Gesellschafterliste im Gesetz nicht durchgängig vorgesehen sei (203f.) und im Gesamtzusammenhang des MoMiG keine Absicht des Gesetzgebers erkennbar sei, Auslandsbeurkundungen nicht mehr zulassen zu wollen (204f.). Auch eine lediglich schriftliche Anteilsabtretung in der Schweiz hält Mankowski für zulässig (207), nicht ohne Hinweise, „Praktikern“ möge bis zur höchstrichterlichen Klärung von der Schweizer Schriftform abgeraten werden und „vorsichtige Praktiker“ würden angesichts entstandener Zweifel auch bei Anteilsabtretungen möglicherweise zum deutschen Notar gehen (207).

²⁴ Kindler BB 2010, 74 (76); Trendelenburg GmbHR 2008, 644 (646f.): von der Einhaltung nur der Ortsform sei abzuraten; König/Götte/Bormann, NZG 2009, 881; Pilger NJW 2010, 684;

²⁵ Trendelenburg, GmbHR 2008, 644 (649); Braun, DNotZ 2009, 585 (594), Pilger NJW 2010, 684; Kindler BB 2010, 74 (77): bis zu einer höchstrichterlichen Klärung erscheine es ratsam, von einer Auslandsbeurkundung von GmbH-Geschäftsanteilsabtretungen und -verpfändungen abzusehen. Für die Zulässigkeit der Geschäftsanteilsabtretung im Ausland Mankowski, NZG 2010, 201 (207), Peters, DB 2010, 97 (100) sowie jetzt Fastrich, in: Baumbach/Hueck, GmbHG, 19. Aufl. 2010, § 15 Rn 22 m. Nachw. des Streitstandes.

²⁶ Vgl. König/Götte/Bormann, NZG 2009, 881, 885: jedenfalls Ortsform unzulässig, Beurkundungserfordernis nur durch deutschen Notar „vertretbar“.

²⁷ Zur Problematik solcher Vollmachten Trendelenburg GmbHR 2008, 644 (648).

²⁸ Unbeschadet der gesetzlichen Zuständigkeit der Geschäftsführer bei Gründung, Vererbung, Einziehung und privatschriftlicher Teilung. Goette scheint letzteren Schluss selbst nicht ziehen zu wollen, vgl. dessen kurze Bemerkung in: Goette/Habersack, Das MoMiG in Wissenschaft und Praxis, 2009, 283 (314).

²⁹ Bei Beurkundungen von Gesellschaftsverträgen und Verschmelzungen gilt eine Geschäftswertbegrenzung von 5 Mio (= Gebühr von 15.114,- EUR netto), bei Beschlüssen eine Höchstgebühr von 5.000,- EUR, weshalb bei derartigen, die Gesellschaftsverfassungen betreffenden Maßnahmen, Auslandsbeurkundungen mittlerweile uninteressant sein dürften; für Unternehmensverkäufe ist der Geschäftswert allerdings erst bei 60.000.000 EUR (= ca. 52.000,- EUR netto) begrenzt, vgl. §§ 39 IV, 47 S. 3, 18 Abs. 1 S. 2 KostO.

³⁰ Gesetzesbegründung BT-Drucks. 16/6140, S. 34f, 40f.; Benecke, ZIP 2010, 105 (106). Zum ARUG in diesem Zusammenhang Herrler/Reymann, DNotZ 2009, 914.

³¹ Sog. „Novemberurteil“ des BGH zur Kapitalerhaltung, BGHZ 157, 72 sowie die Grundsatzentscheidung vom 16. 1. 2006, BGH ZIP 2006, 665: kein „Sonderrecht“ für den „Cash-Pool“.

³² D. Mayer, Kapitalaufbringungsrisiken bei der GmbH im Rahmen eines sog. Cash-Pooling und Heilungsmöglichkeiten, Fsch. Priester 2007, 445 (448).

³³ BGH DNotZ 2009, 941 m. Anm. Priester.

ge bis zum Inkrafttreten des MoMiG nicht erbracht.³⁴ Generell galten bei der verdeckten Sacheinlage sowohl das schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft als auch das dingliche Erfüllungsgeschäft als unwirksam.³⁵ Die Heilung einer verdeckten Sacheinlage war möglich, jedoch musste hierzu die gegenüber der Gesellschaft bestehende Bereicherungsforderung offen gelegt, deren Werthaltigkeit gegenüber dem Registergericht nachgewiesen, und durch erneuten Gesellschaftersbeschluss eingebracht werden.³⁶ In der Praxis war es meist zu spät hierfür, da dieser Sachverhalt erst im Vorfeld oder nach Eintritt der Insolvenz der Gesellschaft zu Tage trat. Zu diesem Zeitpunkt war aber die Bereicherungsforderung gegen die Gesellschaft regelmäßig nicht mehr werthaltig.

Im Fall des Hin- und Herzahlens konnte immerhin die Einlage noch durch Rückzahlung an die Gesellschaft erbracht werden, nach der Rechtsprechung sogar dann, wenn diese Rückzahlung als Rückführung eines Darlehens bezeichnet war.³⁷ Letzteres funktioniert aber nicht im „Cash-Pool“, da dort eine Zuordnung zu der noch offenen Einlagenschuld nicht möglich ist.³⁸

2. Neuerungen durch MoMiG/ARUG

2.1. Kapitalerhaltung

Die weitestgehenden Änderungen ergeben sich im Bereich der **Kapitalerhaltung**. Die Neufassung des § 30 des GmbH-Gesetzes erlaubt nunmehr auch Leistungen aus dem zur Erhaltung des Stammkapitals erforderlichen Vermögen, nämlich insoweit, als diese durch einen **vollwertigen** Gegenleistungs- oder Rückgewähranspruch gegen die Gesellschaft gedeckt sind.³⁹ Die Rechtsprechung, wonach Zahlungen an den Gesellschafter auf Kosten des Stammkapitals selbst dann, wenn Rückforderungsansprüche vollwertig sind, nicht erfolgen dürfen, ist hiermit erledigt und das Gesetz ist damit zu jener **bilanziellen Betrachtungsweise** zurückgekehrt, die vor dieser Rechtsprechung gegolten hat.⁴⁰ Allerdings, und das liegt generell auf Linie des MoMiG, Verantwortung auf den Geschäftsführer zu verlagern, hat der Geschäftsführer natürlich zu prüfen, ob die Gegenleistungsansprüche tatsächlich vollwertig sind. Und das gilt auch im

„Cash-Pool“. Anderenfalls droht dem Geschäftsführer eine Haftung nach § 43 des GmbHG.⁴¹

Wird dem Geschäftsführer ein Kredit gewährt – im Regelfall also im Bereich des kleineren Mittelstands – ist außerdem § 43a GmbHG zu beachten: aus dem zur Erhaltung des Stammkapitals erforderlichen Vermögen darf an den Geschäftsführer kein Kredit gewährt werden. Möglicherweise ist die Vorschrift aber auch auf verbundene Unternehmen anzuwenden – bei inhabergeführten „Cash-Pool“-Systemen und Kreditgewährungen innerhalb einer GmbH und Co KG, wenn der Geschäftsführer der GmbH zugleich Kommanditist ist.⁴²

Damit wird man sagen können, dass der laufende Betrieb eines „Cash-Pools“ – soweit es nicht um Gründung oder Kapitalmaßnahmen bei Tochtergesellschaften geht – erleichtert wurde, allerdings um den Preis einer erhöhten Haftungsgefahr für den Geschäftsführer.

2.2. Kapitalaufbringung

Schwieriger wird es im Bereich der **Kapitalaufbringung**, also dann, wenn schon das Gründungskapital der Gesellschaft oder das zur Durchführung einer Kapitalerhöhung eingezahlte Kapital in den „Cash-Pool“ einbezogen werden soll.⁴³

Nach dem bereits Gesagten wäre hier zu prüfen, ob und inwieweit eine verdeckte Sacheinlage oder aber ein Fall des Hin- und Herzahlens vorliegt, beides nunmehr geregelt in § 19 Absatz 4 bzw. Absatz 5 des GmbH-Gesetzes. Soweit eine verdeckte Sacheinlage vorliegt, nämlich dann, wenn der Saldo der Gesellschaft gegenüber dem „Cash-Pool“ negativ ist, scheidet eine Einbeziehung der Einlage in den „Cash-Pool“ aus: Zwar hat der Gesetzgeber nunmehr in § 19 Absatz 4 des GmbH eine Anrechnungslösung vorgesehen, so dass der Wert des eingelegten Vermögensgegenstandes im Zeitpunkt der Anmeldung der Gesellschaft – also hier die gegen die Gesellschaft gerichtete Forderung – bei Eintragung der Gesellschaft in das Handelsregister auf die Geldeinlagepflicht angerechnet wird. Aber:

Diese Forderung muss **werthaltig** sein. Insbesondere im Fall der Insolvenz der Gesellschaft müsste dies noch Jahre später nachgewiesen werden. Hier kann möglicherweise ein bereitgehaltenes Wertgutachten helfen. Wohlgermerkt, die Forderung **gegen die Gesellschaft** muss werthaltig sein, es kommt also auf die Solvenz der am „Cash-Pool“ zu beteiligenden Gesellschaft an!

Die Anrechnung selbst erfolgt erst mit Eintragung der Gesellschaft in das Handelsregister. Der Geschäftsführer kann also in der Anmeldung **nicht** versichern, dass die Einlage bereits zur freien Verfügung der Gesellschaft erbracht ist. Eine dennoch mit diesem Inhalt abgegebene Anmeldung würde nach ganz überwiegender Meinung zu einer Strafbarkeit des Geschäftsführers führen, und zwar auch bei voller Werthaltigkeit der verdeckten Sacheinlage!⁴⁴ Legt er aber die beabsichtigte

³⁴ Zur Rechtslage vor dem MoMiG, D. Mayer (Fschr.) Priester (2007), 445-465. Maßgebend ist jeweils die Einlage durch den Gesellschafter, der Verfügungsgewalt über das Zentralkonto hat, vgl. Altmeppen, ZIP 2009, 1545 (1546).

³⁵ Und zwar auch dann, wenn die Gegenleistung den Betrag der Bareinlagepflicht um ein Vielfaches überstieg, was insbesondere bei Unternehmensverkäufen zu erheblichen Unsicherheiten führte. Vgl. hierzu Maier-Reimer/Wenzel, ZIP 2008, 1449 (1450), auch dazu, dass die bisherige Rspr. "ein fast undurchdringliches Gestrüpp von Ansprüchen" nach sich zog, das noch nicht in allen Einzelheiten ausgelotet ist. Zu dogmatischen Ungereimtheiten bei der Neuregelung Altmeppen, ZIP 2009, 1545 (1546).

³⁶ Zur Heilung verdeckter Sacheinlagen BGH DB 1996, 872 sowie D. Mayer Fschr. Priester, (2007) 445 (457f.)

³⁷ Zur Heilung durch "Darlehensrückzahlung" Mayer, Fschr. Priester (2007), 445 (458ff.).

³⁸ Strohn, DB 2010, 37 (38).

³⁹ Auf die jederzeitige Fälligkeit bzw. die Möglichkeit, das Darlehen jederzeit fällig stellen zu können, kommt es anders als bei § 19 V GmbHG nicht an. Auch besteht ein Erstattungsanspruch nach § 31 GmbHG entsprechend der bisherigen Rechtsprechung nicht mehr, wenn das (vermeintliche) Darlehen gleichwohl zurückgezahlt wurde, vgl. König/Bormann, DNotZ 2008, 652 (664).

⁴⁰ BGH DNotZ 2004, 720, vgl. hierzu Goette, Einführung in das neue GmbH-Recht, 2008, Rn 52.

⁴¹ Zu der rechtspolitischen Tendenz des MoMiG, die Haftungsgefahren auf den Geschäftsführer zu verlagern zu Recht kritisch Goette, Einführung in das GmbH-Recht, 2008, Rn 11 und auch schon K. Schmidt, GmbHR 2007, 1072 (1080).

⁴² So Michelfeit, Kapitalaufbringung und -erhaltung nach dem MoMiG, Mitt-BayNot 2009, 435 (441).

⁴³ Einen Überblick zur Neuregelung gibt Steiner, BWNotZ 2009, 193.

⁴⁴ Jedenfalls nach h.M.; vgl. Maier-Reimer/Wenzel, ZIP 2008, 1449 (1454) sowie Henkel, NZI 2010, 6 (8) a. A. Altmeppen, ZIP 2009, 1545 (1549).

Verfahrensweise offen, kommt es nicht zur Eintragung, da dann das Handelsregister die Einhaltung der Sachgründungsvorschriften fordert.

Verdeckte Sacheinlagen können daher **kein** Gestaltungsmittel sein! – allenfalls sind die Folgen einer verdeckten Sacheinlage abgemildert.⁴⁵ Für Altfälle ergibt sich damit also dann eine Lösung, wenn die am „Cash-Pool“ beteiligte Tochtergesellschaft solvent war oder aber der betreffende Gesellschafter keine unmittelbare oder mittelbare Verfügungsgewalt über das Zentralkonto des „Cash-Pools“ hatte.⁴⁶

Ist der Saldo der Gesellschaft gegenüber dem Zentralkonto dagegen positiv, liegt in der Einbringung des Stammkapitals in den "Cash-Pool" keine verdeckte Sacheinlage, sondern ein Fall des Hin- und Herzählens.⁴⁷ Eingebracht wird bei wirtschaftlicher Betrachtung also keine Forderung gegen die Gesellschaft, sondern das eingezahlte Stammkapital wird sogleich wieder als Darlehen ausgereicht. Der Gesetzgeber hat dies nunmehr in § 19 (5) des GmbH-Gesetzes – das sollte, neben § 30 GmbHG, die zentrale Vorschrift zur Lösung des „Cash-Pool“-Problems sein – zugelassen, aber nur dann, wenn die Leistung, also die Zurückzahlung der Einlage, durch einen **vollwertigen** Rückgewähranspruch gedeckt ist, der jederzeit **fällig** ist oder durch fristlose Kündigung durch die Gesellschaft fällig werden kann. Weiterhin ist eine solche Leistung oder die Vereinbarung einer solchen Leistung in der Anmeldung der Gesellschaft **anzugeben**.⁴⁸

Auch hieraus ergeben sich wesentliche praktische Einschränkungen, zunächst dadurch, dass ein vollwertiger Rückgewähranspruch vorliegen muss. Hier kommt es also anders als beim Hin- und Herzahlen auf die Solvenz der Muttergesellschaft an! Die Forderung der Gesellschaft gegen den "Cash-Pool" muss ferner zu 100 % werthaltig sein ("Alles-oder-Nichts"-Prinzip). Anders als bei der verdeckten Sacheinlage genügt keine teilweise Werthaltigkeit! Die Verantwortung dafür, dass dem so ist, trifft nach § 43 des GmbH-Gesetzes wiederum den Geschäftsführer.

Dann muss der Rückgewähranspruch jederzeit fällig sein oder durch fristlose Kündigung fällig gestellt werden können. Das bedeutet, dass entsprechende Cash-Pool-Vereinbarungen ein Kündigungsrecht vorsehen müssen – fristlos und ohne Angabe von Gründen.⁴⁹

⁴⁵ Anders wäre es nach dem ursprünglichen Gesetzentwurf gewesen, der eine Anrechnung zum Zeitpunkt der Anmeldung vorsah, vgl. hierzu Schluck-Amend/Penke, DStR 2009, 1433 (1434). Unzutreffend daher Benecke, ZIP 2010, (110): verdeckte Sacheinlage „vor allem sinnvoll in Fällen, in denen (...) auch eine echte Sacheinlage möglich wäre, also bei voller Werthaltigkeit“.

⁴⁶ Altmeppen, ZIP 2009, 1545 (1547).

⁴⁷ Ob Fälle des "Her- und Hinzählens" (die Einlage wird aus einem zuvor dem Gesellschafter gewährten Darlehen erbracht) entsprechend der bisherigen Rechtsprechung gleichgestellt werden können, erscheint fraglich vgl. (verneinend) Heckschen, Das MoMiG in der notariellen Praxis 2009, Rn 611 sowie Bormann/Ulrichs, GmbH-Beratung nach dem MoMiG, GmbH-Rundschau, Sonderheft, 2008, 37 (43). Für eine Gleichstellung dagegen Heidinger in Heckschen/Heidinger, Die GmbH in der Beratungs- und Gestaltungspraxis 2. Aufl. 2009, Rn 93.

⁴⁸ Zur Beweislast, die wohl beim Inferenten liegt, Heckschen/Heidinger, Die GmbH in der Gestaltungs- und Beratungspraxis, 2. Aufl. 2009, § 11 Rn 105ff. Liegen die Voraussetzungen des § 19 V GmbHG nicht vor, verbleibt es bei der alten Rechtslage: die Zahlungsvorgänge sind als Nullum zu betrachten, allerdings kann die fortbestehende Einlageforderung auch durch eine anderweitig deklarierte spätere Zahlung erfüllt werden, vgl. hierzu Schluck-Amend/Penke, DStR 2009, 1433 (1437).

⁴⁹ Vgl. Priester, DNotZ 2009, 947

Schließlich muss der Sachverhalt der Anmeldung der Gesellschaft angegeben werden.⁵⁰ Unterbleibt dies, treten die Rechtsfolgen des § 19 (5) GmbH-Gesetz nicht ein, die Angabe in der Anmeldung ist nach einer Entscheidung des Bundesgerichtshofs (der so genannten Entscheidung „Cashpool II“ vom 20.07.2009) – was zuvor umstritten war – eine materielle Wirksamkeitsvoraussetzung.⁵¹ Damit läuft die vom Gesetzgeber angeordnete Rückwirkung des MoMiG für diesen Bereich praktisch **leer**.⁵²

3. Ergebnis

Vor diesem Hintergrund kann Stimmen in der Literatur, wonach der „Cash-Pool“ nunmehr auf ein sicheres rechtliches Fundament gestellt sei, **nicht** zugestimmt werden.⁵³

Zusätzliche Risiken ergeben sich aus der geänderten Insolvenzordnung im Zuge der Aufhebung der Regeln über eigenkapitalersetzende Gesellschafterdarlehen, nämlich der Anfechtbarkeit einer Zahlung auf ein Gesellschafterdarlehen innerhalb eines Jahres vor Insolvenzantragstellung (§ 135 InsO).⁵⁴ Die sich hieraus ergebenden Risiken haben umgekehrt in der Literatur sogar zu der Frage geführt, ob das MoMiG dem „Cash-Pooling“ den Todesstoß versetzt.⁵⁵ Zumindest ergibt sich aus einer solchen Anfechtbarkeit ein für den Geschäftsführer hoch problematisches Motiv, mit der Stellung eines Insolvenzantrages möglicherweise solange zu warten, bis die Jahresfrist abgelaufen ist. Auch hier zeigt sich also, dass Verantwortlichkeiten von den Gesellschaftern auf die Geschäftsführung verlagert wurden.

Nach wie vor unproblematisch – neben dem "virtuellen" "Cash-Pool" – dürfte daher nur folgendes sein: Einzahlung des Stammkapitals – und gleiches gilt bei Stammkapitalerhöhungen für den Erhöhungsbetrag – auf ein Konto der Gesellschaft, welches nicht am Cash-Pool-Verfahren teilnimmt.⁵⁶

⁵⁰ Zusätzlich sollten die Voraussetzungen der Werthaltigkeit/Fälligkeit dargelegt werden, Heckschen, aaO. Rn 611. Im Formulierungsbeispiel Rn 159 sind Nachweise "ggf." vorgesehen. Heckschen/Heidinger § 11 Rn 99ff. hofft dagegen, den Registerrichter durch eine entsprechende Versicherung, die von § 19 V GmbHG nicht verlangt wird, davon abhalten zu können, nach § 12 FGG weitere Nachweise zu verlangen.

⁵¹ In diese Richtung auch schon die "Quivive"-Entscheidung des BGH vom 16.2.2009, DStR 2009, 809.

⁵² Nach Altmeppen, ZIP 2009, 1545 (1548) hat der BGH die Neuregelung zum Cash-Pooling insoweit ad absurdum geführt. Auch sonst wird diese Rspr. ungewöhnlich heftig kritisiert, da sie der erklärten Absicht des Gesetzgebers zuwiderlaufe, vgl. Roth NJW 2009, 3397 (3398), ferner Avvento BB 2010, 202.

⁵³ Für Ersteres Herrler, Kapitalaufbringung nach dem MoMiG, DB 2008, 2347 (2352) sowie Maier-Reimer/Wenzel, ZIP 2008, 1449 (1455); skeptisch bereits Bormann/Ulrichs, GmbH-Sonderheft 2008, 37 (43). Wie hier Schluck-Amend/Penke, DStR 2009, 1433 (1439). Zu Wertungswidersprüchen zwischen § 19 IV und § 19 V GmbHG, Heckschen/Heidinger § 11 Rn 111: ("Deregulierung der BGH-Rechtssprechung... nur sehr eingeschränkt gelungen"). Zum Aufwand bei § 19 V GmbHG, welcher sich nicht wesentlich von dem bei offener Sacheinlage unterscheidet ebd., S. 112. Zur ursprünglichen Konzeption des Gesetzgebers, die weder die Fälligkeit noch die Offenlegung vorsah, Heckschen/Heidinger § 11 Rn 115. Skeptisch zur Reform auch Benecke, ZIP 2010, 105 (110): "Zufall", ob Fall des § 19 IV oder des § 19 V vorliegt, sowie: die "wenig durchdachte Neuregelung (...) (sei) weder in der Lage, die Probleme des Cash Pools zu lösen noch die Rechtsunsicherheit zu mildern". Kritisch auch Merkner/Schmidt-Bendun NJW 2009, 3072 (3074). Instruktiv zu den Wertungswidersprüchen Roth, NJW 2009, 3397.

⁵⁴ Hierzu König/Bormann, DNotZ 2008, (652) 665.

⁵⁵ Klinck/Gärtner, NZI 2008, 457

⁵⁶ vgl. Goette, DStR 2006, 767 sowie D. Mayer, Fsch. Priester (2007), 445 (464). Als sicherster Weg auch nach der Reform empfohlen von Schluck-Amend/Penke, DStR 2009, 1433 (1439) sowie Theusinger, NZG 2009, 1017(1018f.) und Priester, DNotZ 2009, 948.

Auch dieses Geld kann ja für unternehmerische Zwecke der Gesellschaft verwendet werden.⁵⁷ Dass hiermit dieselben Ratschläge zu geben sind wie vor der Reform und seiner Interpretation durch die Rechtssprechung ist allerdings bezeichnend. Es bleibt bei Erleichterungen für Altfälle im Be-

reich verdeckter Sacheinlagen und, für Neufälle, im Bereich der Kapitalerhaltung, gegebenenfalls auch bei der Kapitalaufbringung, wenn die Voraussetzungen des § 19 V GmbHG vorliegen – alles aber bei gesteigerter Verantwortlichkeit der Geschäftsführung.

⁵⁷ Denkbar auch: "Offene" Sacheinlage hinsichtlich der dann allerdings aus dem "Cash-Pool" herauszunehmenden Forderung der Muttergesellschaft, indem diese vor der Kapitalerhöhung der Tochter ein entsprechendes Darlehen gewährt, vgl. Mayer, Ftschr. Priester (2007), 445 (463). Bei Neugründungen jetzt Verwendung der UG.

Zur Richterausbildung an der Nationalen Richterakademie in Beijing

Ein Erfahrungsbericht mit einer Einführung in das chinesische Vertragsrecht

(von Dr. Simone Harriehausen LL.M., Professorin an der Hochschule Pforzheim¹)

**„Sittlich handeln,
fleißig arbeiten
das Recht kennen,
dem Volk dienen und nach Gerechtigkeit streben.“²**

So lautet das auf dem großen Findling am Eingang der Nationalen Richterakademie von Beijing eingemeißelte Motto, an der ich vom 20.10.2008 bis 25.10.2008 als Gastdozentin im Auftrag der Gesellschaft für technische Zusammenarbeit (GTZ) unterrichtete.

Mitte Juli 2008 hatte mein Kollege Prof. Dr. Claudius Eisenberg, der zu diesem Zeitpunkt für die GTZ in Beijing in der Abteilung für Rechtsberatung (Legal Advisory Service) tätig war, bei mir angefragt, ob ich bereit sei, für eine Woche an der Nationalen Richterakademie in Beijing bei einer Fortbildung für chinesische Richter mitzuwirken. Meine Aufgabe sei es, junge chinesische Richter anhand von chinesischen Rechtsfällen aus dem Bereich des Kauf- und Schuldrechts in juristischer Methodenlehre und Subsumtionstechnik auszubilden. Selbstverständlich hatte ich Interesse und ließ mich gerne engagieren.

Als Kursmaterial stellte mir die GTZ ein Vorlesungsskript, ca. 30 Fälle aus dem chinesischen Vertrags- und Gesellschaftsrecht mit Musterlösungen im Gutachtenstil, sowie verschiedene chinesische Gesetze in englischer Übersetzung zur Verfügung. Der Unterricht sollte in Englisch stattfinden, meine Ausführungen sollten konsekutiv ins Chinesische übersetzt werden. Der Schwerpunkt des Unterrichts sollte auf der Vermittlung von Rechtsanwendungstechniken liegen.

Das Skript, das mir als Unterrichtsmaterial zugeschickt worden war, begann mit einer relativ umfangreichen rechtstheoretischen Einführung in die juristische Methodenlehre: Die Funktionen des Rechts, die verschiedenen Aspekte der Gerechtigkeit, die Subsumtionstechnik, die Analogie und die teleologische Reduktion sollten besprochen werden. Das nächste Kapitel befasste sich mit der Falllösung nach Anspruchsgrundlagen und der Subsumtionstechnik anhand von zivilrechtlichen Fällen. Diesen Stoff sollte ich in meinem einwöchigen Kurs vermitteln, der Teil eines insgesamt dreiwöchigen Fortbildungskurses war. In der darauffolgenden Woche stand die Relationstechnik auf dem Stundenplan, in der dritten Woche wurden die spezifischen Probleme, die bei der Lösung verwaltungsrechtlicher Fälle auftreten, besprochen.

Bei der Vorbereitung des Unterrichts stellte sich mir natürlich die Frage: Warum brauchen chinesische Richter eine Ausbildung in deutscher juristischer Methodenlehre? Gibt es in China keine eigene Methodenlehre? Verfügt China über keine eigene Rechtsanwendungstradition, mit deren Hilfe die chinesischen Richter zu einer Falllösung gelangen können?

Ein Blick auf die Gesetzgebungsgeschichte des Vertragsrechts in China in den letzten Jahrzehnten kann diese Fragen zumindest teilweise beantworten:

Gesetzgebung zum Vertragsrecht in der Volksrepublik China

Knapp ein Jahr nach Gründung der Volksrepublik China durch Mao Zedong wurde am 27.09.1950 das erste Vertragsgesetz der Volksrepublik China mit dem Namen „Die einstweiligen Vorschriften zum Vertragsschluss zwischen den Behörden, Staatsbetrieben und Genossenschaften“ von der Finanzkommission des Staatsverwaltungsrates erlassen.³ Wie sich bereits dem Titel des Gesetzes entnehmen lässt, enthielt dieses Gesetz keine allgemeinen Regeln für Vertragsschlüsse zwischen Privatpersonen. Dieses Gesetz regelte vielmehr, dass bestimmte Geschäfte, wie z.B. Darlehen, Güterkauf und -verkauf oder Pacht, zwischen Behörden, Staatsbetrieben und Genossenschaften durch einen Vertragsabschluss vorgenommen werden mussten. Verträge im Sinne

¹ Die Autorin war von 1999 bis 2007 als Staatsanwältin und Richterin im Justizdienst des Landes Baden-Württemberg tätig. Zuletzt war sie Zivilrichterin am Landgericht Stuttgart. Seit Oktober 2007 lehrt sie Wirtschaftsprivatrecht an der Hochschule Pforzheim.

Ich danke Frau Xuan Xu und Frau Wie Xilan für ihre Hilfe bei der Übersetzung der chinesischen Gesetze und Texte.

² Die letzte Zeile dieses Mottos ist schwierig zu übersetzen. Die verwendeten chinesischen Zeichen „Zhi gong“ haben eine sehr offene Bedeutung. Das Wort „gong“ kann mit „öffentlich“ oder „staatlich“ aber auch mit „gerecht“ oder mit „Staatspflicht“ oder „Dienst“ übersetzt werden. Das Verb „zhi“ bedeutet „sich widmen“ oder „herbeiführen“.

³ Ping Shi, Prinzipien des chinesischen Vertragsrechts, 2003, S.7

dieses Gesetzes konnten nur zwischen juristischen Personen geschlossen werden, natürliche Personen konnten nicht Vertragspartei werden.⁴

Trotz des eingeschränkten Anwendungsbereichs wurde dieses Gesetz wesentliche Grundlage für die weitere Vertragsgesetzgebung in China. In Anlehnung an das Vertragsgesetz von 1950 erließen die zuständigen Organe des Staatsverwaltungsrats mehr als 40 weitere Vertragsrechtsregelungen. Auch bei diesen Regelungen ging es jedoch nicht um den Erlass eines allgemeinen Vertragsrechts, sondern nur um die Regelung ganz bestimmter Spezialverträge. Beispielsweise wurde am 30.05.1951 die „Regelung des Vertragsabschlusses im Bereich des Eisenbahntransports“ erlassen, am 14.11.1951 die „besonderen Regelungen über den Werkvertragsabschluss bei Installationsprojekten“⁵.

In den Jahren 1958 bis 1977, insbesondere während der Kulturrevolution (1966-1976) lehnten die politischen Machthaber Chinas den privaten zivilrechtlichen Vertrag als Symbol und Instrument des Kapitalismus strikt ab. Die Vertragsgesetzgebung kam völlig zum Erliegen, ein privates Vertragssystem wurde sogar offiziell abgeschafft. Eine Justiz zur Durchsetzung wirtschaftlicher Verträge existierte nicht mehr, da die führende Staatsmacht Gerichte und Staatsanwaltschaften als „reaktionäre“ und „bürgerliche“ Einrichtungen ansah, deren Existenz nicht mit den revolutionären Zielen vereinbar sei. Vertragliche Streitigkeiten wurden ausschließlich durch administrative Maßnahmen beigelegt.⁶

Erst mit Übernahme der Macht durch Deng Xiaoping nach dem Tode Mao Zedongs und dessen Einleitung umfassender Wirtschaftsreformen im Jahre 1978 rückte das Vertragsrecht wieder in das Blickfeld der Politik. Ab 1978 wurde die Bindung der staatseigenen Betriebe an den Staatsplan gelockert. Die staatseigenen Betriebe erhielten die Möglichkeit, nach Erfüllung der Planvorgaben selbständig weiter zu produzieren und diese Waren selbständig zu veräußern. Es war ihnen sogar erlaubt, in einem Joint Venture mit ausländischen Unternehmen zusammen zu arbeiten. Bauern erhielten zur eigenen Bewirtschaftung Land zugewiesen und konnten die von ihnen geernteten Erzeugnisse auf den hierfür vorgesehenen Märkten anbieten. Diese zumindest teilweise Zulassung privater wirtschaftlicher Betätigung machte es notwendig, den Vertrag als unentbehrliches Mittel im Wirtschaftsverkehr wieder anzuerkennen und für den Abschluss von Verträgen zwischen den am Wirtschaftsleben teilnehmenden Parteien eine gesetzliche Grundlage zu schaffen.

Diesem Bedürfnis kam der Nationale Volkskongress am 13.12.1981 durch Verabschiedung des „Wirtschaftsvertragsgesetzes“ (WVG) nach, welches am 1. Juli 1982 in Kraft trat. Dieses Vertragsgesetz zeigte noch eine starke Ausrichtung an der kommunistischen Planwirtschaft. Die Gültigkeit der Verträge war von ihrer Vereinbarkeit mit den Vorgaben des Staatsplanes abhängig (Art. 1 § 4 WVG). Wie im Vertragsgesetz von 1950 konnten Vertragspartner eines Wirtschaftsvertrages nur juristische Personen sein.⁷ Die nach dem Wirtschaftsvertragsgesetz geschlossenen Verträge konnten bei

Streitigkeiten zwischen den Parteien jedoch durch eine Klage beim Volksgericht durchgesetzt werden.⁸

Ein wichtiger Schritt hin zu einem allgemeinen Vertragsrecht war das am 12.04.1987 verkündete und am 01.07.1987 in Kraft getretene Gesetz mit dem Titel „Allgemeine Grundsätze des Zivilrechts“ (AGZ). Dieses immer noch gültige Gesetz wird heute als Allgemeiner Teil für das gesamte chinesische Zivilrecht einschließlich des chinesischen Vertragsrechts angesehen. Es enthält allgemeine Regelungen zur Rechts- und Geschäftsfähigkeit natürlicher und juristischer Personen (Art. 9-15, 26-53 AGZ) und verleiht den Bürgern sogenannte zivile Rechte, unter anderem ein zumindest teilweise Recht auf Eigentum (Art. 75 AGZ) sowie in den Art. 98-105 AGV sogenannte „Personenrechte“ wie z.B. das Recht auf Leben, Gesundheit und verschiedene Persönlichkeitsrechte.

Für das Vertragsrecht bedeutsam ist, dass Art. 54 AGZ⁹ erstmals ausdrücklich feststellt, dass jeder geschäftsfähige chinesische Bürger und jede juristische Person wirksam zivile Rechtshandlungen vornehmen und somit auch wirksame zivile Verträge schließen können. Das Gesetz enthält unter anderem allgemeine Vorschriften zur zivilen Stellvertretung (Art. 63-79 AGZ), zur Wirksamkeit von zivilen Rechtshandlungen (Art. 54-62 AGZ), zum schuldrechtlichen Vertrag (Art. 84-91 AGZ) und zur Verjährung von zivilen Ansprüchen (Art. 135-141 AGZ). Alle in diesem Gesetz verliehenen oder aufgrund dieses Gesetzes begründeten vertraglichen Rechte können vor Gericht geltend gemacht werden. Ihre Verletzung löst Schadensersatzansprüche aus (Art. 106-134 AGZ).

In Kapitel 1 unter der Überschrift „Grundlegende Prinzipien“, einer Art Präambel vor den konkreten Regelungen, stellt der chinesische Gesetzgeber ausdrücklich fest, dass die Parteien im Zivilrechtsverkehr gleich gestellt sind und das Prinzip der Freiwilligkeit und Fairness zu beachten ist (Art. 3 und 4 AGZ)¹⁰ und bekennt sich somit zu den wesentlichen Grundprinzipien der Privatautonomie.¹¹

Insgesamt enthält das Gesetz größtenteils Regelungen, wie sie auch in jedem westeuropäischen Land mit freier Marktwirtschaft zu finden sind. Dass dieses Gesetz jedoch auch noch auf einer kommunistischen Ideologie beruht, zeigt sich in der beschränkten Gewährung des Eigentumsrechts sowie darin, dass die Gültigkeit eines Vertrags nach wie vor davon abhängig gemacht wird, dass sein Inhalt nicht gegen die Vorgaben des Staatsplans verstößt (Art. 8 und 58 Nr. 6 AGZ).¹²

Wenige Jahre nach Erlass der „Allgemeinen Grundsätze des Zivilrechts“ wurde es im Zuge der umfassenden Wirtschaftsreformen in China und der Weiterentwicklung des Wirtschaftssystems auch notwendig, das Wirtschaftsvertragsgesetz von 1981 den sich erneut veränderten äußeren

⁴ Ping Shi (Fn.3), S. 7

⁵ Weitere Beispiele mit weiteren Verweisen in Ping Shi (Fn.3), S. 8

⁶ Ping Shi (Fn.3), S. 9; Sebastian Heilmann, Das politische System der Volksrepublik China, 2. Aufl. 2004, S. 144. Heilmann spricht hier sogar von „einer Zeit des ‚Rechtsnihilismus‘“.

⁷ Wang Liming, Xu Chuanxi, Fundamental Principles of China's Contract Law, Columbia Journal of Asian Law 1999, S. 3f.

⁸ Ping Shi (Fn.3), S. 11ff.

⁹ **Art. 54 AGZ:** Zivilrechtshandlungen sind legale Handlungen, mit denen Bürger bzw. juristische Personen Zivilrechte und Zivilpflichten errichten, ändern und beenden.

Alle Übersetzungen der chinesischen Gesetze sind der Internetseite www.jura.uni-goettingen.de/chinarecht entnommen. Auf dieser Internetseite sind die derzeit in China gültigen Gesetze in deutscher Übersetzung abrufbar.

¹⁰ **Art. 3 AGZ** Die Stellung der Parteien bei Zivilgeschäften ist gleichberechtigt. **Art. 4 AGZ** Zivilgeschäfte müssen sich an die Grundsätze der Freiwilligkeit, der Gerechtigkeit, der wertmäßigen Entgeltlichkeit und von Treu und Glauben halten.

¹¹ Vgl. hierzu Ping Shi (Fn. 3), S. 13ff.

¹² **Art. 58 AGZ** In den folgenden Fällen sind Zivilhandlungen unwirksam:

(...)

6. wenn Wirtschaftsverträge Imperativplänen des Staats zuwiderlaufen (...).

Umständen anzupassen. Insbesondere die enge Begrenzung möglicher Vertragsparteien auf juristische Personen konnte keinen Bestand mehr haben.

Die erste Überarbeitung des Wirtschaftsvertragsgesetzes von 1981 mündete in ein neues Wirtschaftsvertragsgesetz von 1993.¹³

Eine erneute Gesetzesinitiative führte am 15.03.1999 zum Erlass des Vertragsgesetzes (VG), das am 01.10.1999 in Kraft trat.¹⁴ Dieses neue Gesetz fasst die bislang bestehenden drei Vertragserlasse, das revidierte Wirtschaftsrecht von 1993, das Wirtschaftsvertragsgesetz mit Außenberührung von 1985 und das Technikvertragsgesetz von 1987 zusammen und ergänzt diese.¹⁵ Mit Erlass des Vertragsgesetzes im Jahre 1999 hat die chinesische Vertragsgesetzgebung ihren vorläufigen Abschluss gefunden.¹⁶

Die große Neuerung des Vertragsgesetzes von 1999 besteht darin, dass der Begriff des Wirtschaftsvertrages aufgegeben wird. Eine Unterscheidung zwischen Wirtschaftsverträgen und anderen privaten zivilrechtlichen Verträgen findet nicht mehr statt. Dies führt dazu, dass der Abschluss eines für das Wirtschaftsleben bedeutenden Vertrages nicht länger nur bestimmten Vertragsparteien vorbehalten ist. Jedermann kann nun aktiv durch Vertragsschlüsse am Wirtschaftsleben teilnehmen.¹⁷

Das Vertragsrecht von 1999, das insgesamt aus 428 Artikeln besteht, zerfällt gesetzessystematisch in zwei große Abschnitte, einen Allgemeinen Teil des Vertragsrechts und einen Besonderen Teil des Vertragsrechts¹⁸. Der erste Teil enthält allgemeine Vorschriften, die auf alle Verträge gleichermaßen anwendbar sind. Neben den „Grundlegenden Prinzipien“ in Art. 1-8 VG enthält dieser Abschnitt Vorschriften zum Vertragsschluss (Art. 9-43 VG) zur Wirksamkeit von Verträgen (Art. 44-59 VG) zur Erfüllung von Verträgen (Art. 60-76 VG), zur Abänderung von Verträgen und Abtretung von Ansprüchen (Art. 77-90 VG) zur Beendigung von Verträgen (Art. 91-106 VG), zur Haftung bei Vertragsverletzung (Art. 107-122 VG), zur Auslegung und Durchsetzung von Verträgen (Art. 123-129 VG) sowie allgemeine Vorschriften zur Geltung dieses Gesetzes in Konkurrenz mit anderen Gesetzen (Art. 123-126 VG).

¹³ Ping Shi (Fn. 3), S. 17f.

¹⁴ Eine Übersicht über das Vertragsgesetz gibt Knut Benjamin Pissler, Das neue chinesische Vertragsrecht im Spiegel des Handbuchs von Bing Ling, *RabelsZ* 68 (2004), 328-350.

¹⁵ Ping Shi (Fn.3), S. 20; Gudula Deipenbrock, „Der Vorsichtige wird nichts falsches tun“- eine methodisch-rechtsvergleichende Annäherung an das chinesische Vertragsrecht, *ZVglRWiss* 103 (2004), 374, 379.

¹⁶ China beabsichtigt auf längere Sicht, ein umfassendes Zivilgesetzbuch zu erlassen, als Erlassdatum wird das Jahr 2010 angestrebt, vgl. hierzu Wang Liming, Xu Chuanxi (Fn.7), S. 7.

¹⁷ Wang Liming, Xu Chuanxi (Fn.7), S. 3f: Die Unterscheidung zwischen Wirtschaftsverträgen und anderen privaten zivilrechtlichen Verträgen hatte sogar Auswirkung auf die prozessuale Zuständigkeit von Chinas Volksgerichten: Für Wirtschaftsverträge waren sogenannte Wirtschaftskammern zuständig, für rein private Zivilverträge sogenannte Zivilkammern. Die Abgrenzung war im Einzelfall jedoch problematisch.

¹⁸ Gudula Deipenbrock (FN 15), S. 382; Yuqing und Danhan vertreten die Auffassung, dass das chinesische Vertragsrecht von 1999 in drei Teile aufgeteilt sei: In einen Allgemeinen Teil, einen Besonderen Teil und einen Teil mit Überleitungsvorschriften. Die einzige Überleitungsvorschrift findet sich ganz am Ende des Gesetzes in Art. 428 als 24. Kapitel des Besonderen Teils. Das Gesetz selbst sieht also nur eine systematische Einteilung in zwei große Teile vor. Vgl. hierzu Zhang Yuqing, Huang Danhan, *The New Contract Law in the People's Republic of China and the UNIDROIT Principles of International Commercial Contracts: A Brief Comparison*, Internetaufsatz, veröffentlicht unter www.unidroit.org/english/publications/review/articles/2000-3.htm, eingestellt am 05.02.2001, ausgedruckt am 03.11.2008.

Der allgemeine Teil des VG regelt somit Fragen des Allgemeinen Schuldrechts sowie des Vertragsschlusses gleichermaßen. Zum Teil gehen diese Regelungen sogar über die Regelungen hinaus, die sich im Allgemeinen Teil des deutschen Bürgerlichen Gesetzbuches finden. So enthält der Allgemeine Teil des chinesischen Vertragsrechts im Gegensatz zum deutschen Bürgerlichen Gesetzbuch offizielle Definitionen zu den Begriffen Vertragsschluss (Art. 13 VG), Angebot (Art. 14 VG) und Annahme (Art. 15 VG). Im ersten Kapitel werden unter der Überschrift „Grundlegende Prinzipien“ allgemeine Grundsätze des Vertragsrecht vorangestellt: In Art 4. wird ausdrücklich die Vertragsschlussfreiheit und Garantie der Privatautonomie gegenüber jeglicher Organisation oder Person garantiert. Art. 2 VG benennt nun auch ausdrücklich natürliche Personen als mögliche Vertragspartner. In Art. 6 VG wird die auch im deutschen Recht allgemein anerkannte Generalklausel, dass die Parteien ihre Rechte und ihre Pflichten nach dem Gebot von Treu und Glauben ausüben und erfüllen müssen, gleich einer Präambel dem gesamten Vertragsrecht vorangestellt.

Der besondere Teil des Vertragsrechts enthält besondere Regelungen zu insgesamt fünfzehn Verträgen.¹⁹ Geregelt werden unter anderem der Kaufvertrag (Art. 130-175), der Schenkungsvertrag (Art. 185-195) der Darlehensvertrag (Art. 196-211), der Werkvertrag (Art. 251-268) oder der Mietvertrag (Art. 212-236). Neben diesen klassischen Verträgen regelt das Vertragsgesetz auch moderne Verträge wie z. B. Versorgungsverträge für Wasser, Elektrizität, Gas oder Wärme (Art. 176-184), Technologieverträge (Art. 322-364) oder den Leasingvertrag (Art. 237-250). Daneben enthält das Gesetz Regelungen für Verträge, die im deutschen Recht traditionell dem Handelsrecht zugeordnet werden, wie z.B. Fracht- und Lieferverträge (Art. 288-329) oder Warenlagerungsverträge (Art. 381-395).

Insgesamt trifft der deutsche Jurist bei der Lektüre dieses Gesetzes auf viel Bekanntes. Das neue Vertragsrecht von 1999 zeigt hinsichtlich seiner Gestaltung und seines systematischen Aufbaus deutliche Ähnlichkeiten zum deutschen Bürgerlichen Gesetzbuch. Dies ist kein Zufall. Seit langer Zeit wird das chinesische Zivilrecht stark vom deutschen Zivilrecht geprägt. Die chinesische Rechtswissenschaft verfolgt mit Interesse die deutsche und europäische Gesetzgebung im Bereich des Privatrechts.²⁰ Bei der Fassung des Vertragsrechts von 1999 wurden offensichtlich Regelungen und Grundprinzipien des deutschen Zivil- und Handelsrechts herangezogen und teilweise übernommen. Neben dem Rückgriff auf nationale westliche Vorschriften zeigt das chinesische Vertragsgesetz im Bereich des Kaufrechts jedoch auch starke Anklänge an das UN-Kaufrecht. Die besonderen Vorschriften des Kaufrechts zeigen nahezu die gleiche Systematik. Z.B. wurde in Anlehnung an das UN-Kaufrecht auf eine Unterscheidung zwischen Gattungs- und Stückschuld verzichtet. Die starke Anlehnung des chinesischen Kaufrechts an das UN-Kaufrecht erklärt sich aus dem Umstand, dass

¹⁹ Wang Liming, Xu Chuanxi (Fn.7), S. 1.

²⁰ Vgl. hierzu Zhang Xuhue, Der mögliche Einfluss des deutschen und europäischen Vertragsrechts auf das chinesische Vertragsrecht, *Freilaw* (Freiburg Law Students Journal) 2008, S. 1. Das Interesse der Chinesen an der deutschen Rechtswissenschaft beruht auf einer historischen Tradition. Bereits im Jahre 1929 wurde vom damaligen Gesetzgebungshof Chinas ein Bürgerliches Gesetzbuch erlassen, das hinsichtlich der verwendeten Rechtsbegriffe und systematischem Aufbau eine große Nähe zum deutschen BGB erkennen ließ. Dieses Gesetzbuch wurde 1949 jedoch wieder außer Kraft gesetzt; vgl. hierzu Gudula Deipenbrock (FN 15), S. 377, 378.

China am 01.01.1988 dem UN-Kaufrecht beigetreten ist. Diese Parallelität zwischen chinesischem Kaufrecht und UN-Kaufrecht hat den großen Vorteil, dass Abwicklung und Rechtsfolgen in nationalen und internationalen Kaufverträgen nahezu gleich zu behandeln sind.

Das chinesische Vertragsgesetz stellt jedoch keineswegs lediglich eine Kopie und Kombination von westeuropäischem und deutschem Zivilrecht und dem UN-Kaufrecht dar. Es enthält in bestimmten Bereichen, z.B. im Anfechtungsrecht, Regelungen, die sich weder im deutschen noch im UN-Kaufrecht so finden lassen und die in Zusammenhang mit der Gesamtsystematik des Gesetzes das chinesische Vertragsgesetz zu einem eigenständigen individuellen Gesetzeswerk machen.²¹

Ein Überblick über die Geschichte des chinesischen Vertragsrechts macht deutlich, dass sich in China aufgrund seiner wechselvollen politischen Geschichte eine zivilrechtliche Rechtstradition wie in Deutschland nicht entwickeln konnte. Den chinesischen Juristen ist es nicht, wie den deutschen Juristen, möglich, auf eine bereits über 100jährige nationale Tradition der juristischen Methodenlehre und Gesetzesauslegung zurückzublicken und aus dieser (zugegebenermaßen nicht nur positiven)²² Erfahrung mit dem Umgang des deutschen Vertragsrechts Anleitung zu finden und Konsequenzen zu ziehen.

Mit dem Erlass des Vertragsrechts von 1999 hat sich die VR China jedoch eindeutig dafür entschieden, ein Vertragsrechtssystem nach westeuropäischem Vorbild einzuführen. Das Vertragsrecht 1999 trägt alle Züge eines Gesetzes in der Tradition eines vom anglo-amerikanischen Rechtskreis („Common Law“) abweichenden sogenannten „Civil-Law-Systems“ und soll, wie die durchgeführte Richterausbildung zeigt, auch so umgesetzt werden.

Die Nationale Richterakademie in Beijing

Die Nationale Richterakademie von Beijing oder das „National Judges College“, wie sie sich selbst offiziell auf Englisch nennt, liegt nordöstlich etwas außerhalb des Stadtzentrums von Beijing im Tong Zhou District. Das National Judges College ist in der Tat ähnlich wie ein amerikanisches College organisiert. Das Gelände des Colleges wird durch eine hohe Mauer umgrenzt, der Eingang wird durch eine Pforte bewacht, so dass Unbefugten der Zutritt verwehrt werden kann.

Dahinter befindet sich der Campus mit seinen verschiedenen Gebäuden. Kurz hinter der Eingangspforte stehen die Gebäude mit den Schlaf- und Aufenthaltsräumen für die Richter, die Kurse an der Richterakademie besuchen; weiter innen im Campus Verwaltungsgebäude sowie zwei Kantinen, eine für das Personal, eine für die teilnehmenden Richter. Nach einer sehr schönen Grünanlage und einem Basketballplatz trifft man dann auf die einfachen aber angenehm hellen und zweckmäßigen einstöckigen Unterrichtsgebäude.

Das National Judges College in Beijing ist ein Bildungsinstitut, das unmittelbar dem chinesischen höchsten Volksgericht zugeordnet ist. Es wurde im Jahr 1997 begründet und löste

ähnliche Vorgängerorganisationen ab. Die chinesische Regierung beabsichtigt insgesamt 26 Zweigstellen in ganz China aufzubauen, die den jeweiligen obersten Provinzgerichten zugeordnet sind.

Das National Judges College dient der Ausbildung und Fortbildung chinesischer Richter. Es bietet sowohl Fortbildungen für zukünftige Führungskräfte in der chinesischen Justiz als auch Vorbereitungskurse und Grundlagenkurse für junge oder noch zu ernennende Richter an. Daneben werden auch Weiterbildungs- und Qualifikationskurse für Justizangestellte und Polizeibeamte angeboten.

Um dieses vielseitige Lehr- und Kursangebot verwirklichen zu können, beschäftigt das National Judges College über 50 Lehrkräfte. Hierzu zählen sowohl Professoren, promovierte Wissenschaftler als auch Richter, die eine längere praktische Erfahrung haben.

Das National Judges College bemüht sich um eine Zusammenarbeit mit anderen nationalen und internationalen Forschungsinstitutionen wie z.B. der Beijing University oder der World Intellectual Property Organization. Es unterhält internationale Beziehungen unter anderem zu Deutschland, Frankreich und den USA, organisiert internationale Seminare mit ausländischen Dozenten und schickt ausgewählte Richter zum Erfahrungsaustausch an ausländische Gerichte.²³

Nach eigener offizieller Verlautbarung hat sich das National Judges College zum Ziel gesetzt, die in China eingeleitete Justizreform voranzutreiben, dazu beizutragen die Qualität und Effizienz der chinesischen Justiz zu verbessern und hierbei die Ziele juristischer Fairness und Gerechtigkeit fest im Justizwesen zu verankern.²⁴

Das National Judges College wird vom jeweiligen Präsidenten des chinesischen Obersten Volksgerichts geleitet. Da am Tage meiner Ankunft sowohl der Präsident als auch der Vizepräsident dienstlich anderweitig unterwegs waren, wurden wir von deren Assistentin, Frau Dong Liping, ebenfalls einer Richterin des Obersten Volksgerichts, begrüßt. Wir, das waren mein Kollege Prof. Dr. Claudius Eisenberg als Vertreter der GTZ, seine Mitarbeiterin Frau Hu Lan, Herr Spitzkatz, Richter aus Brandenburg, der den Parallelkurs zu meiner Gruppe unterrichtete, und ca. 80 junge chinesische Richter als Kursteilnehmer.

Die Teilnehmer

Nach einer kurzen Eröffnungsfeier mit einer Ansprache von Frau Dong Liping und Begrüßungsworten von Herrn Prof. Eisenberg mussten die ca. 80 Teilnehmer zunächst einen Einführungstest schreiben. Hierbei handelte es sich um einen Multiple Choice Test, mit Fragen aus dem Internationalen und Chinesischen Vertragsrecht.

Ich durfte derweil den Unterrichtsraum beziehen und lernte meine beiden Mitarbeiter, Herrn Liu Xiaotang, der als Dolmetscher engagiert worden war und Frau Lon Tungjun meine Assistentin kennen.

Nachdem ich kurz meinen Werdegang dargestellt hatte, bat ich auch die ca. 40 jungen Richter und Richterinnen sich kurz

²¹ Das chinesische Vertragsrecht folgt beispielsweise bei der Anfechtung nicht den Regelungen des BGB, sondern geht, wenn ein Vertrag unter einer Fehlvorstellung oder aufgrund eines Irrtums geschlossen wird in den Art. 54-58 VG völlig eigene Wege.

²² Hierzu ausführlich Bernd Rütters, Die unbegrenzte Auslegung: Zum Wandel der Privatrechtsordnung im Nationalsozialismus, 6. Aufl. 2005.

²³ Diese Informationen sind der offiziellen Homepage des National Judges College, <http://njc.chinacourt.org/> entnommen.

²⁴ So zu lesen auf der offiziellen Homepage des National Judges College, <http://njc.chinacourt.org/>.

vorzustellen. Ich erfuhr, dass sie aus ganz verschiedenen Provinzen Chinas kamen, unter anderen aus der Mongolei und Jilin und bis zu vier Jahre Berufserfahrung hatten. Einige berichteten, dass sie bereits auf der Universität Jura studiert hatten, die meisten hatten zumindest ein betriebs- oder finanzwirtschaftliches Studium absolviert. Zwei der jungen Richter hatten zunächst zehn Jahre beim Militär gedient, bevor sie sich für eine Richterlaufbahn entschieden hatten.

Alle Teilnehmer hatten ihr juristisches Wissen durch die Ablegung eines staatlich gestellten Qualifikationstests nachgewiesen. Nachdem in den Jahren nach der Kulturrevolution beim Aufbau des Justizsystems viele ehemalige Militärs und Landarbeiter als Richter eingestellt wurden, bemüht sich die chinesische Regierung im Rahmen der eingeleiteten Justizreformen die Qualifikation des Gerichtspersonals zu verbessern. Hierzu soll der im Jahre 2002 erstmal durchgeführte obligatorische Qualifikationstest beitragen. Zugelassen zu diesem juristischen Test wird jeder, der ein abgeschlossenes Hochschulstudium nachweisen kann, die Fachrichtung ist hierbei gleichgültig. Das Bestehen dieses Tests ist Voraussetzung dafür, als Richter ernannt werden zu können.²⁵

Zum Teil waren die Kursteilnehmer schon zum Vollrichter ernannt worden, zum Teil noch als einem Vollrichter zuarbeitende Hilfsrichter tätig. Soweit für mich erkennbar, versahen alle ihren Richterdienst an einem Mittleren oder Unteren Volksgericht. Das chinesische Gerichtssystem hat, wie das deutsche einen vierstufigen Aufbau. Höchstes Rechtsprechungsorgan ist das Oberste Volksgericht. Diesem sind 31 Obere Volksgerichte (Provinzgerichte) nachgeordnet. Auf der nächsten Ebene sind die ca 400 Mittleren Volksgerichte (Bezirksgerichte) angesiedelt, ca. 3000 Untere Volksgerichte (Kreisgerichte) mit ca. 17.500 Zweigstellen bilden die unterste Ebene. Der Instanzenweg ist stets auf zwei Stufen beschränkt.²⁶

Der Unterricht

Binnen kurzem bemerkte ich, dass ich ausgesprochen interessierte und aufnahmebereite, aber auch kritische und diskussionsbereite Zuhörer vor mir hatte. Bei der rechtstheoretischen Einleitung zu den Funktionen des Rechts und den verschiedenen Aspekten der Gerechtigkeit zeigte sich, dass die Zuhörer sich mit diesen Themen schon auseinandergesetzt hatten. Die Funktionen des Rechts wie Erziehungsfunktion, Ordnungsfunktion, Konfliktlösungsfunktion oder Befriedungsfunktion waren den Zuhörern geläufig. Auch zum Thema Gerechtigkeit zeigten die Zuhörer eine selbständige Meinung. Ein Zuhörer wies bei der Frage, welche Eigenschaften ein Urteil haben muss, damit es als gerecht angesehen wird, sofort darauf hin, dass es aber nicht genügen könnte, ein Urteil unparteiisch und im Einklang mit dem geltenden Recht zu fällen. Aus traditioneller chinesischer Sicht, müsse ein Urteil vor allem auch eine sozial adäquate und akzeptable Lösung für alle Parteien sein.

Nach der allgemeinen Einführung wandte ich mich meiner Hauptaufgabe zu, die Teilnehmer anhand von Musterfällen

aus dem Vertragsrecht in die Subsumtionstechnik und die Falllösung anhand von Anspruchsgrundlagen einzuführen. Auch wenn das chinesische Vertragsrecht nicht vollständig der Systematik des BGB folgt, so kann doch auch im chinesischen Vertragsrecht zwischen Normen, die einen Anspruch geben, und solchen Normen, die lediglich Pflichten, Fristen oder Definitionen und Voraussetzungen enthalten, unterschieden werden.

Als ich mit kleinen Fällen aus dem Themengebiet des im deutschen Recht sogenannten Allgemeinen Teils anfang, wurde mir schnell offensichtlich, dass sich die Zuhörer tatsächlich bislang wenig oder gar nicht mit der Subsumtionstechnik beschäftigt hatten. Anfänglich fiel es ihnen schwer, eine Anspruchsgrundlage zu erkennen oder die einzelnen Tatbestandsmerkmale einer Norm einzeln zu benennen und aufzulisten. Auch die Systematik der einzelnen Gesetzesnormen zueinander schien nur unvollkommen bekannt zu sein. Obwohl ich den Kursteilnehmern offensichtlich sowohl in methodischer als auch in rechtlicher Hinsicht größtenteils Neues erzählte, ließen sie sich hierdurch nicht entmutigen. Ohne irgendwelche Vorbehalte oder Ablehnung zu zeigen, ließen sie sich bereitwillig auf die neue Methode der Rechtsanwendung ein, arbeiteten mit und fragten immer wieder interessiert nach, wenn ihnen etwas unklar geblieben war. Sobald sie die Grundzüge der Subsumtionstechnik begriffen hatten, begannen sie kritisch mitzudenken: Immer wieder wurde die von mir vorgeschlagene Gesetzesauslegung überprüft und hinterfragt, insbesondere bei der Auslegung bestimmter Rechtsbegriffe oder bei Fragen der Gesetzeskonkurrenz entstanden immer wieder heftige und auch lautstarke Diskussionen zwischen den Teilnehmern über die Frage, ob die von mir vorgeschlagene und in der Regel an die deutsche Rechtsprechung angelehnte Gesetzesauslegung wohl dem chinesischen Gesetzeswortlaut und der chinesischen Rechts- und Sozialkultur gerecht werde. Hierbei zeichneten sich die Beiträge der Teilnehmer zum großen Teil durch eine scharfe Logik und präzise Argumentation aus.

Besonders umstritten war beispielsweise die Frage, ob dem Käufer beim Kauf einer mangelhaften Sache neben dem Gewährleistungsrecht auch ein Anfechtungsrecht wegen Eigenschaftsirrtum zustehen solle. Die von deutschen Gerichten präferierte Lösung, eine Anfechtung nach § 119 II BGB nicht zuzulassen²⁷, die deshalb wohl auch in den von deutschen Juristen erarbeiteten Falllösungen vorgeschlagen wurde, entspricht offensichtlich nicht dem chinesischen Rechtsempfinden. Hier zeigten sich einige Kursteilnehmer fest entschlossen, sich nicht der Meinung der deutschen Rechtsprechung zu beugen.

Das chinesische Recht zeigt in der Tat gegenüber dem deutschen Anfechtungsrecht auch signifikante Unterschiede, die eine andere Rechtsauffassung durchaus zu stützen vermögen. Die Anfechtung kann im chinesischen Recht nicht allein von einer Vertragspartei durch einseitige Willenserklärung herbeigeführt werden. Als Begriff taucht die Anfechtung im chinesischen Recht gar nicht auf. Eine Vertragspartei kann jedoch, wenn sie beim Vertragsschluss einem schweren Irrtum erliegt, das Volksgericht anrufen und um Auflösung des Vertrags bitten, welches dann durch Urteil die Vertragsauflösung aussprechen kann. Das Gericht hat hier allerdings einen Er-

²⁵ Vgl. hierzu Heilmann (Fn.6), S. 147-149, Frankfurter Rundschau, Dokument info, Dokument erstellt am 08.07.2002 um 21:04:41 Uhr, Erscheinungsdatum 09.07.2002, „In chinesischen Gerichten sollen künftig Juristen die Urteile fällen“.

²⁶ Neben diesem formalen Gerichtssystem existierten 1999 noch ca. 947.000 Schlichtungsstellen, die in kleineren Fällen eine wichtige Rolle bei der Streitbeilegung spielen und die Gerichte entlasten.vgl. hierzu Heilmann (Fn.6), S. 146.

²⁷ Vgl. z.B. Heinrichs in Palandt, BGB, 66. Aufl. 2007, § 119, Rdnr. 28 mit Nachweisen zur Rechtsprechung.

messensspielraum. Es steht ihm frei, unter Berücksichtigung der besonderen Umstände des jeweiligen Einzelfalls, den Vertrag vollständig aufzulösen oder nur interessengerecht abzuändern (vgl. hierzu Art. 54 VG).²⁸

Engagiert diskutiert wurde auch die Gefahrtragung beim Verkauf von Waren. Hier folgt das chinesische Recht nicht dem deutschen Recht, sondern zeigt Parallelen zum UN-Kaufrecht.²⁹ Wie im UN-Kaufrecht ist dem chinesischen Recht eine Konkretisierung von Gattungsschulden, wie wir sie aus dem deutschen Recht kennen fremd.³⁰ Dies hat für den Verkauf einer Gattungsschuld zur Folge, dass der Verkäufer von seiner Lieferpflicht grundsätzlich nicht frei werden kann. Der Verkäufer ist nur dann nicht mehr zur Lieferung der Waren verpflichtet, wenn aufgrund einer der in den Art. 142-146 VG normierten Gefahrtragungsregelungen die Preisgefahr und somit auch die Gefahr des zufälligen Untergangs der Waren auf den Käufer übergegangen ist. Hier ist die chinesische Gesetzeslage eindeutig. Zwischen den chinesischen Richtern entbrannte jedoch ein engagierter Streit darüber, wie diese Gefahrtragungsregelungen ausgelegt werden müssten, um zu gerechten Ergebnissen im Einzelfall zu kommen. Im diskutierten Fall war die Ware nach Bereitstellung beim Verkäufer aufgrund eines Brandes untergegangen. Der Käufer war vor Ausbruch des Brandes benachrichtigt worden, dass die Ware bereit gestellt sei, aufgrund der geringen Zeitspanne zwischen Benachrichtigung und Brand, war dem Käufer eine Abholung der Ware vor Ausbruch des Brandes jedoch nicht mehr möglich gewesen. Die Gefahrtragungsregelung des Art. 146 VG, die in etwa dem deutschen Gefahrübergang bei Annahmeverzug (§ 300 BGB) entspricht, lässt die Gefahr des zufälligen Untergangs auf den Käufer übergehen, wenn der Käufer die bereitgestellte Ware nicht vereinbarungsgemäß in Empfang nimmt.³¹ Da mit einer Abholung der Ware aufgrund besonderer Umstände im diskutierten Fall vor Ausbruch des Brandes nicht gerechnet werden konnte (vgl. Art. 146 VG)³²,

schlug ich vor, Art. 146 VG eng auszulegen und hier einen Gefahrübergang auf den Käufer abzulehnen, mit der Konsequenz, dass der Verkäufer weiterhin zur Lieferung der versprochenen Ware verpflichtet war. Dies empfanden nicht alle Kursteilnehmer als gerecht. Eine der Richterinnen schlug hier vor, dass das Gesetz aus Gerechtigkeitswägungen so ausgelegt werden müsse, dass der Schuldner bei Untergang der Lieferung nicht mehr erneut leisten müsse, wenn er alles Erforderliche zur Leistung getan habe. Damit schlug sie ohne sich dessen bewusst zu sein, die deutsche Formel zur Konkretisierung von Gattungsschulden vor.³³

Bei den Besprechungen der Übungsfälle stellten die Teilnehmer auch immer wieder Fragen zur Beweislast, z.B. welche Prozesspartei dieses oder jenes Tatbestandsmerkmal im Prozess beweisen müsse oder mit welchem Beweismittel dieses oder jenes Tatbestandsmerkmal überhaupt bewiesen werden könne. Hierdurch konnten unmittelbare Bezüge zur richterlichen Praxis hergestellt werden.

Mein Dolmetscher Liu Xiaotang, der eigentlich „hauptberuflich“ Jurastudent an der Peking Universität war und derzeit seine Masterarbeit über Internationales Wirtschaftsrecht verfasste, übersetzte mit großer Ausdauer täglich sechs Stunden lang meine englischen Ausführungen ins Chinesische und die Äußerungen der Teilnehmer für mich ins Englische und machte auf diese Weise erst die angesprochenen differenzierten juristischen Diskussionen möglich. Meine Assistentin Lon Tungjun, Deutsch- und Jurastudentin an der China Universität für Politik und Rechtswissenschaften, übertrug zuverlässig meine englischen Tafelaufschriebe auf eine zweiten Tafel in chinesische Hanzi-Zeichen.

Schluss

Am Ende meiner Unterrichtswoche schrieben die chinesischen Teilnehmer eine Klausur aus dem Bereich des Anfechtungsrechts, kaufrechtlichen Gewährleistungs- und Schadensrecht, die alle, zum Teil mit sehr guten Ergebnissen, bestanden. Der Trainingskurs ist aus meiner Sicht erfolgreich verlaufen. Aufgrund der hohen Lernmotivation der Teilnehmer haben diese in denkbar kurzer Zeit die Fähigkeit erworben, die Subsumtionstechnik und die Falllösungsmethode nach Anspruchsgrundlagen erfolgreich anzuwenden. Bleibt zu hoffen, dass die jungen Richter und Richterinnen nun auch die notwendige Ausdauer besitzen und ihnen der notwendige Freiraum gegeben wird, um ihre erworbenen Kenntnisse in der chinesischen Rechtssprechungspraxis umsetzen zu können. Wenn dies gelingt, wird ihre Arbeit sicherlich zu einer Verbesserung der Qualität und zu einer größeren Rechtssicherheit in der chinesischen Rechtssprechungspraxis beitragen.

²⁸ Art. 54 VG In den folgenden Fällen kann eine Partei vom Volksgericht oder Schiedsgericht die Änderung oder den Widerruf des Vertrags verlangen:

1. wenn er aufgrund eines schweren Irrtums errichtet ist;
2. wenn er bei der Vertragserrichtung deutlich ungerecht ist.

Wenn eine Seite durch Täuschung oder Drohung oder Ausnutzung der Notlage einer Person die andere Seite veranlasst hat, einen Vertrag entgegen (ihrem) wahren Willen zu schließen, ist die geschädigte Seite berechtigt, vom Volksgericht oder Schiedsorgan Änderung oder Widerruf zu verlangen.

Wenn eine Partei eine Änderung verlangt, darf das Volksgericht oder Schiedsorgan (den Vertrag) nicht widerrufen.

Das Oberste Volksgericht hat zu dem Vorgängerparagrafen des Art. 54 VG eine verbindliche Interpretation veröffentlicht an der die unteren Volksgerichte gebunden sind. Diese lautet:

„Wo aufgrund einer Fehlvorstellung hinsichtlich der Rechtsnatur der Handlung, hinsichtlich der anderen Vertragspartei, hinsichtlich Art, Menge, Standard und Qualität des Vertragsgegenstandes, die Rechtsfolgen einer von einer Person vorgenommenen Rechtshandlung in Widerspruch mit ihren wahren Absichten stehen und zu einem beträchtlichen Schaden (bei dieser Person) geführt haben, können diese Rechtsakte als Rechtsakte angesehen werden, die mit einem schweren Irrtum behaftet sind.“

Siehe zu § 54 VG auch Zhou Xiaoyan in Immanuel Gebhardt, Zhang Yuqing, Rainer Schröder, Comparative Analysis on Chinese Contract Law, 2008, S. 88-102.

²⁹ Zur Gefahrtragung beim UN-Kaufrecht vgl. Widmer in Schlechtriem/Schwenzer, Kommentar zum UN-Kaufrecht – CISG, 5. Aufl. 2008, Art. 31, Rdnr. 11, 61.

³⁰ Vgl. Müller Chen in Schlechtriem/Schwenzer (Fn. 29), Art. 46, Rdnr. 12.

³¹ Vgl. zum Annahmeverzug im chinesischen Vertragsrecht ausführlich Bing Ling, Contract Law in China, 2002, S. 394ff.

³² Art. 146 VG Wenn der Verkäufer gemäß der Vereinbarung oder nach Art. 141 Abs. 2 Nr. 2 den Vertragsgegenstand am Übergabeort platziert hat, und der Käufer ihn nicht vereinbarungsgemäß in Empfang nimmt, trägt vom Tage der Verletzung der Vereinbarungen an der Käufer die Gefahr, dass der Vertragsgegenstand beschädigt oder zerstört wird oder verlorengeht.

³³ Vgl. § 243 II BGB Hat der Schuldner das zur Leistung einer solchen Sache seinerseits Erforderliche getan, so beschränkt sich das Schuldverhältnis auf diese Sache.

Rechtsprechung

InvG § 26 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2 S. 1

Das Grundbuchamt darf die Eintragung einer Grundschuld nicht von einem grundbuchmäßigen Nachweis der Zustimmung der Depotbank gemäß § 26 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2 S. 1 InvG abhängig machen.

OLG Karlsruhe, Beschluss vom 12.01.2010 - 11 Wx 60/09

Gründe:

I.

Die Grundstückseigentümerin - eine Kapitalanlagegesellschaft im Sinne des Investmentgesetzes - und eine Grundschuldgläubigerin wenden sich dagegen, dass das Grundbuchamt die Eintragung einer Buchgrundschuld durch eine Zwischenverfügung von dem Nachweis einer grundbuchmäßigen Zustimmung der Depotbank abhängig gemacht hat.

Die Beteiligte zu 1 erwarb das im Rubrum genannte Grundstück als Verwalterin eines Investmentfonds. In Abteilung II Nr. 4 des Grundbuchs ist eingetragen, dass die Depotbank des Fonds Verfügungen der Eigentümerin über das Grundstück gemäß § 26 InvG zustimmen müsse.

Am 12. März 2009 bestellte die Beteiligte zu 1 zugunsten der Beteiligten zu 2 eine Buchgrundschuld und beantragte deren Eintragung in das Grundbuch. Die Depotbank stimmt der Belastung privatschriftlich zu. Das Grundbuchamt wies die Beteiligten mit formlosem Schreiben vom 26. März 2009 darauf hin, dass die Bestellung der Depotbank und deren Zustimmung in grundbuchgerechter Form nachgewiesen werden müsse. Die Urkundsbeteiligten reichten eine dieser Form genügende Zustimmungserklärung nicht ein, weil sie der Auffassung sind, dass § 26 InvG lediglich eine relative Verfügungsbeschränkung ohne Grundbuchsperrung enthalte. Das Grundbuchamt erließ daraufhin eine seinem formlosen Hinweis entsprechende Zwischenverfügung.

Die gegen die Zwischenverfügung gerichtete Beschwerde hatte keinen Erfolg. Das Landgericht, auf dessen Entscheidung wegen der weiteren Einzelheiten Bezug genommen wird, führt aus: Der Schutzzweck des § 26 Absatz 1 Nr. 2, Absatz 2 Satz 3 InvG entspreche demjenigen des § 72 Absatz 3 VAG, der nach herrschender Meinung die Überwachung des Vorbehalts der Treuhänderzustimmung durch das Grundbuchamt erfordere. Es bestehe kein Grund, die Prüfungspflichten des Grundbuchamtes bei § 26 Absatz 1 Nr. 2 InvG anders zu bestimmen als bei § 72 Absatz 3 VAG. Dabei sei der Unterschied der vom Gesetzgeber verwendeten Begriffe „darf“ in § 26 Absatz 1 InvG und „kann“ in § 72 Absatz 1 VAG unbeachtlich, da § 26 Absatz 2 Satz 3 InvG klarstellend anordne, dass es sich bei dem Zustimmungserfordernis nach Absatz 1 dieser Vorschrift nicht nur um eine schuldrechtlich, sondern auch um eine dinglich wirkende Beschränkung handele.

Mit der weiteren Beschwerde verfolgen die Beteiligten ihren Antrag auf Aufhebung der Zwischenverfügung weiter. Sie machen unter anderem geltend, dass der Vergleich zu § 72 VAG nicht durchgreife, weil diese Vorschrift zwar einen ähnlichen Schutzzweck haben möge, dies aber nicht bedeute, dass der Schutz bei § 26 InvG in gleicher Weise ausgestaltet sein müsse.

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Beschwerdebeurteilung Bezug genommen.

II.

Die weitere Beschwerde ist nach Artikel 111 Absatz 1 FGG-RG in Verbindung mit § 78 Satz 1 GBO a. F., §§ 27, 29 FGG zulässig: Dass sie nicht von einem Rechtsanwalt unterzeichnet worden ist, ist unschädlich, da der die Beteiligten vertretende Notar be-

reits den Eintragungsantrag gestellt hat und daher gemäß § 29 Absatz 1 Satz 3 FGG postulationsfähig ist.

Das Rechtsmittel hat auch in der Sache Erfolg.

Das Grundbuchamt darf die Eintragung der Grundschuld nicht von einem grundbuchmäßigen Nachweis der Zustimmung der Depotbank abhängig machen. Der Senat schließt sich - abweichend von der Auffassung des Grundbuchamts und des Landgerichts - derjenigen Auffassung im Schrifttum an, nach der § 26 InvG lediglich eine relative Verfügungsbeschränkung anordnet, die nicht zu einer Grundbuchsperrung führt (ebenso Kuntze/Ertl, Grundbuchrecht, 6. Auflage, § 20, Rn. 177; Böhringer, BWNotZ 2002, 49, 54; jeweils zu der Vorgängerregelung in § 31 KAGG).

1. Der Wortlaut der Vorschrift spricht gegen eine Abhängigkeit der Eintragung von Verfügungen von einem formgerechten Nachweis der Zustimmung der Depotbank. In Absatz 1 der Vorschrift heißt es, die Kapitalanlagegesellschaft dürfe bestimmte Geschäfte nur mit Zustimmung der Depotbank vornehmen. Eine Beschränkung der Verfügungsmacht im Außenverhältnis wird üblicherweise dadurch ausgedrückt, dass formuliert wird, dass eine Verfügung nur mit Zustimmung eines Dritten (wirksam) getroffen werden „könne“. Im Wortlaut des Absatzes 2 spricht zudem die Formulierung, eine zustimmungslose Verfügung sei gegenüber den Anlegern unwirksam, dafür, dass eine Grundbuchsperrung nicht beabsichtigt ist. Hätte § 26 Absatz 1 InvG eine Grundbuchsperrung zur Folge, hätte diese Regelung im Grundbuchverkehr nur für den - sehr seltenen - Fall Bedeutung, dass das Grundbuchamt eine tatsächlich bestehende Grundbuchsperrung nicht beachtet hat.

2. Die dem Wortlaut folgende Auslegung läuft nicht dem Gesetzeszweck zuwider.

Zwar wäre dem Schutz der Kapitalanleger vor unberechtigter Verfügung der Kapitalanlagegesellschaft (noch) besser gedient, wenn das Grundbuchamt von Amts wegen vor einer Eintragung zu prüfen hätte, ob die Zustimmung erteilt worden ist. Das Landgericht hebt in diesem Zusammenhang zu Recht hervor, dass das Verdikt der relativen Unwirksamkeit einen geringeren Schutz als eine Grundbuchsperrung bietet, weil die relative Unwirksamkeit - möglicherweise in einem aufwändigen Prozess - von dem Berechtigten aktiv geltend gemacht werden muss. Aus diesem Befund lässt sich aber nicht ableiten, dass die Vorschrift so ausgelegt werden muss, dass sie dem Kapitalanleger den bestmöglichen Schutz bietet. Da auch die relative Verfügungsbeschränkung dem Kapitalanleger einen gewissen, wenn auch nicht bestmöglichen, Schutz bietet, muss es bei dem Grundsatz der Verfügungsfreiheit des Grundstückseigentümers bleiben, von dem nur abgewichen werden kann, wenn der Gesetzeswortlaut - wie hier nicht - einen hinreichenden Anhalt für einen entsprechenden Willen des Gesetzgebers bietet.

3. Soweit das Landgericht sich für seine gegenteilige Auffassung auf einen Vergleich mit der Regelung des § 72 VAG stützt, folgt dem der Senat nicht.

§ 72 Absatz 1 VAG bestimmt, dass sichergestellt werden müsse, dass über das Sicherungsvermögen nur mit Zustimmung des Treuhänders verfügt werden „kann“. Der Wortlaut der Vorschrift weicht daher in einem wesentlichen Punkt von demjenigen des § 26 InvG ab. Dass beide Vorschriften einen ähnlichen Sicherungszweck verfolgen - nämlich den Schutz des Anlegers bzw. Versicherungsnehmers vor unberechtigten Verfügungen - bedeutet nicht zwingend, dass in Verfolgung dieses Zwecks dieselben Sicherungsmittel eingesetzt werden müssen und dasselbe Sicherungsniveau angestrebt wird; es liegt vielmehr nicht mehr fern, dass der Gesetzgeber sich durch die Formulierung der Vorschriften auch angesichts der unterschiedlichen betroffenen Verkehrskreise bewusst für unterschiedliche Schutzkonzepte entschieden hat. Dafür spricht auch, dass die Begründung des Entwurfs zu § 26 InvG lediglich auf parallele Vorschriften im

vorangegangenen KAGG, nicht aber auf § 72 VAG (vgl. BT-Drs. 15/1553, Seite 84) hinweist, obwohl diese Vorschrift bei Erlass des Investmentgesetzes bereits in Kraft war. Soweit das Landgericht den unterschiedlichen Wortlaut des § 26 InvG und des § 72 Absatz 3 VAG für unbeachtlich hält, weil § 26 Absatz 2 Satz 3 InvG klarstellend anordnet, dass das Zustimmungserfordernis auch dinglicher Natur sei, vermag das nicht zu überzeugen. Auch die vom Senat für zutreffend gehaltene Auffassung führt nicht zu einer lediglich schuldrechtlichen Wirkung der Verfügungsbeschränkung; vielmehr hat § 135 BGB - wenn auch die dogmatischen Einzelheiten streitig sind (vgl. Staudinger/Jürgen Kohler [2003], § 135 BGB, Rn. 87 ff.) - zur Folge, dass die verbotswidrige Verfügung den geschützten Personen gegenüber unwirksam ist.

4. Die vom Landgericht zum Beleg seiner gegenteiligen Auffassung herangezogenen Äußerungen aus Rechtsprechung und Schrifttum rechtfertigen keine andere Beurteilung.

a) Die Entscheidung des Reichsgerichts vom 24. April 1909 (RGZ 71, 38) belegt ein Nachweiserfordernis nicht. Zwar hat das Reichsgericht darin aus § 7 KO eine Grundbuchsperrung abgeleitet, obwohl die Verfügungsbeschränkung ihrem Wortlaut nach nur gegenüber den Konkursgläubigern angeordnet war. Dabei konnte es sich aber auf die ausdrückliche Bestimmung des § 6 KO stützen, wonach dem Gemeinschuldner das Verfügungsrecht ohne Einschränkungen entzogen und dem Konkursverwalter übertragen war („verliert der Gemeinschuldner die Befugnis, sein zur Konkursmasse gehöriges Vermögen zu verwalten und über dasselbe zu verfügen“). An einer dem vergleichbaren Vorschrift fehlt es im Investmentgesetz. § 31 Absatz 1 InvG ermächtigt die Kapitalanlagegesellschaft im Gegenteil ausdrücklich, im eigenen Namen über die zu einem Sondervermögen gehörenden Gegenstände nach Maßgabe des Gesetzes und der Vertragsbedingungen zu verfügen.

b) Die Kommentierung von Baur zu der Vorgängerregelung in § 31 KAGG (Investmentgesetz, 2. Auflage, § 31, Rn. 9) kann entgegen der Auffassung des Landgerichts nicht für eine Nachweispflicht in Anspruch genommen werden. Baur schlägt vor, dass das Grundbuchamt eine Zwischenverfügung erlassen oder die Eintragung ablehnen solle, wenn feststehe, dass die Depotbank ihre Zustimmung verweigere. Ein solcher Fall – positive Kenntnis des Grundbuchamtes von der Verweigerung der Zustimmung – liegt hier indes nicht vor. Dass Baur nicht stets den Nachweis einer Genehmigung verlangen will, ergibt sich aus der unmittelbar vorangegangenen Bemerkung, wonach die Kapitalanlagegesellschaft gemäß § 888 Absatz 2 BGB im Namen der Anteilinhaber von einem Rechtserwerber die Löschung eines für diesen in das Grundbuch unzulässig eingetragenen Rechts zu verlangen habe (der Kommentierung von Baur folgend Lindner-Figura in: Brinkhaus/Scherer, KAGG, § 31, Rn. 12). Diese Bemerkung ist nur sinnvoll, wenn man davon ausgeht, dass trotz Eintragung der Verfügungsbeschränkung Belastungen ohne formgerechte Zustimmung der Depotbank in das Grundbuch gelangen können.

c) Die in einer früheren Kommentaraufgabe von Böttcher vertretene Auffassung, der Sperrvermerk nach dem KAGG stehe demjenigen nach dem VAG gleich (Meikel/Roland Böttcher, GBO, 9. Auflage, Anhang zu den §§ 19, 20, Rn. 41), vermag schon deshalb nicht zu überzeugen, weil sie eine Begründung dafür vermissen lässt, warum die Verfügungsbeschränkungen in § 26 InvG und § 72 VAG trotz des unterschiedlichen Wortlauts der Vorschriften gleich ausgelegt werden sollen. Gleiches gilt für die die Kommentierung von Baur zitierenden Ausführungen von Kössinger (in: Bauer/von Oefele, GBO, 2. Auflage, § 19, § 213).

Mitgeteilt von Notar Dr. Peter Kolb, Bonn

Anmerkung

1. Gegenstand und Bedeutung der Entscheidung

In den vergangenen Jahrzehnten sahen sich Notare wiederholt mit der Forderung einzelner Grundbuchämter konfrontiert, bei der Eintragung von Verfügungen einer Kapitalanlagegesellschaft über Immobilien¹, die zu einem Immobilien-Sondervermögen im Sinne des Investmentgesetzes (InvG) gehören, die Zustimmung der Depotbank – und zwar in grundbuchtauglicher Form – nachzuweisen. Die Forderung nach einem solchen Zustimmungsnachweis betraf vor allem Veräußerungen und Belastungen. Dabei stützten sich die Grundbuchämter auf eine Mindermeinung in der Literatur, die aus § 26 Abs. 1 Nr. 3 InvG gegen seinen Wortlaut eine Grundbuchsperrung ableiten wollte. Da in aller Regel von den Beteiligten ein schneller Grundbuchvollzug gewünscht wurde, beschafften sie dann die Zustimmung der Depotbank in grundbuchtauglicher Form. Eine gerichtliche Überprüfung der Rechtmäßigkeit des Verlangens der Grundbuchämter erfolgte deshalb nicht.

Der vorstehend abgedruckte rechtskräftige Beschluss des OLG Karlsruhe vom 12. Januar 2010 stellt nun endlich die bislang vermisste Präzedenzentscheidung dar, welche fortan die notarielle und grundbuchliche Praxis im Hinblick auf § 26 Abs. 1 Nr. 3 InvG und den aufgrund dieser Regelung in das Grundbuch eingetragenen Depotbankvermerk² bestimmen wird.

2. Der Depotbankvermerk gemäß § 26 Abs. 1 Nr. 3 InvG

Die Regelung des § 26 Abs. 1 Nr. 3 InvG sieht vor, dass eine Kapitalanlagegesellschaft über zum Immobilien-Sondervermögen gehörende Immobilien nur mit Zustimmung der Depotbank verfügen „darf“. Gemäß § 26 Abs. 2 Satz 3 InvG ist eine Verfügung ohne Zustimmung der Depotbank „gegenüber den Anlegern unwirksam“. Gestützt auf den klaren Wortlaut dieser Bestimmungen handelt es sich bei der Verfügungsbeschränkung somit nicht um eine absolute, sondern nur um eine relative, deren Rechtsfolgen denen des § 135 BGB nachempfunden sind.³

Die Bestimmung des § 27 Abs. 3 InvG setzt voraus, dass die Verfügungsbeschränkung in das Grundbuch einzutragen ist. Die Grundbücher der von Kapitalanlagegesellschaften für Rechnung eines Immobilien-Sondervermögens verwalteten Immobilien enthalten demzufolge regelmäßig entsprechende Depotbankvermerke.⁴

3. Das praktische Problem

Einzelne Grundbuchämter wollten bislang aus einem solchen Depotbankvermerk eine Grundbuchsperrung ableiten und demnach die Eintragung von Verfügungen der Kapitalanlagegesellschaft (Veräußerungen, Belastungen) davon abhängig machen, dass die Zustimmung der Depotbank in grundbuchmäßiger Form nachgewiesen wird. In der Praxis wurden dann zwei Nachweise verlangt: Zum einen der Nachweis über die Bestellung des Zustimmungsenden als Depotbank des betroffenen Immobilien-Sondervermögens⁵ und zum anderen der Nachweis der Depotbankzustimmung selbst. Genau dies war auch die Ausgangslage in dem nunmehr vom OLG Karlsruhe entschiedenen Fall.

¹ Der investimentrechtliche Begriff der Immobilie ist weiter als der Begriff des Grundstücks im Sinne von BGB und GBO. Unter Immobilien versteht das Investmentrecht Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und vergleichbare Rechte nach dem Recht anderer Staaten (§ 2 Abs. 4 Nr. 5 InvG).

² Nicht: Depotbanksperrvermerk.

³ Vgl. jeweils zur Vorgängerregelung des § 31 KAGG: Baur, Investmentgesetz, 2. Auflage 1997, § 31 KAGG, Rn 6; Lindner-Figura in Brinkhaus/Scherer, KAGG, 2003, § 31 KAGG, Rn 8.

⁴ Ein solcher Depotbankvermerk kann etwa folgenden Wortlaut haben: „Die N.N. Kapitalanlagegesellschaft darf nur mit Zustimmung der Depotbank des N.N. Immobilien-Sondervermögens verfügen (§ 26 Abs. 1 des Investmentgesetzes).“

⁵ Dieser Nachweis wird durch Vorlage einer Bestätigung der nach dem InvG zuständigen Aufsichtsbehörde erbracht (derzeit Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht, BaFin).

Aus dem Beschluss des Gerichts folgt in erfreulicher Klarheit, dass die geschilderte grundbuchliche Praxis unzulässig ist. Die grundbuchlich vermerkte relative Verfügungsbeschränkung des § 26 Abs. 1 Nr. 3 InvG bewirkt keine Grundbuchsperrung. Auch wenn die Zustimmung der Depotbank nicht oder nicht in grundbuchtauglicher Form nachgewiesen ist, hat das Grundbuchamt eine Eintragung im Grundbuch vorzunehmen.

4. Die Rechtsprechung des Reichsgerichts

Es ist in diesem Zusammenhang lohnend, sich zunächst näher mit dem auch in der hier besprochenen Entscheidung zitierten Beschluss des Reichsgerichts vom 24. April 1909⁶ zu beschäftigen. Aus diesem Beschluss folgt, dass ein Verfügungsverbot eine Grundbuchsperrung nur dann nach sich zieht, wenn dem Verfügenden kraft Gesetzes das Verfügungsrecht schlechthin entzogen ist, er also überhaupt nicht wirksam verfügen kann.⁷ Da in diesem besonderen Fall die Unrichtigkeit des Grundbuches droht, erscheint eine Grundbuchsperrung als gerechtfertigt. Eine Grundbuchsperrung scheidet hingegen aus, wenn ein nur relativ wirksames Verfügungsverbot besteht, das Gesetz dem Verfügenden sein generelles Verfügungsrecht belässt und demnach keine Unrichtigkeit des Grundbuches droht.

Demgemäß führt das Reichsgericht wörtlich Folgendes aus:⁸

„Dagegen bleibt Verfügungsberechtigt, wem zwar durch Gesetz, aber nur zugunsten einer bestimmten Person, die Verfügung über einen Gegenstand verboten ist; Erklärungen, die auf den Eintritt einer Rechtsänderung abzielen, kann nach wie vor nur er abgeben, wenn auch unbeschadet des geschützten Rechts des andern. In einem solchen Falle kann daher das Veräußerungsverbot beim Fortbestande des Verfügungsrechts des Eigentümers nicht die Sperrung des Grundbuchs bewirken; (...).“

Eben dies ist im Hinblick auf § 26 Abs. 1 Nr. 3 InvG der Fall. Danach „darf“ die Kapitalanlagegesellschaft nur mit Zustimmung der Depotbank verfügen. Die Kapitalanlagegesellschaft „kann“ also gemäß ihrem fortbestehenden Verfügungsrecht (§ 31 Abs. 1 InvG) auch ohne Zustimmung der Depotbank unbeschadet der geschützten Rechte der Anleger - stets verfügen. § 26 InvG lässt also klar den Bestand des Verfügungsrechts der Kapitalanlagegesellschaft unbeschadet der geschützten Rechte der Anleger - unangestastet. Auch aus den sonstigen Regeln des Investmentgesetzes folgt kein Entzug des Verfügungsrechts.

Zusätzlich bestimmt § 26 Abs. 2 Satz 3 InvG, dass eine Verfügung ohne Zustimmung der Depotbank „gegenüber den Anlegern unwirksam“ ist. Die Verfügung ist somit gegenüber anderen Dritten – im Falle der Belastung insbesondere gegenüber nachrangigen Gläubigern – wirksam. Es handelt sich also entsprechend dem Gesetzeswortlaut um eine relative Verfügungsbeschränkung. Da die Wirksamkeit der Verfügung gegenüber anderen Dritten die Eintragung in das Grundbuch voraussetzt, ist es aber denklogisch ausgeschlossen, dass die nur relative Verfügungsbeschränkung eine Grundbuchsperrung bewirkt, also die Rechtsentstehung insgesamt verhindert.

5. Weitere tragende Gründe

In Auseinandersetzung mit der Entscheidung der Vorinstanz, die eine Grundbuchsperrung unzutreffend bejaht hatte, verweist der entscheidende Senat neben dem vorstehend zitierten Beschluss des Reichsgerichts auf weitere tragende Gründe, die im Fall des § 26 InvG gegen eine Grundbuchsperrung sprechen. Auch dieser Argumentation ist beizupflichten.

⁶ RGZ 71, 38.

⁷ RGZ 71, 38, 40.

⁸ RGZ 71, 38, 40.

a. Der Wortlaut

Das Gericht zieht zunächst den Wortlaut der Vorschrift heran. Nach § 26 Abs. 1 Nr. 3 InvG „darf“ die Kapitalanlagegesellschaft nur mit Zustimmung der Depotbank über zum Sondervermögen gehörende Immobilien verfügen. Die Kapitalanlagegesellschaft „kann“ also gemäß ihrem fortbestehenden Verfügungsrecht (§ 31 Abs. 1 InvG) auch ohne Zustimmung der Depotbank unbeschadet der geschützten Rechte der Anleger - stets verfügen. Zusätzlich bestimmt § 26 Abs. 2 Satz 3 InvG, dass eine Verfügung ohne Zustimmung der Depotbank „gegenüber den Anlegern unwirksam“ ist. Zutreffend erkennen die Richter, dass der Gesetzgeber eine absolute Beschränkung der Verfügungsmacht üblicherweise durch das Wort „kann“ ausdrückt. In § 26 Abs. 1 InvG verwendet er jedoch das Wort „darf“, was klar auf eine (nur) relative Verfügungsbeschränkung hindeutet. Zudem kann dem Gesetzgeber kaum unterstellt werden, er habe mit der Statuierung der Unwirksamkeit gegenüber den Anlegern in § 26 Abs. 2 Satz 3 InvG nur den sehr seltenen Fall regeln wollen, dass das Grundbuchamt die Grundbuchsperrung nicht beachtet hat. Eben dies wäre aber die Konsequenz, wenn man aus § 26 InvG eine Grundbuchsperrung ableitete.

b. Der Schutzzweck

Das Gericht erkennt auch zutreffend, dass der Gesetzgeber - wenn er mit gesetzlichen Regelungen Schutzzwecke verfolgt (hier den Schutz der Anleger) - nicht automatisch den weitestgehenden oder bestmöglichen Schutz statuieren will und darf, sondern durchaus beabsichtigt und gehalten ist, nach Art und Umfang des Schutzes zu differenzieren. Vor dem Hintergrund des Grundsatzes der Verfügungsfreiheit des Eigentümers ist wegen des verfassungsrechtlichen Übermaßverbotes eine solche Differenzierung auch geboten, da staatliche Schutzmaßnahmen typischerweise einen Rechtseingriff bewirken.

c. Keine Gleichbehandlung mit § 72 VA

Wie der Entscheidung zu entnehmen ist, hatten sich Grundbuchamt und Vorinstanz zur Begründung einer Grundbuchsperrung maßgeblich auf die Regelung des § 72 des Gesetzes über die Beaufsichtigung der Versicherungsunternehmen („Versicherungsaufsichtsgesetz“, VAG) gestützt. Die Eintragung des entsprechenden Treuhändersperrvermerks im Grundbuch ist aber Beleg dafür, dass es sich im Versicherungswesen um ein Sicherungsvermögen handelt, über das gemäß § 72 Abs. 1 VAG ausschließlich mit Zustimmung des Treuhänders verfügt werden „kann“. Von daher ist es konsequent, dass sich das Grundbuchamt bei Verfügungen die Zustimmung des Treuhänders formgerecht nachweisen lässt. Nur so ist der in § 72 Abs. 1 VAG formulierte Auftrag des Gesetzgebers zu erfüllen, das Sicherungsvermögen so sicherzustellen, dass nur mit Zustimmung des Treuhänders darüber verfügt werden kann.

Grundlegend anders stellt sich aber die Situation bei § 26 Abs. 1 und Abs. 2 InvG dar. Diese Vorschriften verfügen über gänzlich andere Wortlaute als § 72 Abs. 1 VAG: Das Wort „darf“ in § 26 Abs. 1 InvG und die Worte „gegenüber den Anlegern“ in § 26 Abs. 2 Satz 3 InvG können nur so verstanden werden, dass der Kapitalanlagegesellschaft generell das nach § 31 Abs. 1 InvG bestehende Verfügungsrecht verbleibt. Sie soll also auch ohne Zustimmung der Depotbank – unbeschadet der geschützten Rechte der Anleger – rechtswirksam verfügen „können“. Es handelt sich also exakt um den Fall, für den das Reichsgericht ausdrücklich eine Grundbuchsperrung ausgeschlossen hat.⁹

Obwohl beide Regelungen einen ähnlichen Sicherungszweck verfolgen, nämlich den Schutz des Anlegers einerseits und des Versicherungsnehmers andererseits vor unberechtigten Verfügungen, ist der Gesetzgeber grundsätzlich darin frei, je nach den betroffenen Verkehrskreisen unterschiedliche Sicherungsmittel einzusetzen und ein anderes Sicherungsniveau anzustreben.

⁹ RGZ 71, 38, 40; oben wörtlich zitiert.

Wenn der Gesetzgeber des Investmentgesetzes vor diesem Hintergrund den bereits sehr hohen Schutzstandard der dreifachen Aufsicht über die Geschäftstätigkeit der Kapitalanlagegesellschaft durch Wirtschaftsprüfer, Depotbank und Aufsichtsbehörde (derzeit BaFin) ausreichen lässt und eine vierte Kontrollinstanz (Grundbuchamt) für verzichtbar hält, ist dies als sachgerechte und abschließende gesetzgeberische Entscheidung hinzunehmen.

Zutreffend weist das Gericht zudem darauf hin, dass die Gesetzesbegründung zu § 26 InvG nicht auf § 72 VAG Bezug nimmt. Auch dies ist als Indiz für unterschiedliche Schutzkonzepte zu werten. Zu bemerken ist darüber hinaus, dass der dargelegte Wortlaut des § 26 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 3 InvG zuerst mit der KAGG-Novellierung vom 28.07.1969¹⁰, damals als § 28 KAGG (später dann § 31 KAGG), in das Gesetz gelangte. Der Gesetzgeber hat seitdem über unzählige tiefgreifende Novellierungen und vollständige Neufassungen des KAGG und des späteren InvG hinweg an diesen Formulierungen festgehalten. Wenn der Gesetzgeber im InvG eine Regelung hätte treffen wollen, die wie § 72 VAG eine Grundbuchsperrung nach sich zieht, hätte er seit dem Jahre 1969 ausreichend Gelegenheit gehabt, eine entsprechende ausdrückliche gesetzliche Regelung zu treffen. Dass der Gesetzgeber dies unterlassen hat, spricht für die Richtigkeit des vorliegenden Beschlusses.

d. Das einschlägige Schrifttum

Das Gericht setzt sich schließlich auch in zutreffender Weise mit dem Schrifttum auseinander. Hier wollte eine Mindermeinung¹¹ trotz unterschiedlicher Wortlaute der gesetzlichen Bestimmungen („darf“, „kann“) eine Parallele zu § 72 VAG ziehen und ohne weitere tragende Begründung von einer Grundbuchsperrung ausgehen.

Den Stellungnahmen der herrschenden Auffassung war demgegenüber explizit¹² oder implizit¹³ zu entnehmen, dass der Depotbankvermerk des InvG (vormals KAGG) keine Grundbuchsperrung bewirkt. Die herrschende Auffassung im Schrifttum sieht sich nunmehr durch die vorliegende Entscheidung bestätigt.

4. Zusammenfassung

Zusammenfassend ist folgendes festzuhalten: Das Gericht hat überzeugend begründet, weshalb der gemäß § 26 Abs. 1 Nr. 3 InvG eingetragene Depotbankvermerk keine Grundbuchsperrung bewirkt. Dies folgt aus dem Wortlaut des Gesetzes, der Gesetzesbegründung und der Rechtsprechung des Reichsgerichts. Gleichzeitig ist nunmehr obergerichtlich bestätigt, dass § 72 VAG im Fall des § 26 InvG zur Begründung einer Grundbuchsperrung nicht in Ansatz zu bringen ist. Für den im Grundbuch gemäß § 26 InvG eingetragenen Depotbankvermerk gilt: Auch wenn dem Grundbuchamt die Zustimmung der Depotbank nicht oder nicht in grundbuchtauglicher Form nachgewiesen ist, hat es Verfügungen der Kapitalanlagegesellschaft in das Grundbuch einzutragen.

Dr. Matthias Gratias, EMM, Rechtsanwalt, Bonn

Dr. Peter Kolb, Notar, Bonn

¹⁰ BGBl. 1969 I, S. 986.

¹¹ Kössinger in Bauer/von Oefele, GBO, 2. Auflage 2006, § 19 GBO, Rn 213; vgl. auch vormals Böttcher in Meikel, Grundbuchrecht, 9. Auflage 2004, Anhang zu den §§ 19, 20 GBO, Rn 41, nunmehr aufgegeben in der 10. Auflage 2009, Rn 39.

¹² Kuntze/Ertl/Herrmann/Eickmann, Grundbuchrecht, 6. Auflage 2006, § 20 Rn 177; Böhringer, BWNotZ 2002, 49, 54; neben diesen vom Gericht zitierten Autoren eine Grundbuchsperrung ausdrücklich ablehnend auch Beckmann in Beckmann/Scholtz, Investment, Loseblatt Stand 2009, § 27 InvG, Rn 36.

¹³ Baur, Investmentgesetze, 2. Auflage 1997, § 31 KAGG, Rn 9; diesem folgend Lindner-Figura in Brinkhaus/Scherer, KAGG, 2003, § 31 KAGG, Rn 12. Der Senat bemerkt zutreffend, dass der Verweis dieser Autoren auf § 888 Abs. 2 BGB nur unter der Voraussetzung sinnvoll ist, dass keine Grundbuchsperrung besteht.

Buchbesprechungen

Prof. Dr. Peter Limmer / Christian Hertel LL.M. / Dr. Norbert Frenz / Dr. Jörg Mayer (Hrsg.)

Würzburger Notarhandbuch, ZAP Verlag LexisNexis Deutschland GmbH, 2. Auflage 2010, 3564 Seiten (mit CD-Rom), € 178,--

Schon die erste Auflage 2005 hat sich rasch einen festen Platz in der Notarsbibliothek erkämpft.

Auch die zweite Auflage ist zu empfehlen. Nach Aussage der Herausgeber soll das Würzburger Notarhandbuch eine praxisorientierte, aber auch wissenschaftlich vertiefte Darstellung aller Bereiche der notariellen Tätigkeit einschließlich des Urkundenvollzugs geben. Und damit wird nicht zu viel versprochen.

Schon die Liste der Autoren liest sich wie das „who is who“ der notariellen Fachliteratur. Auch inhaltlich lässt das Würzburger Notarhandbuch keine Wünsche offen.

Neben der wissenschaftlichen und zugleich praxisnahen Bearbeitung praktischer Rechtsgebiete des Notariats finden sich auch sehr gute Textbausteine und Gestaltungsvorschläge sowie Übersichten.

Der Inhalt des Handbuchs ist nach den Vertragstypen der notariellen Praxis wie folgt gegliedert:

Teil 1: Berufsrecht und Beurkundungsverfahren

Teil 2: Immobilienrecht

Teil 3: Familienrecht

Teil 4: Erbrecht

Teil 5: Gesellschaftsrecht

Teil 6: Öffentliches Recht in der notariellen Praxis

Teil 7: Internationales Privatrecht

Hierbei finden sich jeweils nicht nur theoretische Ausführungen, sondern auch Formulierungsbeispiele (Grundmuster und Sonderfälle), die auch auf beiliegender CD-ROM zu finden sind und somit schnell in der Praxis umgesetzt werden können. Insgesamt finden sich über 500 Textmuster, die in die eigene Textverarbeitung übernommen werden können. Eine Übersicht der vorhandenen Muster findet sich nicht nur auf der CD-ROM, sondern auch am Anfang des Handbuchs. Zudem sind die Muster auch jeweils im Text enthalten, so dass im Gegensatz zu manchen Formularbüchern nicht nur Muster ohne Erläuterungen, sondern Muster mit umfangreichen auch wissenschaftlich fundierten Erklärungen, vorhanden sind.

Warum nun eine Neuauflage?

Zunächst gab es Autorenwechsel: Notar Dr. Marc Hermanns ist ausgeschieden, neu dabei sind Notar Dr. Kai Bischoff (Berufsrecht), Notar Dr. Stefan Gottwald (neues Kapitel Grunderwerbsteuerrecht) und Notar a.D. Dr. Markus Sikora (Notarkosten).

Seit 2005 waren zahlreiche Rechtsänderungen in die Neuauflage einzuarbeiten.

Laut Vorwort sind u.a. berücksichtigt: die elektronische Handelsregisteranmeldung, das FamFG, die Erbschaft- und Schenkungssteuerreform, die GmbH-Reform (MoMiG), die gesetzlichen Änderungen zur Eintragung der Gesellschaft bürgerlichen Rechts im Grundbuch, die Gesetzesänderungen beim Zueignungs- und Versorgungsausgleich, das Risikobegrenzungsrecht, die Neuregelungen des Umwandlungsgesetzes und der Umwandlungssteuervorschriften, das Gesetz zur Unternehmensintegrität und Modernisierung des Anfechtungsrechts (UMAG), die WEG-Reform, die Unterhaltsreform, das Gesetz zur Umsetzung der Aktionärsrichtlinie (ARUG), das Gesetz zur Regelung der Patientenverfügung, das Gesetz zur Änderung des Erb- und Verjährungsrechts und die Änderungen im Berufs- und Kostenrecht.

Daneben wurde auch die aktuelle Literatur und Rechtsprechung eingearbeitet.

Schon aus dieser kurzen Übersicht lässt sich erklären, warum der Umfang von 2889 auf 3564 Seiten angewachsen ist, zudem wurde ein neues Kapitel zur Grunderwerbsteuer aufgenommen.

Stand des Werks ist September 2009, wobei trotzdem wie oben genannt auch das Gesetz zur Änderung des Erb- und Verjährungsrechts eingearbeitet ist, das ja bekanntlich am 01.01.2010 in Kraft trat.

Bei der Überprüfung der Gesetzesänderungen fällt auf, dass das Vorwort nicht zuviel verspricht, die neuen Gesetze sind fundiert eingearbeitet.

Hierbei beschränken sich die Bearbeiter nicht nur auf Hinweise auf die Gesetzesänderungen, sondern kommentieren und erläutern sie auch. Dabei werden auch abweichende Meinungen dargestellt. So behandelt Hertel beim Grundstückskauf unter anderem die Änderungen durch das FamFG und das ERVGBG und stellt richtigerweise z.B. fest, dass von der Doppelvollmacht nunmehr erst nach Vorliegen des Rechtskraftzeugnisses bei gerichtlichen Genehmigungen Gebrauch gemacht werden darf. Daneben vertritt er, dass der neue § 899a BGB auch für schuldrechtliche Rechtsgeschäfte gilt, jedoch gibt er zugleich Formulierungs- und Gestaltungsvorschläge, falls man der Gegenmeinung anhängt.

Auch die WEG-Reform ist ausführlich von Hügel in Teil 2 Kapitel 5 eingearbeitet worden.

Hügel spricht dabei auch das Problem der Grundbuchfähigkeit der Wohnungseigentümergeinschaft an und bekennt sich dabei dazu, dass die Wohnungseigentümergeinschaft stets dann erwerben kann, wenn das Geschäft abstrakt im Rahmen der Verwaltung vorkommen kann. Die Frage, ob der Erwerb als Maßnahme der ordnungsmäßiger Verwaltung anzusehen ist, betrifft dabei nur das Innenverhältnis der Wohnungseigentümer und ist vom Grundbuchamt nicht zu prüfen. Auch hier werden Vorschläge zum Nachweis beim Grundbuchamt gemacht und sogar ein Formulierungsvorschlag für einen Beschluss, wenn man nicht der dargestellten herrschenden Meinung folgt.

Beim Erbrecht wurden zwar schon die Änderungen durch das Gesetz zur Änderung des Erb- und Verjährungsrechts eingearbeitet, beim Erbscheinsantrag fehlt aber der neue § 2369 BGB und bei der Ausschlagung der neue § 344 Abs. 7 FamFG.

Beim GmbH-Recht ist das MoMiG eingearbeitet und es werden viele strittige Fragen diskutiert und praxisnahe Meinungen vertreten bzw. Lösungsvorschläge gemacht. Nicht berücksichtigt wurde die am 01.09.2009 durch das ARUG eingetretene Änderung des § 65 Abs. 2 GmbHG, wonach nur noch eine (statt dreimaliger) Bekanntmachung der Liquidation erforderlich ist.

Abgesehen von den vorstehenden, sehr vereinzelt Kritikpunkten bei der Umsetzung der neuen Rechtsmaterien, finden sich aber im übrigen wie versprochen wissenschaftlich fundierte und zugleich praxisnahe Ausführungen, Formulierungsvorschläge und Übersichten zu allen genannten Rechtsgebieten mit vorzüglicher Einarbeitung der oben genannten zahlreichen Änderungen.

Hervorzuheben ist darüber hinaus der Teil 7 zum Internationalen Privatrecht. Auf fast 500 (!) Seiten werden Legalisation und Apostille, das Problem des sprachkundigen Ausländers, die Belehrungspflicht über ausländisches Recht und des allgemeinen IPR angesprochen und vertieft. Weiter finden sich zum ausländischen Ehe- und Erbrecht umfangreiche Länder tabellen. Darüber hinaus wird in einem eigenen Kapitel das Ehe- und Erbrecht ausgewählter Staaten kurz vorgestellt. Daneben finden sich Ausführungen zu minderjährigen Beteiligten und Adoptionen mit Auslandsbezug. In einem weiteren Kapitel wird auf die Vertretung ausländischer Gesellschaften eingegangen.

Alein dieser Teil 7 bietet Informationen, die so manchem Spezialbuch zur Ehre gereichen würde und bietet dem Notar die Möglichkeit, viele Fälle ohne weitere Hilfe lösen zu können.

Auch bei der Durchsicht weiterer einzelner (zum Teil auch exotischer) Probleme aus der Praxis, kann man nur schließen, dass praktisch zu jedem Rechtsproblem im Notariat im Würzburger Notarhandbuch eine praxisnahe und doch wissenschaftlich fundierte Antwort zu finden ist.

Durch die Überarbeitung aller Bereiche des Handbuchs, die Ausweitung des Umfangs und die hohe Qualität ist das Würzburger Notarhandbuch auch in der Neuauflage zur Anschaffung zu empfehlen.

Ohne Übertreibung könnte man sogar sagen, dass es in keiner Notarsbibliothek fehlen sollte.

Frank Grigas, Notarvertreter, Balingen

Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften. Von Dr. Welf Müller und Dr. Wolf-Dieter Hoffmann. Verlag C. H. Beck, 3. Aufl., 2009, 1924 Seiten. 128,- €.

In Form der Personengesellschaft stellt unser Recht ein ausgesprochen flexibles, d. h. gestaltungsfähiges und gestaltungsoffenes Instrumentarium zur Verfügung. In dem Handbuch werden die wichtigsten Formen der Personengesellschaften sowie deren Sonderformen detailliert und praxisnah in ihren gesellschafts- und steuerrechtlichen Aspekten dargestellt. Die Anpassungsfähigkeit der Personengesellschaft kommt in allen Beiträgen des Werkes zum Ausdruck. Von der Gründung bis zur Liquidation werden alle Stationen der Personengesellschaften behandelt. Enthält der Gesellschaftsvertrag eine Erwerbs- oder Veräußerungspflicht, ist nicht nur diese allein formbedürftig, vielmehr bedürfen sämtliche darin und im Zusammenhang damit getroffenen Bestimmungen der Beurkundung, andernfalls ist der Vertrag insgesamt nichtig (§ 2 Rn. 74). Bei der Einheits-GmbH & Co. KG müssen sowohl das Stammkapital der GmbH als auch die Hafteinlagen der Kommanditisten nebeneinander aufgebracht und erhalten werden (§ 12 Rn. 25). Selbst der besonderen Fragestellung zum Vertretungsrecht bei einer ausländischen Kapitalgesellschaft als Komplementärin widmet sich das Werk, ebenso in einem solchen Fall auch dem Geltungsbereich des § 181 BGB (§ 12 Rn. 38). Das Fehlen eines Unternehmenserbrechts hat die Nachfolge in Personengesellschaftsanteile zu einem der kontrovers diskutiertesten Problemkreise des Gesellschaftsrechts werden lassen, wobei im Mittelpunkt die unterschiedlichen gesellschafts- und erbrechtlichen Zuordnungs- und Haftungsfragen stehen. Das Werk stellt das komplizierte Zusammenspiel zwischen Personengesellschaftsrecht und Erbrecht dar und gibt den dringenden Rat, Nachfolgeregelungen stets unter Berücksichtigung gesellschaftsrechtlicher und erbrechtlicher Gesichtspunkte zu treffen (§ 8 Rn. 2). Eine kleine Ungenauigkeit (§ 4 Rn. 87) am Rande: Seit Inkrafttreten des EHUG brauchen Gesellschafter einer Personenhandelsgesellschaft die Firma und ihre Namensunterschrift nicht mehr beim Registergericht zeichnen.

Seit der BGH in mehreren Entscheidungen die GbR für rechts-, gesellschafter- und grundbuchfähig anerkannt und der Gesetzgeber darauf reagiert hat (§ 162 Abs. 1 S. 2 HGB, § 47 Abs. 2 GBO, § 15 GBV und § 899a BGB), ist manche jahrzehntelang bestehende Streitfrage gelöst, gleichzeitig sind aber neue Problemlagen entstanden. OHG, KG, Vor-GmbH und Vor-AG können Gesellschafter einer GbR sein; Mitglied der GbR ist dann die jeweilige Gesellschaft, nicht aber ihre einzelnen Gesellschafter. Eine GbR kann wiederum Gesellschafter bei einer anderen GbR sein (§ 4 Rn. 7, 9). Das Werk bejaht die Frage, ob sich eine GbR auch als persönlich haftende Gesellschafterin an einer OHG oder KG beteiligen kann (§ 4 Rn. 7; dazu Früchtl NotBZ 2001, 441). Eine GbR kann keine Prokura erteilen (§ 3 Rn. 356). Nicht mehr berücksichtigen konnten die Autoren bei der GbR (§ 2 Rn. 204), dass trotz deren Grundbuchfähigkeit bei einem Gesellschafterwechsel eine Grundbuchberichtigung zu erfolgen hat (vgl. die Neuregelung in § 47 Abs. 2 S. 2 i.V. mit § 22 GBO). Es liegt im Interesse eines jeden GbR-Gesellschafters, eine Richtigstellung des Grundbuchs bzw. Handelsregisters bei Veränderungen im Gesellschafterbestand herbeizuführen (§ 4 Rn. 7). Obwohl § 142 HGB durch das HRefG 1998 aufgehoben worden ist, verbleibt es weiterhin beim Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters bei

dem Ergebnis, dass das Gesellschaftsvermögen ohne Liquidation dem letzten Gesellschaft anwächst, das bisherige Gesamthandseigentum wandelt sich in Alleineigentum um (§ 4 Rn. 10, § 7 Rn. 204, 206). Bei der Auflösung und Liquidation der Gesellschaft besteht zwischen Gesellschaft und Abwicklungsgesellschaft eine Rechtsidentität; die Gläubigerinteressen sind wegen des Fortbestands der Gesellschafterhaftung nicht von zentraler Bedeutung, solange eine natürliche Person Komplementär ist (§ 11 Rn. 1, 4). Das Handbuch liefert alle relevanten Inhalte des Rechts der Personengesellschaften; das Werk ist für jeden ein profunder Ratgeber.

Prof. Walter Böhringer, Notar a.D., Heidenheim/Brenz

Böttcher/Ries. Formularpraxis des Registerrechts. Von Prof. Roland Böttcher und Prof. Dr. Peter Ries. RWS-Formularbuch Band 2. RWS Verlag Kommunikationsforum GmbH, Köln. 2. Aufl. 2009, 598 Seiten, 79 €.

Gesellschafts- und Registerrecht unterlagen in den letzten Jahren einem schnellen Wandel. Die Neuauflage trägt den aktuellen Entwicklungen Rechnung und enthält insbesondere die Neuerungen durch das MoMiG und das EHUG. Im Aktienrecht sind die Änderungen durch das ARUG mitberücksichtigt. Das Verfahrensrecht nach dem FamFG hat ebenfalls Einzug in das Buch gefunden. Alle relevanten Gebiete des Registerrechts werden umfassend behandelt; dies gilt auch für das Vereinsrecht, das Recht der Partnerschaftsgesellschaft und der EWIV sowie das Umwandlungsrecht. Für Notare, Rechtsabteilungen, Rechtspfleger und Richter sind die Registereintragungen wegen ihres Variantenreichtums und der Vielzahl der eintragungspflichtigen Vorgänge ein ständiges Fehlerpotenzial. Deshalb bietet das RWS-Formularbuch eine umfassende Darstellung der Handelsregisterpraxis bei allen gängigen Gesellschaftsformen. Etwa 200 praxisnahe Muster erleichtern die Anmeldungen und Eintragungen bei den gängigen Unternehmensformen und den Spezialgebieten. Die grafisch hervorgehobenen Muster folgend den theoretischen Ausführungen zu den einzelnen Problemkreisen mit weiterführender Literatur. Ausführungen zum maschinell geführten Handelsregister angekündigt. Natürlich sind alle Facetten des elektronischen Rechtesverkehrs berücksichtigt. Zutreffend ist die Meinung, dass das Registergericht den Fortbestand einer elektronisch eingereichten Vollmacht nicht mehr selbst prüfen kann, vielmehr sich auf die Feststellungen des Notars verlassen muss (Rn. 133). Gleiches gilt für einen Erbschein, der ja seit 110 Jahren in Ausfertigung bzw. Urschrift beim Gericht eingereicht werden musste – welch ein Wandel. Zu Recht stellen die Autoren fest, dass die Vertretungsbefugnis des Anmeldenden im Zeitpunkt des Eingangs der Anmeldung beim Registergericht vorliegen muss (Rn. 87). Gleiches gilt für die Richtigkeit einer abgegebenen Versicherung über Einlageleistungen (Rn. 803). Die Erklärung des Geschäftsführers, dass die Leistungen auf die Geschäftsanteile bewirkt sind und sich zu seiner freien Verfügung befinden, kann das Registergericht nachprüfen, wenn erhebliche Zweifel daran bestehen, ob eingezahltes Kapital im Zeitpunkt der Eintragung noch vorhanden ist. Damit soll der vor dem 1.11.2008 herrschenden Registerpraxis, ergänzende Einzahlungsbelege ohne konkrete Verdachtsmomente routinemäßig anzufordern, ein Riegel vorgeschoben werden. Als Beispiele, bei denen das Gericht Einzahlungsnachweise weiterhin verlangen könne, zählt das Werk auf: Kenntnis von der Abgabe der eidesstattlichen Versicherung, von Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen eines Gesellschafters oder weil er seinen Wohnsitz außerhalb der EU hat (Rn. 804). Es muss bezweifelt werden, ob ein EU-Ausländer einfach unter Generalverdacht gestellt werden kann. Schließlich sind für das Gericht erhebliche Zweifel an der Richtigkeit der Versicherung maßgebend und nicht die Tatsache, ob eine Person Eidgenosse oder US-Bürger ist.

Zur Versicherung der Amtsfähigkeit eines Geschäftsführers soll eine pauschale Bezugnahme auf § 6 Abs. 2 GmbHG nicht ausreichen (Rn. 806, ebenso OLG München NJW-RR 2009, 971). Auch wenn nach Stimmen im Schrifttum (Tebben RNotZ 2008, 441, 449; Wicke NotBZ 2009, 1, 4; Klutzný NotBZ 2009, 255, 257) eine Versicherung, niemals wegen einer vorsätzlichen Straftat verurteilt worden zu sein, vielleicht den Anforderungen des § 8 Abs. 3

GmbHG genügen könnte, kann der Notar bei einer detaillierten Versicherung in Gestalt der Wiedergabe des Gesetzeswortlauts gleichzeitig beweisen, dass er über den Inhalt von § 6 GmbHG belehrt hat; schon auch deshalb sollte an der bisherigen Praxis der detaillierten Versicherung festgehalten werden. Sehr großzügig ist die Meinung, das Registergericht prüfe bei der Einreichung einer Gesellschafterliste in der Regel weder Richtigkeit noch Authentizität der Liste, sondern verschiebe die Liste unverzüglich in den Registerordner (Rn. 886). Das würde dafür sprechen, Listen wegen Nießbrauch am Anteil, Verpfändung und Pfändung eines Anteils zu akzeptieren (bejahend LG Aachen RNotZ 2009, 409 m. zust. Anm. Reymann). Bei der durch das MoMiG geschaffenen Möglichkeit eines genehmigten Kapitals empfehlen die Autoren zu Recht die Aufnahme einer Ermächtigung der Geschäftsführung zur Fassungsänderung der Satzung, weil der Gesetzgeber eine Regelung vergessen hat (Rn. 1187). Pragmatisch bejaht das Werk die Zulässigkeit der Einreichung einer Gesellschafterliste anlässlich der Anmeldung einer Kapitalerhöhung ohne die Eintragung abzuwarten, wenn wenigstens vom Notar vermerkt werde, dass die Liste erst mit Eintragung wirksam werde (Rn. 1085). Selbstverständlich nimmt das Buch auch zu aktuellen Streitfragen Stellung, so z.B. zum „Mantelerwerb“ (Rn. 890), zur Haftung in der Gründungsphase (Rn. 829), zum Inhalt einer Registeranmeldung bei einer Satzungsänderung (Rn. 1022). Die wenigen Beispiele zum GmbH-Recht mögen aufzeigen, dass die Autoren aktuelle Antworten auf die vielfältigen Registerprobleme geben. Das Buch ist mehr als nur ein Formularbuch. Imponierend sind die prägnanten Erläuterungen zu den einzelnen Registervorgängen. Das Werk ist eine gelungene Kombination aus Handbuch und Mustersammlung. Der Nutzer dieses vorzüglichen Werkes erhält enorme Sicherheit bei der Bearbeitung von Vorgängen, die einer Eintragung in die verschiedenen Register bedürfen.

Prof. Walter Böhringer, Notar a. D., Heidenheim/Brenz

Krauß, Überlassungsverträge in der Praxis; Vorweggenommene Erbfolge in Privat- und Betriebsvermögen, 2. Auflage 2009, mit CD-ROM, ca. 1893 Seiten, gebunden, ZAP ISBN 978-3-89655-392-8; 118 Euro.

Etwa drei Jahre nach dem Erscheinen der Erstauflage gibt es nunmehr mit Rechtsstand 20. September 2009 die Folgeauflage.

Bereits die erste Auflage hat ihren –absolut berechtigten– Platz in der Literatur eingenommen. Bereits die erste Auflage dürfte bei Fragen im Zusammenhang mit Regelungen zur vorweggenommenen Erbfolge das Standardwerk sein.

Jeder kautelar Tätige weiß, dass ein wesentliches Anliegen der Beteiligten der Ausschluss oder die Minderung der Zugriffsmöglichkeit des Sozialhilfeträgers ist. Eine Vertragsgestaltung ohne Augenmerk auch auf diese Fragenkomplexe ist mithin ausgeschlossen. Mittlerweile nimmt nach meiner Wahrnehmung eben dieser Komplex nachhaltig breiten Raum ein.

Und auch und insbesondere hier besticht das Werk durch den Bezug zur notariellen Praxis, die diesbezügliche Prägnanz und Aktualität.

Das Werk gliedert sich in 14 Kapitel (Grundtypus und Varianten; Sozialfürsorgerecht; Sozialrechtliche Fragen der Grundstücksüberlassung; Absicherung des Veräußerers; Gesellschaftsrechtliche Lösungen; Stiftungen; Besonderheiten bei Zuwendungen unter Ehegatten; Rechtsgeschäfte unter den Lebenden auf den Tod; Erb- und pflichtteilsrechtliche Problematik; Vollzug und Kosten; Verkehrssteuern; Einkommensteuerrecht; „Behinderten- bzw. Bedürftigentestament“; Vertragsmuster).

Der vorgenannte Rechtsstand bedingt, dass die großen Reformprojekte der letzten beiden Jahre, insbesondere die Erbschaftsteuerreform und die Unternehmensteuerreform als auch das FamFG zuverlässig eingearbeitet sind, nicht jedoch die zum 1.1.2010 in Kraft getretenen Änderungen im erbrechtlichen Bereich. Man denke hier insbesondere an §§ 2306, 2325 BGB.

Doch vermag dieser Umstand die Qualität des Werkes nicht zu mindern.

Nein, auch ohne Berücksichtigung dieser Änderungen ist dieses Buch –man mag es ob des Umfangs beim Durchblättern kaum glauben: geschrieben von einer Person!– die Antwort auf sämtliche Fragen im Zusammenhang mit Überlassungsverträgen und darüber hinaus.

Wenige Ausschnitte:

Die bis heute ungeklärte Frage, ob im Rahmen von Ausstattungen gem. § 1624 BGB Nutzungsvorbehalte bzw. Rückfordervorbehalte schlechthin ausstattungsschädlich sind, weil mit dem endgültigen Charakter einer Ausstattung unvereinbar, beantwortet Krauß in Randnummer 192 dahingehend, dass Nutzungsvorbehalte „untypisch“ seien und Rückfordervorbehalte mit der Ausstattung „allenfalls insoweit“ vereinbar seien, als es um die Abwehr externer Zugriffe (Insolvenz, Zwangsversteigerung) oder zweckwidriger Verwendung geht.

Dass dies durchaus auch anders gesehen werden kann und wird, räumt Krauß in Fußnote 392 ein.

Für die Bewertung des Vorbehaltsnießbrauchs verweist Krauß in Randnummer 1149 auf die seit 1.1.2009 maßgebliche Nachfolgenrechtsnorm zu Anlage 9 zu § 14 BewG, mithin auf die gem. § 14 Abs. 1 Satz 4 BewG veröffentlichte Tabelle. Mittels Verweis auf Randnummer 3499 im Haupttext auf eine dort genannte elektronische und frei zugängliche Fundstelle bereitet auch das Auffinden der Tabelle keine Schwierigkeiten. Das ist Service, der gefällt.

Hinsichtlich der Frage, wie das Wohnungsrecht im Lichte von Pflichtteilergänzungsansprüchen zu sehen ist, stellt Krauß ab Randnummer 1247 verschiedene Fallgruppen bzw. Entscheidungen dar, die Antworten geben, soweit dies derzeit möglich ist. Die Entwicklung bleibt spannend. Eine Tendenz jedoch ist allemal zu erkennen.

Ganz vorzüglich sind auch in Randnummer 1331 ff. die Ausführungen zum Leibgeding (Altenteil): Krauß weist darauf hin, dass der Begriff inhaltlich materiell (§ 96 EGBGB) und verfahrensrechtlich (§ 49 GBO) nicht identisch ist. Auch die sonstigen Ausführungen orientieren sich an der herrschenden Meinung unter teilweiser Darstellung auch anderer Auffassungen.

Eine ganz wesentliche Abgrenzung jedoch vermochte ich im Rahmen der dortigen Ausführungen (als auch an anderer in Frage kommenden Stellen) nicht, jedenfalls ausdrücklich, zu finden, die jedoch für das dogmatische Verständnis nicht zu vernachlässigen ist: ein Leibgedingsvertrag erfordert nicht zwingend ein verwandtschaftliches Verhältnis zwischen den Vertragsparteien, anders jedoch der Vertrag über die vorweggenommene Erbfolge. Dieses Faktum schafft einerseits Möglichkeiten, die es durchaus zu nutzen gilt und schließt andererseits Gestaltungen aus, obgleich sie grundsätzlich wünschenswert wären.

Die Voraussetzung, dass ein Leibgedingsvertrag grundsätzlich nur vorliegt, wenn eine –wenigstens teilweise– die Existenz sichernde Wirtschaftseinheit übertragen wird, ist zuverlässig dargestellt. Auch darin besteht ein wesentlicher Unterschied zur bloßen vorweggenommenen Erbfolge.

Hinsichtlich der Problematik, ob bei der Übernahme von Verbindlichkeiten die §§ 491 ff. BGB Anwendung finden, bezieht Krauß ab Randnummer 1580 klar Stellung.

Hiernach finden die Normen Anwendung sowohl beim Schuldbeitritt als auch bei der Vertragsübernahme im Wege des echten dreiseitigen Vertrags. Das ist gedeckt durch Rechtsprechung des BGH.

Offen lässt Krauß, ob nach seiner Auffassung bei der zweiseitigen Vertragsübernahme durch Direktvereinbarung, bei der der Gläubiger lediglich zustimmt, ebenfalls von der Anwendung der §§ 491 ff. BGB auszugehen ist.

Zwar hat in der Tat das OLG Düsseldorf in einer solchen Konstellation die Anwendbarkeit verneint (MittBayNot 2001, 313; zitiert nach Krauß in Fn. 667), doch habe ich im Lichte des Verbraucherschutzes hieran ganz erhebliche Zweifel.

Macht es für den Neuschuldner tatsächlich einen Unterschied, wie die rechtliche Konstruktion zu seiner Verpflichtung hin –bei wirtschaftlich stets gleichem Ergebnis– erfolgt? Im Lichte der grundsätzlich und regelmäßig absolut verbraucherfreundlichen

Rechtsprechung gehe ich deshalb in der praktischen Anwendung von der Anwendbarkeit dieser Normen aus, um nicht die Nichtigkeit der Abrede als solcher (§ 494 BGB) oder gar des gesamten Vertragswerks (§ 139 BGB) zu riskieren.

In dieser Auffassung bin ich –entgegen Krauß– umso mehr bestärkt, als von Teilen der Literatur bereits die bloße Erfüllungsübernahme den Vorschriften der §§ 491 ff. BGB unterworfen wird.

Mag es letztlich sein, wie es ist, Krauß stellt die aktuelle Rechtslage dar. Und mag diese Darstellung auch darin bestehen, dass eben diese Rechtslage als unsicher anzusehen ist.

Fazit: Ein perfektes Werk. Ein Werk von einem brillanten Autor für die notarielle Praxis. Ein Muss.

Achim Brenner, Notarvertreter, Aalen

Aktuelles aus dem Steuerrecht

(von Sebastian Mensch, Diplom Finanzwirt (FH), Notaranwärter, Stuttgart
& Jan Haubold, Notarvertreter, Nürtingen)

I. Aktuelles aus der Verwaltung

1. Bewertungserlass zu den Neuerungen im Rahmen des ErbStRG¹

Der gleichlautende Erlass² der obersten Finanzbehörden der Länder gibt einen Überblick zu wesentlichen Bewertungsfragen, die im Rahmen der Neukodifizierung des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts entstanden sind.

Dabei werden unter anderem Ausführungen gemacht zu der Bewertung von Wertpapieren, Aktien, Schulden und nicht notierten Anteilen an Kapitalgesellschaften, des Weiteren zum Begriff und Umfang des Betriebsvermögens, inklusive der Qualifizierung eines Betriebsgrundstücks. Abschließend werden Grundsätze der Bewertung von Betriebsvermögen, zum Beispiel im vereinfachten Ertragswertverfahren,³ dargestellt.

2. Pensionsrückstellung bei Umwandlung einer GmbH in eine Personengesellschaft

Für einen Gesellschafter- Geschäftsführer einer GmbH wird regelmäßig eine Pensionszusage durch die GmbH erteilt. Fraglich war bisher, wie diese in der GmbH- Bilanz als Rückstellung passivierte Verpflichtung nach einer Umwandlung in eine Personengesellschaft behandelt wird.

Diese Frage wurde in Absprache mit den obersten Finanzbehörden der Länder durch das Bayerische Landesamt für Steuern mit einer Verfügung vom 23.10.2009 geklärt⁴. Demnach bleibt das Beschäftigungsverhältnis mit dem Geschäftsführer durch die Umwandlung unberührt. Lediglich die Einkunftsart ist in Einkünfte aus Gewerbebetrieb umzuqualifizieren⁵.

Die Zuführungen zu der Pensionsrückstellung, soweit Sie auf den Zeitraum nach der Umwandlung entfallen, dürfen den Gewinn der Personengesellschaft nicht mindern⁶.

Dies wird durch die Bildung einer entsprechenden Sonderbilanz⁷ beim Gesellschafter der Personengesellschaft erreicht.

Pensionszahlungen der Gesellschaft sind, soweit sie aus der Tätigkeit als GmbH- Geschäftsführer stammen, als Alterseinkünfte zu versteuern.

II. Gesetzliche Neuregelungen

1. Formelle Anforderungen an eine Satzung für gemeinnützige Körperschaften

Für gemeinnützige Körperschaften, wie z.B. einen gemeinnützigen Verein, sieht die Steuergesetzgebung zahlreiche Begünstigungstatbestände vor. Dazu gehören eine Befreiung von Gewerbe- und Körperschaftsteuer oder die Inanspruchnahme des ermäßigten Umsatzsteuersatzes⁸. Voraussetzung zur Gewährung dieser Erleichterungen ist die Einhaltung gewisser formeller Anforderungen innerhalb der Satzung. Das Bundesministerium der Finanzen veröffentlichte hierzu eine Mustersatzung⁹. In der bis zum Jahressteuergesetz 2009¹⁰ geltenden Fassung beinhaltete die Mustersatzung keinen Passus zur Frage der Mittelverwendung bei Aufhebung des Vereins oder Zweckänderung.

Demzufolge enthalten auch Altsatzungen möglicherweise keine entsprechende Regelung.

Der Bundesfinanzhof nahm das Fehlen einer vorgenannten Bestimmung zum Anlass, die Gemeinnützigkeit im entschiedenen Fall zu verneinen¹¹. Hierbei entschied der BFH ausdrücklich, dass auch eine an der bis zum 31.12.2008 gültigen Mustersatzung angelehnte Satzung nicht vor der Aberkennung der Gemeinnützigkeit schützt.

Die gesetzliche Neufassung¹² durch das JStG 2009 hat insofern nur deklaratorische Wirkung.

¹ BGBl. I 2008, S. 3018

² BStBl. I 2009, S. 698

³ Basiszinssatz mit Schreiben vom 05.01.2010 festgesetzt auf 3,98 %; DStR 2010, 55

⁴ DStR 2009, 2318

⁵ § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG

⁶ so auch BFH NJW-RR 1998, 824

⁷ betr. Qualifizierung als Sonderbetriebsvermögen; Mensch BWNNotZ 2007, 140

⁸ § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG

⁹ BGBl. I 1987, S. 678

¹⁰ BGBl. I 2008, S. 2794

¹¹ BFH DStR 2009, 2047

¹² konkret in § 5 der Mustersatzung

In der Kautelarpraxis könnte es daher angeraten sein, soweit Kontakt zu gemeinnützigen Körperschaften besteht, eine Satzungsanpassung zu empfehlen¹³.

2. Kodifizierung einer grunderwerbsteuerlichen Konzernklausel

Bei geplanten Umwandlungsvorgängen kann die Entstehung von Grunderwerbsteuer zu einem Verzicht auf die Umwandlungsmaßnahme führen. Dies hat der Gesetzgeber erkannt und hat im Rahmen des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes¹⁴ für Umstrukturierungen innerhalb eines Konzernverbundes eine allgemeine Befreiung von Grunderwerbsteuer normiert.

Voraussetzung ist, dass es sich um einen Umwandlungsvorgang im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 UmwG¹⁵ handelt.

Die Neuregelung begünstigt nur Vorgänge, bei denen ausschließlich herrschende und abhängige Unternehmen beteiligt sind. Das herrschende Unternehmen muss in den letzten fünf Jahren ununterbrochen, mittelbar oder unmittelbar zu wenigstens 95 % an dem abhängigen Unternehmen beteiligt gewesen sein.

Zu den begünstigten grunderwerbsteuerlichen Vorgängen gehören alle Übertragungen im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2a und Abs. 3 GrEStG¹⁶. Ebenfalls befreit ist der Übergang der Verwertungsbefugnis nach § 1 Abs. 2 GrEStG.

Vorgenannte Neuregelung findet erstmals Anwendung für Vorgänge nach dem 31.12.2009. Eine Rückgängigmachung eines alten Umwandlungsvorgangs (mit Rückgewähr der Grunderwerbsteuer¹⁷) führt bei erneuter Vornahme nicht zu der oben beschriebenen Begünstigung.

3. Anpassungen bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer

Das Wachstumsbeschleunigungsgesetz¹⁸ führte als Artikelgesetz zu zahlreichen Änderungen, so auch zu Anpassungen beim Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht¹⁹.

Für die in der Steuerklasse II befindlichen Personen, z.B. Geschwister, Neffen und Nichten, sowie Schwiegerkinder, kam es zu einer Reduzierung des Steuertarifs. Der bisherige Tarif entsprach dem der Steuerklasse III und lag zwischen 30 bis 50%. Der neue Tarif gilt erstmals für Erwerbe ab dem 31.12.2009 und umfasst ein Spektrum von 15- 43%.

Bei Unternehmensübertragungen wurden Begünstigungen in der Lohnsummenberechnung und der Behaltensfrist eingeführt. Für die 85%ige Regelverschonung sind 400% Lohnsumme auf nunmehr 5 Jahre (bisher 7 Jahre), gemessen an 100% der Ausgangssumme, zu erreichen. Für die 100%ige Befreiung sind 700% Lohnsumme, berechnet auf 7 Jahre (bisher 10 Jahre), zu erreichen. Unternehmen mit nicht mehr als 20 Beschäftigten (bisher 10) unterfallen nicht der Lohns-

ummenklausel. Kurzarbeitergeld führt nicht zu einer Minderung der Lohnsumme²⁰.

Anders als die Neuerungen in Bezug auf den Steuertarif, gelten die Begünstigungen für Unternehmensübertragungen grundsätzlich für Übertragungen ab dem 31.12.2008, bzw. sofern beantragt, bereits bis 2007 rückwirkend.

III. Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs

III. 1. Grunderwerbsteuer

1. Rückgängigmachung eines Kaufvertrags auf Grund befristeten oder bedingten Rücktrittsrechts

Zu einer Grunderwerbsteuerfestsetzung kommt es bereits vor einem zivilrechtlichen Rechtsträgerwechsel. Diese festgesetzte Grunderwerbsteuer ist aufzuheben, sofern eine Rückabwicklung des Erwerbsvorgangs vor Eigentumsumschreibung vorliegt.

Dabei sind im Gesetz grundsätzlich zwei Fälle zu differenzieren. Zum Einen der Fall eines vorbehaltenen Rücktrittsrechts²¹, wobei eine wirksame Rückgängigmachung die Einhaltung einer Zweijahresfrist erfordert.

Zum Anderen die Rückabwicklung infolge nicht erfüllter Vertragsbedingungen²², die unbefristet möglich ist und zu einer Aufhebung der Grunderwerbsteuer führt.

In dem vom Bundesfinanzhof am 18.11.2009 entschiedenen Sachverhalt²³ war die Abgrenzung zwischen beiden Anwendungsfällen umstritten.

Die Steuerpflichtige -nachfolgend Klägerin genannt- erwarb eine noch zu vermessende Teilfläche zur späteren Wohnneubauung. Zum Zeitpunkt des notariellen Vertragschlusses war die Erschließung und die Baugenehmigung für das geplante Vorhaben noch ungewiss. Die Klägerin ließ sich ein fünfmonatiges Rücktrittsrecht vom Vertrag einräumen. Bedingungen für den Rücktritt waren das Scheitern der Erschließungsvereinbarung mit der Gemeinde bzw. die Versagung der Baugenehmigung.

In der Folgezeit wurde jeweils mit notarieller Urkunde eine Fristverlängerung in Bezug auf die Ausübung des Rücktrittsrechts vereinbart. Die erste Fristverlängerung erfolgte am letzten Tag der ersten Rücktrittsfrist. Die Zweite erfolgte kurz vor Ablauf der aktualisierten Frist. Die Dritte wiederum ca. 1 Jahr nach Ablauf der in der zweiten Verlängerung bestimmten Rücktrittsfrist.

Bei allen drei Fristverlängerungen war die Klägerin vollmachtlos vertreten worden. Eine nachträgliche Genehmigung ließ sich nur in den letzten beiden Fällen nachweisen und erfolgte jeweils außerhalb der bis zur Verlängerung gültigen Frist.

Die Klägerin beantragte, über 4 Jahre nach Abschluss des ursprünglichen Grundstückskaufvertrages, die Aufhebung der Grunderwerbsteuer.

¹³ vgl. Anpassung von Vereinssatzungen wg. § 31a BGB; Mensch/Haubold BWNotZ 2009, 157

¹⁴ BGBl. I 2009, S. 3950

¹⁵ Verschmelzung, Spaltung (Aufspaltung, Abspaltung, Ausgliederung) und Vermögensübertragung

¹⁶ begünstigt sind auch vergleichbare Vorgänge, auf Grund des Rechts eines Mitgliedsstaates der EU oder EWR

¹⁷ § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG

¹⁸ siehe Fn. 13

¹⁹ alte RL. Reith/Gehweiler BWNotZ 2009, 2

²⁰ Ländererlass des FM Baden- Württemberg vom 24.09.2009; DStR 2009, 2255

²¹ § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG

²² § 16 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG

²³ BFH DStRE 2010, 123

Das Finanzamt lehnte eine Aufhebung der Grunderwerbsteuer, unter Hinweis auf die nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG verstrichene Zweijahresfrist, ab. Dagegen wandte sich die Klägerin und berief sich auf einen Anwendungsfall der Nr. 2 in § 16 Abs. 1 GrEStG und ferner erhob sie Zweifel an der Richtigkeit der Besteuerung ohne Rechtsträgerwechsel.

Der Bundesfinanzhof wies die Klage als unbegründet zurück und nutzte die Gelegenheit, um grundsätzlich zu § 16 Abs. 1 GrEStG Stellung zu nehmen.

Der Kernunterschied in der Geltendmachung und Wirkung des Rücktrittsrechts ist die Frage, ob dieses Rücktrittsrecht von Voraussetzungen abhängig gemacht worden ist. Ein im Verpflichtungsgeschäft festgelegtes freies Rücktrittsrecht fällt unter die Anwendung von § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG und damit zwingend auch unter die Zweijahresgrenze. Ein an Voraussetzungen geknüpftes Rücktrittsrecht fällt unter den § 16 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG.

Klassischerweise ist der letztgenannte Anwendungsfall verbunden mit einem gesetzlichen Rücktrittsrecht, z.B. wegen Pflichtverletzung oder Wegfall der Geschäftsgrundlage. Der BFH stellte in seinem Urteil jedoch eindeutig fest, dass auch ein vertraglich vereinbartes Rücktrittsrecht der Nr. 2 unterliegen kann. Maßgeblich ist, dass die Voraussetzungen für den Rücktritt im Vertrag festgelegt sind und unter dem Begriff der Vertragsbedingungen zu subsumieren sind²⁴.

In dem entschiedenen Fall hatten die Vertragsparteien, im Sinne der Ansicht des BFH, eine nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG geeignete Vereinbarung getroffen. Diese gestaltete den Rücktritt in der Form, dass er an Vertragsbedingungen geknüpft war. Problematisch in diesem Fall war jedoch die zeitliche Befristung des Rücktrittsrechts.

Eine einmalige Befristung für einen längeren Zeitraum, z.B. auf mehrere Jahre hätte die Anwendung des § 16 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG eröffnet. Ebenso eine ursprünglich kurze Frist zur Geltendmachung des Rücktrittsrechts, die dann jeweils noch innerhalb der Frist, in gehöriger Form, verlängert worden wäre.

Sofern jedoch eine Verlängerung außerhalb der Rücktrittsfrist erfolgt, ist hierin keine Verlängerung mehr zu sehen, sondern eine neue Andienung. Ein Rücktritt innerhalb der neu angeordneten Frist widerspricht dem vom BFH aufgestellten Grundsatz, dass die Bedingungen, an denen sich der Rücktritt orientiert, bereits in der ursprünglichen Vertragsurkunde enthalten sein müssen.

Ist eine Frist bestimmt worden, so kann diese verlängert werden. Sofern jedoch eine neue Fristbestimmung wegen verspäteter Verlängerung vorliegt, unterfällt die Rückgängigmachung der Grunderwerbsteuer den Tatbestandsmerkmalen der Nr. 1 in § 16 Abs. 1 GrEStG.

Die ersten beiden notariellen Verlängerungen der Rücktrittsfrist fanden jeweils sehr zeitnah zum Ende der geltenden Frist statt. Da die Klägerin vollmachtlos vertreten wurde, hing die Wirksamkeit der Vereinbarung von einer Genehmigung derselben ab. Unabhängig davon, dass im Falle der ersten Verlängerung keine Genehmigung nachweisbar ist, ist diese spätestens bei der zweiten Verlängerung außerhalb der bis zur Verlängerung geltenden Frist erfolgt.

Die zivilrechtliche Rückwirkung²⁵ der Genehmigung auf den Tag der Rechtsvornahme vermag hier nicht zu verfangen.

Der Bundesfinanzhof stellte klar, dass sich ein steuerrechtlich maßgeblicher Sachverhalt nicht rückwirkend ändern lasse²⁶.

Der Einwand der Klägerin, dass eine Besteuerung ohne Rechtsträgerwechsel unsachgemäß sei, blieb erfolglos²⁷. Das Grunderwerbsteuerrecht berücksichtigt in seiner Konzeption die Möglichkeit einer Steuerschuld ohne abschließenden Rechtsträgerwechsel. So ist bereits der § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG zu verstehen, der eine zweijährige Ausschlussfrist normiert. Für die Besteuerung in diesen Fällen ist es ausreichend, dass ein Grundstücksgeschäft auf einen Rechtsträgerwechsel abzielte.

Für die Gestaltungspraxis bringt das vorstehend beschriebene Urteil zwei wesentliche Klarheiten. Zum Einen ist auch ein vertragliches Rücktrittsrecht unter § 16 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG subsumierbar, sofern die Voraussetzungen eingehalten werden. Zum Anderen ist bei der Verlängerung einer Rücktrittsfrist darauf zu achten, dass diese Verlängerungen steuerrechtswirksam innerhalb der zuletzt wirksam vereinbarten Frist vollzogen werden.

2. Steuerbarkeit einer Anteilsschenkung nach vorheriger Grundstückseinbringung

Dem Bundesfinanzhof²⁸ wurde der nachfolgende Sachverhalt zur Entscheidung vorgelegt. Mit notarieller Urkunde hatte der Kläger sein Einzelunternehmen, mit allen Aktiva und Passiva, in eine GmbH & Co. KG eingebracht. Zu den Aktiva gehörte auch Grundbesitz. An der GmbH & Co. KG war der Kläger als einziger Kommanditist beteiligt. Die Komplementär-GmbH war nicht am Vermögen der KG beteiligt.

Zeitnah nach der Einbringung des Einzelunternehmens übertrug der Kläger, im Wege der Schenkung, jeweils einen Kommanditanteil an seine Kinder und seine Ehefrau.

Das Finanzamt setzte in der Folge gemäß § 5 Abs. 3 GrEStG Grunderwerbsteuer fest, soweit es zu einer Änderung in der Beteiligungsstruktur der Gesamthand gekommen ist.

Dagegen wehrte sich der Kläger mit dem Hinweis, dass der Vorgang nach § 5 Abs. 2 GrEStG insgesamt steuerfrei sei. Daran könne auch die Anteilsschenkung nichts ändern, da es sich nicht um eine Steuerumgehung handelt.

Der Bundesfinanzhof gab dem Kläger mit Urteil vom 07.10.2009 recht.

Gemäß § 5 Abs. 2 GrEStG bleiben die Übertragungen von Grundstücken aus dem Alleineigentum in ein Gesamthandsvermögen insoweit steuerfrei, als der Alleineigentümer an der Gesamthand beteiligt ist. In der ursprünglichen Einbringung ist zweifellos ein zwar Grunderwerbsteuerbarer, aber steuerfreier Vorgang zu sehen. Fraglich ist, wie sich die Anteilsschenkung auf das obige Ergebnis auswirkt. Nach § 5 Abs. 3 GrEStG entfällt die Befreiung, sofern es zu einer Änderung innerhalb der Beteiligungsstruktur kommt. Der Wortlaut des § 5 Abs. 3 GrEStG ist somit eindeutig.

²⁵ § 184 Abs. 1 BGB

²⁶ so bereits BFH DStRE 2000, 135

²⁷ vgl. BFH DStRE 2007, 433

²⁸ BFH ZEV 2009, 639

²⁴ Pahlke/Franz, Grunderwerbsteuergesetz, 3. Aufl., § 16 Rn. 13.

Der BFH nahm hier eine teleologische Reduktion der Vorschrift vor²⁹. Der § 5 Abs. 3 GrEStG dient der Vermeidung von Steuerausfällen, durch Einbringung in ein Gesamthandsvermögen und anschließender Anteilsabtretung³⁰. Zu diesem Zweck schuf der Gesetzgeber eine Mindesthaltfrist von 5 Jahren³¹.

Eine Steuerumgehung muss, um durch § 5 Abs. 3 GrEStG geschützt zu sein, objektiv möglich sein. An einer solchen Möglichkeit fehlt es hier, sofern eine sonstige Steuerbefreiungsvorschrift greift. In diesem Fall ist der § 3 Nr. 2 GrEStG einschlägig, der Grundstücksschenkungen und Erwerbe von Todes wegen befreit.

Der Bundesfinanzhof schränkt damit faktisch zu Recht den Anwendungskreis von § 5 Abs. 3 GrEStG auf den Fall der entgeltlichen Anteilsabtretung an Dritte ein.

III. 2 Körperschaftsteuer

Verpflichtet sich eine GmbH mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland dazu, ihren gesamten Gewinn an ein anderes inländisches gewerbliches Unternehmen abzuführen, so liegt in der Regel eine körperschaftsteuerliche Organschaft vor³². In der Folge wird der Gewinn der Organgesellschaft dem Organträger zugerechnet. Voraussetzungen sind im Wesentlichen, dass der Gewinnabführungsvertrag zivilrechtlich wirksam ist und ab diesem Zeitpunkt, spätestens ab dem Ende des auf den Vertragsabschluss folgenden Wirtschaftsjahrs, noch eine Mindestlaufzeit von 5 Jahren aufweist.

Beide Voraussetzungen waren in dem vom Bundesfinanzhof zu entscheidenden Fall³³ umstritten. In diesem Fall verpflichtete sich eine GmbH, ihren Gewinn an eine KG abzuführen.

Die GmbH war extra zu diesem Zweck gegründet und kurz vor Abschluss des Organschaftsvertrages in das Handelsregister eingetragen worden.

Der Gewinnabführungsvertrag selbst wurde erst 2 Jahre später bei der GmbH in das Handelsregister eingetragen. Das Finanzamt verwehrte der KG -nachfolgend Klägerin genannt- die Anerkennung der Organschaft.

Der Bundesfinanzhof unterstützte die Ansicht von Finanzamt und Finanzgericht und versagte ebenfalls die Organschaft.

Zur Begründung verwies er auf die zwingende zivilrechtliche Wirksamkeit des Gewinnabführungsvertrages. Zur Wirksam-

keit ist einerseits die Zustimmung der Gesellschafterversammlung der GmbH notwendig und andererseits die Handelsregistereintragung. Aus dem bis dahin unwirksamen Vertrag können keine Rechte oder Ansprüche entstehen. Eine Anwendbarkeit der Grundsätze für die „fehlerhafte Gesellschaft“ ist ausdrücklich ausgeschlossen³⁴.

Der Ergebnisabführungsvertrag muss bis zum Ende des auf den Abschluss folgenden Wirtschaftsjahrs wirksam werden. Dies war hier nicht der Fall, da die Handelsregistereintragung erst 2 Jahre später erfolgte. In diesem Zusammenhang wies der BFH darauf hin, dass das erste Rumpfwirtschaftsjahr einer GmbH bereits mit Aufnahme der Geschäftstätigkeit der Vor-GmbH beginnt.

Sollte eine Wirksamkeit des Ergebnisabführungsvertrages im konkreten Fall zu bejahen sein, so ist des Weiteren zu beachten, dass noch wenigstens 5 Jahre ein Organschaftsverhältnis bestehen muss. Hierin lag ein weiterer Versagungsgrund der körperschaftsteuerlichen Organschaft. Die Beteiligten hatten den Vertrag ab dem Wirtschaftsjahr der Eintragung der GmbH in Vollzug gesetzt und auf 5 Jahre geschlossen.

Zusammenfassend ist bei der Vertragsgestaltung darauf zu achten, dass sowohl Wirksamkeit bis zum Ende des nachfolgenden Wirtschaftsjahrs und die Mindestlaufzeit Berücksichtigung finden.

IV. Bundesfinanzhof kompakt

1. Versagung des Vorsteuerabzugs einer Grundstücksgemeinschaft, wenn nach Außen nur ein Gesellschafter auftritt und die Rechnungen auf ihn lauten³⁵.
2. Fortgeltung der Betriebsvermögeenseigenschaft am Zuteilungsgrundstück im Umlegungsverfahren nur insoweit als Zuteilung dem Sollanspruch entspricht³⁶.
3. Eine Veräußerung sämtlicher landwirtschaftlicher Nutzflächen mit Ausnahme der Hofstelle führt zur steuerlichen Betriebsaufgabe³⁷.
4. Vom Erwerber getragene Kosten für eine durch die Veräußerin zu erbringende Ausgleichsmaßnahme³⁸ sind Teil der Grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung³⁹.

²⁹ so auch Behrens/Schmitt BB 2009, 818

³⁰ Mensch SteuerStud 2009, 169

³¹ BTDrucks 14/265, S. 204

³² §§ 14 Abs. 1 i.V.m. 17 KStG

³³ BFH DStR 2009, 2366

³⁴ BGH MittBayNot 2002, 303; BFH NJW-RR 1998, 467

³⁵ BFH DStR 2009, 2667

³⁶ BFH DStRE 2010, 144

³⁷ BFH vom 16.12.2009; IV R 7/07

³⁸ § 135a Abs. 2 BauGB

³⁹ BFH vom 28.10.2009; II R 18/08

Impressum

Herausgeber: Württembergischer Notarverein e. V., Stuttgart in Verbindung mit dem Badischen Notarverein e. V., Karlsruhe. Schriftleiter: Notarvertreter Daniel Schaal, Archivstraße 15A/B, 70031 Stuttgart (Tel. 0711/2123856). verantwortlich für Gesamtbereich ohne Sparte Rechtsprechung und Notar Dr. Oliver Fröhler, Franz-Schubert-Weg 3, 79822 Titisee-Neustadt (Tel. 07651/203214), verantwortlich für Sparte Rechtsprechung. Die BWNotZ erscheint jährlich sechsmal. Bestellungen und Anzeigenwünsche sind an die Geschäftsstelle des Württ. Notarvereins e.V. in 70174 Stuttgart, Kronenstaße 34 (Tel. 0711/2237951. Fax 0711/2237956. E-Mail: wuertt.NotV@t-online.de) zu richten.

Der Bezugspreis beträgt jährlich € 45,- einschließlich USt und Versandkosten und wird am 31.05. des Bezugsjahres in Rechnung gestellt: Einzelhefte € 7,- einschließlich USt zuzüglich Versandkosten. Einzelhefte können nur von den letzten 5 Jahrgängen einschließlich des laufenden Jahrgangs bezogen werden.

Abbestellungen müssen 6 Wochen vor Ende eines Kalenderjahres erfolgen.

Gesamtherstellung: Gaiser Print Media GmbH, Im Spagen 5, 73527 Schwäbisch Gmünd (Tel. 07171/9702-0, Fax 07171/9702-30).