


| | | | |
|---------------------|---|-------------------------|---|
| Autor: | Zacharias-Alexis Schneider, Andreas Blunk | Quelle: |  Stollfuß Medien GmbH & Co. KG, Bonn |
| Dokumenttyp: | Aufsatz | Fundstelle: | UVR 2018, 144-149 |
| | | Zitiervorschlag: | Schneider/Blunk, UVR 2018, 144-149 |

Abfindungs- und Einziehungsklauseln in der steueroptimierten Unternehmensnachfolge

RA, FASr, StB Dr. Zacharias-Alexis Schneider, LL.B., LL.M.,
RA, Notar, FAHuG, Dr. Andreas Blunk, MLE, beide Hannover¹

Die Unternehmensnachfolge stellt regelmäßig nicht allein den Unternehmensübergeber und die Erwerber vor Herausforderungen, sondern auch die verbleibenden (Mit-) Gesellschafter. Neben einer übermäßigen Zersplitterung des Gesellschafterkreises bergen Anteilsübergänge in Nachfolgekonstellationen insb. im Hinblick auf Abfindungsansprüche sowie Steuerforderungen erhebliche Liquiditätsrisiken für das Unternehmen und die Gesellschafter. Der nachfolgende Beitrag widmet sich der steuerrechtlichen Behandlung von Abfindungs- und Einziehungsklauseln und beleuchtet die zivilrechtlichen Weichenstellungen und Gestaltungsmöglichkeiten. Insb. die grundsätzlich nicht dispositive Vererblichkeit von Kapitalgesellschaftsanteilen erfordert erhöhten Beratungs- und Gestaltungsbedarf, um eine liquiditätsgesicherte und steueroptimale Unternehmensfortführung sicherzustellen. Hierbei bergen insb. Einziehungsklauseln ein erhöhtes Steuerrisiko.

| Inhalt | Seite |
|---|--------------|
| I. Einführung | 144 |
| II. Grundsätze der zivilrechtlichen Unternehmensnachfolge | 145 |
| 1. Vererblichkeit von Anteilen an Personengesellschaften | 145 |
| 2. Vererblichkeit von Anteilen an Kapitalgesellschaften | 145 |
| 3. Möglichkeiten der Abfindungsbeschränkung | 146 |
| III. Steuerrechtliche Würdigung der zivilrechtlichen Gestaltungsmaßnahmen | 147 |
| 1. Steuerrechtliche Würdigung von Abfindungsbeschränkungen und Abfindungsausschlüssen | 147 |

| | |
|--|-----|
| a) Keine Schenkung unter Lebenden durch Vereinbarung eines Abfindungsausschlusses | 147 |
| b) Erbschaftsteuerlich relevanter Anwachsungserwerb | 147 |
| c) Ertragsteuerliche Implikationen des Anwachsungserwerbs nebst Abfindungsausschluss | 147 |
| 2. Steuerrechtliche Würdigung von Zwangseinziehungs- und Abtretungsklauseln | 148 |
| a) Erbschaftsteuerliche Implikationen von Zwangseinziehungs- und Abtretungsklauseln | 148 |
| b) Ertragsteuerliche Implikationen von Zwangseinziehungs- und Abtretungsklauseln | 149 |
| IV. Fazit | 149 |

Literatur: Baumbach/Hueck, GmbH-Gesetz, München 2017; Beck'scher Onlinekommentar, GmbHG November 2017; Fleischer/Bong, Gradmesser gesellschaftsvertraglicher Gestaltungsfreiheit: Abfindungsklauseln in Personengesellschaft und GmbH, WM 2017, 1957; Grigoleit, Aktiengesetz, München 2013; Frhr. von Hoyerberg, Ausgewählte Fragen zum Unternehmertestament, RNotZ 2007, 377; Hölscher, Der gesellschaftsrechtliche Abfindungsausschluss in der erbrechtlichen Gestaltung: Wirksames Instrument zur Pflichtteilsreduzierung?, ZEV 2010, 60; Kapp/Ebeling, Erbschaftssteuergesetz, Köln, Oktober 2017; Michalski, Nachfolgeklauseln in der GmbH-Satzung, NZG 1998, 301; Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 1, BGB-Gesellschaft, Offene Handelsgesellschaft, Partnerschaftsgesellschaft, Partenreederei, EWIV, München, 4. Aufl. 2014; Münchener Kommentar zum BGB, Band 10: Internationales Privatrecht I, Europäisches Kollisionsrecht, Einführungsgesetz zum BGB, München, 6. Aufl. 2015; Neumayer/Imschweiler, Schenkungsteuer beim Ausscheiden eines Gesellschafters auf Basis gesellschaftsvertraglicher Abfindungsklauseln, DStR 2010, 201; Perzborn, Gesellschaftsvertragliche Nachfolgeregelungen bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Aktiengesellschaften, RNotZ 2017, 405; Riedel, Zur erbschaftsteuerrechtlichen Behandlung von Einziehungs- und Zwangsabtretungsklauseln bei Kapitalgesellschaften, ZErB 2009, 114; Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, Erbschaftssteuergesetz, München, Juni 2017.

I. Einführung

Während die Gestaltungsaufgabe für den scheidenden Unternehmer in der wirtschaftlichen, zivilrechtlichen und steueroptimalen Übertragung der Unternehmensverantwortung auf die nächste Generation liegt, stellen sich für die verbleibenden Gesellschafter, insb. in Familienunternehmen, andere Aufgaben, die jedoch nicht weniger komplex sind und ebenfalls zivil- und steuerrechtlich optimal ausgestaltet sein sollten. Von besonderer Bedeutung und damit auch Kern der Untersuchung ist das gemeinsame Interesse der Mitgesellschafter, den Kreis möglicher Unternehmensnachfolger klein zu halten und die Auswahl der potentiellen Nachfolger möglichst nicht dem scheidenden Mitgesellschafter oder der gesetzlichen Erbfolge zu

- 144 -

Schneider/Blunk, UVR 2018, 144-149

- 145 -

überlassen. Der Beitrag widmet sich dabei sowohl der Konstellation in Personen- als auch in Kapitalgesellschaften.

II. Grundsätze der zivilrechtlichen Unternehmensnachfolge

1. Vererblichkeit von Anteilen an Personengesellschaften

Nach § 727 Abs. 1 BGB führt der Tod eines Gesellschafters einer GbR zur Auflösung der Gesellschaft, sofern sich nicht etwas anderes aus dem Gesellschaftsvertrag ergibt.

Anders stellt sich dagegen die Situation bei Personenhandelsgesellschaften dar. Gemäß § 131 Abs. 3 Nr. 1 HGB folgt aus dem Tod eines Gesellschafters nicht die Auflösung der Gesellschaft, sondern lediglich das Ausscheiden des verstorbenen Mitgesellschafters, sofern der Gesellschaftsvertrag nicht etwas anderes vorsieht. Entsprechendes gilt grundsätzlich gemäß § 161 Abs. 2, § 131 Abs. 3 Nr. 1 HGB auch für persönlich haftende Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft. Hinsichtlich der Nachfolge in eine Kommanditistenstellung bestimmt § 177 HGB, sofern der Gesellschaftsvertrag keine andere Bestimmung trifft, dass mit dem Tod die Erben (automatisch) in die Kommanditistenstellung nachrücken und die KG mit Ihnen fortgesetzt wird.

Mit Ausnahme des Kommanditanteils, der somit frei vererblich ist, führt also der Tod eines Gesellschafters bei Personenhandelsgesellschaften grundsätzlich zum Ausscheiden des Verstorbenen, wobei die Gesellschaft nicht *per se* aufgelöst wird. Die Beteiligung fällt mithin nicht in den Nachlass, sondern wächst gemäß § 105 Abs. 3 HGB, § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB den verbleibenden Gesellschaftern an. Zum Nachlass gehört aber nach § 738 Abs. 1 Satz 2 BGB ggf. der Abfindungsanspruch der Erben.

Insb. für den Bereich der Personenhandelsgesellschaften sind daher einfache Nachfolgeklauseln im Gesellschaftsvertrag ein gebräuchliches Gestaltungsinstrument, um die Nachfolge in den Gesellschaftsanteil des scheidenden Gesellschafters sicherzustellen. Als Beispiel für eine solche einfache Nachfolgeklausel lässt sich die folgende Formulierung anführen:

„Mit dem Tod eines Gesellschafters wird die Gesellschaft nicht aufgelöst, sondern mit dessen Erben fortgesetzt.“

Ist dagegen das Interesse der Gesellschafter darauf gerichtet, dass nur ausgewählte Erben in die Gesellschaftsstellung nachfolgen sollen, bieten regelmäßig qualifizierte Nachfolgeklauseln, wie im nachfolgenden Beispiel vorgestellt, der Kautelarpraxis eine hinreichende Gestaltungsalternative:

„Mit dem Tod eines Gesellschafters wird die Gesellschaft nicht aufgelöst, sondern mit demjenigen Erben fortgesetzt, der gleichzeitig ältester Abkömmling des Verstorbenen ist. Auf den nachfolgeberechtigten Erben gehen alle Rechte und Pflichten des verstorbenen Gesellschafters mit Ausnahme solcher, die ihm wegen seiner persönlichen Eigenschaften zugewiesen waren, über. Den übrigen Erben stehen gegen die Gesellschaft keinerlei Abfindungsansprüche zu.“

Soll die Gesellschaft dagegen nur unter den Altgesellschaftern fortgeführt werden und die Erben lediglich einen Abfindungsanspruch erhalten, aber nicht in den Gesellschaftsanteil nachfolgen, besteht insoweit bei der Nachfolge in eine Kommanditbeteiligung Regelungsbedarf. Einen Ausschluss der freien Vererblichkeit von Kommanditanteilen regelt bspw. folgende Klausel im Gesellschaftsvertrag der KG:

„Mit dem Tod eines Kommanditisten wird die Gesellschaft unter Ausschluss der Erben zwischen den überlebenden Gesellschaftern fortgesetzt.“

2. Vererblichkeit von Anteilen an Kapitalgesellschaften

Während das gesetzliche Normenstatut für die Unternehmensnachfolge in Personengesellschaften aus Sicht der verbleibenden Gesellschafter daher lediglich im Bereich der Kommanditbeteiligung einen erhöhten Beratungsaufwand zur Vermeidung einer nicht gewünschten Nachfolge zur Konsequenz hat, gestaltet sich diese Aufgabe für den Bereich der Kapitalgesellschaften deutlich komplexer. GmbH-Anteile wie auch in Aktien verbriefte Mitgliedschaftsrechte sind grundsätzlich frei vererblich und fallen mit dem Erbfall dem Erben oder im Falle der Erbenmehrzahl der Erbengemeinschaft zur gesamten Hand an.² Diese zwingende Vererblichkeit von Kapitalgesellschaftsanteilen erfordert einen erhöhten Gestaltungsbedarf. Verbreitung haben hierbei u.a. Einziehungs- und Abtretungsklauseln gefunden.³ Im Gesellschaftsvertrag wird dabei vereinbart, dass beim Tode eines Gesellschafters oder eines Aktionärs dessen Geschäftsanteil oder die Aktie eingezogen werden kann. Der Geschäftsanteil oder die Aktie fällt in dieser Konstellation somit zwar in einem ersten Schritt in den Nachlass, wird den Erben aber wieder in einem zweiten Schritt durch die Einziehung entzogen.⁴ Eine entsprechende Klausel kann bei der GmbH beispielsweise wie folgt ausgestaltet werden:

„Die Gesellschaft ist berechtigt, jederzeit mit Zustimmung des betroffenen Gesellschafters die Einziehung von Geschäftsanteilen zu beschließen. Ohne Zustimmung des betroffenen Gesellschafters kann die Gesellschaft Geschäftsanteile einziehen, wenn der Gesellschafter verstirbt. Der Beschluss hat in der ersten auf die Kenntniserlangung über den Todesfall folgenden Gesellschafterversammlung zu erfolgen. Der Inhaber der betroffenen Geschäftsanteile hat kein Stimmrecht.“

Gesellschaftsvertragliche Zwangsabtretungsklauseln können dagegen bestimmen, dass der erworbene Geschäftsanteil oder die Aktie an einen Altgesellschafter oder einen Dritten auf dessen Verlangen abgetreten werden muss. Typisch für eine solche Zwangsabtretungsklausel bei einer GmbH wäre folgender Textvorschlag:

„Statt der Einziehung können die Gesellschafter auch beschließen, dass der Geschäftsanteil der Gesellschaft, einem oder mehreren Gesellschaftern oder Dritten abgetreten wird.“

- 145 -

Schneider/Blunk, UVR 2018, 144-149

- 146 -

Neben solchen obligatorischen Abtretungsverpflichtungen ist aber auch denkbar, in dem Gesellschaftsvertrag Verfügungsermächtigungen über die Anteile einzuräumen oder schließlich gleich eine dinglich wirkende Verfügung über den Geschäftsanteil zugunsten der Gesellschaft oder eines Mitgesellschafters unter bestimmten Bedingungen aufzunehmen, mit der Folge, dass der betroffene Anteil bei Vorliegen der Voraussetzungen automatisch übergeht.

Auch bei Aktiengesellschaften können entsprechende Einziehungsklauseln vereinbart werden. Im Unterschied zur GmbH ist die Einziehung von Aktien jedoch ein Fall der Kapitalherabsetzung. In der Konsequenz ergeben sich entsprechend höhere Anforderungen an das Einziehungsverfahren als bei der GmbH. Wegen der hieraus folgenden mangelnden Flexibilität werden Einziehungsklauseln bezogen auf den Todesfall in der Beratungspraxis nur verhältnismäßig selten und bei sehr personalisierten Strukturen empfohlen.⁵

Noch anders ist die Situation bei Abtretungsklauseln bei der Aktiengesellschaft, da diese zivilrechtlich bereits von vornherein - auch in Kombination mit einer Einziehungsklausel - ausgeschlossen sind. So statuiert § 54 AktG ein grundsätzliches Verbot der Begründung von Nebenpflichten, was insb. auch die Verpflichtung zur Übertragung erfasst und zur Unzulässigkeit derartiger Klauseln führt.⁶

3. Möglichkeiten der Abfindungsbeschränkung

Ist nach diesen Grundsätzen eine Fortsetzung der Gesellschaft mit den verbleibenden Gesellschaftern zumindest gestaltbar, stellt sich neben der insoweit auch steueroptimalen Lösung zuvor die Frage, inwieweit etwaige Zahlungsansprüche der insoweit leer ausgehenden Erben, insb. deren Abfindungsansprüche, bereits zivilrechtlich ausgeschlossen oder aber zumindest eingeschränkt werden können. Für die Wertbemessung eines Abfindungsanspruches ist mangels gesonderter Regelungen nach der Rechtsprechung des BGH regelmäßig vom Verkehrswert auszugehen.⁷ Die Gesellschafter können jedoch im Gesellschaftsvertrag eigene Regelungen hinsichtlich der Höhe und Fälligkeit der Abfindungsansprüche regeln.

Im Bereich der Personengesellschaften ist für den Todesfall des Gesellschafters die Beschränkung der Abfindung bis hin zum vollständigen Ausschluss im Gesellschaftsvertrag denkbar, wenn die Gesellschaft fortgesetzt werden soll. Gerade in Familiengesellschaften kann der Abfindungsanspruch von Erben vollständig ausgeschlossen werden, um das Vermögen der Gesellschaft der Familie zu bewahren.⁸ Hierbei soll insb. verhindert werden, dass durch ungewollte Erbfolgen der Gesellschaft im großen Umfang Liquidität entzogen wird. Das Ziel, Familiengesellschaften für künftige Generationen zu erhalten, ist somit ein berechtigter Zweck eines Abfindungsausschlusses. Zwar ist tendenziell zu beobachten, dass die Rechtsprechung in zunehmendem Maße Abfindungsklauseln unter Lebenden einer richterlichen Wirksamkeits- und Ausübungskontrolle unterwirft. Der Ausschluss des Abfindungsanspruches zu Gunsten der

Erben des verstorbenen Mitglieds einer familiär ausgerichteten Personengesellschaft kann allerdings weiter wirksam vereinbart werden.⁹ Letztlich ist jedoch am Einzelfall zu entscheiden, ob ein den Abfindungsausschluss rechtfertigender Grund vorliegt. Da bei Familiengesellschaften sogar ein genereller Abfindungsausschluss möglich ist, ist auch jede Form der Abfindungsbeschränkung auf den Todesfall vereinbar, da es sich dabei um eine für die Erben günstigere Lösung handelt.

In der Kautelarpraxis finden sich dementsprechend ganz unterschiedliche Klauselspielarten, wie z.B. Buchwertklauseln, die auf eine Handels- oder Steuerbilanz Bezug nehmen, Nennwertklauseln, die beispielsweise auf den Einlagewert rekurren, Substanzwertklauseln, die sich zwar auf die Aktiva und Passiva der Gesellschaft unter Berücksichtigung der stillen Reserven sowie stillen Lasten beziehen, jedoch den Firmenwert außer Acht lassen, Ertragswertklauseln, bei denen der Verkehrswert ertragsorientiert z.B. nach dem Standard des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland IDW S1 ermittelt wird, sowie am steuerlichen Wert ausgerichteten Verfahren, wie das frühere Stuttgarter Verfahren oder das vereinfachte Ertragswertverfahren nach §§ 199 ff. BewG.¹⁰ Regelmäßig wird zur Schonung der Liquidität der Gesellschaft von dem Abfindungswert noch ein Abschlag abgezogen sowie eine Ratenzahlung vereinbart. Beispielhaft ist die folgende Regelung:

„Sofern keine Einigung mit den Erben des ausscheidenden Gesellschafters erzielt wird, ist die Abfindung auf siebenzig Prozent des nach den vorstehenden Grundsätzen ermittelten Wertes des betroffenen Geschäftsanteils, jedoch auf den niedrigsten rechtlich zulässigen Betrag, sofern dieser höher als der ermittelte Wert sein sollte, begrenzt. Das Abfindungsguthaben ist in drei Jahresraten auszuzahlen. Die erste Rate ist ein Jahr nach dem Ausscheidensstichtag zur Zahlung fällig. Ab diesem Zeitpunkt ist das restliche Abfindungsguthaben mit jährlich 2 % zu verzinsen. Die Zinsen sind jeweils mit den Jahresraten zu entrichten. Sicherheitsleistung kann nicht verlangt werden. Vorzeitige Zahlung ist zulässig.“

Auch im Bereich der GmbH¹¹ ist anerkannt, dass aufgrund des Vorrangs der Gestaltungs- und Satzungsautonomie die Abfindung nicht zwingend zum vollen wirtschaftlichen Wert (Verkehrswert) erfolgen muss und im Gesellschaftsvertrag wirksam ein niedrigerer Betrag statuiert werden kann.¹² Zwar ist die Konstellation im Vergleich zur Personengesellschaft etwas anders gelagert, weil hier die Erben in jedem Fall Anteilsinhaber werden, da die nach § 15 Abs. 1 GmbHG vorgesehene Vererblichkeit des Geschäftsanteils nicht dispositiv ist.¹³ Allerdings dürfte auch hier das Inte

- 146 -

Schneider/Blunk, UVR 2018, 144-149

- 147 -

resse an der Erhaltung einer Gesellschaft als Familienunternehmen die unentgeltliche Einziehung der Geschäftsanteile von familienfremden Erben rechtfertigen.¹⁴ Denn die Anteilsinhaberstellung ist hier nur vorübergehend, so dass die für die Personengesellschaft aufgestellten Grundsätze zum Schutz des familiär geprägten Gesellschafterkreises trotzdem zur Anwendung gelangen. Bloße Beschränkungen der Abfindungshöhe sind aufgrund des oben beschriebenen Erst-Recht-Schlusses ebenfalls zulässig. Mithin stehen der Kautelarpraxis auch hier eine Vielzahl von Gestaltungsvarianten zur Verfügung.

III. Steuerrechtliche Würdigung der zivilrechtlichen Gestaltungsmaßnahmen

Anknüpfend an diese zivilrechtlichen Vorgaben stellt sich die Frage, wie die einzelnen Vereinbarungen - insb. ein Abfindungsausschluss im Vergleich zur Anteilseinziehung zugunsten der verbleibenden Gesellschafter - unter schenkungsteuer- aber auch ertragsteuerrechtlichen Gesichtspunkten zu würdigen sind. Ungeachtet der vielfältigen zivilrechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten sollten etwaige liquiditätsschonenden Kautelarmassnahmen nicht durch einen Steueranspruch des Fiskus konterkariert werden

1. Steuerrechtliche Würdigung von Abfindungsbeschränkungen und Abfindungsausschlüssen

a) Keine Schenkung unter Lebenden durch Vereinbarung eines Abfindungsausschlusses

Unter der Annahme, dass der gesellschaftsvertraglich vereinbarte Abfindungsverzicht wechselseitig erfolgt, stellt sich die Frage, inwieweit dieser Ausschluss als unentgeltlich und somit ggf. als schen-

kungsteuerbare freigebige Zuwendung i.S.v. § 7 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ErbStG (Schenkung unter Lebenden) zu qualifizieren ist.

Nach der zivilrechtlichen und der steuerrechtlichen Rechtsprechung sowie Literatur ist eine Schenkung unter Lebenden i.S.d. § 516 BGB bzw. § 7 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ErbStG jedoch nicht anzunehmen, wenn ein Gesellschafter aufgrund einer unterschiedslos für jeden Gesellschafter geltenden gesellschaftsvertraglichen Regelung aus der Gesellschaft ausscheidet und die vereinbarte Abfindungszahlung nicht dem Verkehrswert des Gesellschaftsanteils entspricht oder insgesamt ausgeschlossen ist.¹⁵ Dies wird mit dem Wagnischarakter der Vereinbarung begründet.¹⁶ Da der ausscheidende Gesellschafter mit Abschluss des Gesellschaftsvertrags neben der Chance, den Gesellschaftsanteil anderer Gesellschafter unter dem Verkehrswert zu erhalten, zugleich das Wagnis eingeht, seinen Gesellschaftsanteil unter dem Verkehrswert abgeben zu müssen, ist ein Wille zur unentgeltlichen Bereicherung eines anderen Gesellschafters nicht gegeben. Der allseitige Abfindungsausschluss bzw. die -beschränkung ist daher als ein unter Lebenden vollzogener entgeltlicher Vertrag zu werten. Anders ist dies jedoch zu beurteilen, wenn der Ausschluss nur für einzelne Gesellschafter vereinbart wird. Insoweit besteht das nicht unerhebliche Risiko, dass bereits die Vereinbarung des Abfindungsausschlusses einen schenkungsteuerbaren Tatbestand auslöst.¹⁷

b) Erbschaftsteuerlich relevanter Anwachsungserwerb

Die Situation im Zeitpunkt des Todes eines Gesellschafters ist gleichwohl anders zu beurteilen. Die gesellschaftsvertragliche Fortsetzungsklausel hat einen Anwachsungserwerb der verbleibenden Gesellschafter zur Folge. Aufgrund des vereinbarten Abfindungsausschlusses wird die Vermögensmehrung auch nicht durch eine entsprechende Zahlungsverpflichtung kompensiert. Gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG gilt als Schenkung auf den Todesfall auch der auf dem Ausscheiden eines Gesellschafters beruhende Übergang eines Anteils oder eines Teils eines Anteils eines Gesellschafters einer Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft bei dessen Tod auf die anderen Gesellschafter oder die Gesellschaft, soweit der Wert, der sich für seinen Anteil zur Zeit seines Todes nach § 12 ErbStG ergibt, Abfindungsansprüche übersteigt. Die Steuerbarkeit des Anwachsungserwerbs ergibt sich somit - unabhängig von einem Willen zur Unentgeltlichkeit - aufgrund dieses gesetzlichen Sondertatbestandes im Umfang der Wertdifferenz zwischen dem insoweit nach § 12 Abs. 5 ErbStG i.V.m. § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG gesondert festzustellenden gemeinen Wert des Anteils im Zeitpunkt des Todes und dem Wert des Abfindungsanspruchs.

Da auch i.R.d. Anwachsungserwerbs Gegenstand der Bereicherung die gesellschaftsrechtliche Beteiligung am Gesamthandsvermögen ist, ist der Anwendungsbereich der Begünstigungsvorschriften für Betriebsvermögen i.S.d. §§ 13a, 13b und 19a ErbStG grundsätzlich eröffnet.¹⁸ Neben der insoweit regelmäßig weniger problematischen grundsätzlichen Begünstigungsfähigkeit nach § 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ist aber sicherzustellen, dass der Erwerb im Todeszeitpunkt auch tatsächlich begünstigt ist, um eine Liquiditätsbelastung der verbleibenden Gesellschafter tatsächlich zu vermeiden. Dies wiederum setzt ein laufendes Monitoring der Unternehmenskennzahlen für Zwecke des § 13b Abs. 2 ErbStG voraus. Dies gilt auch für den Übergang des Gesamthandseigentums in das Alleineigentum des übernehmenden Gesellschafters im Falle einer zweigliedrigen Personengesellschaft.¹⁹

c) Ertragsteuerliche Implikationen des Anwachsungserwerbs nebst Abfindungsausschluss

Einkommensteuerrechtlich kommt dem Anwachsungserwerb nur eine Bedeutung für den verstorbenen Gesellschafter zu, wenn die Abfindung den Buchwert der Beteiligung - trotz der Abfindungsbeschränkung - übersteigt. In diesem Fall gilt der Mitunternehmeranteil insoweit als durch den Verstorbenen an die verbleibenden Gesellschafter veräußert. In der Person des Verstorbenen - nicht der Erben - entsteht daher ein nach § 16 Abs. 1 Nr. 2, § 34 Abs. 2 Nr. 1, Abs. 3 EStG steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn. Selbiges gilt

für etwaiges Sonderbetriebsvermögen des Verstorbenen, dass durch die zwangsweise Entnahme zu einer steuerpflichtigen Realisierung der stillen Reserven noch in der Person des Verstorbenen führt. Eine

Liquiditätsbelastung ist mit diesem Steueranspruch aber weder für die Gesellschaft noch die verbleibenden Gesellschafter verbunden, da sich dieser gegen den Verstorbenen bzw. den Nachlass richtet.

2. Steuerrechtliche Würdigung von Zwangseinziehungs- und Abtretungsklauseln

Vor eine ungleich größere Gestaltungsaufgabe werden sowohl die Erben als auch die verbleibenden Gesellschafter im Falle von Zwangseinziehungs- oder Abtretungsklauseln gestellt.

a) Erbschaftsteuerliche Implikationen von Zwangseinziehungs- und Abtretungsklauseln

Die Erben erwerben zunächst die Geschäftsanteile oder Aktien, so dass dieser „Zwischenerwerb“ nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erbschaftsteuerbar ist und grundsätzlich auch die Verschonungsregeln für Betriebsvermögen beansprucht werden können. Die darauffolgende Zwangseinziehung oder Abtretung wird jedoch regelmäßig in der Behaltensfrist von 5 oder 7 Jahren liegen, so dass die Verschonung realiter nicht in Anspruch genommen werden kann. Dies gilt lediglich dann nicht, wenn die Zwangseinziehung oder Abtretung erst nach Ablauf der Behaltensfrist ausgeübt wird, was aufgrund der dargestellten Interessen der verbleibenden Gesellschafter dem Sinn und Zweck der vereinbarten Klausel zuwiderlaufen wird und daher die Ausnahme darstellt. Dies ist überdies auch nur dann denkbar, wenn der Gesellschaftsvertrag insoweit keine abschließende Regelung vorsieht, sondern die Einziehung oder Abtretung eines nachgelagerten Rechtsaktes, wie eines Gesellschafterbeschlusses, bedarf.²⁰

Ausdrücklich hat der Gesetzgeber diesen Fall in § 10 Abs. 10 Satz 2 ErbStG geregelt, wenn die Abtretung oder die Einziehung einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft aufgrund einer im Zeitpunkt des Todes des Erblassers abschließenden gesellschaftsvertraglichen Regelung und die Übertragung im Falle der Abtretung unverzüglich nach dem Erwerb erfolgt. In diesem Fall gehört nur der Abfindungsanspruch zum Vermögensanfall und nicht auch der Geschäftsanteil bzw. die Aktie. Insoweit scheidet auch eine Verschonung nach § 13a und § 13b ErbStG bereits dem Grunde nach aus.

Hiervon ist wiederum die Konstellation auf Ebene der endgültigen Anteilserwerber zu differenzieren. Wird ein Geschäftsanteil an einer GmbH nach § 34 GmbHG eingezogen, geht dieser Anteil jedoch nicht auf die verbleibenden Gesellschafter über, sondern unter. Es ist daher grundsätzlich nicht zwingend, aufgrund des Einziehungsvorgangs einen erbschaftsteuerpflichtigen Erwerb auf Ebene der Gesellschaft oder der verbleibenden Gesellschafter anzunehmen.²¹ Fiskalorientiert hat der Gesetzgeber mit dem Sondertatbestand des § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 ErbStG allerdings auch diese „Be

- 148 -

Schneider/Blunk, UVR 2018, 144-149

- 149 -

steuerungslücke“ geschlossen, indem hiernach eine bewirkte Werterhöhung von Geschäftsanteilen der verbleibenden Gesellschafter als Schenkung auf den Todesfall gilt, wenn aufgrund einer Regelung im Gesellschaftsvertrag einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung der Geschäftsanteil eines Gesellschafters bei dessen Tod eingezogen wird und der sich nach § 12 ErbStG ergebende Wert des Anteils zur Zeit des Todes Abfindungsansprüche Dritter übersteigt. Problematisch ist hierbei im Gegensatz zum Anwachsungserwerb, dass eine Abschwächung der Erbschaftsteuerbelastung durch die Anwendung der Verschonungsregelungen gemäß § 13a, § 13b und § 19a ErbStG im Regelmodell oder sogar eine vollständige Vermeidung im Optionsmodell nicht gegeben ist.²² Neben etwaigen (reduzierten) Abfindungszahlungen durch die Gesellschaft sehen sich insb. die verbleibenden Gesellschafter einer Liquiditätsbelastung durch den entstehenden Steueranspruch ausgesetzt. Da der Tatbestand des § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 ErbStG ausschließlich die GmbH und somit nicht auch die AG umfasst, kann insoweit ein Formwechsel der GmbH in eine AG Abhilfe schaffen, da die Einziehung von Aktien bereits nicht tatbestandsmäßig ist.²³

Unter diesen steuerlichen Indikationen erweisen sich insb. Abtretungsklauseln gegenüber den Einziehungsklauseln als vorteilhaft. Ist bereits gesellschaftsvertraglich vorgegeben, an wen eine Zwangsabtretung - hier: regelmäßig die verbleibenden Gesellschafter oder die Gesellschaft - erfolgen soll, so ist - wie auch im Fall der Anwachsung²⁴ - der Tatbestand des § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG erfüllt. Insoweit wird eine unmittelbare Zuwendung des Erblassers ohne Zwischenerwerb an die Mitgesellschafter fingiert. Es ist daher der Anwendungsbereich der Verschonungsvorschriften eröffnet, so dass der Erwerb

der Beteiligung durch die Mitgesellschafter zumindest dann erbschaftsteuerfrei erfolgen kann, wenn der Erblasser zu mehr als 25 % unmittelbar am Nennkapital der inländischen Kapitalgesellschaft beteiligt gewesen ist.²⁵ Insb. wenn dies nicht der Fall ist, sollte vor dem Übergang der Anteile, mithin vor dem Tod des Gesellschafters, eine entsprechende Poolvereinbarung geschlossen werden, um die Begünstigungsfähigkeit herzustellen.

Dies gilt im Besonderen, wenn die Abtretung nicht abschließend im Gesellschaftsvertrag angelegt ist, sondern eines weiteren Rechtsaktes, wie einem Gesellschafterbeschluss, bedarf. In diesem Fall ist der Anteil des verstorbenen Gesellschafters auch für steuerliche Zwecke zunächst in den Nachlass gefallen und im Falle einer Erbengemeinschaft den jeweiligen Miterben anteilig zuzurechnen. Dem Risiko, dass in einem solchen Fall die Mindestbeteiligungsquote von mehr als 25 % in der Person des jeweiligen Miterben nicht erreicht wird, sollte ebenfalls mit einer entsprechenden Poolvereinbarung begegnet werden.

b) Ertragsteuerliche Implikationen von Zwangseinziehungs- und Abtretungsklauseln

Übersteigt der Abfindungsanspruch der Erben die ursprünglichen Anschaffungskosten der Anteile, ist im Falle einer Einziehung oder Zwangsabtretung regelmäßig ein nach § 17 EStG steuerpflichtiger Veräußerungsvorgang gegeben, wenn die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft mindestens 1 % betrug. Die Versteuerung des Veräußerungsgewinns erfolgt im Teileinkünfteverfahren. Beträgt die Beteiligung weniger als 1 %, unterliegt der Veräußerungsgewinn grundsätzlich der Abgeltungsteuer.

IV. Fazit

Während Anwachsungsvorgänge bei Personenhandelsgesellschaften aufgrund der grundsätzlich bestehenden Begünstigungsfähigkeit und der nicht erforderlichen Mindestbeteiligungsquote die verbleibenden Gesellschafter regelmäßig keinem erhöhten Liquiditätsrisiko aufgrund eines Erbschaftssteueranspruchs aussetzen, bergen insb. Einziehungsklauseln in GmbH-Satzungen ein erhöhtes Steuerrisiko. Die Einziehung führt regelmäßig zu einem nicht begünstigungsfähigen erbschaftsteuerpflichtigen Erwerb, der geeignet ist die Ziele der Liquiditätsschonung zu konterkarieren. Auch im Falle der Abtretungsklausel ist jedoch bei Kapitalgesellschaftsbeteiligungen darauf zu achten, dass die Mindestbeteiligungsquote von mehr als 25 % in der Hand des Erblassers oder der Erben gegeben ist. Insb. in Fällen, in denen dies zweifelhaft ist, sollten frühzeitig Gestaltungsalternativen, wie eine Poolvereinbarung, erwogen werden.

Grundsätzlich sollten zudem insb. Abfindungsklauseln regelmäßig auf ihre Wertrelation zwischen Abfindungshöhe und Anteilswert überprüft werden, da neben einer möglichen Erbschaftsteuerbelastung auch ein ertragsteuerliches Risiko zulasten des Erblassers bzw. der Erben besteht. Dies gilt insb. dann, wenn für die Wertermittlung des Abfindungsanspruches auf inzwischen überholte Bewertungsverfahren, wie bspw. das Stuttgarter Verfahren etc. verwiesen wird.

Der allseitige einvernehmliche Abfindungsausschluss auf den Todesfall begegnet dagegen als sog. aleatorisches Rechtsgeschäft keinen gewichtigen zivilrechtlichen oder steuerrechtlichen Restriktionen.

Fußnoten

- 1) RA/FAStR/StB Dr. Zacharias-Alexis Schneider, LL.B., LL.M. und RA und Notar, FAHuG Dr. Andreas Blunk, MLE sind für die Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH am Standort Hannover tätig. Dr. Andreas Blunk, MLE ist zudem Lehrbeauftragter an der juristischen Fakultät der Leibniz Universität Hannover.
- 2) Leipold in MüKo BGB, § 1922 BGB, Rz. 78.
- 3) Perzborn, RNotZ 2017, 413, 424.
- 4) Michalski, NZG 1998, 301.
- 5) Perzborn, RNotZ 2017, 413, 425.
- 6) Perzborn, RNotZ 2017, 413, 425; Frhr. von Hoyenberg, RNotZ 2007, 388; Grigoleit, in Grigoleit/Rachlitz, § 54 AktG, Rz. 4.

- 7) Vgl. z.B. BGH v. 24.5.1993, II ZR 36/92, NJW 1993, 2103; BGH v. 9.11.1998, II ZR 190/97 (KG), NZG 1999, 70.
- 8) Vgl. RG v. 23.10.1934, II 129/34, RGZ 145, 289, 294 f. (OHG); BGH v. 22.11.1956, II ZR 222/55, BGHZ 22, 186, 194 f. (OHG); BGH v. 14.7.1971, III ZR 91/70, WM 1971, 1338 f. (KG).
- 9) Fleischer/Bong, WM 2017, 1959; Perzborn, RNotZ 2017, 413, 425; Grigoleit in Grigoleit/Rachlitz, § 54 AktG, Rz. 4.
- 10) Vgl. Piehler/Schulte in MünchHdb. des GesR, I., § 76, Rz. 4 ff.; Ziemons/Jaeger in BeckOK GmbHG, § 34 GmbHG Rz. 104, 110 (November 2017); Fleischer/Bong, WM 2017, 1960.
- 11) Wegen der geringen Praxisrelevanz (s.o.) wird auf gesonderte Ausführungen zur AG verzichtet.
- 12) BGH v. 16.12.1991, II ZR 58/91, BGHZ 116, 359, 368.
- 13) Fastrich in Baumbach/Hueck, § 15 GmbH-Gesetz, Rz. 12.
- 14) BGH v. 20.12.1976, II ZR 115/75, DB 1977, 343; Fleischer/Bong, WM 2017, 1959; Frhr. von Hoyenberg, RNotZ 2007, 392.
- 15) Vgl. Neumayer/Imschweiler, DStR 2010, 201; Hölscher, ZEV 2010, 609 ff.
- 16) BFH v. 15.5.1953, III 65/51 S, BStBl III 1953, 199.
- 17) Vgl. BGH v. 26.3.1981, IVa ZR 154/80, NJW 1981, 1956.
- 18) Geck in Kapp/Ebeling, ErbStG, § 3 ErbStG, Rz. 239 (Oktober 2017); Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, § 13b ErbStG, Rz. 87 (Juni 2017).
- 19) Geck in Kapp/Ebeling, § 3 ErbStG, Rz. 239 (Oktober 2017); R E 3.4 Abs. 2 Satz 1 ErbStR 2011.
- 20) Vgl. Riedel, ZErb 2009, 114.
- 21) Vgl. BFH v. 1.7.1992, II R 12/90, BStBl II 1992, 925; Neumayer/Imschweiler, DStR 2010, 201.
- 22) R E 3.4 Abs. 3 Satz 9 ErbStR 2011.
- 23) Geck in Kapp/Ebeling, § 3 ErbStG, Rz. 248 (Oktober 2017).
- 24) R E 3.4 Abs. 2 Satz 1 ErbStR 2011.
- 25) R E 3.4 Abs. 3 Satz 5 ErbStR 2011.