

# ABFINDUNGSKLAUSELN IM GESELLSCHAFTS- VERTRAG – HANDLUNGSBEDARF NACH DER ERBSCHAFTSTEUERREFORM



Dr. Axel Mühl ist Fachanwalt für Steuerrecht und Partner bei Haver & Mailänder.

Seine Tätigkeitsschwerpunkte liegen in der Beratung mittelständischer Unternehmen, vor allem in Fragen des Gesellschaftsrechts sowie des nationalen und internationalen Steuerrechts.

Erhöhung der Steuersätze, Neuausrichtung des Bewertungsrechts und steuerliche Privilegierung von Betriebsvermögen – die Eckpunkte der Erbschaftsteuerreform sind in letzter Zeit laut diskutiert worden. Vielfach unbemerkt geblieben ist hingegen die Tatsache, dass in zahlreichen Gesellschaftsverträgen gerade mittelständischer Unternehmen nunmehr latente Steuergefahren liegen. Hier gilt es, die Verzahnung von Gesellschaftsrecht und Steuerrecht zu beachten und in der Praxis sorgfältig umzusetzen. Dr. Axel Mühl von der Kanzlei Haver & Mailänder gibt im folgenden Fachbericht wichtige Tipps dazu.

Häufig enthalten Gesellschaftsverträge Regelungen, wonach ein Gesellschafter (oder dessen Erbe) eine Abfindung erhält, wenn er aus der Gesellschaft ausscheidet. Hier werden allerdings zivilrechtliche und steuerliche Vorgaben nicht immer hinreichend beachtet. Dies gilt auch und gerade mit Blick auf den Generationswechsel im Unternehmen.

Vereinbarungen, wonach beim Tode eines Gesellschafters die Gesellschaft allein mit den übrigen Gesellschaftern fortgesetzt wird (sog. Fortsetzungsklausel) oder der betreffende Erbe des Gesell-

wegt sich stets in einem Spannungsverhältnis zwischen dem individuellen Interesse des ausscheidenden Gesellschafters bzw. dessen Erben und dem unternehmerischen Bestandsinteresse der verbleibenden Gesellschafter. Häufig werden hier Kompromisse dergestalt gefunden, dass die Höhe der vereinbarten Abfindung unter dem Verkehrswert der Beteiligung liegt und die Abfindungszahlung zudem über einen bestimmten Zeitraum gestreckt wird.

## ZIVILRECHTLICHE PROBLEMATIK

Zivilrechtlich sind Abfindungsklauseln am Maßstab der Sittenwidrigkeit sowie am Grundsatz von Treu und Glauben zu messen. Die konkrete Abfindung darf nicht zu einer grob unbilligen Benachteiligung des ausscheidenden Gesellschafters bzw. seiner Erben führen. Dies macht insbesondere sog. Buchwertklauseln problematisch, wenn in der betreffenden Beteiligung erhebliche stille Reserven liegen. Konkrete Richtwerte hält die richterliche Praxis hierfür jedoch nicht bereit. Die neuere Rechtsprechung tendiert dazu, jeweils im Einzelfall unter Berücksichtigung aller Umstände zu prüfen, ob hier eine un-

angemessene Benachteiligung vorliegt. Vor diesem Hintergrund sollten gesellschaftsvertragliche Abfindungsklauseln regelmäßig darauf überprüft werden, ob sie angesichts einer zwischenzeitlich eingetretenen Wertsteigerung des Unternehmens (stille Reserven) noch zeitgemäß sind.

## STEUERLICHE HERAUSFORDERUNGEN

Während die zivilrechtliche Problematik altbekannt ist, haben sich im Zuge der jüngsten Erbschaftsteuerreform neue steuerliche Herausforderungen ergeben. Dies liegt zum einen daran, dass das aktuelle Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht im Rahmen der Bewertung nicht mehr auf Buchwerte oder reduzierte Verkehrswerte, sondern allgemein auf den vollen Verkehrswert abstellt. Zum anderen sieht das neue Recht eine teilweise bzw. sogar vollständige Steuerfreistellung bei der Übertragung von Betriebsvermögen vor (Regelverschonung bzw. Nulloption), die jedoch nur unter bestimmten Voraussetzungen gewährt wird. Ziel der Vertragsgestaltung muss es daher sein, diese steuerliche Privilegierung von Betriebsvermögen soweit wie möglich zu erhalten.

**Viele Satzungen enthalten unbemerkte Steuerfallen. Hier bedarf es der gesellschaftsrechtlichen Feinjustierung.**

schaffers nur unter bestimmten Voraussetzungen in die Gesellschafterstellung eintritt (sog. qualifizierte Nachfolgeklausel), bereiten besondere Schwierigkeiten. Die zu Gunsten eines ausgeschlossenen Erben vereinbarte Abfindung be-

#### ABFINDUNG ENTSPRICHT VERKEHRSWERT

Sieht der Gesellschaftsvertrag eine Abfindung zum Verkehrswert vor, so ergibt sich zunächst keine schenkungsteuerliche Problematik. Denn der ausscheidende Gesellschafter verliert zwar seinen Anteil, erhält dafür jedoch einen wertgleichen Ersatz in Geld. Anders allerdings im Erbfall: Der Erbe hat den Gesellschaftsanteil bzw. die dafür erhaltene Abfindungszahlung der Erbschaftsteuer zu unterwerfen. Für ihn ergibt sich somit die Herausforderung, in den Genuss der steuerlichen Privilegierung von Betriebsvermögen zu gelangen.

Insbesondere mit Blick auf Geschäftsanteile einer GmbH ist dies problematisch. Werden die Geschäftsanteile im Privatvermögen gehalten, so ist die Übertragung der Geschäftsanteile nur dann steuerlich privilegiert, wenn die Beteiligung mehr als 25 % des Gesellschaftskapitals ausmacht oder eine entsprechende Poolvereinbarung zwischen mehreren Gesellschaftern besteht. Darüber hinaus darf das Betriebsvermögen der betreffenden GmbH insgesamt nicht zu mehr als der Hälfte aus steuerschädlichem Verwaltungsvermögen bestehen. Werden die Geschäftsanteile hingegen im Betriebsvermögen gehalten, so ist deren Übertragung zwar unabhängig von der 25 %-Grenze steuerlich privilegiert. Unterschreiten die Geschäftsanteile allerdings die 25 %-Grenze, so können sie ihrerseits dazu beitragen, dass insgesamt steuerschädliches Verwaltungsvermögen vorliegt.

Noch höhere Hürden bestehen bei der Personengesellschaft: Hier führt das Ausscheiden eines Gesellschafters stets zur Anwachsung bei den verbleibenden Gesellschaftern; in den Nachlass fällt lediglich der Abfindungsanspruch des Erben. Der Abfindungsanspruch ist aber kein Betriebsvermögen und somit grundsätzlich nicht steuerlich privilegiert. Gleichwohl lässt sich auch hier eine Steueroptimierung erreichen. So kann im Gesellschaftsvertrag eine Ausschlussklausel vorgesehen werden, wonach der Erbe zunächst Gesellschafter wird, die verbleibenden Gesellschafter jedoch wählen können, den Erben gegen Zahlung einer Abfindung



© Madlen, www.shutterstock.com

aus der Gesellschaft auszuschließen. Der anschließende Ausschluss des Erben stellt steuerlich eine (privilegierte) Veräußerung von Betriebsvermögen dar. Problematisch ist hier nur die gesetzliche Behaltensfrist von fünf bzw. sieben Jahren, die jedoch über entsprechende Gesellschaftervereinbarungen eingehalten werden kann.

#### ABFINDUNG UNTER VERKEHRSWERT

Eine zusätzliche Steuerthematik ergibt sich, wenn die vereinbarte Abfindung unter dem Verkehrswert der Beteiligung liegt. In diesem Fall werden die verbleibenden Gesellschafter um die Wertdifferenz zwischen dem Verkehrswert der Beteiligung und der vereinbarten Abfindung bereichert; dieser Vorgang ist schenkungsteuerpflichtig. Im Erbfall kommt hinzu, dass der (nicht Gesellschafter werdende) Erbe die Abfindungszahlung ebenfalls der Erbschaftsteuer zu unterwerfen hat. Für die verbleibenden Gesellschafter ergibt sich zudem die Frage, ob die zu ihren Gunsten eingetretene Bereicherung der steuerlichen Privilegierung von Betriebsvermögen unterfällt. Hier ist wie folgt zu differenzieren: Bei Anteilen einer Personengesellschaft wird die steuerliche Privilegierung ohne weiteres gewährt, denn der Anteil des ausscheidenden Gesellschafters ist unzweifelhaft Betriebsvermögen und wächst den übrigen Gesellschaftern zu.

Schwieriger wird es bei Geschäftsanteilen einer GmbH. Hier ist danach zu differenzieren, ob der betreffende Geschäftsanteil eingezogen wird (kein Übergang von Betriebsvermögen und daher keine steuerliche Privilegierung) oder ob er im Wege der Zwangsabtretung von den übrigen Gesellschaftern anteilig übernommen wird (steuerlich privilegierter Über-

### Die konkrete Abfindung darf nicht zu einer grob unbilligen Benachteiligung des ausscheidenden Gesellschafters bzw. seiner Erben führen.

gang von Betriebsvermögen). Dies kann und sollte bei der Satzungsgestaltung berücksichtigt werden. Hier wird deutlich, dass bereits geringfügige vertragliche Änderungen zu erheblichen steuerlichen Konsequenzen führen können.

#### FAZIT

Die Erbschaftsteuerreform hat mit Blick auf gesellschaftsvertragliche Abfindungsklauseln zu vielfältigen neuen steuerlichen Herausforderungen geführt. Diese sind im Einzelfall zu identifizieren und durch geeignete Anpassungen des Gesellschaftsvertrags zu überwinden.

Dr. Axel Mühl /

Kanzlei Haver & Mailänder