

Prof. Dr. Claudia Ossola-Haring

GmbH-Geschäftsanteile – rechtssicher und steuersparend vererben

Gesellschaftsrecht – Bürgerliches Recht – Erbschaftsteuer



3. Auflage

Kompaktwissen GmbH

DATEV eG, 90329 Nürnberg (Verlag)

© 2023 Alle Rechte, insbesondere das Verlagsrecht, allein beim Herausgeber.

Die Inhalte wurden mit größter Sorgfalt erstellt, erheben keinen Anspruch auf eine vollständige Darstellung und ersetzen nicht die Prüfung und Beratung im Einzelfall.

Dieses Buch und alle in ihm enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung der DATEV eG unzulässig.

Im Übrigen gelten die Geschäftsbedingungen der DATEV.

Printed in Germany

DATEV-High Quality Print, 90329 Nürnberg (Druck)

Angaben ohne Gewähr

Stand: April 2023

DATEV-Artikelnummer: 35367/2023-05-01

E-Mail: literatur@service.datev.de

Editorial

Das Erbrecht in Deutschland ist ein höchstpersönliches Grundrecht. Das heißt, dass jede natürliche Person das unbedingte Recht hat, ihr Vermögen zu vererben. Die logische Folgerung: Die Vererbung von GmbH-Anteilen ist unproblematisch. Leider stimmt das so nur im Grundsatz. Denn neben den allgemeinen rechtlichen Problemen kann es gesellschaftsrechtliche Besonderheiten geben bei der Vererbung von GmbH-Anteilen, etwa dann, wenn die GmbH nicht jeden neuen Gesellschafter akzeptieren muss. Und auch steuerrechtlich gibt es Herausforderungen, die auf den ersten Blick nicht erkennbar sind. So können zwar im Grundsatz GmbH-Anteile ganz oder teilweise steuerfrei vererbt werden, aber in der Praxis tauchen auch hier immer wieder ungeahnte Probleme auf.

Gewarnt sei aber bereits hier davor, Anteile „nur“ wegen der Steuer zu übertragen. Denn Steuern sparen ist und bleibt das „Sahnehäubchen“ auf einer wirtschaftlich fundierten und durchdachten Entscheidung.

Ihringen, April 2023

Prof. Dr. Claudia Ossola-Haring

Hinweis

In dieser Publikation wird aus Gründen der besseren Lesbarkeit in der Regel das generische Maskulinum verwendet. Die verwendete Sprachform bezieht sich auf alle Menschen, hat ausschließlich redaktionelle Gründe und ist wertneutral.

Der Inhalt im Überblick

1	Das Recht auf Anteilsübertragung	5
1.1	Der Verkauf der Anteile, mittelbare und Ketten-Schenkungen	6
1.2	Das Vererben und Verschenken von GmbH-Anteilen	12
1.2.1	Satzung bricht nicht Erbrecht	12
1.2.2	Besonderheiten bei Erbengemeinschaften.....	14
1.2.3	Gesetzliche und gewillkürte Erbfolge	15
1.2.4	Klauseln im Gesellschaftsvertrag	17
1.3	Steuerfolgen der Einschränkungen durch die GmbH-Satzung	24
1.4	Das Recht des ungewollten Erben auf Abfindung	27
1.5	Schenkung unter Nießbrauchs vorbehalt	29
1.6	Die Unterbeteiligung an einem Anteil.....	34
1.7	Schenkung von GmbH-Anteilen unter Widerrufsvorbehalt	39
2	Die Bedeutung der Gesellschafterliste für Erben und Vermächtnisnehmer	42
2.1	Der Anspruch auf Eintragung in die Gesellschafterliste.....	42
2.2	Gutgläubiger Erwerb von Gesellschaftsanteilen.....	45
3	Vorerbschaft und Nacherbschaft	47

4	Auseinandersetzung unter Miterben	49
4.1	Struktur der GmbH entscheidet	49
4.2	Zusammenhang von Pflichtteilsverbindlichkeiten mit begünstigtem Betriebsvermögen.....	50
5	Teilungsanordnung	51
6	Vermächtnis am GmbH-Anteil	54
7	Betriebsaufspaltung.....	58
8	Erbschaft- und schenkungsteuerliche Behandlung des Anteilserwerbs.....	59
8.1	Die Erbschaft- und Schenkungsteuer im Überblick	60
8.2	Größenunabhängige Regelungen	61
8.2.1	Lohnsummittest (§ 13a Abs. 3 ErbStG)	62
8.2.2	Abschlag für Familienunternehmen (§ 13a Abs. 9 ErbStG).....	63
8.2.3	Begünstigungsfähiges Betriebsvermögen (§ 13b Abs.1 ErbStG)	64
8.2.4	Begünstigtes Betriebsvermögen und Verwaltungsvermögen	66
8.2.5	Nicht begünstigtes Betriebsvermögen.....	68
8.2.6	Stundungsregelungen	68
8.2.7	Unternehmensbewertung – Kapitalisierungsfaktor.....	68
8.3	Kleinbetriebe.....	69
8.4	Große Erwerbe.....	70
8.4.1	Verschonungsbedarfsprüfung bei großen Erwerben	70
8.4.2	Verschonungsabschlag.....	71

1

Das Recht auf Anteilsübertragung

Bei einer GmbH-Anteilsübertragung handelt es sich um einen „share deal“, also um einen Rechtskauf gemäß § 453 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB), nicht um einen „asset deal“, bei dem sowohl die aktiven als auch die passiven Vermögensgegenstände einzeln erworben und auf den Käufer übertragen werden (Einzelrechtsnachfolge bzw. Singulärsukzession). Der Nachteil eines „share deals“: Es wird kein neues Abschreibungspotenzial geschaffen. Der Vorteil: Das Unternehmen bleibt in seiner Struktur unabhängig von den Gesellschaftern bestehen. Das bedingt auch einen weiteren Vorteil des „share deals“, der bei vielen so nicht erkannt wird: Die Arbeitsverträge mit den Mitarbeitern bleiben unverändert in Menge und Qualität erhalten. Bei einem „share deal“ wechselt der Arbeitgeber nicht: Arbeitgeberin war und bleibt die GmbH. Bei einem „share deal“ handelt es sich nicht um einen Betriebsübergang nach § 613a des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB). Es entfällt also vor allem die mit mannigfaltigen Unwägbarkeiten belastete Unterrichtungspflicht nach § 613a Abs. 5 BGB und auch die Widerspruchsmöglichkeit des Arbeitnehmers (§ 613a Abs. 6 BGB).

Bei der Gestaltung von Anteilsübertragungen sind unterschiedliche Szenarien denkbar und je nach individueller Situation sinnvoll. Gerade bei der Übertragung von GmbH-Anteilen wird wohl – meist in Familienunternehmen und bei GmbHs mit Gesellschafter-Geschäftsführern – die Übertragung gekoppelt entweder mit der Versorgung von nicht in der GmbH tätigen Personen oder mit der Entscheidung über die Nachfolge. Zur Wahl stehen:

- die Übertragung auf Familienmitglieder
- die Übertragung auf familienfremde Nachfolger
- der Teilverkauf des Unternehmens
- der Vollverkauf des Unternehmens
 - Management Buy In (MBI)
 - Management Buy Out (MBO)

1.1 Der Verkauf der Anteile, mittelbare und Ketten-Schenkungen

Sofern die Satzung die Verfügbarkeit über Anteile nicht einschränkt oder von Genehmigungen der anderen Gesellschafter abhängig macht, können GmbH-Anteile frei veräußert werden. Käufer eines GmbH-Anteils kann zweifelsfrei auch eine mit dem Gesellschafter verheiratete, in einer eingetragenen Partnerschaft lebende Person oder ein Kind oder eine sonst dem Gesellschafter nahestehende – natürliche oder juristische – Person sein. Genauso zweifelsfrei kann das zum Kauf der Anteile notwendige Vermögen zuvor geschenkt werden. In aller Regel aber dürfte dieses Vorgehen aus steuerlicher Sicht wenig sinnvoll sein, da Betriebsvermögen – wozu GmbH-Anteile unter bestimmten Voraussetzungen zählen – erbschafts- und schenkungsteuerlich immer noch gegenüber allen anderen Vermögensarten privilegiert ist.

Sollte jedoch eine mittelbare Schenkung von GmbH-Anteilen vorliegen, gehen die erbschaftsteuerlichen Vorteile des § 13a ErbStG nicht verloren. Eine mittelbare Schenkung von begünstigtem Vermögen ist dann gegeben, wenn dem Beschenkten Geld mit der Auflage zugewandt wird, sich an dem Betriebsvermögen des Schenkers zu beteiligen (R 56 Abs. 2 ErbStR). Vorausgesetzt wird aber, dass sich der Beschenkte mit dem zugewendeten Vermögen an dem Unternehmen des Schenkenden beteiligt, also Betriebsvermögen erwirbt, das dem Schenkenden gehört. Eine mittelbare Schenkung ist nicht begünstigt, wenn die Beteiligung am Vermögen eines Dritten erfolgen soll, weil insoweit kein begünstigtes Vermögen vom Schenker auf den Erwerber übergeht.

Weitere Voraussetzung: Der Erblasser oder Schenkende muss zu mehr als einem Viertel unmittelbar an der Kapitalgesellschaft im Inland oder in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums beteiligt gewesen sein (§ 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG). Sind beide Voraussetzungen erfüllt, wird auch die mittelbare Schenkung von Anteilen an der Kapitalgesellschaft von § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG (Freibetrag und verminderter Wertansatz) erfasst (BFH vom 16.02.2005 – II R 6/02, LEXinform 5000036).

Im Streitfall wurden die erbschaftsteuerlichen Vergünstigungen ver sagt, weil der Schenkende nicht wesentlich an der GmbH beteiligt war. Hätte er zuvor seine eigenen Anteile auf mehr als 25 % aufgestockt und danach seinem Sohn das Geld zum Erwerb der Anteile geschenkt, hätte begünstigtes Betriebsvermögen vorgelegen.

Hinweis

Auch bei mittelbaren Anteilsschenkungen kann auf das Erfordernis einer Beteiligung des Schenkenden an der GmbH nicht verzichtet werden. Denn die Begünstigung der Anteile an Kapitalgesellschaften ist nur gerechtfertigt, wenn die durch den Anteilserwerb ausgelösten steuerlichen Belastungen den Bestand des Betriebs so betreffen, wie dies beim direkten Erwerb von Betriebsvermögen der Fall ist. Es ist also auf den Bestand des Betriebs der GmbH abzustellen.

Hinweis

Wer sich jetzt an die mittelbare Grundstücksschenkung erinnert fühlt, liegt durchaus richtig. Allerdings hat die mittelbare Schenkung von GmbH-Anteilen in den meisten Fällen nicht denselben Steuerspareffekt, wie eine mittelbare Grundstücksschenkung. Der Grund: Der gemeine Wert von GmbH-Anteilen ist grundsätzlich aus Verkäufen abzuleiten, die weniger als ein Jahr zurückliegen, oder – wo das nicht möglich ist – nach einem allgemein anerkannten Verfahren zu ermitteln (§ 12 Abs. 2 ErbStG i. V. m. § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG). Der Wert bemisst sich daher nach dem vom Beschenkten tatsächlich gezahlten Kaufpreis. Erst der Freibetrag und der Bewertungsabschlag (§ 13a ErbStG) führen zum gewünschten Steuerspareffekt.

Unter den Begriff „Kettenschenkung“ werden üblicherweise zwei Sachverhalte subsummiert:

- Die Übertragung von Vermögensgegenständen von Eltern auf ein Kind und dessen Weiterübertragung an dessen (Ehe-)Partner, um so eine unmittelbare Schenkung an eine Schwiegertochter oder einen Schwiegersohn zu vermeiden.
- Die Übertragung von Vermögensgegenständen auf den eigenen (Ehe-)Partner mit anschließender Weiterübertragung an das Kind oder die Kinder. Ziel ist hier das Mehrfachausnutzen von Freibeträgen, die gegenüber jedem Elternteil bestehen.

Im Gegensatz zu früher ist nunmehr jedenfalls für die Verwandtenschenkung keine Mindestbesitzzeit („Schamfrist“) zwischen den Übertragungen mehr erforderlich. Bei einer Kettenschenkung von Immobilien muss der Zwischenerwerb auch nicht (mehr) im Grundbuch eingetragen werden (Sprungauflassung).

Hinweis

Eine Sprungauflassung spart Grundbuchgebühren. Es ist überlegenswert, ob der erste Empfänger dann, wenn er nur aus steuerlichen Gründen „dazwischengeschoben“ wurde, überhaupt in die Gesellschafterliste und ins Transparenzregister eingetragen werden muss. Diese Frage stellt sich vor allem dann, wenn der erste Empfänger gar keine Gesellschafterrechte geltend machen will oder können soll, weil er das Empfangene gleich weitergibt. Zu beachten ist natürlich, dass der erste Empfänger eine Dispositionsbefugnis haben muss. Obwohl es keine Schamfrist mehr gibt, könnte es sein, dass eine nur kurze Zeitspanne zwischen erstem und zweitem Erwerb und eine unterbliebene Eintragung in die Gesellschafterliste, als mangelnde Dispositionsbefugnis ausgelegt wird.

Wird aber ein Vermögensgegenstand derart verschenkt, dass der erste Empfänger ihn unmittelbar darauf an einen Dritten weiterreicht, ist zu prüfen, ob zivilrechtlich nicht bereits eine Schenkung unmittelbar an den Dritten vorliegt. Des Weiteren ist im Verhältnis erster zu zweitem Empfänger respektive Drittem zu prüfen, ob dem ersten Empfänger eine Dispositionsbefugnis über den Gegenstand verbleibt. Fehlt es daran, liegt steuerrechtlich eine Schenkung unmittelbar an den Dritten vor. Werden die beiden Verträge in einer Urkunde zusammengefasst oder in zwei unmittelbar aufeinanderfolgenden Urkunden abgeschlossen, muss sich die Dispositionsbefugnis eindeutig aus dem Vertrag oder den Umständen ergeben.

Hinweis

Diese Rechtsprechung erging zwar zu einer Ketten-schenkung von Immobilien, ist jedoch in dieser Weise auch auf eine Ketten-schenkung von GmbH-Anteilen anzuwenden, da die Rechtsgrundsätze ganz allgemein für „Vermögensgegenstände“ entwickelt wurden (BFH vom 28.07.2022 – II B 37/21, LEXinform 4250891).

Nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG sind die Werte von Anteilen an Kapitalgesellschaften im Sinne des § 11 Abs. 2 BewG gesondert festzustellen, wenn die Werte für die Erbschaft- oder Schenkungsteuer von Bedeutung sind. Der Anteilswert ist unter Anwendung des § 11 Abs. 2 BewG zu ermitteln (§ 11 Abs. 2 BewG).

Nach § 11 Abs. 2 Satz 1 BewG sind Anteile an Kapitalgesellschaften, für die kein Börsenkurs besteht, mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Lässt sich der gemeine Wert nicht aus Verkäufen unter fremden Dritten ableiten, die weniger als ein Jahr zurückliegen, so ist er unter Berücksichtigung des Vermögens und der Ertragsaussichten der Kapitalgesellschaft zu schätzen (§ 11 Abs. 2 Satz 2 BewG).