

Notar Prof. T. Reich

**„Nachfolgeklauseln in
Gesellschaftsbeteiligungen“**

Nachfolgeklauseln bei Gesellschaften

- Kollision von Gesellschafts- und Erbrecht
 - ⇒ Gesellschaftsrecht regelt, was vererbt werden kann
 - ⇒ Erbrecht regelt, wie vererbt wird
- Personengesellschaftsrecht
 - ⇒ Unterschiedlichste Regelungen
- Kapitalgesellschaftsrecht
 - ⇒ Anteile sind vererblich (§ 15 Abs. 1 GmbHG)

Regelungen bei Personengesellschaften

Denkbare Regelungen bei Tod eines Gesellschafters

- Auflösung der Gesellschaft
- Fortsetzung durch verbliebene Gesellschafter
 - ⇒ Erblasser scheidet aus
- Anteil wird vererbt
 - ⇒ einfache erbrechtliche Nachfolgeklausel
 - ⇒ qualifizierte erbrechtliche Nachfolgeklausel
- rechtsgeschäftliche Nachfolgeklausel
- Eintrittsklausel

GbR - § 727 Abs. 1 BGB

- Auflösung der Gesellschaft durch Tod
- Historisch
 - ⇒ Gelegenheitsgesellschaft
 - ⇒ Ursprünglich keine Rechtsfähigkeit
- Gesellschaft beendet ihre werbende Tätigkeit
- Erbengemeinschaft erwirbt Beteiligung an Liquidationsgesellschaft
 - ⇒ Aufgabegewinn der Erbengemeinschaft
 - ⇒ Keine ErbSt-Begünstigung von BV, da Mindesthaltungsdauer 5 Jahre nicht erfüllt

Änderung durch MoPeG – ab 01.01.2024

- GbR – verschiedene Ausgestaltungen möglich
 - ⇒ Rechtsfähige Gesellschaft (Rechtserwerb möglich)
 - Erteilung von Vollmachten durch GbR
 - ⇒ Nicht rechtsfähige Gesellschaft (nur interne Ausgestaltung von Rechten der Gesellschafter)
- Eintragung im Gesellschaftsregister möglich (eGbR)
 - ⇒ GbR kann entsprechend „Gründungstheorie“ Verwaltungssitz auch im Ausland haben
 - ⇒ § 47 Abs. 2 GBO n.F.: nur für eGbR sollen Rechte im Grundbuch eingetragen werden

Exkurs: weitere Neuregelungen - MoPeG

- OHG und KG werden für Freiberufler geöffnet
⇒ § 107 Abs. 1 S. 2 HGB n.F.
- Rechte in GmbH-Gesellschafterversammlung einer „Einheitsgesellschaft“ (GmbH & Co. KG) werden von den Kommanditisten wahrgenommen (§ 170 Abs. 2 HGB n.F.)

Neuregelungen beispielsweise:

- Stimmanteil, Anteil an Gewinn und Verlust richten sich vorrangig nach Beteiligungsverhältnissen (§ 709 Abs. 3 BGB n.F.)
 - ⇒ bisher § 722 BGB (a.F.): nach Köpfen
- § 723 Abs. 1 BGB n.F.: Gesellschafter einer rechtsfähigen GbR scheidet mit Tod aus
 - ⇒ Fortsetzung der GbR durch verbliebene Gesellschafter
- Tod des Gesellschafters einer nichtrechtsfähigen GbR führt zur Auflösung (§ 740 Abs. 1 Nr. 3 BGB n.F.)

OHG – gesetzliche Regelung

- Gesellschafter scheidet mit Tod aus OHG aus
- OHG wird mit verbleibenden Gesellschaftern fortgesetzt (§ 131 Abs. 3 Nr. 1 HGB)
 - ⇒ gleiche Rechtslage wie bei rechtsfähiger GbR

Fortsetzungsklausel

- Erblasser scheidet noch „selbst“ aus und realisiert – soweit nicht ausgeschlossen - schuldrechtlichen Abfindungsanspruch, der zum Nachlass gehört
 - ⇒ evtl. Aufgabegewinn entsteht in Person des Erblassers
 - ⇒ Einkommensteuer des Erblassers ist Nachlassverbindlichkeit
- Abfindungsanspruch ist nicht ErbSt-begünstigt
- häufig der Höhe nach beschränkt oder sogar ausgeschlossen - andernfalls:
 - ⇒ Wert ist, soweit erforderlich im Wege der Schätzung zu ermitteln (§ 728 Abs. 2 BGB n.F.)

Begrenzung der Abfindungshöhe

- Soweit im Ausschluss oder der Begrenzung der Abfindungshöhe eine unentgeltliche Zuwendung zu sehen ist, können ggf.

Pflichtteilsergänzungsansprüche - §§ 2325

KG – gesetzliche Regelung

- Kommanditanteil frei vererblich (§ 177 HGB)
- Tod eines Komplementärs:
 - ⇒ Erblasser scheidet (evtl.) gegen Abfindung aus
 - ⇒ Fortsetzung der KG durch verbleibende Gesellschafter (§ 131 Abs. 3 Nr. 1 HGB)
 - ⇒ Bei Tod des letzten Komplementärs
 - Auflösung und Liquidation
 - Bei Fortsetzung ohne Komplementär wird Gesellschaft zur OHG
 - Ggf. Verpflichtung in Vertrag vorsehen, GmbH als Komplementärin aufzunehmen

Erbrechtliche Nachfolgeklausel

- Kommanditanteil oder – soweit gesellschaftsvertraglich vorgesehen – auch andere Anteile können vererbt werden
- Nachfolgeklausel bei Erbengemeinschaft
 - ⇒ Schon Reichsgericht lehnte Übergang von Personengesellschaftsanteil auf Erbengemeinschaft ab
 - ⇒ Anteil geht außerhalb der Erbengemeinschaft unmittelbar auf Nachfolger entsprechend der Erbquote über
 - ⇒ Rechtsprechung jetzt gesetzlich fixiert: § 711 Abs. 2 S. 2 BGB n.F: *Sind mehrere Erben vorhanden, fällt der Gesellschaftsanteil kraft Gesetzes jedem Erben entsprechend der Erbquote zu.*

Erbrechtliche Nachfolgeklausel

- einfache Nachfolgeklausel
 - ⇒ Fortsetzung mit allen Erben nach Erbquote
- qualifizierte Nachfolgeklausel
 - ⇒ Beschränkung auf bestimmte namentlich genannte Personen oder nach bestimmten Kriterien:
 - Verwandtschaftsverhältnis,
 - Alter,
 - Geschlecht,
 - Ausbildung, Qualifikation

qualifizierte Nachfolge

- Nachfolger erwirbt Anteil auf Grund quasi dinglich wirkender Teilungsanordnung und ist am Nachlass im übrigen entsprechend seiner Erbquote beteiligt.
- nichtberücksichtigter Erbe (sonstiges Mitglied der Erbengemeinschaft) hat Anspruch auf schuldrechtlichen Ausgleich, soweit keine anderweitige testamentarische Verfügung (z.B. Vorausvermächtnis)

qualifizierte Nachfolge und Vermächtnis

- bei qualifizierter Nachfolge muss Nachfolgeberechtigter auch Erbe werden, ein Vermächtnis reicht nicht aus
 - ⇒ Wird Erbe nicht Gesellschafter, kann er das auf Personengesellschaftsanteil gerichtete Vermächtnis nicht erfüllen
- Rettungsmöglichkeiten?
 - ⇒ Umdeutung in rechtsgeschäftl. Eintrittsklausel?
 - ⇒ Ausschlagung (ggf. gegen Abfindung)?

Eintrittsrecht

- Vertrag zu Gunsten Dritter – Einräumung des Rechts bei Tod des Gesellschafters in die Gesellschaft einzutreten.
 - ⇒ Mitgliedschaft wird neu begründet
 - ⇒ Eintrittsberechtigter muss nicht im Gesellschaftsvertrag, sondern kann auch im Testament genannt oder ggf. durch Testamentsvollstrecker bestimmt werden

Was leistet Eintrittsberechtigter?

- erbrechtliche Abfindungslösung
 - ⇒ Erblasser wendet Eintrittsberechtigten seinen Abfindungsanspruch zu (Aufgabegewinn bei Erblasser? Steuerlast bei Erbengemeinschaft?)
 - ⇒ Berechtigter verrechnet Einlage mit Abfindung
- gesellschaftsrechtliche Treuhandlösung
 - ⇒ Abfindung ausgeschlossen
 - ⇒ Anteil des Verstorbenen geht treuhänderisch auf andere Gesellschafter über
 - ⇒ Übertragung auf Berechtigten (Auflösung der Treuhand)
 - ⇒ Keine ertragsteuerlichen Auswirkungen

Einziehungsrechte

- Personengesellschaftsanteile mit (einfacher oder qualifizierter) Nachfolgeklausel und Kapitalgesellschaftsanteile sind frei vererblich
 - ⇒ Verbleib unerwünschter Gesellschafter kann vermieden werden durch
 - Einziehungsrechte oder
 - Zwangsabtretungsregelungen

Einziehung bei Kapitalgesellschaften

- Abfindung muss von Gesellschaft gezahlt werden
 - ⇒ Zahlung nur möglich, wenn genügend Kapital- oder Gewinnrücklagen vorhanden sind
 - ⇒ Bei Unterwertabfindung ist die Bereicherung der Mitgesellschafter erbschaftsteuerlich nicht als Betriebsvermögen privilegiert!

Zwangsabtretung bei Kapitalgesellschaften

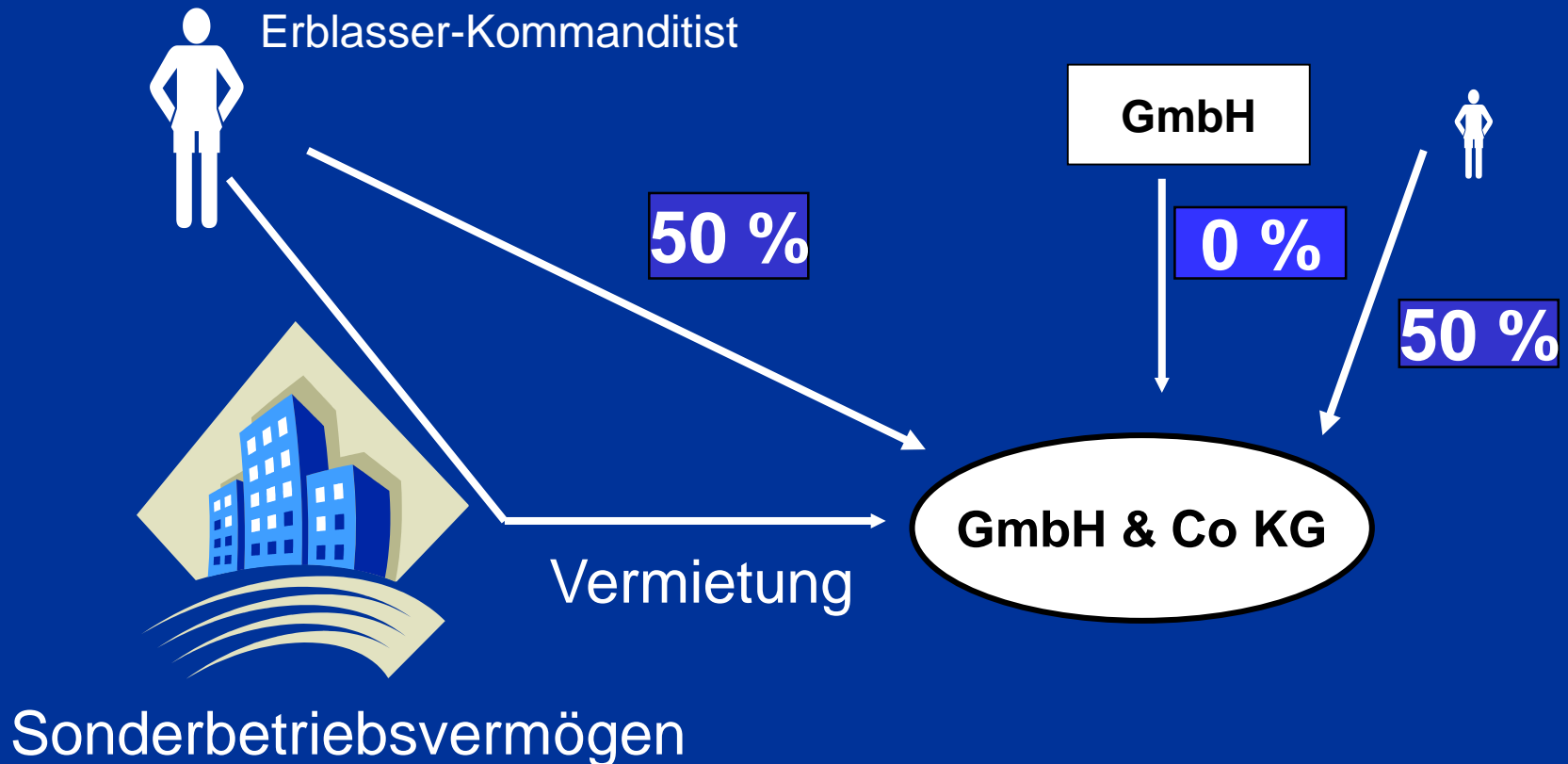
- Zwangsabtretung
 - ⇒ Geschäftsanteil bleibt erhalten und muss ggf. geteilt werden
 - ⇒ Abfindung muss von Abtretungsempfänger gezahlt werden
 - ⇒ Bei Unterwertabfindung erwirbt Gesellschafter GmbH-Anteil – evtl. als BV begünstigt, z.B. wenn Beteiligung größer als 25 % war
- Zwangsabtretung somit vorzugswürdig

Ertragsteuerliche Gefahren „Entnahme von Sonderbetriebsvermögen“

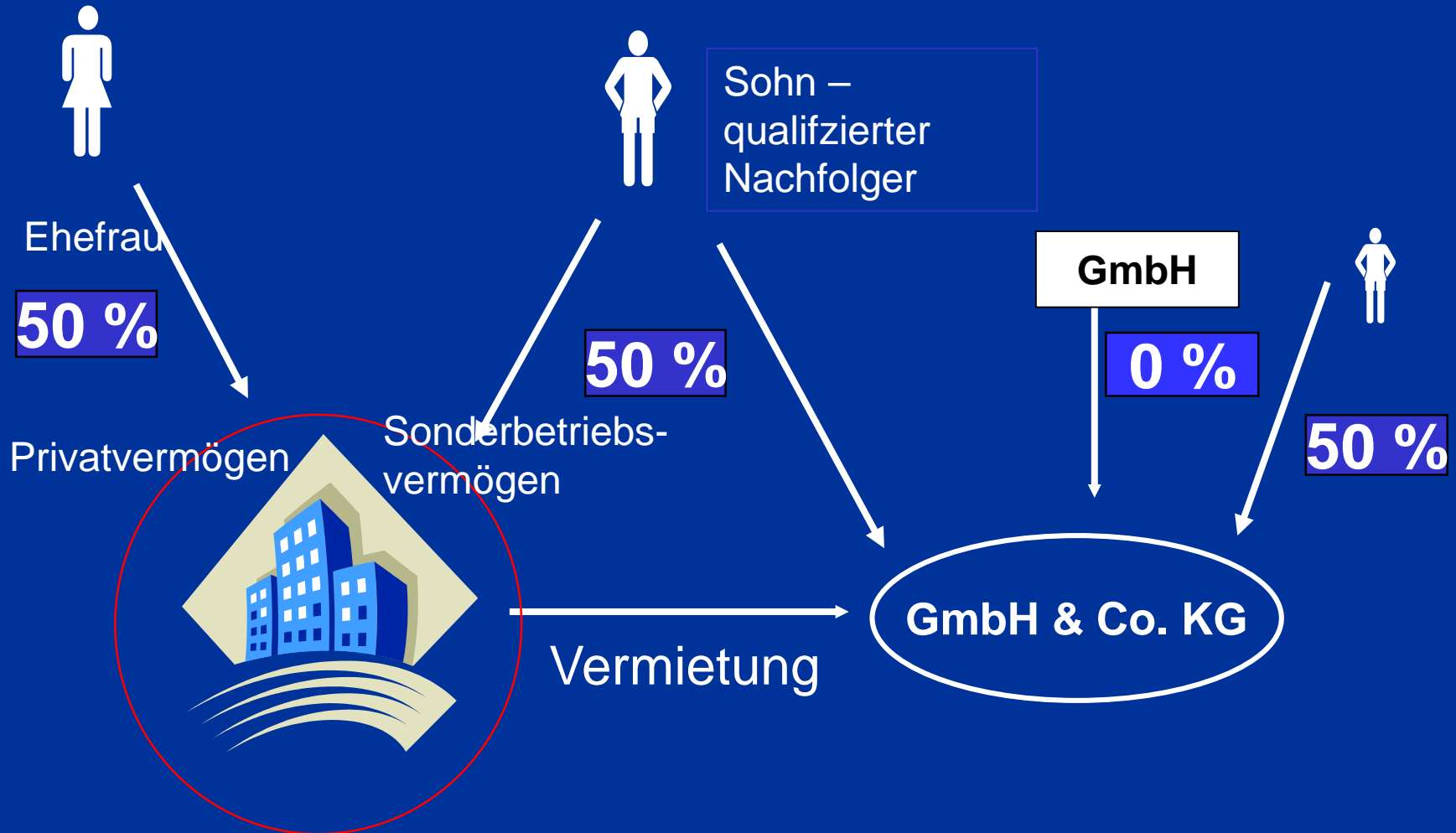
Entnahme von Sonderbetriebsvermögen

- V ist Gesellschafter einer KG, an die er ein Grundstück vermietet hat. Im Gesellschaftsvertrag ist eine qualifizierte Nachfolgeklausel vorgesehen, wonach nur der Sohn nachfolgeberechtigt ist.
- V setzt Sohn und Ehefrau jeweils zur Hälfte als Erben ein und setzt Betriebsgrundstück (Sonderbetriebsvermögen) als Vermächtnis für Sohn aus.

Sonderbetriebsvermögen



Sonderbetriebsvermögen II



Ergebnis

- Vermächtnis kommt zu spät!
 - ⇒ Mit Erbfall ist Grundstück zur Hälfte entnommen
 - ⇒ Erbengemeinschaft versteuert Entnahmegewinn
 - ⇒ Mit Erfüllung des Vermächtnisses wird Grundstück wieder vollständig Betriebsvermögen (Einlage)

(Einfach) Besser:

- Einfache Nachfolgeklausel:
 - ⇒ Ehefrau und Sohn wären beide Gesellschafter geworden
 - ⇒ Keine Entnahme von Sonderbetriebsvermögen
- Aber es sollen doch nur Abkömmlinge nachrücken!
 - ⇒ Einziehungsrechte oder Zwangsabtretungen vorsehen – falls nicht Anteil an bestimmte Personen abgetreten wird (z.B. qualifizierten Nachfolger)

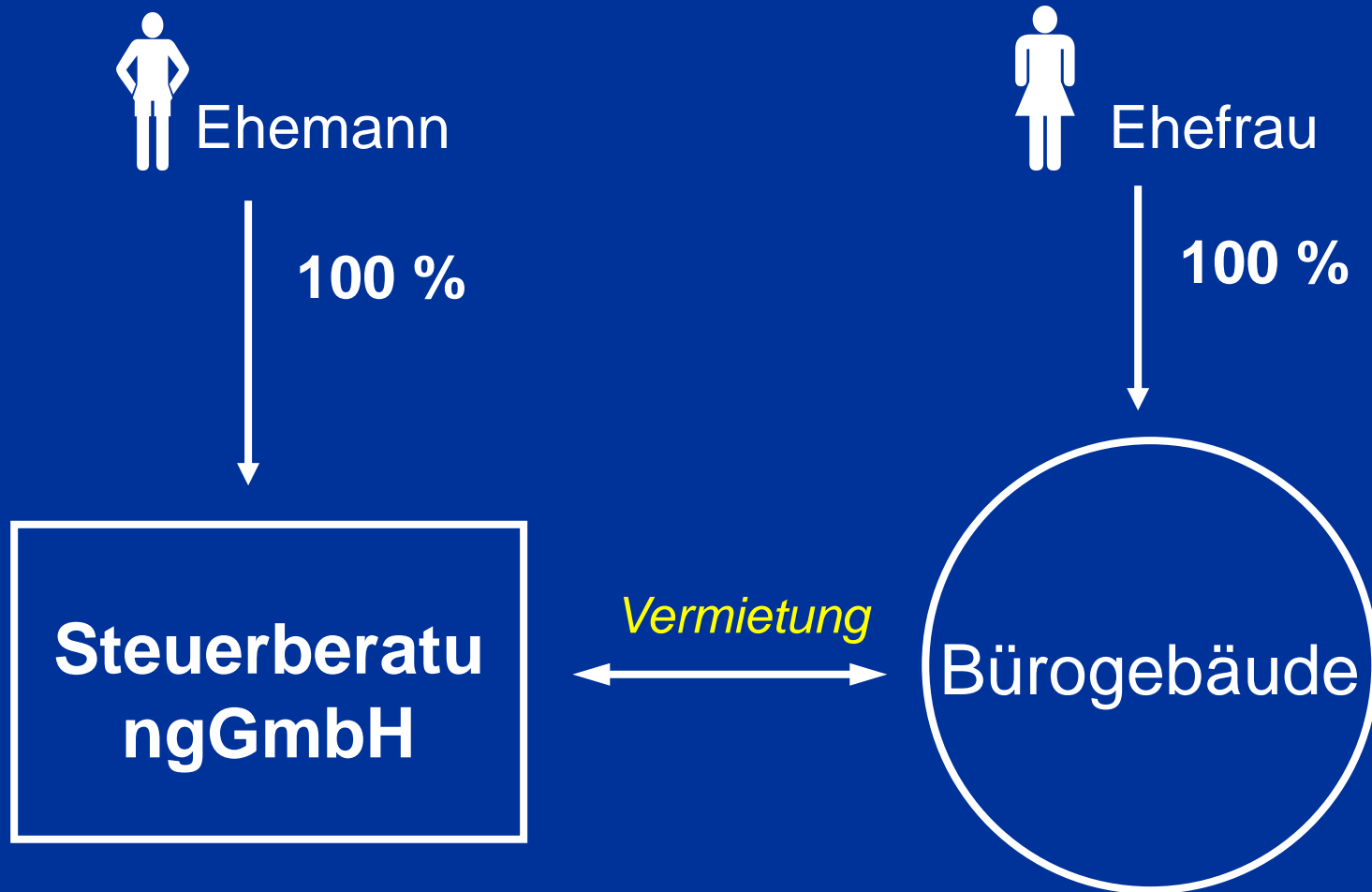
(Kompliziert) Besser

- Qualifizierte Nachfolgeklausel bleibt
- Übertragung Grundstück in eigene gewerblich geprägte GmbH & Co. KG
 - ⇒ Grundstück bleibt Betriebsvermögen, da es auf Sonderbetriebsvermögenseigenschaft nicht ankommt
- Treuhandlösung: Sohn erhält Grundstück zu Lebzeiten als Treuhänder für Vater als Treugeber übertragen
 - ⇒ Treuhandverhältnis endet, wenn Sohn qualifizierte Nachfolger wird

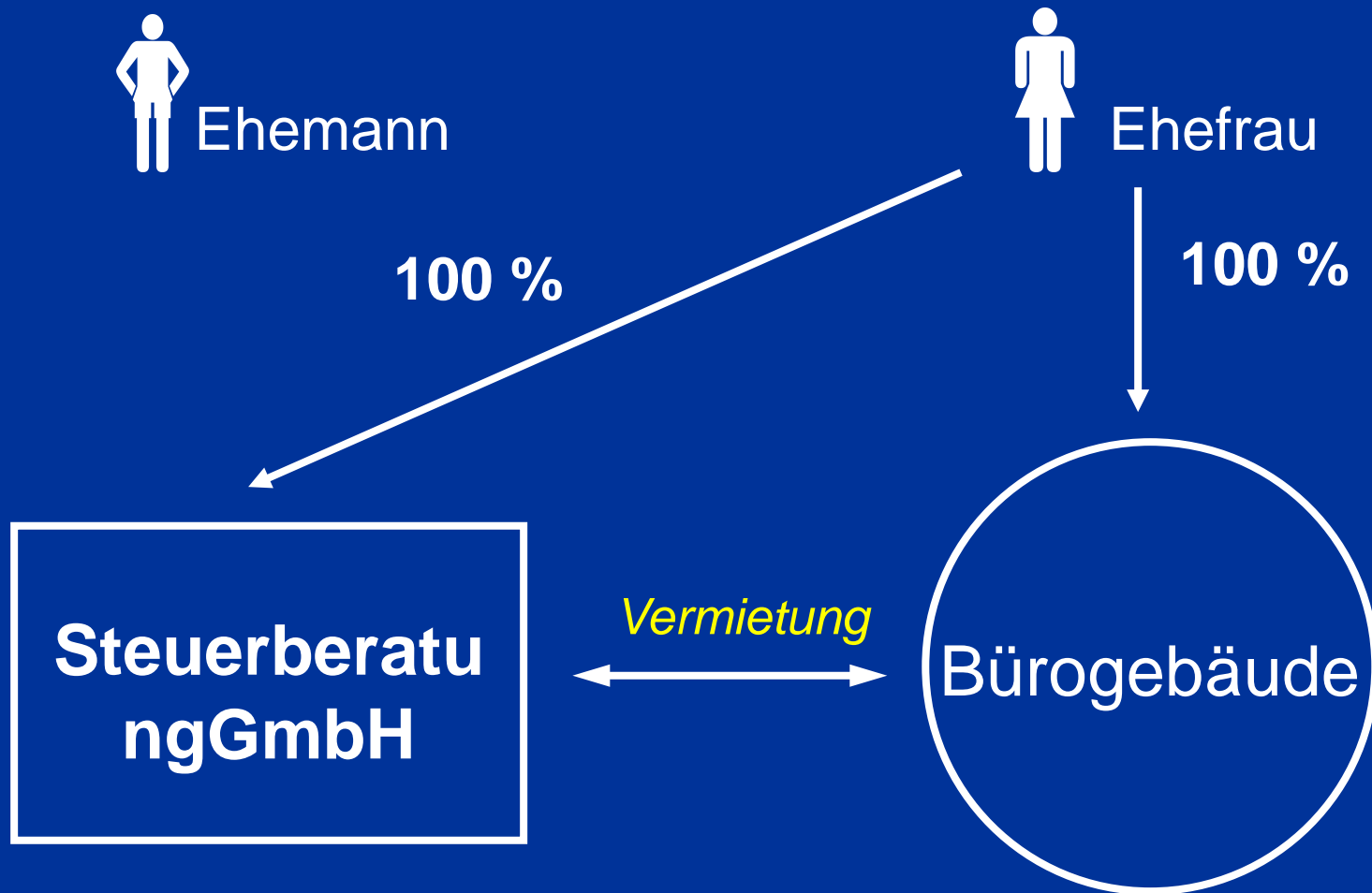
Problem: Entstehung von Betriebsvermögen

Sachverhalt

- Ehemann alleiniger Inhaber einer Steuerkanzlei-GmbH, die im Bürogebäude der Ehefrau tätig ist, stirbt.
 - ⇒ Alleinerbin wird die Ehefrau
 - ⇒ Sohn (ebenfalls Steuerberater) erhält vermächtnisweise die GmbH-Anteile.



Wiesbadener Modell (ist keine Betriebsaufspaltung)

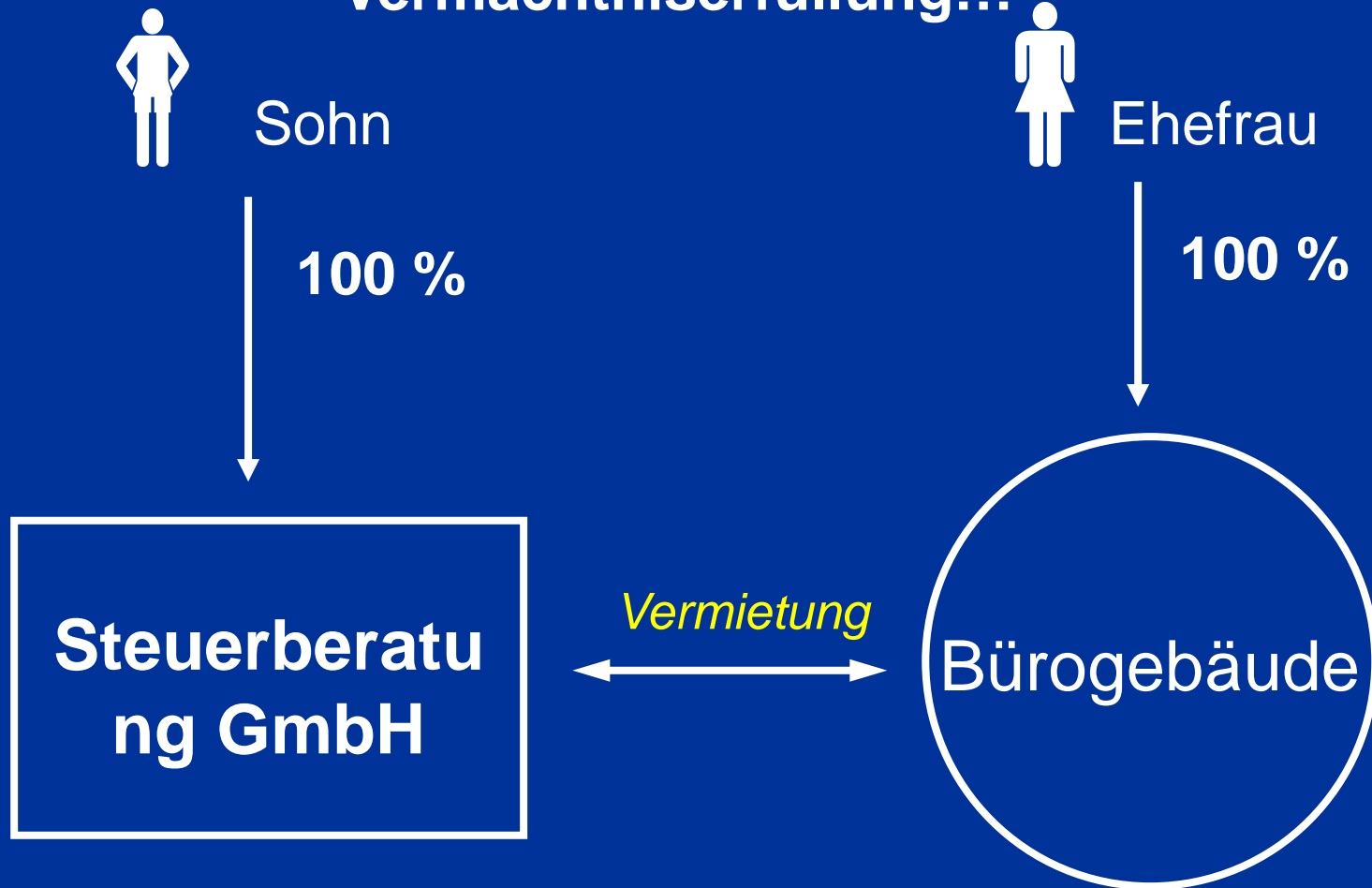


Persönliche und sachliche Verflechtung =
Betriebsaufspaltung

Entstehung: Betriebsaufspaltung

- GmbH (BW € 26.000 / TW 1.026.000)
- Immobilie (Wert für Lösung egal)
- Bei Erbfall entsteht Betriebsaufspaltung
 - ⇒ GmbH-Anteile werden mit historischen Anschaffungskosten 26.000 € Betriebsvermögen;
 - ⇒ Immobilie wird mit „Verkehrswert“ Betriebsvermögen

Vermächtniserfüllung!!!



Wiesbadener Modell (ist keine Betriebsaufspaltung)

Vermächtniserfüllung

- Persönliche Verflechtung entfällt
 - ⇒ Beendigung der Betriebsaufspaltung
- Grundstück wird entnommen
 - ⇒ Keine stillen Reserven vorhanden
 - ⇒ Ab Entnahme läuft Spekulationsfrist (§ 23 EStG)
- GmbH-Anteile werden entnommen:
 - ⇒ Gewinn (Teileinkünfteverfahren) € 600.000
(60 % steuerpflichtig) = ca. 300.000 €
Einkommensteuer

Vielen Dank!