

Rechtliche Folgen beim Tod eines GmbH-Gesellschafters

Zivil- und steuerrechtliche Herausforderungen für eine Erbengemeinschaft vor und nach ihrer Teilung und Vermeidungsstrategien zu Lebzeiten

Prof. Dr. Stephan Arens, Dr. Hartmut Klein und Thomas Müller *

Ca. 3,2 Mio. geführte Familienunternehmen stehen für Arbeitsplätze in Deutschland. In vielen Fällen kann eine unregelmäßige oder fehlerhafte Nachfolge mit dem wichtigen Ziel der Arbeitsplatzhaltung und Arbeitsplatzsicherung und dem Erhalt des Familienunternehmens als Einkunftsquelle der Familie kollidieren. In diesem Umfeld stehen ca. 1,9 Mio. Unternehmen in der Rechtsform der GmbH. Dieser Aufsatz widmet sich daher einem Thema, welches den permanenten Kern der Nachfolgegestaltung aus zivil- und steuerrechtlicher Sicht bildet. Er orientiert sich dabei an den Ausführungen im NWB-Praxishandbuch der GmbH – Gesellschafts- und Steuerrecht von Klein/Müller/Arens/Bietmann, 5. Aufl. 2025.

Eine Kurzfassung des Beitrags finden Sie hier.

I. Ausgangsfall

G ist zu 60 % Gesellschafter der A-GmbH und (Mit-)Geschäftsführer der Gesellschaft. Für die Beschlussfassung in der Gesellschafterversammlung reicht die einfache Mehrheit der Stimmen aus, soweit in der Satzung oder im Gesetz betreffend die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbHG) nicht zwingend eine andere Mehrheit vorgeschrieben ist. G ist verheiratet und hat zwei Kinder. Seine Ehefrau E, mit der G im gesetzlichen Güterstand der Zugewinnngemeinschaft lebt, ist die Alleineigentümerin und Vermieterin eines mit einer Lagerhalle einschließlich Büro- und Sozialtrakt sowie Garagen bebauten Grundstücks. E hat das Grundstück an die A-GmbH verpachtet. Als G verstirbt, sind neben E seine Tochter T und sein Sohn S seine Erben. Zu S hatte G schon lange keinen Kontakt mehr. Wie ist die Rechtslage bzgl. der GmbH-Anteile?

II. Zivilrechtliche Würdigung

1. Freie Vererbbarkeit der Geschäftsanteile

Geschäftsanteile sind vererblich (§ 15 Abs. 1 GmbHG). Beim Tod eines Gesellschafters löst sich die Gesellschaft nicht auf; vielmehr geht die Mitgliedschaft mit dem Erbfall grds. so auf die Erben über, wie sie beim Erblasser bestand (vgl. § 1922 BGB). Dies gilt unabhängig davon, ob die Erbfolge auf Gesetz, Testament oder Erbvertrag beruht. Tritt die gesetzliche Erbfolge – wie im Ausgangsfall – ein, weil es an einem Testament des verstorbenen Gesellschafters fehlt, erbt die Ehefrau einen

Mitgliedschaft geht grds. über, wie sie beim Erblasser bestand

* Prof. Dr. Stephan Arens, Professor für Bürgerliches Recht und Unternehmensrecht an der TH Köln; Dr. Hartmut Klein, Rechtsanwalt und Steuerberater in Bergisch-Gladbach; Thomas Müller, Rechtsanwalt in Köln, Vors. Richter am FG Köln a. D.

Anteil von $\frac{1}{2}$, die zwei Kinder je $\frac{1}{4}$. Die Erben werden aber nicht „einzeln“ Gesellschafter, sondern die Erbengemeinschaft wird neue GmbH-Gesellschafterin (§ 2032 BGB).

2. Erbengemeinschaft als Gesellschafterin der GmbH

Bei mehreren Erben wird die Erbengemeinschaft neue Gesellschafterin der GmbH, in der der Verstorbene Gesellschafter war. Der Geschäftsanteil ist ungeteilt. Nicht jedem Erben steht also der entsprechende Anteil ($\frac{1}{2}$ oder $\frac{1}{4}$) zu, sondern der vollständige Anteil des Erblassers wird einheitlich verwaltet. Dies ist in § 18 GmbHG geregelt. Danach soll sichergestellt werden, dass die Mitberechtigten die Gesellschafterrechte, also die Stimm-, Mitverwaltungs- und Vermögensrechte, nur einheitlich ausüben (BGH, Urteil v. 12.6.1989 - II ZR 246/88, NWB TAAAE-86363).

Geschäftsanteil ist ungeteilt

Erläuterung:

Das Stimmrecht des ungeteilten Geschäftsanteils kann deshalb nicht entsprechend dem jeweiligen ideellen Anteil von den Mitberechtigten unterschiedlich ausgeübt werden. Es entscheidet die Mehrheit (vgl. § 2038 Abs. 2, § 747 BGB). Eine Mehrheit zu schaffen, kann je nach Verteilung der Erbanteile problematisch sein.

Auch eine schnelle Auseinandersetzung der Gesellschaft ist problematisch. Zwar kann jeder Miterbe jederzeit, auch gegen den Willen der anderen Miterben, die Miterbenauseinandersetzung verlangen (§ 2042 BGB). Hier gibt es dann aber nur zwei Möglichkeiten: Entweder die Miterben einigen sich einvernehmlich über die Auseinandersetzung der Miterbengemeinschaft oder es folgt eine streitige Auseinandersetzung, in der alle vorhandenen Gegenstände entweder durch einen Pfandverkauf durch den zuständigen Gerichtsvollzieher versteigert werden oder es bei Grundstücken zu einer sog. Teilungsversteigerung kommt.

Probleme einer schnellen Auseinandersetzung

Letztlich besteht auch noch die Möglichkeit einer „Erteilungsklage“. Sollte es daher nicht zu einer einvernehmlichen Auseinandersetzung kommen, ist eine langwierige Erbauseinandersetzung und damit eine Lähmung der Gesellschaft zu befürchten. Dies gilt vor allem deshalb, da eine teilweise Miterbenauseinandersetzung nicht möglich ist. Nach dem Gesetz ist die Erbengemeinschaft insgesamt aufzulösen. Diese Auseinandersetzung ist nur möglich, wenn sämtliche Nachlassverbindlichkeiten bezahlt worden sind und die Erben sich über die Miterbenauseinandersetzung einigen (Klein/Müller/Arens, a. a. O., Rz. 8408).

Keine teilweise Miterbenauseinandersetzung

Weitere Hürden sind dann vorprogrammiert. Abhilfe kann hier ggf. eine Testamentsvollstreckung schaffen. Durch eine solche können Erbstreitigkeiten vermieden werden, da die Stimmrechte einheitlich ausgeübt werden. Zudem kann diese minderjährige oder unerfahrene Erben schützen, die fachlich überfordert wären. Wichtig ist – neben der Anordnung der Testamentsvollstreckung – darauf zu achten, dass diese nicht durch den Gesellschaftsvertrag ausgeschlossen wird. Im Fall der Auseinandersetzung müssen die Erben untereinander regeln, wer welche Gegenstände aus dem Nachlass für sich behält und wieviel Ausgleich anderen Erben zusteht. Dies führt in der GmbH dazu, dass der GmbH-Anteil ggf. bewertet werden muss, wozu ein Wirtschaftsprüfer o. Ä. Einblick in die Bücher der GmbH nimmt. Das ist oft nicht gewollt, jedenfalls ist es teuer. Zudem entsteht eine Liquiditätsfalle: Derjenige Erbe, der den GmbH-Anteil allein übernehmen möchte, muss seine Miterben oft mit beträchtlichen Barmitteln abfinden (Klein/Müller/Arens, a. a. O., Rz. 8409).

Weitere Probleme der Erbauseinandersetzung

S. 3081

III. Steuerrechtliche Würdigung

1. Einkommensteuer

a) Regelfall

Der Tod eines Gesellschafters führt nicht zu einer „fiktiven“ Veräußerung der Anteile. Vielmehr tritt die Erbengemeinschaft im Sinn der sog. Fußstapfentheorie an die Stelle des Erblassers (vgl. § 45 AO). Erst wenn die Erbengemeinschaft den Anteil veräußert, kommt es zu einem Veräußerungsgewinn auf Ebene der einzelnen Miterben. Gleiches gilt, sollte ein Miterbe seinen Erbteil veräußern.

Fußstapfentheorie

b) Sonderfall Betriebsaufspaltung

Abwandlung des Ausgangsfalls:

Nicht E, sondern der verstorbene G war Eigentümer des Grundstücks, das an die A-GmbH verpachtet ist.

Eine Besonderheit ergibt sich, wenn der verstorbene Mehrheitsgesellschafter ein Grundstück, dessen Eigentümer er war, an die GmbH verpachtet hatte. Wegen der zwischen dem Besitzunternehmen (hier: Eigentümer G als Vermieter) und der Betriebskapitalgesellschaft (hier: A-GmbH mit dem Mehrheitsgesellschafter G) bestehenden sachlichen und personellen Verflechtung liegt steuerlich eine Betriebsaufspaltung vor. Denn G hatte als Alleineigentümer des Grundstücks und Mehrheitsgesellschafter der GmbH in beiden Unternehmen „das Sagen“.

Wenn der Gesellschafter ein Grundstück an die GmbH verpachtet hat

Erläuterung:

Eine sachliche Verflechtung ist gegeben, wenn das Besitzunternehmen der Betriebsgesellschaft zumindest eine wesentliche Betriebsgrundlage überlässt. Wesentlich ist eine Betriebsgrundlage, die die Betriebsgesellschaft zur Führung ihrer Geschäfte benötigt. Von der Betriebsgesellschaft genutzte Grundstücke sind in aller Regel eine wesentliche Betriebsgrundlage. Eine personelle Verflechtung liegt vor, wenn im Besitzunternehmen und der Betriebsgesellschaft dieselben Personen ihren Willen durchsetzen können.

Folge der Betriebsaufspaltung ist, dass das Grundstück und der Geschäftsanteil zu Betriebsvermögen werden. In dieser Fallkonstellation endet die personelle Verflechtung und damit die Betriebsaufspaltung mit dem Tod des Mehrheitsgesellschafters, wenn Grundstück und Geschäftsanteil nicht an dieselben Personen übergehen (z. B. aufgrund eines Vermächtnisses an einem der beiden Vermögensgegenstände). Dies führt zur Aufdeckung aller stillen Reserven sowohl im Grundstück als auch im GmbH-Geschäftsanteil (Klein/Müller/Arens, a. a.O., Rz. 8420).

Folge einer Betriebsaufspaltung

Hinweis:

In Fällen der Betriebsaufspaltung muss auf die testamentarischen Regelungen besonderes Gewicht gelegt werden.

2. Erbschaftsteuer

War der Gesellschafter – wie im Ausgangsfall G – zu mehr als 25 % an der GmbH beteiligt, liegt grds. begünstigungsfähiges Vermögen im Sinn des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) vor. Die Vererbung des GmbH-Anteils ist deshalb vor Anwendung der persönlichen Freibeträge zu 85 % oder ggf. sogar zu 100 % von der Erbschaftsteuer befreit. Um in die teilweise oder volle Befreiung zu kommen, müssen zwei Hürden überwunden werden: der Brutto-Verwaltungsvermögenstest und es darf kein schädliches Verwaltungsvermögen vorhanden sein (Klein/Müller/Arens, a. a. O., Rz. 8421).

S. 3082

a) Bruttoverwaltungsvermögenstest (Einstiegstest)

Das begünstigungsfähige Vermögen ist insgesamt nicht begünstigt, wenn das Verwaltungsvermögen mindestens 90 % des gemeinen Werts der GmbH-Anteile ausmacht (vgl. § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG). Nach dem Gesetzeswortlaut sind dabei die Schulden nicht von den Finanzmitteln abzuziehen. Allerdings hat der BFH (Urteil v. 13.9.2023 - II R 49/21, BStBl 2024 II S.566) diesen Einstiegstest entschärft, indem er bei Handelsunternehmen die Schulden zum Abzug zulässt. Dem folgt die Finanzverwaltung und dehnt die Rechtsprechung auf alle originär gewerblich oder freiberuflich tätigen Unternehmen aus (vgl. gleich lautende Ländererlasse v. 19.6.2024, BStBl 2024 I S. 1081, NWB LAAAJ-70767). Damit wird die Begünstigung im Regelfall an diesem Test nicht (mehr) scheitern (Klein/Müller/Arens, a. a.O., Rz. 8422).

Begünstigung scheidet im Regelfall nicht an dem Test

b) Schädliches Verwaltungsvermögen

Nicht begünstigt ist das Verwaltungsvermögen; dieses unterliegt immer der Erbschaftsteuer. Zum Verwaltungsvermögen gehören grds. Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke, Wertpapiere und die Finanzmittel (Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben usw.) nach Abzug der Schulden. Inwieweit die Vererbung des GmbH-Geschäftsanteils von der Erbschaftsteuer befreit ist, hängt damit von der Bilanz der GmbH ab (Klein/ Müller/Arens, a. a. O., Rz. 8423).

Verwaltungsvermögen unterliegt immer der ErbSt

c) Vererbung des Grundstücks im Sonderfall einer Betriebsaufspaltung

Im Fall einer Betriebsaufspaltung hat der Gesellschafter inländisches Betriebsvermögen. Das Grundstück ist ebenfalls begünstigungsfähiges Betriebsvermögen. Liegt eine Betriebsaufspaltung vor, ist das Grundstück begünstigt und es liegt kein schädliches, nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen vor (vgl. § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 lit. a ErbStG) (Klein/Müller/Arens, a. a. O., Rz. 8424).

IV. Vermeidung problematischer Situationen durch Einziehungs- und Abtretungsklauseln im Gesellschaftsvertrag

Zur Vermeidung des dargestellten Szenarios einer den gesetzlichen Regelungen folgenden Vererbung eines Gesellschaftsanteils können die Gesellschafter in den Gesellschaftsvertrag eine Einzieh-

Vertragliche Gestaltung

hungs- und Abtretungsklausel aufnehmen (Klein/Müller/Arens, a. a. O., Rz. 8433). Danach soll beim Tod eines Gesellschafters dessen Anteil entweder von der Gesellschaft gegen Zahlung einer Abfindung an die Erben eingezogen werden oder der Anteil ist an einen bestimmten Nachfolger, seien es Mitgesellschafter oder Erben, entgeltlich abzutreten.

1. Zivilrechtliche Würdigung

Die Regelungen im Gesellschaftsvertrag haben auch vor einer letztwilligen Verfügung Vorrang. Die von den Gesellschaftern zu Lebzeiten eingegangenen gesellschaftsvertraglichen Bindungen können durch letztwillige Verfügungen also nicht beseitigt oder geändert werden.

Vorrang gesellschaftsvertraglicher Regelungen vor dem Erbrecht

Hinweis:

Der Erblasser muss sein Testament mit dem Gesellschaftsvertrag abstimmen. Der Gesellschaftsvertrag kann regeln, ob die Miterben den Geschäftsanteil behalten dürfen.

S. 3083

a) Abtretungsklausel

Gegenstand der Abtretungsklausel ist die in der Satzung festgelegte Verpflichtung der Erben, den Geschäftsanteil des verstorbenen Gesellschafters auf den vorgesehenen Nachfolger zu übertragen. Eine Ausgestaltung als Eintrittsklausel und damit als einklagbares Forderungsrecht ist möglich. Falls im Gesellschaftsvertrag keine abweichende Regelung enthalten ist, bemisst sich die Abfindung der weichen Erben nach dem Verkehrswert des Geschäftsanteils (Klein/Müller/Arens, a. a. O., Rz. 8434).

Abtretung gegen Abfindung

b) Einziehungsklausel

Gegenstand der Einziehungsklausel ist die in der Satzung festgelegte Regelung, dass die verbleibenden Gesellschafter berechtigt sind, den Anteil des Verstorbenen einzuziehen. Ohne Abfindungsregelungen haben auch hier die Erben Anspruch auf eine Abfindung in Höhe des Verkehrswerts des Geschäftsanteils (Klein/Müller/Arens, a. a. O., Rz. 8435).

2. Steuerliche Würdigung

a) Einkommensteuer

Sowohl im Fall der Abtretung als auch in dem der Einziehung gegen Abfindung liegt aus Sicht der Erben eine steuerpflichtige Veräußerung nach § 17 EStG vor. Der Veräußerungsgewinn ermittelt sich wie folgt:

Steuerpflichtige Veräußerung nach § 17 EStG



Abfindung ./.

Anschaffungskosten des Erblassers ./.

ggf. Freibetrag nach § 17 Abs. 3 EStG

Jeder Miterbe hat den auf ihn entsprechend seiner Erbquote entfallenden Teil zu versteuern (Klein/Müller/Arens, a. a. O., Rz. 8441).

b) Erbschaftsteuer

Die Begünstigung der Vererbung des GmbH-Anteils fällt rückwirkend weg, wenn der Anteil innerhalb von fünf Jahren nach dem Todesfall (Behaltensfrist) abgetreten oder eingezogen wird (vgl. § 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 4 ErbStG) (Klein/Müller/Arens, a. a. O., Rz. 8442).

V. Vermeidungsstrategien zu Lebzeiten

Abwandlung zum Ausgangsfall:

G wollte sicherstellen, dass seine Tochter T das Unternehmen weiterführen kann. Zudem dachte er über eine Schenkung der GmbH-Anteile nach, wollte seine Gewinnbezugsrechte aber nicht vollkommen verlieren (Klein/Müller/Arens, a. a. O., Rz. 8443).

1. Zivilrechtliche Würdigung

a) Schenkung der GmbH-Anteile

GmbH-Anteile können grds. frei verschenkt werden. Es ist allerdings darauf zu achten, dass die GmbH-Satzung eine solche Schenkung nicht ausschließt. In der Praxis enthalten viele Gesellschaftsverträge/Satzungen einschränkende Regeln für die Veräußerung eines GmbH-Anteils. So kann z. B. die Übertragung von der Zustimmung der Mitgesellschafter abhängig sein, oder diese können ein Vorkaufsrecht geltend machen (Klein/ Müller/Arens, a. a. O., Rz. 8444).

GmbH-Anteile können grds. frei verschenkt werden

Erbrechtlich sind das Pflichtteilsrecht und der Pflichtteilsergänzungsanspruch der Ehefrau und des Sohns zu beachten. Der Anspruch gewährt grds. eine Teilhabe an allem, was der Erblasser zehn Jahre vor seinem Tod verschenkt hat (vgl. auch § 2325 BGB) (Klein/Müller/Arens, a. a. O., Rz. 8445).

Erbrechtlich sind Ansprüche der Ehefrau und des weiteren Kinds zu beachten

Erläuterung:

Der Pflichtteilsergänzungsanspruch wurde geschaffen, um zu verhindern, dass sich der Erblasser vor seinem Tod „arm schenkt“ und damit den Pflichtteil reduziert; der Pflichtteilsanspruch soll nicht „umgangen“ werden. Der Pflichtteilsergänzungsanspruch schützt also vor Nachteilen, die dadurch entstehen, dass der Erblasser zu Lebzeiten Vermögenswerte verschenkt.

Keller, NWB
29/2023 S. 2047

Bei der Berechnung des Pflichtteils, der die Hälfte des gesetzlichen Erbteils beträgt, wird so getan, als hätte die Schenkung nicht stattgefunden, als hätte also das Geschenke noch dem Erblasser gehört (fiktiver Nachlass). Der Pflichtteilsergänzungsanspruch unterliegt zeitlichen Grenzen und Einschränkungen. Es werden regelmäßig nur Schenkungen beachtet, die der Erblasser in den letzten zehn Jahren vor seinem Tod getätigt hat (Klein/Müller/Arens, a. a. O., Rz. 8446).

Berechnung des Pflichtteils

Hinweis:

Die Zehnjahresfrist beginnt im Zeitpunkt der Schenkung zu laufen, also wenn der Beschenkte die Zuwendung erhalten hat (Klein/Müller/Arens, a. a. O., Rz. 8447).

Außerdem schmilzt der für den Anspruch zugrunde liegende Wert der Schenkung in jedem Jahr um 10 % ab. Durch diese „pro-rata-Regelung“ werden für die Bemessung des Pflichtteilergänzungsanspruchs Schenkungen umso weniger berücksichtigt, je länger diese zurückliegen (Klein/Müller/Arens, a. a. O., Rz. 8448).

Abschmelzen des Werts der Schenkung pro rata

Für eine Schenkung der Anteile an T wäre eine notarielle Beurkundung erforderlich (vgl. § 15 Abs. 4 GmbHG). Weiterhin ist an den Abschluss eines Erbvertrags zu denken, um auch den Wünschen des G gerecht zu werden. Der Erbvertrag bedarf der notariellen Beurkundung bei gleichzeitiger Anwesenheit der Vertragsschließenden (vgl. § 2276 BGB) (Klein/Müller/Arens, a. a. O., Rz. 8449).

Formale Überlegungen zu einer Schenkung

b) Einräumung eines Ertragsnießbrauchs

Möchte der Gesellschafter – wie hier G – weiterhin an den Gewinnbezugsrechten des Gesellschaftsanteils partizipieren, kommt die Einräumung eines Ertragsnießbrauchs in Betracht. Damit kann eine Versorgung des Begünstigten und eine getrennte Zuwendung von Nutzung und Substanz erfolgen. Während also im Fall T „Eigentümerin“ des GmbH-Anteils wird, steht dem Nießbraucher G nur der volle oder quotale Ertrag zu.

Versorgung des Begünstigten bei getrennter Zuwendung von Nutzung und Substanz

Hinweis:

Da beim Nießbrauch an Gesellschaftsbeteiligungen vieles umstritten und insbesondere steuerrechtlich problematisch ist (vgl. Herrler in Grüneberg, Bürgerliches Gesetzbuch, § 1068 Rz. 5 f.), empfiehlt sich eine ausführliche Regelung der Rechtsstellung des Nießbrauchers und des Gesellschafters (Klein/Müller/Arens, a. a. O., Rz. 8450).

2. Steuerliche Würdigung

a) Einkommensteuerliche Fragestellungen beim vereinbarten Ertragsnießbrauch

Da die Einräumung eines Nießbrauchs kein Entgelt darstellt, erfolgt die Übertragung unentgeltlich und löst nicht den Tatbestand des § 17 EStG aus (Klein/Müller/Arens, a. a. O., Rz. 8451).

Ist an einem Kapitalgesellschaftsanteil ein Nießbrauch bestellt, der dem Nießbrauchsberechtigten lediglich einen Anspruch auf den mit der Beteiligung verbundenen Gewinnanteil einräumt, ohne dass dieser wesentliche Verwaltungsrechte, insbesondere die Stimmrechte, ausüben und im Konfliktfall effektiv durchsetzen kann, sind die Kapitaleinnahmen i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG ertragsteuerlich weiterhin dem Anteilseigner (hier: T) zuzurechnen (Klein/Müller/Arens, a. a. O., Rz. 8452).

Kapitaleinnahmen sind i. d. R. dem Anteilseigner zuzurechnen

Die Einräumung eines Nießbrauchs an GmbH-Anteilen führt nur dann zu einer Zurechnung der Dividende beim Nießbrauchsberechtigten, wenn dieser neben dem Gewinnanteil auch die wesentlichen Verwaltungsrechte, insbesondere Stimmrechte, ausüben darf (so BFH-Urteil v. 14.2.2022 - VI R 29/18, BStBl 2022 II S. 544, und BFH-Urteil v. 11.2.2025 - IX R 14/24, NWB DAAAJ-90846).

Ausnahmsweise Zurechnung der Dividende beim Nießbrauchsberechtigten

S. 3085

Hinweis:

Der BFH (VIII R 29/18) hat zudem geklärt, dass die Auszahlung bei einer mittelbaren Beteiligung, bei der Anteilseigner eine GmbH ist, grds. zu einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) bei der Anteilseigner-GmbH gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG sowie beim Gesellschafter der Anteilseigner-GmbH gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG führt, wenn die Dividende tatsächlich an den Nießbrauchsberechtigten gezahlt wird oder der Nießbrauchsberechtigte eine nahestehende Person des Gesellschafters der Anteilseigner-GmbH ist.

Folgende typische Vertragsformulierungen führen somit zu keinen Einnahmen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG (Klein/Müller/Arens, a. a. O., Rz. 8453):

§ [...]

„G schenkt und überträgt T den in Ziffer [...] genannten Geschäftsanteil. Schenkung und Übertragung erfolgen unter Ausschluss jeglicher Gewährleistung; insbesondere leistet G keine Gewähr für die Werthaltigkeit des Geschäftsanteils.

T nimmt die Schenkung und Übertragung an.

T räumt an dem ihr gem. Ziffer [...] übertragenen Geschäftsanteil G den lebenslänglichen unentgeltlichen Nießbrauch ein.

Schenkung und Übertragung sowie die Bestellung des Nießbrauchs wirken im Innenverhältnis mit Wirkung zum [...].

Alle mit dem Geschäftsanteil verbundenen Mitgliedschaftsrechte, insbesondere das Stimmrecht, übt T aus, die sich verpflichtet, alles zu unterlassen, was den Nießbrauch beeinträchtigen oder vereiteln könnte.

T wird G regelmäßig Auskunft über die Angelegenheiten der Gesellschaft erteilen. T gewährleistet, dass der Jahresabschluss der Gesellschaft nach den höchsten steuerlich zulässigen Werten aufgestellt und die Hälfte des Jahresüberschusses an die Gesellschafter ausgeschüttet wird.

Diese Niederschrift wurde den Erschienenen vom Notar vorgelesen, von ihnen genehmigt und von ihnen und dem Notar eigenhändig unterschrieben.“

Typische Vertragsformulierung zur Vermeidung von Einnahmen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG

b) Einkommensteuerliche Fragestellungen bei vereinbarter unentgeltlicher Versorgungsleistung

Abwandlung zum Ausgangsfall:

G überträgt den Geschäftsanteil gegen eine lebenslängliche monatliche Zahlung i. H. von 2.000 €. Zudem geht die Geschäftsführung auf T über (Klein/Müller/Arens, a. a. O., Rz. 8454).

In dieser Gestaltungsvariante besteht eine unentgeltliche private Versorgungsleistung i. S. des § 10 Abs. 1a lit. c EStG. Danach darf T die Zahlungen als Sonderausgaben abziehen. Damit korrespondierend muss G die empfangenen Leistungen als sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 1a EStG versteuern (Klein/Müller/Arens, a. a. O., Rz. 8455).

Sonderausgabenabzug durch T

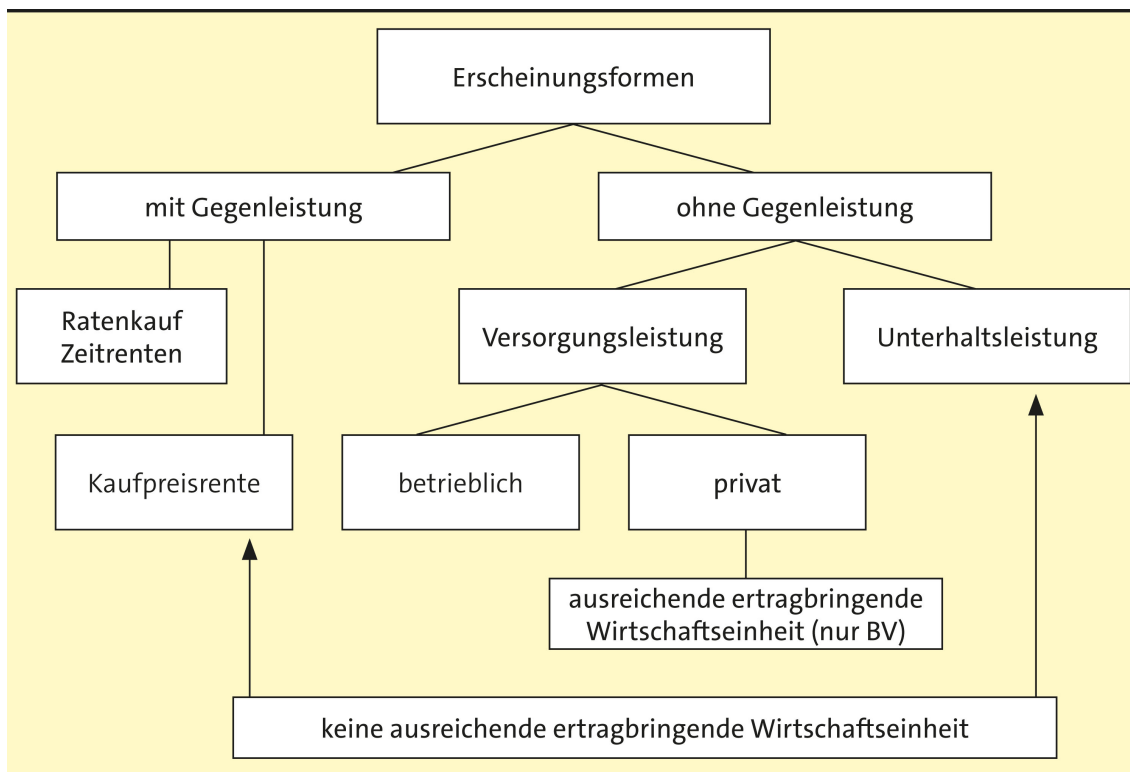


Abb.: Versorgungsleistung in der Struktur der wiederkehrenden Leistungen

c) Schenkungssteuer

Schenkungssteuerlich liegt eine gemischte Schenkung vor. Der Kapitalwert der sonstigen Leistung wird als Entgelt gewertet. Soweit eine Schenkung reicht, handelt es sich um eine Übertragung von begünstigtem Vermögen gem. § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG (s. bereits die Ausführungen unter III, 2) (Klein/Müller/Arens, a. a. O., Rz. 8457).

Gemischte Schenkung

Fazit

Eine Übertragung von GmbH-Gesellschaftsanteilen sollte innerhalb der Familie und im Kreis der Mitgesellschafter frühzeitig und zu Lebzeiten geregelt werden. Berücksichtigt werden müssen auch die Änderungen der Lebensumstände im Lauf der Zeit. Ein plötzlicher Todesfall oder andere Schicksalsereignisse lassen häufig vermögenserhaltende oder streitvorsorgende Maßnahmen nicht mehr zu. Diese Abhandlung kann in der Vielschichtigkeit der Gestaltungsmöglichkeiten nur einen Teilausschnitt liefern.

AUTOREN

Prof. Dr. Stephan Arens

ist Professor für Bürgerliches Recht und Unternehmensrecht an der TH Köln. Der Autor hält regelmäßig Vorträge im Bereich des Unternehmensrechts und veröffentlicht zu wirtschaftsrechtlichen Fragestellungen.

Dr. Hartmut Klein

ist als Rechtsanwalt und Steuerberater in eigener Kanzlei tätig und „Of Counsel“ in der Bietmann Rechtsanwälte und Steuerberater PartmbB.

Thomas Müller

ist Rechtsanwalt, Vors. Richter am FG Köln a. D.

Fundstelle(n):

NWB 2025 Seite 3079 - 3086

NWB QAAAK-03080