

AKTUELLE THEMEN AUS DER BERATUNG VON FAMILIENUNTERNEHMEN

ZUM 60. GEBURTSTAG VON PROF. DR. RAINER LORZ, LL.M.

ABSTRACT

Prof. Dr. Rainer Lorz, langjähriger, allseits geschätzter Partner unserer Sozietät Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz, feiert mit der Vollendung seines sechsten Dezenniums am 14. Dezember dieses Jahres einen runden Geburtstag. Als Hommage an ihn und seine Tätigkeit haben wir, die Partner seines Büros, in diesem Beitrag aktuelle Problemstellungen in der Beratung von Familienunternehmen zusammengestellt, mit denen er immer wieder konfrontiert ist und für die er oftmals selbst Lösungsmodelle entwickelt hat. Alles Gute dem Jubilar!



INHALT

- I. Die Pflicht des Aufsichtsrats zur Prüfung und Durchsetzung von Schadensersatzansprüchen gegenüber Vorstandsmitgliedern von Prof. Rainer Kirchdörfer
- II. Zulässigkeit von Stimmbindungs- und Poolverträgen bei inhabergeführten Europäischen Aktiengesellschaften von Prof. Dr. Andreas Wiedemann
- III. Die Auflösung von Stiftungen nach der Stiftungsrechtsreform von Prof. Dr. Rainer Kögel
- IV. Zur Höhe einer Abfindung bei Familienunternehmen von Dr. Thomas Frohnmayr
- V. Die disquotale ausgestaltete Familiengesellschaft von Dr. Bertram Layer
 - 1. Gesellschaftsrechtliche Zulässigkeit disquotale ausgestalteter Stimm- und Gewinnbeteiligungsrechte
 - 2. Ausgewählte Fragestellungen bei der steuerlichen Behandlung disquotale ausgestalteter Stimm- und Gewinnbeteiligungsrechte in GmbHs
 - 3. Ausblick
- VI. Folgefragen für Familienstiftungen mit Destinatären im Ausland von Dr. Michael Breyer, LL.M.
- VII. Doppelbesteuerung im internationalen Erbschaftsteuerrecht von Andrea Seemann
- VIII. Stiftung von Todes wegen und Dauertestamentsvollstreckung nach der Stiftungsrechtsreform von Dr. Christian Klein-Wiele
- IX. Minderjährige im Familienunternehmen nach der Betreuungsrechtsreform von Dr. Florian Reinhart, LL.M.
 - 1. Übertragung von GmbH-Anteilen
 - 2. Übertragung von Aktien
 - 3. Übertragung von Anteilen aufgrund Vermächtnisses
- X. US Exit Tax – Fallstricke für Inhaber einer Green Card und Lösungsmöglichkeiten von Dr. Sebastian Matenaer
 - 1. Rechtliche Grundlagen und Tatbestandsvoraussetzungen
 - 2. Rechtsfolgen
 - 3. Fazit

I. DIE PFLICHT DES AUFSICHTSRATS ZUR PRÜFUNG UND DURCHSETZUNG VON SCHADENSERSETZANSPRÜCHEN GEGENÜBER VORSTANDSMITGLIEDERN

VON PROF. DR. RAINER KIRCHDÖRFER

Unser Jubilar Rainer Lorz ist nicht nur Anwalt, er ist auch Hochschullehrer, Schriftsteller, Mitherausgeber dieser Zeitschrift und aufgrund seiner jahrzehntelangen Erfahrung mit Familienunternehmen auch Mitglied vieler Aufsichtsräte, Beiräte und Stiftungsräte. In dieser Eigenschaft obliegt ihm in aller Regel die Überwachung der Geschäftsführung, wie es § 111 AktG für den Aufsichtsrat der Aktiengesellschaft bestimmt.

Bereits vor mehr als 25 Jahren hat der Bundesgerichtshof in der sogenannten ARAG/Garmenbeck-Entscheidung¹ entschieden,

dass zur Überwachungsaufgabe des Aufsichtsrats die Pflicht gehört, mögliche Schadensersatzansprüche gegen Vorstandsmitglieder gerichtlich geltend zu machen. § 112 AktG, wonach der Aufsichtsrat die Aktiengesellschaft gerichtlich und außergerichtlich gegenüber Vorstandsmitgliedern vertritt, schafft hierzu die notwendige Vertretungsbefugnis auch im Prozess. Der Aufsichtsrat hat bei der Frage, ob er den Schadensersatzanspruch gegen den Vorstand geltend macht, auch keinen eigenen unternehmerischen Ermessensspielraum. Nur in besonderen Ausnahmefällen kann er deshalb davon absehen, mögliche Schadensersatzansprüche gegen Vorstandsmitglieder vor Gericht einzuklagen. Macht der Aufsichtsrat einen solchen Schadensersatzanspruch nicht geltend, so verhält er sich pflichtwidrig und die betroffenen Aufsichtsräte haften persönlich für den hieraus entstehenden Schaden.

Da es um die Pflicht zur Geltendmachung von Schadensersatzansprüchen gegen Vorstände geht, muss der Vorstand selbstverständlich zunächst selbst seine Sorgfaltspflichten

¹ BGH, Urteil vom 21.4.1997, BGHZ 135, 244 ff.

verletzt haben. In diesem Zusammenhang ist vorab festzuhalten, dass nicht jede Handlung oder Entscheidung des Vorstands, die sich bei Ex-post-Betrachtung als für die Aktiengesellschaft schädlich erweist, ein schuldhaft pflichtwidriges Vorstandsverhalten darstellt. Bei der Leitung der Geschäfte der Aktiengesellschaft steht dem Vorstand vielmehr ein weiter Handlungsspielraum zu. Unternehmerische Tätigkeit ist nämlich per se bewusstes Eingehen geschäftlicher Risiken, was naturgemäß die Gefahr von Fehleinschätzungen auch bei sorgfaltsgemäßigem Verhalten mit sich bringt. Ein pflichtwidriges Verhalten des Vorstands liegt daher nicht vor, wenn das Vorstandsmitglied bei seiner unternehmerischen Entscheidung auf der Grundlage angemessener Information vernünftigerweise annehmen durfte, zum Wohle der Gesellschaft zu handeln (sogenannte Business Judgement Rule²).

Rainer Lorz ist vorwiegend in Überwachungsorganen von Familienunternehmen tätig. Von solchem „haftungsfreien“ Ermessen der Geschäftsführung wird gerade in risikobereiten und entscheidungsfreudigen Familienunternehmen vielfach Gebrauch gemacht. Dies gilt nicht nur, aber ganz besonders, wenn der Vorstand von Mitgliedern der Familie geführt wird. Man verzichtet dann vor unternehmerischen Entscheidungen und Handlungen nicht selten auf langwierige und kostenintensive Sachverhaltsuntersuchungen, z.B. im Rahmen eines Unternehmenskaufs, und trifft haftungsrechtlich gefährliche „Bauchentscheidungen“. Geschwindigkeit ist im Familienunternehmen ein großer Wettbewerbsvorteil. Die andere Seite ist, dass unter Geschwindigkeit naturgemäß Prüfungstiefe, Abwägungssorgfalt und Dokumentation im Rahmen von Geschäftsführungsentscheidungen leiden. Aufsichts- und Beiratsgremien bewegen sich bei der Begleitung solcher „Risikoentscheidungen“ des Vorstands deshalb oft auf einem schmalen Pfad. Nicht selten unterliegen die Entscheidungen des Vorstands nach der Satzung oder der Geschäftsordnung des Aufsichtsrats auch einem Zustimmungsvorbehalt des Aufsichtsorgans. Dieses befindet sich dann in einem Spannungsverhältnis zwischen dem Wunsch des Vorstands oder sogar des geschäftsführenden Gesellschafters nach schneller Entscheidung und der Notwendigkeit, sich „angemessene Informationen“ im Vorfeld der Entscheidung zu beschaffen. Stimmt der Aufsichtsrat hier vorschnell zu, dann besteht das Haftungsrisiko aus einer Beteiligung am schadenstiftenden Vorstandshandeln selbst. Doch selbst wenn das betreffende Geschäft keinem Zustimmungsvorbehalt unterliegt, es dann später aber „ins Wasser fällt“, stellt sich dem Aufsichtsorgan auch in Familienunternehmen die Frage, ob man den Vorstand/geschäftsführenden Gesellschafter im Nachhinein auf Schadensersatz in Anspruch

nimmt. In den meisten Fällen wird dies (pflichtwidrig) unterlassen: Wer verklagt schon den Inhaber des Unternehmens?

Für den Aufsichtsrat einer Aktiengesellschaft ist die Pflicht zur Geltendmachung von Schadensersatz nunmehr ein weiteres Mal durch das Oberlandesgericht Hamm³ entschieden. Das Gericht hat im Sachverhalt der Arcandor-Insolvenz im April dieses Jahres einige Arcandor-Aufsichtsräte zu mehr als 50 Mio. EUR Schadensersatz verurteilt, weil der Aufsichtsrat Schadensersatzansprüche gegen frühere Vorstände nicht rechtzeitig geltend gemacht hatte. Der Aufsichtsrat hätte (ggf. mithilfe juristischer Berater) prüfen müssen, ob Schadensersatzansprüche gegen Vorstände tatsächlich bestehen und ob sie durchsetzbar sind. Sodann hätte der Aufsichtsrat in einer Gesamtabwägung prüfen müssen, ob die Ansprüche verfolgt werden sollen. Auf dieser zweiten Stufe werden strengste Anforderungen gestellt, sofern ein voraussichtlich durchsetzbarer Schadensersatzanspruch besteht, von dessen Verfolgung jedoch aus „gewichtigen Belangen des Unternehmenswohls“ abgesehen werden soll. Diese Gesamtabwägung sollte auch unbedingt aus den Sitzungsprotokollen des Aufsichtsrats erkenntlich sein, wie das Oberlandesgericht nebenbei in der Urteilsbegründung zu erkennen gibt. Für die Aktiengesellschaft ist die Rechtslage damit geklärt: Sofern der Vorstand die Regeln seines unternehmerischen Handlungsspielraums überschreitet und der Aktiengesellschaft hieraus ein Schaden entsteht, muss der Aufsichtsrat diesen Schaden gegen den Vorstand (in aller Regel) auch gerichtlich geltend machen. Tut er dies nicht, dann verhalten sich die Aufsichtsräte selbst pflichtwidrig und machen sich ggf. persönlich schadensersatzpflichtig. Dabei haften die Aufsichtsräte i.d.R. deutlich länger als die Vorstände, weil die Verjährung der Ansprüche gegen Aufsichtsräte erst mit Verjährungseintritt der Vorstandshaftung beginnt. Und um die Sache rund zu machen: Macht dann der i.d.R. neue Vorstand die Ansprüche gegen die Aufsichtsräte nicht geltend, haftet wiederum der neue Vorstand (eine „Never-ending Story“). Dies alles gilt auch dann, wenn sich sämtliche Aktien im Besitz eines einzigen Aktionärs befinden und dieser auch alleiniger Vorstand der Aktiengesellschaft ist. Auch der alte Rechtsgrundsatz „Wo kein Kläger, da kein Richter“ hilft insbesondere in zwei Fallkonstellationen nicht weiter:

Die erste Fallkonstellation ist diejenige, dass die Familien-Aktiengesellschaft, wie im Fall des Oberlandesgerichts Hamm, in Insolvenz geht. In solchen Fällen werden Schadenersatzansprüche gegen den Aufsichtsrat vom Insolvenzverwalter geltend gemacht, und dies erfolgt selbstverständlich auch dann, wenn die Aktiengesellschaft zu 100% im Besitz eines einzelnen Aktionärs war. »

2 BGH, Urteil vom 21.4.1997, BGHZ 135, 244 ff.

3 OLG Hamm, Urteil vom 6.4.2022 – 8 U 73/12; NZG 2022, 662 ff.

Die zweite Fallkonstellation ist diejenige, dass Anteile an der Aktiengesellschaft nach der pflichtwidrigen Vorstandshandlung veräußert werden und dann der Erwerber (nach dem Erwerb der Aktien) die pflichtwidrige Nichtgeltendmachung von Schadensersatzansprüchen durch den Aufsichtsrat zum Anlass nimmt, den Aufsichtsrat in die Haftung zu nehmen.

So eindeutig, wie die Rechtslage im Bereich der Aktiengesellschaft ist, ist sie bei freiwilligen Beiräten und Aufsichtsräten in GmbHs und in Personengesellschaften natürlich nicht. Hier stellen sich bei der Frage, ob das Aufsichtsratsorgan (Beirat/Aufsichtsrat) pflichtwidrig handelt, wenn es die Geschäftsführung nicht auf Schadensersatz in Anspruch nimmt, vor allem drei Fragen:

1. Gelten die Haftungsvorschriften des Aktiengesetzes, die den Aufsichtsrat betreffen, für den Beirat/Aufsichtsrat einer Gesellschaft in der Rechtsform einer GmbH analog?
2. Was sind die konkreten Aufgaben des Beirats in der betreffenden GmbH/Personengesellschaft?
3. Kann der Beirat außerhalb des Aktiengesetzes überhaupt gegen die Geschäftsführung auf Schadensersatz klagen oder obliegt dieses Recht ausschließlich der Gesellschafterversammlung?

Die erste Frage beantwortet sich für die GmbH nach § 52 GmbHG. Ist nach dem Gesellschaftsvertrag einer GmbH ein Aufsichtsrat zu bestellen, so gilt die aktienrechtliche Haftungsnorm des § 116 AktG auch für den freiwilligen Aufsichtsrat/Beirat dieser GmbH, soweit nicht im Gesellschaftsvertrag ein anderes bestimmt ist. Wird also nach dem Gesellschaftsvertrag einer GmbH ein „echter“, die Geschäftsführung überwachender Aufsichtsrat/Beirat gebildet, dann gelten die aktienrechtlichen Haftungsvorschriften auch für den Aufsichtsrat/Beirat der GmbH. Freilich kann nach der Verweisungsnorm des § 52 GmbHG der Gesellschaftsvertrag einer GmbH auch die Anwendung des Aktiengesetzes ausdrücklich ausschließen und die Innenhaftung des freiwilligen Beirats bzw. freiwilligen Aufsichtsrats der GmbH selbst und abweichend vom Aktiengesetz regeln. Insoweit ist dem Gestalter des Gesellschaftsvertrags einer Familien-GmbH anzuraten, den Verweis des § 52 GmbHG auf die Haftungsvorschriften des AktG auszuschließen und die Aufgaben des Aufsichtsrats/Beirats und auch seine Haftung detailliert und auf den konkreten Sachverhalt zugeschnitten in den Gesellschaftsvertrag aufzunehmen.

Selbst wenn aber der Verweis des § 52 GmbHG auf das AktG für freiwillige Beiräte/Aufsichtsräte im Gesellschaftsvertrag der GmbH ausgeschlossen ist oder – wie bei den

Personengesellschaften – keine, auch keine analoge, Anwendung der aktienrechtlichen Haftungsnormen für den Aufsichtsrat/Beirat auf das freiwillige Überwachungsorgan gilt, so kann sich gleichwohl aus den allgemeinen Aufgaben des Organs (Beirat/Aufsichtsrat) und den allgemeinen Grundsätzen der Haftung von Organmitgliedern bei pflichtwidrigem Verhalten eine Schadensersatzpflicht ergeben. In diesem Zusammenhang wird dann selbstverständlich die konkrete Formulierung der Aufgaben des freiwilligen Beirats oder Aufsichtsrats im Gesellschaftsvertrag der GmbH bzw. der Personengesellschaft relevant. In aller Regel machen GmbH-Gesellschaftsverträge und/oder Gesellschaftsverträge von Personengesellschaften ihren freiwillig gebildeten Beiräten oder Aufsichtsräten zur Aufgabe, die Geschäftsführung „zu beraten und zu überwachen“. Dann obliegt diesen Organen schon aus den allgemeinen Pflichten von Überwachungsorganen heraus auch die Prüfung, ob Schadensersatzansprüche gegen die Geschäftsführer möglich sind. Eine Pflichtverletzung des freiwilligen Beirats/Aufsichtsrats im Falle der Nichtgeltendmachung von Schadensersatzansprüchen gegen die Geschäftsführung einer GmbH oder einer Personengesellschaft vor Gericht setzt in diesen Fällen freilich voraus, dass dem Überwachungsorgan Beirat/Aufsichtsrat überhaupt die Prozessführung gegenüber den Geschäftsführern der GmbH oder Personengesellschaft möglich ist. In der GmbH steht die Geltendmachung von Ersatzansprüchen gegen Geschäftsführer gemäß § 46 Nr. 8 GmbHG grundsätzlich der Gesellschafterversammlung (und nicht dem Beirat/Aufsichtsrat) zu⁴. Gilt nun der Verweis des § 52 GmbHG auf das AktG, so wird auch auf die Vertretungsvorschrift des § 112 AktG verwiesen. Die Übertragung der Vorschrift des § 112 AktG, wonach der Aufsichtsrat die Gesellschaft gerichtlich und außergerichtlich gegenüber Vorstandsmitgliedern vertritt, in das GmbH-Recht ist aber nur mit Einschränkungen möglich. Richtigerweise beschließt trotz des Verweises des § 52 GmbHG auf § 112 AktG die Gesellschafterversammlung selbst (und nicht der Beirat/Aufsichtsrat der GmbH) über die Geltendmachung von Ersatzansprüchen der Gesellschaft gegen Geschäftsführer nach § 46 Nr. 8 GmbHG. Nur bei der Durchführung der Ersatzansprüche vertritt dann der Beirat/Aufsichtsrat die GmbH. Selbst in den Fällen, in welchen also das AktG über den Verweis des § 52 GmbHG entsprechende Anwendung findet, entscheidet zunächst die Gesellschafterversammlung über die Frage, ob ein

⁴ OLG Naumburg, Urteil vom 29.04.2021 – 2 U 91/20; GmbHR 2022, 206 ff.

Schadensersatzanspruch gegen die Geschäftsführung geltend gemacht werden soll. Sowohl in dem Fall, in welchem der Verweis des § 52 GmbHG gilt, als auch in jenen, in welchen er nicht gilt, weil etwa der Gesellschaftsvertrag der konkreten GmbH die generelle Verweisung auf das AktG ausgeschlossen hat, kann freilich dem Aufsichtsrat/Beirat auch in der GmbH die Beschlussfassung über die Geltendmachung von Schadensersatzansprüchen und/oder die Prozessführung dazu nach § 46 Nr. 8 GmbH-Gesetz übertragen werden. Dies muss dann aber ausdrücklich im Gesellschaftsvertrag geschehen⁵. Nur in diesem Fall kann es auch für den Beirat/Aufsichtsrat einer GmbH eine Pflicht zur Geltendmachung von Schadensersatz gegen die Geschäftsführung geben.

Zusammenfassend obliegt den freiwilligen Beiräten und Aufsichtsräten in GmbHs und in Personengesellschaften im Rahmen ihrer Überwachungstätigkeit nur die Pflicht zur Prüfung der Frage, ob Schadensersatzansprüche gegen die Geschäftsführung bestehen, und die Abgabe einer entsprechenden Empfehlung zur Geltendmachung solcher Schadensersatzansprüche gegenüber der Gesellschafterversammlung. Weitergehende Pflichten, also insbesondere eine Pflicht zur eigenen Geltendmachung von Schadensersatzansprüchen gegen Geschäftsführungsorgane, treffen das Organ jedenfalls dann nicht, wenn der Gesellschaftsvertrag ihm nicht ausdrücklich die Befugnis zur Geltendmachung solcher Schadensersatzansprüche überantwortet hat.

II. ZULÄSSIGKEIT VON STIMMBINDUNGS- UND POOLVERTRÄGEN BEI INHABERGEFÜHRTEN EUROPÄISCHEN AKTIENGESELLSCHAFTEN

VON PROF. DR. ANDREAS WIEDEMANN

ABSTRACT

Die Europäische Aktiengesellschaft (SE) erfreut sich bei Familienunternehmen, unter anderem aufgrund der Möglichkeit, bei der Governance-Struktur zwischen einem dualistischen und einem monistischen Führungssystem zu wählen, großer Beliebtheit. Schließen Aktionäre einer inhabergeführten SE, bei der ein einzelner Aktionär zugleich Organmitglied ist und über

die Mehrheit des Kapitals und der Stimmrechte verfügt, einen Poolvertrag ab, um für alle Aktionäre die Nutzungsmöglichkeit der erbschaftsteuerlichen Verschonungsregelungen sicherzustellen, ist dieser Vertrag nicht im Hinblick auf § 136 Abs. 2 AktG nichtig, wenn die Willensbildung im Pool auf Basis der Kapitalbeteiligung erfolgt und das betreffende Organmitglied das Abstimmungsverhalten allein aufgrund der Höhe seines Anteilsbesitzes und nicht infolge von zusätzlichen Vereinbarungen beeinflussen kann.

Die SE bietet vielfältige Möglichkeiten bei der Ausgestaltung der Governance, die in der Auswahl von unterschiedlichen Führungssystemen (dualistische oder monistische Struktur) begründet liegt und beispielsweise die Abbildung eines CEO-Modells angloamerikanischer Prägung, aber auch eine Struktur ermöglicht, die bei Wahl des monistischen Führungssystems den Minderheitsgesellschaftern eine erhöhte Rechtsposition einräumt⁶. Die Möglichkeit, durch „rechtzeitige“ Umwandlung vor Überschreitung der Grenzen von 500 oder 2.000 inländischen Arbeitnehmern die dritt-paritätische oder paritätische Mitbestimmung zu verhindern (sogenannter Einfriereffekt), ist als weitere Gestaltungsmöglichkeit in der Praxis relevant⁷.

Das geltende Schenkung-/ErbSchaftsteuerrecht sieht für die unentgeltliche Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften unter bestimmten Voraussetzungen umfassende Verschonungsregelungen vor, die aber nur eingreifen, wenn der übertragende Gesellschafter mit mehr als 25% am Kapital beteiligt ist (vgl. § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 ErbStG). Bei einer Beteiligung von 25% oder weniger können die Verschonungsregeln gleichwohl genutzt werden, wenn sich Gesellschafter, die zusammen über mehr als 25% der Anteile verfügen, in einem Stimmbindungs- und Poolvertrag („Poolvertrag“) dazu verpflichten, über ihre Anteile nur einheitlich zu verfügen oder ausschließlich auf andere derselben Verpflichtung unterliegende Anteilseigner zu übertragen und das Stimmrecht gegenüber nicht gebundenen Gesellschaftern einheitlich auszuüben (vgl. § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG)⁸. »

5 BGH, Beschluss vom 2.2.2016 – II ZB 2/15; GmbHR 2016, 545 ff.

6 Vgl. hierzu Wiedemann/Kögel, Beirat und Aufsichtsrat im Familienunternehmen, § 5 Rn. 2 ff. sowie zu den Gestaltungsmöglichkeiten bei einer monistischen SE Wiedemann/Wanzl, FuS, 2/2011, 51.

7 Vgl. dazu Wiedemann/Frohnmayr, FuS, 1/2014, 10, die auch auf die Möglichkeit der Verlegung des Sitzungssitzes in einen anderen Staat der EU/des EWR und den Einsatz der SE als Instrument des Reformmarketing hinweisen.

8 Zu weiteren Motiven für den Abschluss eines Poolvertrags im Familienunternehmen vgl. Klein-Wiele NZG 2018, 1401 ff.

Bei einer inhabergeführten SE stellt sich die Frage, ob ein solcher Poolvertrag gegen § 136 Abs. 2 AktG verstößt und deswegen nichtig ist. Sie hat hohe praktische Relevanz, da bei einer Nichtigkeit des Poolvertrags die erbschaftsteuerlichen Verschonungsregeln nicht genutzt werden können⁹.

Stimmbindungs- und Poolverträge sind nach einhelliger Auffassung grundsätzlich zulässig¹⁰. Es bestehen aber allgemeine Zulässigkeitschranken, beispielsweise wenn die Stimmbindungsvereinbarung gegen das Gesetz oder die guten Sitten, Treu und Glauben verstößt¹¹. § 136 Abs. 2 AktG untersagt Stimmbindungsvereinbarungen, durch die sich ein Aktionär verpflichtet, nach Weisung der Gesellschaft, des Vorstands oder des Aufsichtsrats oder für die jeweiligen Vorschläge des Vorstands oder des Aufsichtsrats abzustimmen. Derartige Stimmrechtsvereinbarungen sind nichtig, weil die Verwaltung Einfluss auf die Stimmrechtsausübung nehmen und dadurch versuchen kann, ihr genehme Abstimmungsergebnisse herbeizuführen¹². Die Norm beruht auf der strikten Funktionstrennung zwischen Vorstand, Aufsichtsrat bzw. Verwaltungsrat und Hauptversammlung und soll verhindern, dass es durch Stimmbindungsvereinbarungen zu Kontrolldefiziten kommt, die zu einer Schädigung der im Stimmrechtspool nicht gebundenen Aktionären führen. Eine solche Gefährdungslage besteht nicht, wenn das betreffende Mitglied der Verwaltung selbst Aktionär ist¹³. Sind Organmitglieder am Pool beteiligt, haben sie aber keine Stimmenmehrheit inne, wird es regelmäßig an dem für § 136 Abs. 2 AktG erforderlichen Tatbestandsmerkmal der Weisung oder des Vorschlags der Verwaltung, auf dessen Grundlage die Beschlussfassung zustande kommt, fehlen; jedenfalls ist § 136 Abs. 2 AktG insoweit in seiner Anwendung teleologisch zu reduzieren¹⁴. In einem solchen Fall kann das Organmitglied das Abstimmungsergebnis nicht maßgeblich beeinflussen, es ist vielmehr auf die Zustimmung der anderen im Pool gebundenen Aktionäre angewiesen.

Nichts anderes kann gelten, wenn das betreffende Organmitglied über die Stimmenmehrheit an der SE verfügt und sich deswegen im Pool, dem das Organmitglied und sämt-

liche übrigen Aktionäre angehören, aufgrund dieser Mehrheit durchsetzen kann. Dies ergibt sich schon daraus, dass Organmitglieder, die zugleich Aktionäre sind, von Entscheidungen des Pools in gleicher Weise betroffen sind wie sonstige Aktionäre und somit ein Interessengleichlauf besteht¹⁵. Mangels Interessengegensatzes zwischen Kapitalgebern und Verwaltung und wegen eines fehlenden „Kontrollbedürfnisses“ bezüglich des am Unternehmen beteiligten Organmitglieds, ist auch in diesem Fall eine teleologische Reduktion des § 136 Abs. 2 AktG geboten¹⁶. Soweit in der Literatur eine andere Meinung vertreten wird¹⁷, ist eine differenzierte Betrachtung erforderlich. Die Gegenmeinung kann jedenfalls in den für Familienunternehmen in der Praxis relevanten Fällen, bei denen alle Aktionäre und somit 100% der Stimmrechte vom Poolvertrag erfasst sind, keinen Bestand haben. Sind sämtliche Aktionäre im Pool gebunden, führt dies zu keiner Veränderung der Stimmrechtsmacht, die materielle Entscheidungsbefugnis wird lediglich auf eine andere Ebene, den Pool statt die Hauptversammlung, verlagert. Es entsteht dadurch kein überproportionaler Einfluss von poolbeherrschenden Organmitgliedern¹⁸. Dies muss insbesondere für rein erbschaftsteuerlich motivierte Poolverträge gelten¹⁹. Gerade bei Familienunternehmen ist ein Zusammenfallen von Ämtern und Aktienbesitz die Regel. Eine aus erbschaftsteuerlichen Gründen erforderliche Poolung kann nicht ausgeschlossen sein, wenn die Machtverhältnisse des Aktienbesitzes im Pool vollständig widerspiegelt werden²⁰.

III. DIE AUFLÖSUNG VON STIFTUNGEN NACH DER STIFTUNGSRECHTSREFORM

VON PROF. DR. RAINER KÖGEL

ABSTRACT

Gegenwärtig existieren in Deutschland ca. 25.000 rechtsfähige Stiftungen des bürgerlichen Rechts. Viele dieser Stiftungen sind mehrere Jahrzehnte alt und wurden ganz überwiegend als sogenannte Ewigkeitsstiftungen errichtet. Manche sind

9 Vgl. hierzu R E 13b.6 Abs. 5 ErbStR 2011.

10 Vgl. beispielsweise BGHZ 48, 163, 166 ff., BGH NJW 1983, 1910, 1911 und BGH AG 2009, 163, 164.

11 Beispielsweise im Falle eines sogenannten Stimmenkaufs, vgl. § 405 Abs. 3 Nr. 6 und 7 AktG i.V.m. § 134 BGB.

12 BeckOGK/Rieckers AktG § 136 Rn. 55.

13 OLG Stuttgart JZ 1987, 570, das explizit die Mitgliedschaft von Aktionären im Vorstand einer Aktiengesellschaft für nicht ausschlaggebend hält, wenn die Poolmitgliedschaft an die Aktionärs-eigenschaft anknüpft, so auch OLG Karlsruhe, NZG 2005, 636, 638.

14 OLG Stuttgart JZ 1987, 570, vgl. auch Bauer/Garbe, ZEV 2014, 61, 62 sowie Klein-Wiele NZG 2018, 1401, 1406.

15 Bauer/Garbe ZEV 2014, 61, 65.

16 Bauer/Garbe ZEV 2014, 61, 65, vgl. auch OLG Oldenburg ZEV 2007, 35, 37.

17 Vgl. dazu beispielsweise KölnerKommAktG/Tröger § 136, Rn. 135 und MünchKommAktG/Arnold, § 136, Rn. 105 und 106.

18 Vgl. insoweit die Begründung der gegenteiligen Ansicht in KölnerKommAktG/Tröger § 136, Rn. 135.

19 Wälzholz MittBayNot 2013, 281, 286.

20 OLG Stuttgart JZ 1987, 570.

heute notleidend und kaum noch in der Lage, ihre Stiftungszwecke zu verwirklichen. In anderen Stiftungen haben sich die ursprünglichen Motive der Stifter stark verändert. Stifter und die Organe solcher Stiftungen fragen sich deshalb immer wieder, ob diese wieder aufgelöst werden können.

Die noch bis zum 30. Juni 2023 gültigen, sehr eng gefassten Regelungen im Bürgerlichen Gesetzbuch (BGB) sehen lediglich vor, dass Stiftungen von den Aufsichtsbehörden aufgehoben werden können, wenn „die Erfüllung des Stiftungszwecks unmöglich geworden“²¹ ist. Eine Regelung zur Auflösung von Stiftungen durch die Stiftungsorgane selbst enthält das BGB nicht. Diese Regelungslücke wird bisher durch die Landesstiftungsgesetze gefüllt. Ganz überwiegend erlauben diese eine Auflösung durch Beschluss der Stiftungsorgane bei einer „wesentlichen Veränderung der Verhältnisse“²². Vereinzelt erlauben die Landesstiftungsgesetze, eine Stiftung durch Beschluss des Stiftungsvorstands bereits dann aufzulösen, wenn dies in der Satzung vorgesehen ist²³. Nach zwar bestrittener, aber doch vorherrschender Auffassung sind solche Bestimmungen der Landesstiftungsgesetze mangels einer bundeseinheitlichen Regelung zulässig²⁴.

Das am 1. Juli 2023 in Kraft tretende Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts²⁵ entzieht nunmehr allen entsprechenden Regelungen der Landesstiftungsgesetze die Kompetenzgrundlage. An deren Stelle tritt eine bundeseinheitliche Regelung in § 87 BGB n.F. Das BGB erlaubt damit erstmals die Auflösung einer Stiftung durch Beschluss ihrer Stiftungsorgane. Diese ist aber an enge Voraussetzungen geknüpft und setzt voraus, dass „die dauernde und nachhaltige Erfüllung ihres Zwecks endgültig unmöglich“ geworden ist. Eine Auflösung ist dann nicht zulässig, wenn die Stiftung durch eine Satzungsänderung ihren Zweck wieder dauernd und nachhaltig erfüllen kann. Eine Auflösung ist also subsidiär gegenüber einer Satzungsänderung. An der „Endgültigkeit“ soll es fehlen, wenn die Zweckerfüllung nur vorübergehend nicht möglich ist, weil etwa zukünftig wieder höhere Erträge erzielt werden können oder eine Zustiftung zu erwarten ist. Durch die Neuregelung wird auch die Frage geklärt, was mit einer Verbrauchsstiftung ge-

schieht, die ihr Vermögen planmäßig verbraucht hat. Diese endet nicht automatisch, sondern ist durch einen Beschluss des zuständigen Stiftungsorgans aufzulösen (§ 87 Abs. 2 BGB n.F.). Die Auflösung bedarf darüber hinaus auch zukünftig der Genehmigung durch die zuständige Stiftungsbehörde. Daneben werden die Regelungen zur Aufhebung der Stiftung durch die Stiftungsbehörde sowie die Auflösung einer Stiftung durch Insolvenz neu geregelt. Stiftungen auf Zeit, bei welchen von vornherein eine feste Dauer festgelegt wird, bleiben auch in Zukunft unzulässig.²⁶

Diese Änderungen im Stiftungsrecht sind grundsätzlich zu begrüßen, da sie Rechtsunsicherheiten in einer wesentlichen Frage beseitigen. Allerdings werden für die Auflösung von Stiftungen in der Zukunft weiterhin zu hohe Hürden errichtet und damit den Stiftern jeglicher Spielraum in der Ausgestaltung einer Stiftungssatzung genommen. Zukünftig wird es nicht mehr möglich sein, die Regelungen zur Auflösung von Stiftungen durch entsprechende Satzungsänderungen zu erleichtern oder einzuschränken, wie dies bisher jedenfalls einige Landesstiftungsgesetze zugelassen haben. Dabei wird übersehen, dass eine Auflösung von Stiftungen nicht nur für notleidende Stiftungen in Betracht kommen kann. Vor allem bei der Errichtung von Familienstiftungen bestehen oftmals gute Gründe, eine spätere Auflösung der Stiftung durch ihre Organe zuzulassen, sei es, um steuerliche Nachteile zu vermeiden (z.B. vor Fälligkeit der Erbersatzsteuer) oder bei einer Änderung der Family Governance für das Familienvermögen. In der politischen Diskussion um die Einführung einer GmbH mit gebundenem Vermögen werden immer wieder die Inflexibilität des deutschen Stiftungsrechts und dessen fehlende Eignung zum Halten unternehmerischer Beteiligungen beklagt.²⁷ Mit der Reform des Stiftungsrechts wurde die Chance verpasst, den Stiftern und den Stiftungsorganen mehr Gestaltungsspielraum in der Festlegung der „Langlebigkeit“ einer Stiftung zu geben. Stattdessen wurde das Leitbild der Ewigkeitsstiftung gestärkt und damit in Kauf genommen, dass Unternehmerfamilien im Rahmen von Nachfolgegestaltungen verstärkt österreichische Privatstiftungen und Liechtensteiner Stiftungen in den Blick nehmen, die deutlich mehr Flexibilität erlauben.

Existierende Stiftungen müssen sich auf die bereits beschlossenen Änderungen einstellen. Wer die Auflösung einer bestehenden Stiftung plant, sollte unverzüglich prüfen, ob diese vor dem 1. Juli 2023 noch leichter umzusetzen ist, was z.B. in Baden-Württemberg und Hessen »

21 § 87 Abs. 1 BGB.

22 § 5 Abs. 1 StiftG Bln; § 10 StiftGBbg; § 8 Abs. 1 u. 2 BremStiftG; § 7 Abs. 2 u. 3 HbgStiftG; § 7 Abs. 1 bis 3 NdsStiftG; § 5 Abs. 2 StiftG NRW; § 8 Abs. 2 u. 3 RhPfStiftG; § 7 Abs. 1 bis 3 SaarStiftG; § 10 Abs. 1 u. 2 i. V. m. § 9 SächsStiftG und § 5 Abs. 1, 2 u. 4 SHStiftG.

23 Vgl. § 14 Abs. 2 Stiftungsgesetz Baden-Württemberg, s. auch § 9 Abs. 1, 2 Stiftungsgesetz Hessen.

24 Zurückgehend auf eine Entscheidung des Reichsgerichts vom 21.5.1928, RGZ 121,166,167; zum Meinungsstand Winkler ZStV 2021, 121, 122 f.

25 BGBl. 2021 Teil I Nr. 46, S. 2947 ff. vom 22.7.2021; vgl. dazu auch Deutscher Bundestag, Drucksache 19/28173, S. 77.

26 Vgl. BT-Drs. 19/28173, S. 46.

27 Vgl. dazu ausführlich Kirchdörfer/Kögel (2021), Die „GmbH im Verantwortungseigentum (VE-GmbH)“, bzw. die „GmbH mit gebundenem Vermögen (GmbH-gebV)“ – eine kritische Bewertung, S. 181, 192 f., 195 f., in: Bien/Jickeli/Müller-Graff (Hrsg.), Festschrift zum 80. Geburtstag von Wernhard Möschel.

der Fall sein dürfte. Bestehende Satzungsregelungen zur Auflösung und Zusammenlegung von Stiftungen sind an die Neuregelungen anzupassen, da sie nach dem 1. Juli 2023 keine Rechtsgrundlage mehr haben werden. Bei der geplanten Neugründung von Stiftungen muss sorgfältig abgewogen werden, ob eine Ewigkeitsstiftung, eine Verbrauchsstiftung oder eventuell eine Hybridstiftung²⁸ errichtet werden soll. Bei letzterer kann ein Teil des gewidmeten Stiftungsvermögens der dauerhaften Zweckbindung (als Grundstockvermögen) unterworfen und ein anderer Teil dem sonstigen, verbrauchbaren Stiftungsvermögen zugeordnet werden. Hierdurch erhalten die Stiftungsorgane für die Zukunft mehr Flexibilität in der Verwendung des Stiftungsvermögens. Für Verbrauchsstiftungen verlangt § 81 Abs. 2 Nr. 1 BGB n.F. allerdings ausdrücklich „die Festlegung der Zeit“, in der das Stiftungsvermögen verbraucht werden soll, was in der Praxis oftmals nur schwierig möglich ist.

IV. ZUR HÖHE EINER ABFINDUNG BEI FAMILIENUNTERNEHMEN

VON DR. THOMAS FROHNMAYER

ABSTRACT

Der Jubilar hat sich in verschiedenen Beiträgen mit den Abfindungsklauseln in Gesellschaftsverträgen von Familienunternehmen befasst und deren Funktionen herausgearbeitet.²⁹ Auf dieser Basis hat er ein praktisch handhabbares Abfindungsmodell entwickelt, das auf die individuellen Bedürfnisse eines Familienunternehmens einfach angepasst werden kann. Nachstehend sollen den Ausführungen des Jubilars einige Gedanken zur Höhe einer von einem Familienunternehmen zu bezahlenden Abfindung hinzugefügt werden.

Grundsätzlich hat der aus einer Gesellschaft ausscheidende Gesellschafter Anspruch auf die Abgeltung des vollen wirtschaftlichen Werts seiner Beteiligung. Eine Abfindung zum vollen wirtschaftlichen Wert kann jedoch zu bestandsgefährdenden Liquiditätsproblemen führen, da die im Unternehmen vorhandenen Vermögenswerte in aller Regel gebunden und nicht als liquide Mittel vorhanden sind. Vor

diesem Hintergrund sehen Gesellschaftsverträge regelmäßig (insbesondere) die Höhe der Abfindung einschränkende Regelungen vor. Solche Abfindungsbeschränkungen unterliegen ihrerseits von der Rechtsprechung gesetzten Grenzen: Der gesellschaftsvertraglich festgelegte Abfindungsbetrag darf nicht vollkommen außer Verhältnis zum tatsächlichen Wert des Anteils stehen. Wann die Grenze eines solchen Missverhältnisses erreicht ist, hat noch keine abschließende Klärung gefunden. Die Rechtsprechung hat bislang stets die Notwendigkeit einer Einzelfallabwägung von Vermögensinteressen des betroffenen Gesellschafters und Bestandsinteresse der Gesellschaft sowie der verbleibenden Gesellschafter betont. In der Literatur werden als Orientierungsgröße 50% des wirklichen Werts genannt.

Bei Familienunternehmen können im Rahmen dieser Einzelfallabwägung besondere Gesichtspunkte zu berücksichtigen sein, die für eine weitergehende Reduzierung der an einen Gesellschafter zu bezahlenden Abfindung sprechen:

In bereits seit Generationen bestehenden Familienunternehmen haben die Gesellschafter ihre Beteiligung in der Regel im Wege einer Schenkung oder durch Erbfolge (unentgeltlich) erlangt. Für die Rechtsprechung kann dieser Umstand allein keinen (vollständigen) Abfindungsausschluss oder (weitgehende) Abfindungsbeschränkungen rechtfertigen, da es insofern einen „Gesellschafter minderen Rechts“ nicht gebe. Der Jubilar hat jedoch zu Recht darauf hingewiesen, dass der Umstand, dass ein Gesellschafter seine Beteiligung (im vorbeschriebenen Sinne) unentgeltlich erworben hat, jedenfalls im Rahmen der Einzelfallabwägung eine besondere Berücksichtigung finden kann, wenn die Abfindungsbeschränkung der Bestandssicherung des gemeinsamen Familienunternehmens dient.³⁰

Hinzu kommt, dass der wirtschaftliche Wert einer (Minderheits-)Beteiligung an einem Familienunternehmen in der Regel schon aus anderen Gründen reduziert ist, was folglich bei der Frage der Verhältnismäßigkeit einer Abfindung nicht außer Betracht bleiben kann. In vielen Familienunternehmen werden die erwirtschafteten Gewinne weitgehend thesauriert, um das Unternehmen über Generationen hinweg in der Familie zu halten. Diese Thesaurierungspraxis reduziert dann bereits den Ertragswert der konkret abzufindenden Beteiligung. Ferner ist eine Beteiligung an einem Familienunternehmen regelmäßig nicht auf die eigennützige Verwertung durch einen (einzelnen) Gesellschafter ausgelegt. Dies zeigt sich beispielsweise an der fehlenden Möglichkeit, die Beteiligung an eine Person außerhalb der Familie zu veräußern (sogenannte Vinkulierung). Die verbleibende

²⁸ Auch als „Teilverbrauchsstiftung“ bezeichnet.

²⁹ Lorz, in: Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, *Handelsgesetzbuch*, 4. Auflage 2022, § 131 Rn. 117 ff.; Kirchdörfer/Lorz, *FS Hennerkes* 2009, S. 343 ff.; Kirchdörfer/Lorz, *FuS*, 2012, S. 176 ff.

³⁰ Lorz, in: Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, a.a.O., § 131 Rn. 128

Möglichkeit, die Anteile innerhalb der Familie zu veräußern, führt naturgemäß zu geringeren Veräußerungserlösen, was wiederum Auswirkungen auf die zulässige Höhe einer Abfindung haben muss.

Insbesondere die Gesellschafter von Mehrgenerationen-Familienunternehmen haben daher oft eine insgesamt reduzierte Rechtsstellung, die der eines Treuhänders des Familienvermögens angenähert ist. Dieser Treuhandgedanke kann dann ebenfalls eine weitergehende Abfindungsbeschränkung in einem Familienunternehmen rechtfertigen.³¹ Es lohnt sich daher, die vom Jubilar angestoßenen Überlegungen fortzuführen.

V. DIE DISQUOTAL AUSGESTALTETE FAMILIENGESELLSCHAFT

VON DR. BERTRAM LAYER

ABSTRACT

Rainer Lorz hat sich in verschiedenen Veröffentlichungen mit grundlegenden gesellschaftsrechtlichen und steuerrechtlichen Fragestellungen bei disquotale ausgestalteten Familiengesellschaften in der Rechtsform von Personen- und Kapitalgesellschaften, insbesondere bei Gesellschaften bürgerlichen

31 So ausdrücklich auch das OLG Karlsruhe, RNotZ 2007, 113.

Rechts (GbR), bei GmbH & Co. KGs und bei GmbHs, befasst.³² Die Disquotalität bezieht sich dabei auf abweichend von den Kapitalanteilen ausgestaltete Stimm- und Gewinnanteile an Familiengesellschaften. Nachfolgend wird ein Überblick über den aktuellen Diskussionsstand bezüglich der gesellschaftsrechtlichen und steuerrechtlichen Anerkennung bzw. Behandlung disquotaler Stimmrechte und disquotaler Gewinnbeteiligungsrechte in Familien-Kapitalgesellschaften in der Rechtsform der GmbH vermittelt.

Besondere Aktualität hat das Thema aufgrund der Rechtsprechung des BFH zur disquotalen Gewinnverteilung³³ und einer beim BFH anhängigen Entscheidung des FG Münster³⁴ zur disquotalen Stimmrechtsverteilung und ihren Einfluss auf die Anteilsbewertung bekommen.

1. Gesellschaftsrechtliche Zulässigkeit disquotale ausgestalteter Stimm- und Gewinnbeteiligungsrechte

Die Stimmrechtsverteilung kann bei einer GmbH weitestgehend frei gestaltet werden (im Unterschied zu einer Aktiengesellschaft). Denkbar ist sogar ein vollständiger Stimmrechtsausschluss für einzelne Gesellschafter.³⁵ Anteile an »

32 S. Kirchdörfer/Lorz, Unternehmensnachfolge, 2. Auflage, 166 ff., ferner Kirchdörfer/Lorz, DB 2004, 1–12; Lorz/Otto, FuS, 2021, 77–79.

33 S. BFH, Urteil vom 28.9.2021, VIII R 25/19, DStR 2022, 140.

34 FG Münster, Urteil vom 20.5.2020, 7 K 3210/17 E F.

35 Vgl. auch Grever, RNotZ 2019, 1 ff., 2.

Disquotale Familiengesellschaft

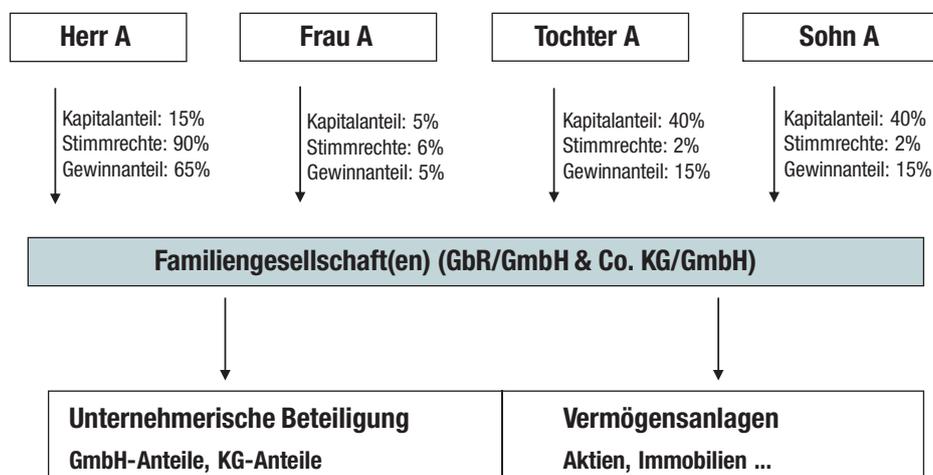


Abb. 1; Quelle: Eigene Darstellung

der GmbH können auch mit an den jeweiligen Gesellschafter gebundenen (höchstpersönlichen) Sonderstimmrechten (Mehrstimmrechte, Vetorechte) oder als anteilsbezogene Sonderstimmrechte ausgestaltet werden. Höchstpersönliche Stimmrechte liegen vor, wenn das Sonderstimmrecht nur einem bestimmten Gesellschafter zusteht. Die Mehrstimmrechte erlöschen mit Übertragung des Geschäftsanteils, sofern im Gesellschaftsvertrag nichts Abweichendes geregelt ist. Hingegen können anteilsbezogene Sonderstimmrechte zusammen mit dem Geschäftsanteil auf neue Gesellschafter übertragen werden. Im Rahmen der Unternehmensnachfolge wird häufig von sogenannten Golden Shares Gebrauch gemacht, die dem Schenker von Geschäftsanteilen zumindest für eine Übergangsphase bis zum Heranwachsen der Nachfolgeneration entsprechende Sonderrechte gewähren. Auch die Vereinbarung einer von den Kapitalanteilen abweichenden Gewinnverteilung ist bei der GmbH zulässig. Die Satzung kann auch Regelungen beinhalten, die den Gesellschaftern eine Beschlussfassung über eine von den Kapitalanteilen abweichende Gewinnverteilung ermöglichen. Allerdings bedarf es in diesem Falle der Zustimmung des benachteiligten Gesellschafters, sofern nicht ohnehin ein einstimmiger Beschluss hierfür in der Satzung verankert ist.³⁶

Das Gesellschaftsrecht ermöglicht der Beratungspraxis somit zahlreiche Gestaltungsoptionen, die insbesondere im Unternehmens- und Vermögensnachfolgeprozess sinnvoll eingesetzt werden können.

2. Ausgewählte Fragestellungen bei der steuerlichen Behandlung disquotaler ausgestalteter Stimm- und Gewinnbeteiligungsrechte in GmbHs

Im Falle disquotaler ausgestalteter Beteiligungsrechte stellt sich die Frage, ob die Disquotalität Einfluss auf die Bewertung von Geschäftsanteilen für ertrag- und schenkungsteuerliche Zwecke hat. Die Verteilung eines auf der ersten Stufe ermittelten Gesamtwerts eines Unternehmens auf die jeweiligen Geschäftsanteile bestimmt sich unter Hinweis auf § 97 Abs. 1b Satz 1 BewG grundsätzlich nach dem Verhältnis des jeweiligen Anteils am Nennkapital (Stammkapital der GmbH). Nach § 97 Abs. 1b Satz 4 BewG sind aber abweichend von diesem Grundsatz Regelungen zu berücksichtigen, die sich auf den Wert des Anteils auswirken. Der Gesetzeswortlaut verweist insbesondere auf eine vom Verhältnis des Anteils am Nennkapital abweichende Gewinnverteilung. Die Frage, wie sich eine disquotale Stimmrechtsverteilung auf die Bewertung eines Geschäfts-

anteils auswirkt, ist nicht abschließend geklärt.³⁷ Aus dem zuvor zitierten Urteil des FG Münster wird jedoch deutlich, dass eine Kombination aus disquotaler Gewinnbezugs- und Stimmrechtsverteilung für die Bewertung der Anteile relevant sein kann. Das Urteil lässt aber ebenfalls offen, wie sich ein isoliert disquotales Stimmrecht bei sonst quotaler Rechtsverteilung auf die Bewertung eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft auswirkt. Ist das Mehrstimmrecht an die Person gebunden, scheidet eine gesonderte Bewertung dieses Rechts nach dem Urteil des BFH vom 30. Januar 2013 und unter Hinweis auf § 9 Abs. 2 Satz 3 BewG aus. Im Falle eines Verzichts auf dieses disquotale Stimmrecht würde sich demgemäß auch kein schenkungsteuerlich relevanter Vorgang für die Gesellschafter ergeben, denen das Stimmrecht anwächst. Bezüglich der anteilsbezogenen Mehrstimmrechte gilt es aber, die zu erwartende Rechtsprechung des BFH sorgfältig im Auge zu behalten.

Eine weitere praxisrelevante Frage stellt sich im Hinblick auf die steuerliche Anerkennung disquotaler ausgestalteter Gewinnbeteiligungsrechte. Der BFH hat in nunmehr ständiger Rechtsprechung bestätigt, dass die disquotale Gewinnverteilung ertragsteuerlich anerkannt werden kann, sofern diese rechtlich wirksam ausgestaltet wurde. Das hierzu jüngst ergangene BFH-Urteil vom 28. September 2021 hat nicht nur die frühere Rechtsprechung des BFH zur disquotalen Gewinnausschüttung bestätigt, sondern eine weitere Gestaltungsoption in Gestalt einer gespaltenen Gewinnausschüttung eröffnet.³⁸ Nach dem Urteil des BFH ist ein zivilrechtlich wirksamer Gesellschafterbeschluss anzuerkennen, nach dem die Gewinnanteile an den Minderheitsgesellschafter ausgeschüttet werden, der auf den Mehrheitsgesellschafter gemäß seiner Beteiligung entfallende Anteil am Gewinn hingegen nicht ausgeschüttet wird. Dieses Urteil ermöglicht interessante Gestaltungsmöglichkeiten.³⁹

3. Ausblick

Vorstehende Ausführungen zeigen, dass Rainer Lorz mit seinen im Schrifttum geäußerten Gedanken zu disquotaler ausgestalteten Familiengesellschaften schon vor vielen Jahren weit vorgedacht und auf diese interessante Gestaltungsoption für den Vermögensnachfolgeprozess hingewiesen hat. Das Thema wird ihm auch im nächsten Jahrzehnt noch weitere Gelegenheiten bieten, sich mit den damit verbundenen zivil- und steuerrechtlichen Fragen zu beschäftigen.

³⁷ Vgl. hierzu Lorz/Otto, FuS, 2021, 77 ff., 78.

³⁸ S. BFH, Urteil vom 28.9.2021, DStR 2022, 140 ff.

³⁹ S. hierzu Layer/Matenaer, FuS, 2022, 191 ff.

³⁶ Vgl. Grever, RNotZ 2019, 1 ff., 6–7.

VI. FOLGEFRAGEN FÜR FAMILIENSTIFTUNGEN MIT DESTINATÄREN IM AUSLAND

VON DR. MICHAEL BREYER, LL.M.

ABSTRACT

Familienstiftungen spielen bei der Unternehmensnachfolge aus verschiedenen Gründen inzwischen eine wichtige Rolle. Bei Familienunternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft oder einer zur Besteuerung als Kapitalgesellschaft optierenden Personengesellschaft (§ 1a KStG), deren Gesellschafter in absehbarer Zukunft auch im Ausland ansässig sein werden, zählt hierzu auch die Vermeidung der Wegzugsbesteuerung. Dies gilt erst recht seit den zum 1. Januar 2022 in Kraft getretenen Verschärfungen des § 6 AStG. Nicht übersehen werden sollte die Folgefrage, wie die Familienstiftung im ausländischen Ansässigkeitsstaat der (potenziellen) Destinatäre behandelt wird.

Bislang wurde bei einem Wegzug ins EU-Ausland die durch den Wegzug ausgelöste Steuer auf Antrag unbefristet und zinslos gestundet und bei einem Rückzug nach Deutschland erlassen. Nunmehr gelten die Regelungen des § 6 AStG zwar unabhängig davon, ob der Wegzug ins EU-Ausland oder ins sonstige Ausland erfolgt. Dafür wird aber die durch den Wegzug ausgelöste Steuer jetzt nur noch für maximal zwölf Jahre zinslos gestundet und nur noch bei einem Rückzug innerhalb von zwölf Jahren erlassen, und auch das nur, wenn eine Rückkehrabsicht bereits beim Wegzug bestand. Diese Regelungen gelten seit dem Jahressteuergesetz 2022 auch für „alt-einbringungsgeborene Anteile“.

Wenn nun die Beteiligung des ins Ausland verziehenden Familienmitglieds bzw. die Beteiligung, die künftig durch Schenkung oder spätestens von Todes wegen auf ein im Ausland ansässiges Familienmitglied übergehen soll, zuvor auf eine Familienstiftung übertragen wird, fällt die deutsche Wegzugsbesteuerung nicht an. Dies gilt aus deutscher Sicht zumindest nach aktueller Rechtsauffassung grundsätzlich auch dann, wenn das betreffende Familienmitglied volle Kontrolle über die Familienstiftung hat und alleiniger Empfänger von Stiftungsleistungen sein sollte. Eine deutsche Familienstiftung (mit Verwaltungssitz in Deutschland) schirmt also ohne Weiteres die von der Stiftung gehaltene Beteiligung von der Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG ab. Die Folgefrage, wie die deutsche Familienstiftung im ausländischen Ansässigkeitsstaat der jeweiligen Destinatäre steuerlich behandelt wird, ist jedoch mindestens so wichtig und droht bisweilen etwas vernachlässigt zu werden.

Insofern sollte nicht nur geprüft werden, wie Ausschüttungen der Familienstiftung im Ansässigkeitsstaat des jeweiligen Destinatärs behandelt werden. Bereits das kann aus deutscher Sicht zu großen Überraschungen führen. So behandelt beispielsweise Spanien Ausschüttungen einer deutschen Familienstiftung nicht als Kapitaleinkünfte des in Spanien ansässigen Destinatärs, sondern als Schenkung unter fremden Dritten in der ungünstigsten Steuerklasse. Je nach Höhe der Ausschüttung und regionaler Ansässigkeit innerhalb Spaniens kann dies zu einer Schenkungsteuerbelastung von derzeit bis zu 68% führen; hinzu kommt die deutsche Quellensteuer von rund 15%, die nach den spanischen Vorschriften allerdings ggf. auf die spanische Schenkungsteuer angerechnet werden kann. Entscheidend ist aber vor allem, ob der jeweilige ausländische Ansässigkeitsstaat der Destinatäre die deutsche Familienstiftung als intransparent anerkennt oder als transparent behandelt und damit das Vermögen und die Einkünfte der Stiftung steuerlich (voll) den Destinatären zurechnet. Bei einer solchen transparenten Behandlung kann es zu Doppelbesteuerungen kommen, da das deutsche Steuerrecht wiederum die Stiftung als intransparent behandelt und entsprechend in Deutschland besteuert.

Am Beispiel des Vereinigten Königreichs sollen die Fragestellungen etwas näher beleuchtet werden: Das UK-Steuerrecht ordnet deutsche Familienstiftungen abhängig von ihrer rechtlichen Ausgestaltung und der gelebten Stiftungspraxis als intransparente Einheiten ein, die wie eine ausländische Kapitalgesellschaft behandelt werden, oder als transparente Einheiten, deren Einkünfte und Vermögen der „hinter der Stiftung“ stehenden Person zugeordnet werden. Unbedingt vermieden werden sollte, dass der britische Fiskus die Familienstiftung als transparent gegenüber Personen qualifiziert, die steuerlich in UK als (*deemed*) *domiciled* ansässig sind oder voraussichtlich sein werden. Lebt ein Destinatär mehr als 15 Jahre in UK, gilt er dort nicht mehr nur als *resident*, sondern als (*deemed*) *domiciled*, sodass im Todesfall sein weltweiter Nachlass der britischen Nachlasssteuer (*Inheritance Tax*, derzeit ~40%) unterliegt. Wenn der UK-Fiskus nun die deutsche Familienstiftung ihm gegenüber als transparent einstuft, zählt auch das Vermögen der Stiftung – ggf. sogar insgesamt und nicht nur anteilig – zum steuerpflichtigen Nachlass des verstorbenen Destinatärs. Nicht zwingend nachteilig ist es hingegen, wenn der UK-Fiskus die deutsche Familienstiftung als transparent gegenüber ausschließlich in Deutschland steuerlich ansässigen Personen qualifiziert, z.B. gegenüber dem in Deutschland lebenden Stifter aufgrund seiner in der Stiftungspraxis üblichen weitreichenden Sonderrechte. Ein solcher Stifter unterliegt mit den Einkünften und dem Vermögen der Stiftung in »

UK allenfalls dann einer (beschränkten) Steuerpflicht, soweit die Stiftung in UK belegene Vermögenswerte hält. Zuwendungen der Stiftung an die in UK lebenden Kinder und Enkelkinder des Stifters als Destinatäre würden aus UK-Sicht in einem solchen Fall zwar als Schenkungen seitens des Stifters betrachtet. Dies löst in UK jedoch grundsätzlich keine Steuern aus, und zwar unabhängig davon, ob die Destinatäre in UK *resident* oder (*deemed*) *domiciled* sind. Eine solche Einordnung der Familienstiftung als transparent gegenüber dem in Deutschland ansässigen Stifter hat aus UK-Sicht sogar Vorteile: Wäre die deutsche Familienstiftung nämlich aus UK-Sicht auch gegenüber dem Stifter intransparent (z.B. mangels kontrollvermittelnder Sonderrechte), müssten die in UK ansässigen Destinatäre Ausschüttungen der Stiftung wie ausländische Dividendeneinkünfte einer Kapitalgesellschaft versteuern. Als *resident* können solche Dividendeneinkünfte zwar unter gewissen Umständen steuerfrei vereinnahmt werden, beispielsweise indem die Ausschüttungen der Stiftung auf Bankkonten außerhalb von UK fließen und die entsprechenden Gelder auch außerhalb von UK gehalten bzw. verwendet werden (sogenannte *remittance basis*). Sobald die Destinatäre jedoch (*deemed*) *domiciled* sind, entfällt die Möglichkeit zur Inanspruchnahme der *remittance basis*.

Ob nun eine deutsche Familienstiftung als intransparent oder transparent gilt, bestimmt sich aus UK-Sicht nach den Umständen des Einzelfalls. Entscheidend für die Einstufung einer Stiftung als transparent gegenüber einer Person ist zunächst, ob diese Person Kontrolle über die Stiftung hat. Hat sie keine Kontrolle, ist grundsätzlich denkbar, dass sie zu den Destinatären der Stiftung zählt, ohne dass die Stiftung allein deswegen ihr gegenüber als transparent gilt. Voraussetzung ist jedoch, dass die Stiftungsorgane frei entscheiden können, ob und in welcher Höhe sie Zuwendungen erhält. Es darf also keinen Rechtsanspruch auf Zuwendungen geben und in der gelebten Praxis auch keinen „Automatismus“ für Zuwendungen.

Fazit

Eine deutsche Familienstiftung kann im Ergebnis auch für internationale Unternehmerfamilien eine geeignete Rechtsform sein. Sie ist aber keine „eierlegende Wollmilchsau“ zur Lösung aller steuerlichen, zivilrechtlichen und Corporate-Governance-Themen. Gerade im internationalen Kontext liegt es daher nahe, auch bei der Wahl der steuerlichen und rechtlichen Strukturen nicht alles in den Korb einer Familienstiftung zu legen, wenn das Familienvermögen eine solche Diversifizierung der Steuerstruktur erlaubt. Für Auslandsjurisdiktionen, die bei der Stiftungsgründung (noch) nicht relevant erscheinen und

deshalb nicht im Einzelnen für die Gestaltung der Stiftungssatzung geprüft werden, kann und sollte die Stiftungssatzung präventiv Klauseln enthalten, die bei der Herstellung der erforderlichen Abschirmwirkung im Ausland helfen können, sobald die Frage relevant wird. Ein One-size-fits-all-Konzept kann es insoweit aber natürlich nicht geben.

VII. DOPPELBESTEUERUNG IM INTERNATIONALEN ERBSCHAFTSTEUERRECHT

VON ANDREA SEEMANN

ABSTRACT

Nicht nur auf operativer Ebene der Familienunternehmen, sondern auch auf Gesellschafterebene findet zunehmend eine „Internationalisierung“ statt. Während hierzu ertragsteuerlich zahlreiche Doppelbesteuerungsabkommen (DBAs) und Standards zur Gewinnabgrenzung (Stichwort: Verrechnungspreise) nebst Vorgaben der OECD bestehen, fehlt es an solchen Regelungen im internationalen Erbschaftsteuerrecht bisher noch weitgehend. Doppelbesteuerungsabkommen gibt es nur mit ganz wenigen ausgewählten Ländern, wie mit Frankreich, der Schweiz oder den USA.⁴⁰ Damit ist die Vermeidung erbschaftsteuerlicher Doppelbelastung im Wesentlichen durch nationale Gesetze mit Anrechnungsvorschriften geprägt. Dies erhöht das Risiko von Doppelbesteuerungen sowie die Komplexität der Abwicklung und Deklaration von Erbfällen.

Das deutsche Erbschaftsteuerrecht hat im internationalen Vergleich einen weiten Begriff der unbeschränkten Steuerpflicht (Besteuerung des weltweiten Vermögens): Denn es ist ausreichend, wenn entweder der Erblasser/Schenker oder der Erwerber in Deutschland einen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat. Leben weder der Erblasser/Schenker noch der Erwerber in Deutschland, ist noch eine nachlaufende unbeschränkte Steuerpflicht von fünf Jahren zu beachten. Aus der unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht wächst man damit erst nach Ablauf von fünf Jahren nach dem Wegzug heraus.

⁴⁰ Deutschland hat derzeit lediglich fünf DBAs zur Erbschaftsteuer abgeschlossen, vgl. zur Gesamtaufstellung HE 2.1 ErbStR 2019.

Hinweis:

Diese Fünfjahresfrist bei Wegzug gilt nicht in Bezug auf die USA: In einem Ergänzungsprotokoll zum DBA mit den USA wurde die Frist auf zehn Jahre verlängert.

Zieht der Erblasser ins Ausland, beispielsweise nach Österreich, bleiben aber seine Erben in Deutschland wohnen, verbleibt es sogar bei der zeitlich unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht in Deutschland. Für die Frage einer unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht in Deutschland ist zunächst entscheidend, ob in Deutschland ein Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthalt vorliegt. Ein Wohnsitz kann dabei auch von Studenten begründet werden, die im Inland studieren, oder durch eine wiederholte Nutzung einer eigenen Ferienwohnung. Gleiches gilt natürlich auch für das Ausland.

Hinweis:

Bei Auslandsaufenthalten sollten neben der laufenden ertragsteuerlichen Situation auch die erbschaftsteuerlichen Konsequenzen im Ausland geprüft werden.

Besteht nur ein Inlandswohnsitz aufseiten des Erblassers/Schenkers und des Erwerbers, ist man trotzdem nicht vor Doppelbesteuerungen gefeit. Hält der Erblasser/Schenker Auslandsvermögen, beispielsweise auch Depots oder Guthaben bei ausländischen Banken, kann dies bereits eine beschränkte Erbschaftsteuerpflicht im Ausland auslösen.⁴¹ Eine Anrechnung der ausländischen Steuer scheitert an § 21 ErbStG, denn die Anrechnung ist insoweit auf die Steuer bezüglich des Vermögens beschränkt, das Deutschland im umgekehrten Falle – nämlich bei ausländischem Erblasser und ausländischem Erwerber – als Inlandsvermögen besteuern würde.⁴² Eine weitere Tücke der Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer nach § 21 ErbStG ist die sogenannte Entsprechungsklausel: Das Auslandsvermögen muss einer der deutschen Erbschaftsteuer entsprechenden Steuer im Ausland unterworfen werden. Damit scheidet eine Anrechnung beispielsweise von Kapitalertrags- oder Wertzuwachssteuern aus. Zudem müssen die in- und ausländischen Steuern in einem Abstand von maximal fünf Jahren festgesetzt werden, um die Anrechnung sicherzustellen. Böse Überraschungen kann man auch im Zusammenhang mit inländischen Familienstiftungen erleben: Spanien beispielsweise besteuert die Auskehrungen einer deutschen Familienstiftung an einen in Spanien lebenden Destinatär mit Schenkungsteuer mangels Verwandtschaftsverhältnisses derzeit mit der höchsten in Katalonien üblichen

Besteuerung von ca. 70%. Ob eine Anrechnung inländischer Kapitalertragsteuer auf die Auskehrung der Stiftung erfolgt, ist nicht abschließend geklärt. Hat weder der Erblasser/Schenker noch der Erwerber im Inland einen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt und ist auch die fünfjährige Vorfrist (USA: zehn Jahre) abgelaufen, besteuert Deutschland nur das sogenannte Inlandsvermögen nach § 121 BewG. Im Rahmen der Strukturierung des Vermögens, insbesondere bei Einbindung von in- oder ausländischen Holdinggesellschaften sollte auch die erbschaftsteuerliche Einordnung als Inlands- und Auslandsvermögen bedacht werden, denn die beschränkte Erbschaftsteuerpflicht kann hier durchaus bereits durch die Einbringung in eine ausländische Obergesellschaft vermieden werden.

Fazit

Bei der Vermögensstrukturierung ist empfehlenswert, neben der laufenden ertragsteuerlichen Optimierung auch die erbschaftsteuerlichen Konsequenzen zu bedenken, denn hier kann es durchaus zu bösen Überraschungen und nicht auflösbaren Doppelbesteuerungen kommen. Dabei sind die deutschen erbschaftsteuerlichen Regelungen sehr weit gefasst, denn sie knüpfen an einem Wohnsitz/gewöhnlichen Aufenthalt des Erblassers/Schenkers oder des Erwerbers an.

VIII. STIFTUNG VON TODES WEGEN UND DAUERTESTAMENTS VOLLSTRECKUNG NACH DER STIFTUNGSRECHTSREFORM

VON DR. CHRISTIAN KLEIN-WIELE

ABSTRACT

Inwieweit die Errichtung einer Stiftung von Todes wegen und eine Dauertestamentsvollstreckung über das vererbte Vermögen in Einklang zu bringen sind, ist vor allem seit einem Urteil des OLG Frankfurt⁴³ Gegenstand kontroverser Diskussionen. Der Beitrag beleuchtet, ob die Diskussionen durch die Stiftungsrechtsreform beendet sind.

Das OLG Frankfurt hatte entschieden, dass sich eine Dauertestamentsvollstreckung generell nicht mit der Wid- ➤

⁴¹ Spanien hat beispielsweise eine solche weite beschränkte Steuerpflicht.

⁴² Vgl. OFD Frankfurt, Verfügung vom 24.6.2020, AZ S 3831 A-002-St 710.

⁴³ Urteil vom 15.10.2010 – Az. 4 U 134/10.

mung des Vermögens eines Erblassers an eine Stiftung ver­trägt. Das Stiftungsvermögen müsse sich in der alleinigen Verantwortung des Stiftungsvorstands befinden. Würde das Stiftungsvermögen vom Testamentsvollstrecker verwaltet, bestünde zudem für die Stiftungsaufsichtsbehörde keine Möglichkeit der Prüfung der ordnungsgemäßen Verwaltung. Der Jubilar hat zu Recht darauf hingewiesen, dass das Urteil nicht verallgemeinert werden sollte.⁴⁴ Prima facie scheint dies nun jedoch der Gesetzgeber im Rahmen der Stiftungsrechtsreform bezweckt zu haben. In § 81 Abs. 1 Nr. 2 BGB wurde mit Wirkung zum 1. Juli 2023 eine neue Vorschrift eingefügt. Diese lautet: Im Stiftungsgeschäft muss der Stifter „zur Erfüllung des von ihm vorgegebenen Stiftungszwecks ein Vermögen widmen (gewidmetes Vermögen), das der Stiftung zu deren eigener Verfügung zu überlassen ist“. Daraus könnte abgeleitet werden, dass eine Dauertestamentsvollstreckung nach Errichtung und Anerkennung einer Stiftung generell nicht mehr möglich sein soll. Darauf deutet auch die Gesetzesbegründung hin, wonach nun die Streitfrage geklärt sein soll, „ob ein Stifter, der eine noch zu errichtende Stiftung als Erbin einsetzt, Dauertestamentsvollstreckung hinsichtlich des Erbteils der Stiftung anordnen kann“.⁴⁵

Jedenfalls in dieser Allgemeinheit dürfte die Schlussfolgerung nicht zutreffen. Die Gesetzesbegründung geht über den Wortlaut der Norm hinaus und sollte daher nur der Ausgangspunkt weiterer Überlegungen sein. Zwischen den Instituten Dauertestamentsvollstreckung und Stiftung lassen sich drei mögliche Konfliktlinien zeichnen: erstens ein kompetenzieller Konflikt zwischen Vorstand und Testamentsvollstrecker, zweitens ein mögliches Überwachungsdefizit der Stiftungsaufsicht und drittens ein Vermögenskonflikt im Hinblick auf das vom Erblasser hinterlassene Vermögen. Zunächst ist anerkannt, dass einem Testamentsvollstrecker im Rahmen der Stiftungserrichtung weitreichende Befugnisse eingeräumt werden können, er insbesondere die Stiftungssatzung ausgestalten kann. Es scheint keinesfalls zwingend, dass diese regelmäßig als Abwicklungsvollstreckung ausgestalteten Kompetenzen mit der Anerkennung der Stiftung automatisch an den Stiftungsvorstand übertragen werden müssen. Der Stiftungsvorstand ist im Rahmen seiner Vermögensverwaltung an die Vorgaben des Stifters in der Stiftungssatzung gebunden. Der Stifter (= Erblasser) sollte damit die Kompetenz zur Verwaltung von (Teilen) seines hinterlassenen Vermögens für eine gewisse Dauer auch ohne den „Umweg“ der Vorgaben in der Stiftungssatzung

dem (Dauer-)Testamentsvollstrecker zuweisen dürfen; ggf. kann dies in der Stiftungssatzung flankierend geregelt werden. Der Stiftungsvorstand ist auch nicht rechtelos, sollte das Vermögen nicht ordnungsgemäß verwaltet werden: Bis zur Freigabe des Vermögens obliegt ihm für die Stiftung die Überwachung der ordnungsgemäßen Verwaltung durch den Testamentsvollstrecker. Über diese Aufgabe des Stiftungsvorstands kann und sollte auch die Stiftungsaufsicht wachen. Weder die Eigenverantwortung des Vorstands noch die Stiftungsaufsicht stehen im Ergebnis einer Dauertestamentsvollstreckung inhaltlich entgegen.

Damit bleibt die dritte mögliche Konfliktlinie: Die Stiftung muss über eine solche Kapitalausstattung verfügen, dass sie dauerhaft ihre vom Stifter vorgegebenen Zwecke verwirklichen kann. „Das Grundstockvermögen ist ungeschmälert zu erhalten“ (§ 83c BGB n.F.). Zum Grundstockvermögen gehört gemäß § 83b Abs. 2 Nr. 1 BGB n.F. das gewidmete Vermögen, das in § 81 Abs. 1 Nr. 2 BGB n.F. angesprochen ist. Die Erhaltung dieses Grundstockvermögens sollte der Stiftungsvorstand stiftungsrechtlich gewährleisten (unter Überwachung durch die Stiftungsaufsicht), (allein) diesen Konflikt dürfte die Neuregelung betreffen. Ein Vergleich des Wortlauts der neuen Vorschrift („zu deren eigener Verfügung“) mit den Anforderungen an das Stammkapital einer GmbH bzw. das Grundkapital einer AG, das zur „endgültigen freien Verfügung“ der Geschäftsführung stehen muss (§§ 7 Abs. 3 GmbHG, 36 Abs. 2 AktG), deutet auf geringere Voraussetzungen hin. Daraus per se eine Unzulässigkeit der Dauertestamentsvollstreckung abzuleiten ließe stiftungsrechtliche und erbrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten pauschal außer Acht. Denkbar erscheint, dass sich der Dauertestamentsvollstrecker (nur) im Hinblick auf das Grundstockvermögen gegenüber der Stiftung speziellen Weisungen unterwirft⁴⁶, indem er sich insbesondere zur Verwaltung (allein) des Grundstockvermögens nach den Vorgaben der Stiftungssatzung bzw. des Stiftungsvorstands verpflichtet. Inso­weit wären die vermögensrechtlichen Verwaltungsbefugnisse des Testamentsvollstreckers also eingeschränkt. Im Hinblick auf das nicht als Grundstockvermögen gewidmete „sonstige Vermögen“ (§ 83b Abs. 3 BGB n.F.) sollte jedoch in jedem Fall auch zukünftig (uneingeschränkt) eine Dauertestamentsvollstreckung möglich sein.

44 In: Uricher, Erbrecht, 4. Aufl. 2020, § 5 Rn. 77.

45 RegE BT-Drs. 19/28173 S. 48 aE.

46 Dies setzt voraus, dass man den Wortlaut des Gesetzgebers („Verfügung“) vordringlich inhaltlich interpretiert.

IX. MINDERJÄHRIGE IM FAMILIEN- UNTERNEHMEN NACH DER BETREUUNGSRECHTSREFORM

VON DR. FLORIAN REINHART, LL.M.

ABSTRACT

In seiner praktischen Tätigkeit und in zahlreichen Vorträgen hat sich der Jubilar intensiv mit dem Minderjährigen- und Betreuungsrecht auseinandergesetzt. Grund genug, einen Blick auf die Neuerungen beim Erfordernis familiengerichtlicher Genehmigungen zum 1. Januar 2023 zu werfen, die für die Beteiligung von Minderjährigen an Familienunternehmen praktisch besonders relevant sein werden.⁴⁷

Die Übertragung von Anteilen an Gesellschaften, die ein Erwerbsgeschäft betreiben, bedarf im Ergebnis bislang – etwas verkürzt – der familiengerichtlichen Genehmigung, wenn es sich um eine Personengesellschaft (z.B. eine KG) handelt.⁴⁸ Bei Kapitalgesellschaften (z.B. GmbH, AG, SE) mit Erwerbsgeschäft sollte nur die entgeltliche Übertragung „erheblicher“ Beteiligungen genehmigungspflichtig sein.⁴⁹ Mit der Neuregelung gibt der Gesetzgeber sowohl die Differenzierung zwischen entgeltlichen und unentgeltlichen Übertragungen als auch die Unterscheidung zwischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften auf. Die Folge ist, dass Schenkungen von Beteiligungen an solchen Gesellschaften nun stets genehmigungspflichtig sind. Daraus ergeben sich die im Folgenden exemplarisch ausgewählten praktischen Veränderungen und neuen Unsicherheiten. Keine Änderung erfolgte beim Begriff des Erwerbsgeschäfts, der weiterhin nicht definiert ist. Dies führt zu erheblichen Abweichungen in der Gerichtspraxis und zu teils kuriosen Diskussionen.⁵⁰

1. Übertragung von GmbH-Anteilen

Mit Inkrafttreten der Neuregelung wird insbesondere die Schenkung von GmbH-Geschäftsanteilen stets genehmi-

gungspflichtig sein. Zwar ist das Familiengericht in solchen Fällen bereits bisher regelmäßig einzubeziehen, da wegen eines (meist theoretischen) Haftungsrisikos die Bestellung eines Ergänzungspflegers erforderlich ist. Die Änderung dürfte aber dennoch zur signifikanten Verlängerung der Verfahren führen, da derselbe Vorgang doppelt vorgelegt werden muss. Nach wohl gängiger Praxis erteilen die Gerichte die familiengerichtliche Genehmigung nämlich nicht schon auf Basis eines (finalen) Entwurfs zusammen mit der Bestellung des Ergänzungspflegers, sondern verlangen die Vorlage des bereits abgeschlossenen Vertrags. Es wird deshalb künftig auch bei GmbH-Anteilsschenkungen erforderlich sein, erst die Bestellung des Ergänzungspflegers zu beantragen, den Schenkungsvertrag nach Bestellung unter Mitwirkung des Pflegers notariell beurkundet abzuschließen und schließlich den finalen Vertrag erneut zur Prüfung und Genehmigung vorzulegen.

2. Übertragung von Aktien

Nach der Gesetzesbegründung soll die Übertragung von Aktien nicht von der Genehmigungspflicht für Anteilsübertragungen erfasst sein, sondern unter die Genehmigungspflicht für Wertpapiere fallen.⁵¹ Der Sache nach wäre dies gerechtfertigt, da es mit dem Erwerb von Aktien im Regelfall nicht zu einem Haftungsrisiko des Minderjährigen kommen kann. Allerdings ist dieser Wille des Gesetzgebers dem Wortlaut der gesetzlichen Neufassung des § 1852 Nr. 1 b) BGB nicht zu entnehmen. Dort wird generell die Übertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen unter Genehmigungsvorbehalt gestellt. Nimmt man die Gesetzesbegründung beim Wort, so wäre die Übertragung von Aktien von Familienunternehmen in der Rechtsform der (Europäischen) Aktiengesellschaft, die – wie meist – nicht verbrieft sind, allerdings genehmigungsfrei. Bis hierzu erste Entscheidungen oder jedenfalls ein Konsens im Schrifttum erzielt wurde, wird sich in der Praxis einstweilen eher empfehlen, auch bei (nicht verbrieften) Aktien eine familiengerichtliche Genehmigung einzuholen. Das zur GmbH Gesagte gilt dann entsprechend.

3. Übertragung von Anteilen aufgrund Vermächtnisses

Ebenfalls klärungsbedürftig ist die dem Wortlaut nach gegebene Ausdehnung der Genehmigungspflicht auf die vermächtnisweise Übertragung von Gesellschaftsanteilen (nun: jeder Art) im Erbfall. Anders als beim Vonselbsterwerb des Erben ist bei der Erfüllung von Vermächtnissen noch ein Vollzugsakt erforderlich. Diese dingliche Übertragung un- ➤

47 Vgl. hierzu insb. § 1852 BGB n.F.; die gesetzlichen Änderungen zur ebenfalls oft erforderlichen Ergänzungspflegschaft sind überwiegend redaktionell.

48 Gestützt auf § 1822 Nr. 3 Fall 1 und Fall 3 wurde dies überwiegend unabhängig von der Entgeltlichkeit angenommen; ausführlich hierzu bereits *Funke/Gerber*, FuS, 2011, S. 121, und FuS, 2012, S. 8.

49 Der BGH setzte hierfür eine Mehrheitsbeteiligung voraus, vgl. BGH, Urt. v. 28.1.2003, X ZR 199/99.

50 So mussten der Jubilar und der Verfasser ein Familiengericht in langwieriger Abstimmung davon überzeugen, dass das Halten einer selbstgenutzten Wohnimmobilie durch eine KG kein Erwerbsgeschäft darstellt.

51 Vgl. BT-Drs. 19/24445, 288.

terfällt nach dem Wortlaut der neuen Regelung ebenfalls der Genehmigungspflicht. Sofern die Erbeinsetzung des Minderjährigen nicht zweckmäßig ist, dürfte es sich einstweilen – wiederum im Einklang mit dem Werk des Jubilars⁵² – anbieten, für die Abwicklung aufseiten des minderjährigen Vermächtnisnehmers einen Testamentsvollstrecker einzusetzen, auf den die familiengerichtlichen Genehmigungsvorbehalte keine Anwendung finden.

X. US EXIT TAX – FALLSTRICKE FÜR INHABER EINER GREEN CARD UND LÖSUNGSMÖGLICHKEITEN

VON DR. SEBASTIAN MATENAER

ABSTRACT

In der Beratungspraxis begegnet man regelmäßig Gesellschaftern von Unternehmen oder Privatpersonen, die z.B. aufgrund der Teilnahme an einer Green-Card-Lotterie eine Green Card in den USA erworben haben. Solche Personen versteuern ihre weltweiten Einkünfte in Deutschland, da sie dort ihren Mittelpunkt der Lebensinteressen haben. Trotzdem besteht für Green-Card-Inhaber, die nach dem Doppelbesteuerungsabkommen in Deutschland ansässig sind, eine Reihe von Mitteilungspflichten, die im Versäumnisfall mit Bußgeldern bewehrt sind. Darüber hinaus sind Risiken im Zusammenhang mit der US Exit Tax zu beachten.

1. Rechtliche Grundlagen und Tatbestandsvoraussetzungen

Soll die Green Card zur Vermeidung der obenstehenden Mitteilungspflichten zurückgegeben werden oder droht die behördliche Einziehung der Green Card, insbesondere weil der Inhaber nicht regelmäßig in die USA eingereist ist und auch nicht durch zwingende Gründe daran gehindert war, droht die Besteuerung mit der US Exit Tax. Diese kann aber auch ausgelöst werden, wenn ein Green-Card-Inhaber dazu übergeht, seine US-Einkommensteuererklärung als beschränkt Steuerpflichtiger abzugeben.

Weitere Voraussetzung für die Exit Tax ist, dass der Inhaber zum Zeitpunkt der Rückgabe der Green Card in mindestens acht von 15 Steuerjahren zu irgendeinem Zeitpunkt nach US-Steuerrecht in den USA ansässig gewesen ist. Ferner muss zusätzlich mindestens eines der folgenden Tatbestandsmerkmale erfüllt sein:

- durchschnittliche US-Einkommensteuerschuld in den letzten fünf Steuerjahren vor Rückgabe der Green Card von mehr als 178.000 USD oder
- weltweites Nettovermögen von mindestens 2 Mio. USD im Zeitpunkt der Rückgabe der Green Card oder

- der Steuerpflichtige kann nicht versichern, dass er seinen US-Steuerpflichten innerhalb der letzten fünf Jahre ordnungsgemäß nachgekommen ist.

2. Rechtsfolgen

Sollten die obenstehenden Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt werden, unterliegen die stillen Reserven des gesamten weltweiten Vermögens – und nicht etwa nur von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen >1% wie bei der deutschen Wegzugsbesteuerung – des Steuerpflichtigen der Besteuerung, soweit diese einen Freibetrag in Höhe von 767.000 USD übersteigen. Die stillen Reserven sind dabei ausgehend von dem Zeitpunkt der erstmaligen Begründung einer Ansässigkeit und unbeschränkten Steuerpflicht in den USA zu ermitteln. Die stillen Reserven unterliegen einem kombinierten Steuersatz von 23,8%. Für bestimmte Vermögensgegenstände kann der Steuersatz auf bis zu 37% steigen.

Sind die Tatbestandsvoraussetzungen der Exit Tax dem Grunde nach erfüllt, bleibt nur noch die Möglichkeit, die Bemessungsgrundlage für die Exit Tax zu optimieren. Hierbei ist insbesondere von Vorteil, dass die US-Steuerbehörden regelmäßig einen Abschlag von 30% bis 40% auf den Unternehmenswert von (Familien-)Unternehmen, deren Anteile nicht frei handelbar sind, akzeptieren. Darüber hinaus können bei transparent besteuerten Gesellschaften (z.B. GmbH & Co. KG) die in den vergangenen Jahren erzielten Einkünfte, welche den Gesellschaftern bereits zugerechnet worden sind, von der steuerpflichtigen Bemessungsgrundlage in Abzug gebracht werden. Diese Einkünfte müssen nach US-Steuerrecht ermittelt und mit den jeweiligen historischen Wechselkursen umgerechnet werden. Bei ertragsstarken Familienunternehmen in der Rechtsform der GmbH & Co. KG kann so mit viel Rechenarbeit die Bemessungsgrundlage deutlich reduziert werden, im Einzelfall unter Umständen sogar auf nahe null.

Die Zahlung der Steuerschuld kann bis zum Zeitpunkt des tatsächlichen Vermögensverkaufs aufgeschoben werden. Allerdings sind dann Zinsen zu entrichten. Außerdem muss eine angemessene Sicherheitsleistung erbracht werden.

3. Fazit

Inhaber einer Green Card sollten frühzeitig neben einem Steuerberater in Deutschland auch einen US-Berater konsultieren. Dies gilt zum einen im Hinblick auf Meldepflichten, welche in den USA zu erfüllen sind, zum anderen aber auch, um Risiken im Zusammenhang mit der US Exit Tax zu vermeiden. ◆

KEYWORDS

Schadensersatzanspruch • Stimmbindungs- und Poolverträge • Stiftungsrechtsreform • Abfindung • Disquotalität • Familienstiftung • Doppelbesteuerung • Dauertestamentsvollstreckung • Betreuungsrechtsreform • US Exit Tax

⁵² Exemplarisch zur Testamentsvollstreckung etwa Lorz, Testamentsvollstreckung und Unternehmensrecht, Diss. 1995, sowie Lorz, in: Scherer, MAH Erbrecht, 5. Auflage 2018, § 19 (Testamentsvollstreckung).