

Betriebs Berater

// WIRTSCHAFTSRECHT

Dr. Moritz Brocker, RA, und Maria Rockstroh, RA
Upstream-Darlehen und Cash-Pooling in der GmbH nach der Rückkehr zur bilanziellen Betrachtungsweise 730

Dr. Felix Podewils, RA
Mehrheitsklauseln in Stimmrechts-Poolgesellschaften: Maßgeblichkeit des Trennungsprinzips 733

BGH: Unternehmerbegriff bei Verbraucherdarlehen
 BB-Kommentar von Prof. Dr. Friedrich Graf von Westphalen, RA 738

VG Wiesbaden: Vorratsdatenspeicherung ist unverhältnismäßig
 BB-Kommentar von Niko Härting, RA 741

// STEUERRECHT

Dr. Jan Kreklau, RA
Die Poolvereinbarung im Lichte des neuen Erbschaftsteuergesetzes 748

Marion Müller, StB, MBA International Taxation
Grenzüberschreitende Sondervergütungen und Sonderbetriebsausgaben im Spannungsfeld des Abkommensrechts 751

BFH: Freiberufliche Einkünfte einer Mitunternehmerschaft
 BB-Kommentar von Dr. Christoph Keller, RA 759

// BILANZRECHT & BETRIEBSWIRTSCHAFT

MR Dr. Christoph Ernst und Dr. Holger Seidler, RA/StB
Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts nach Verabschiedung durch den Bundestag 766

Niedersächsisches FG: Einbringung von Mitunternehmeranteilen in eine unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaft unter Buchwertfortführung
 BB-Kommentar von Wolfgang Engels, StB 771

// ARBEITSRECHT

Alexander Bissels, RA, und Dr. Martin Lützel, RA
Aktuelle Entwicklung der Rechtsprechung zum AGG (Teil 1) 774

BSG: Sozialversicherungsrecht – Widerrufliche Freistellung nicht (mehr) erforderlich
 BB-Kommentar von Dr. Andrea Kröpelin, RAin 782

// BB-MAGAZIN

Dr. Herbert Meyer
Komplexität der International Financial Reporting Standards – Weniger wäre mehr M1

Sven Tredup
Syndikus-Steuerberater – der StB-Titel ist wertvoller denn je M16

Dr. Jan Kreklau, RA

Die Poolvereinbarung im Lichte des neuen Erbschaftsteuergesetzes

Durch das ErbStRG ist eine Regelung neu eingeführt worden, wonach die Mindestbeteiligung in Höhe von mehr als 25 %, die Voraussetzung für die Begünstigung von Kapitalgesellschaftsanteilen ist, auch dadurch erfüllt werden kann, dass dem Erblasser oder Schenker Anteile weiterer Gesellschafter zugerechnet werden, wenn zwischen dem Erblasser oder Schenker und diesen weiteren Gesellschaftern eine Stimmbindungs- bzw. Poolvereinbarung besteht, die die Voraussetzungen von § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG erfüllt. Wann dies der Fall ist, soll nachfolgend untersucht werden.

I. Kapitalgesellschaftsanteile als begünstigtes Vermögen

Die Neuregelungen führen insbesondere bei mittelständischen Familienunternehmen zu Problemen und Unklarheiten. Für das Betriebsvermögen ist nach der Neuregelung des ErbStG in §§ 13a ff. ErbStG eine Verschonung von der Erbschaftsteuer nach unterschiedlichen Konzepten vorgesehen. Gemäß §§ 13a Abs. 1, 13b Abs. 4 ErbStG bleiben 85 % des Werts vom Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftlichem Vermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften außer Ansatz (Verschönungsabschlag). Unter bestimmten Voraussetzungen (Verschönungsoption) kann dieser Verschönungsabschlag auf 100 % gesteigert werden.¹ Fraglich ist in diesem Zusammenhang insbesondere, welches Vermögen unter das begünstigte Vermögen i. S. v. § 13b ErbStG fällt, insbesondere, wann Kapitalgesellschaftsanteile von einer Begünstigung erfasst werden.

Gemäß § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG i. d. F. des ErbStRG werden Anteile an Kapitalgesellschaften dem begünstigten Vermögen, das der Verschönung unterliegt, zugerechnet, wenn die Kapitalgesellschaft im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer Sitz oder Geschäftsleitung im Inland oder in einem Mitgliedstaat der europäischen Union oder in einem Staat des europäischen Wirtschaftsraums hat, und der Erblasser oder Schenker am Nennkapital dieser Gesellschaft zu mehr als 25 % unmittelbar beteiligt war (Mindestbeteiligung). Nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 S. 2 ErbStG muss durch solche Vereinbarungen geregelt sein, dass die Gesellschafter untereinander verpflichtet sind, über die Anteile nur einheitlich zu verfügen oder ausschließlich auf andere der selben Verpflichtung unterliegende Anteilseigner zu übertragen und das Stimmrecht gegenüber nicht gebundenen Gesellschaftern einheitlich auszuüben.

Die Unbestimmtheit dieser Vorgaben lässt verschiedene Auslegungsmöglichkeiten und macht es aus Sicht der Betroffenen schwierig, eine den Anforderungen an das ErbStG genügende Vereinbarung zu treffen. Insbesondere ist fraglich, inwieweit bereits bestehende, in Familien-Kapitalgesellschaften übliche Vereinbarungen diesen Anforderungen genügen.

II. Voraussetzungen des Gesetzes

Verfügungsbeschränkung und Stimmbindung müssen nicht Inhalt einer gesonderten, zwischen verschiedenen Anteilseigner abzufassenden

Vereinbarung sein, vielmehr können sie sich, wie es bei Familiengesellschaften häufig und üblich ist, auch bereits aus dem Gesellschaftsvertrag ergeben. Jedoch ist unter Gestaltungsgesichtspunkten zu überlegen, welchen Inhalt Stimmbindungs- bzw. Poolvereinbarungen haben müssen, um den Anforderungen nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 S. 2 ErbStG zu entsprechen. Hierbei sind zwei Bestandteile zu berücksichtigen, zum einen die einheitliche Stimmbindung (siehe Ziffer III.), zum anderen die einheitliche Verfügung (siehe Ziffer IV.). Diskutiert wird in diesem Zusammenhang, wie die Ermittlungen der Beteiligungshöhe zur Erreichung der Mindestbeteiligung erfolgt. Hier muss wohl – dem Zweck des Gesetzesentwurfs folgend – davon ausgegangen werden, dass die Mindestbeteiligungsgrenze von 25 % durch die Poolvereinbarung erreicht werden muss und weitere Anteile eines in der Poolvereinbarung gebundenen Gesellschafters dadurch infiziert werden. Erreichen weder die in der Poolvereinbarung gebundenen Anteile noch die übrigen Anteile eines Gesellschafters jeweils für sich die Mindestbeteiligungshöhe von 25 % nicht, dürfte eine Begünstigung ausscheiden.² Die bisher zur Erbschaftsteuerreform erschienene Literatur hält sich, soweit ersichtlich, zu diesem Thema noch zurück.³

III. Stimmbindung

Zur einheitlichen Stimmbindung liefert die Gesetzesbegründung einige wenige Anhaltspunkte. Hiernach bedeutet eine einheitliche Stimmrechtsausübung, dass die Einflussnahme einzelner Anteilseigner zum Zwecke einer einheitlichen Willenbildung zurücktreten muss. Der Gesetzgeber schlägt hier die Möglichkeit zur gemeinsamen Bestimmung eines Sprechers oder eines Aufsichts- oder Leitungsgremiums vor. Ferner kann nach Ansicht des Gesetzgebers eine einheitliche Stimmrechtsausübung auch dadurch erreicht werden, dass einzelne Anteilseigner auf ihr Stimmrecht verzichten oder die Anteile von vornherein stimmrechtslos sind.⁴

Der Gesetzgeber dürfte in diesem Zusammenhang die – nachfolgend skizzierten – Regelungen, wie sie für Familiengesellschaften typisch sind, vor Augen gehabt haben.⁵ Offen bleibt jedoch, inwieweit einzelne, derzeit in Familiengesellschaften übliche, Klauseln und Vereinbarungen diesen Anforderungen standhalten. Ferner ist fraglich, welchen Umfang Vereinbarungen haben müssen, wenn diese spezifisch, um die Voraussetzungen des Erbschaftsteuergesetzes zu erfüllen, abgeschlossen werden.

¹ Vgl. zur Verschönung Geck, ZEV 2008, 557 ff.; Lüdicke/Fürwentsches, DB 2009, 12 ff.; Fischl/Roth, NJW 2009, 177, 181 f.; Crezelius, DStR 2007, 2277, 2279 ff.; Zipfel, BB 2007, 2651, 2655 ff.

² Vgl. so im Ergebnis Scholten/Korezkij, DStR 2009, 73, 77; anderer Ansicht Weber/Schwind, ZEV 2009, 16, 21 f.

³ Radeisen, Die Erbschaftsteuerreform 2008/2009, 2008, 142; Crezelius, DStR 2007, 2277, 2280; Geck, ZEV 2008, 557, 560; Lüdicke/Fürwentsches, DB 2009, 12, 14; intensiver befassen sich Weber/Schwind, ZEV 2009, 16 ff.; Scholten/Korezkij, DStR 2009, 73 ff.

⁴ Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts, BT-Drs. 16/7918, 35.

⁵ So auch Hannes/Onderka, ZEV 2008, 16, 20; Schulz/Althof/Markl, BB 2008, 528, 532; einzelne Beispiele finden sich bei Weber/Schwind, ZEV 2009, 16, 20.

1. Stimmbindungsvereinbarungen als obligatorisch wirkende Beschränkung der Stimmrechtsausübung

Mit Stimmbindungsvereinbarungen übernehmen Gesellschafter die Verpflichtung, ihr Stimmrecht in der Hauptversammlung bzw. Gesellschafterversammlung in bestimmter Weise auszuüben, es handelt sich somit um eine obligatorisch wirkende Beschränkung der Stimmrechtsausübung.⁶ Für Familienkapitalgesellschaften sind von besonderer Bedeutung die Stimmbindungsverträge, mit deren Hilfe einzelne Gesellschaftergruppen, insbesondere Familienstämme, ihren Einfluss in der Gesellschaft sichern. Entsprechende Regelungen finden sich häufig bereits im Gesellschaftsvertrag der betreffenden Gesellschaft. Weit verbreitet sind ferner so genannte Konsortial- oder Poolverträge, womit Gesellschafter mit gleichgerichteten Interessen ihren Einfluss auf die Gesellschaft bündeln. Nach absolut herrschender Meinung ist der Abschluss von Stimmbindungsverträgen gesellschaftsrechtlich grundsätzlich zulässig.⁷ Die Auffassung, die eine Stimmbindung gegenüber Dritten, Nichtgesellschaftern, für unzulässig erachtet,⁸ ist vorliegend nicht von Relevanz, da die Stimmbindung mit Nichtgesellschaftern gerade nicht zu einer Zurechnung von Gesellschaftsanteilen führt, die im Ergebnis zu einem Erreichen der Mindestbeteiligung führen kann. Im Übrigen ist dieser Fall auch vom Gesetzeswortlaut nicht gedeckt.

2. Ad-hoc-Stimmbindung unzureichend

Grundsätzlich ist zwischen der Ad-hoc-Stimmbindung und der Dauerstimmbindung zu unterscheiden.

- Ad-hoc-Stimmbindungen dienen der Verwirklichung eines konkreten Zwecks für eine Abstimmung.⁹
- Die Dauerstimmbindung im Gegensatz dazu wirkt verändernd auf die Binnenstruktur der Gesellschaft ein.¹⁰

Der Gesetzeswortlaut des Erbschaftsteuergesetzes enthält hinsichtlich des Umfangs der Stimmbindungsvereinbarungen zwar keine Vorgaben. Jedoch fingiert er eine gewisse „Einheit“ zwischen den zusammenzurechnenden Anteilen, sodass grundsätzlich eine Ad-hoc-Stimmbindung nicht ausreichend ist. Dies lässt sich nicht zuletzt auch aus der Historie des Gesetzgebungsverfahrens ableiten. Ursprünglich sah der Gesetzesentwurf die „Unwiderruflichkeit“ der Stimmbindungsvereinbarung als Voraussetzung für die Begünstigung von Stimmbindungs- bzw. Poolvereinbarungen vor, was im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens jedoch wieder gestrichen wurde.¹¹

3. Harte oder weiche Stimmbindungsvereinbarung?

Unklar ist, ob § 13b ErbStG eine harte oder lediglich weiche Stimmbindungsvereinbarung voraussetzt.

- Von einer harten Stimmbindungsvereinbarung spricht man dann, wenn es sich um eine mit Erfüllungszwang ausgestattete Primärpflicht handelt und darüber hinaus eine Schutzpflicht besteht, deren Verletzung zum Schadensersatz verpflichten kann.¹²
- Liegen diese Voraussetzungen nicht vor, handelt es sich um weiche Stimmbindungsvereinbarungen.¹³

Aus dem Gesetzeswortlaut lässt sich keine Alternative konkret ableiten. Nach Ansicht von *Hübner*¹⁴ soll grundsätzlich eine weiche Stimmbindungsvereinbarung mangels entgegenstehender Hinweise im Gesetz, ausreichen. Dem dürfte nicht zu folgen sein, da eine Stimmbindungsvereinbarung ohne Sanktionen an der praktischen Umsetzung zweifeln lässt. Jedenfalls wird man eine konstante Nichtbefolgung durch einen Beteiligten als eine konkludente Aufhebung verstehen müs-

sen.¹⁵ Nicht zuletzt zum Schutz aller Beteiligten sollten, selbst wenn man nach dem Gesetzeswortlaut der Ansicht von *Hübner* folgen möchte, harte Stimmbindungsvereinbarungen geschlossen werden. Dies dient auch dem Schutz von anderen Beteiligten, da auch deren erbschaftsteuerliches Schicksal von einer wirksamen Stimmbindungsvereinbarung abhängen kann, sollte es tatsächlich mangels Durchführung zu einer konkludenten Aufhebung bzw. Nichtanerkennung durch die Finanzbehörden kommen. Die so im Erbfall entstehenden Probleme lassen sich im Vorfeld vermeiden, wenn ein Verstoß gegen Stimmbindungsvereinbarungen mit Vertragsstrafen sanktioniert wird,¹⁶ vorausgesetzt, dies wird auch entsprechend durchgeführt.

Darüber hinaus ist es selbst bei einem kleinen überschaubaren Gesellschafterkreis sicherlich empfehlenswert, in Anlehnung an die Gesetzesbegründung, mit einem Sprecher zu arbeiten. Die Poolvereinbarung sollte in diesem Fall bereits vorsehen, dass an den Vorsitzenden des Pools bzw. einem Sprecher eine Vollmacht erteilt wird, die Stimmen im Rahmen der Gesellschafterversammlung entsprechend dem Abstimmungsergebnis in der Poolversammlung auszuüben.

4. Schranken und Kollisionen

Diskussionswürdig ist, inwieweit gesetzliche Schranken oder Pflichtenkollisionen bei einzelnen Gesellschaftern den Abschluss einer Stimmbindungsvereinbarung bzw. deren Anerkennung beeinflussen. Grundsätzlich muss man wohl davon ausgehen, dass die vom Gesetzgeber geschaffene Möglichkeit, mittels des Abschlusses von Stimmbindungsvereinbarungen eine Verschönerung im Rahmen der Erbschaftsteuer zu erhalten, nicht dadurch unmöglich gemacht werden kann, dass gesetzliche Vorschriften bestehen, die solche Stimmbindungsvereinbarungen einschränken.¹⁷ Vielmehr, geht man wieder vom Hintergrund der Regelung aus, den der Gesetzgeber vor Augen hatte, muss zum einen berücksichtigt werden, inwieweit es sich für Familien-Kapitalgesellschaften typische Regelungen handelt und zum anderen, welche Wirkung von den gesetzlichen oder vertraglichen Schranken ausgeht.

a) Satzungsmäßiges Verbot des Ausschlusses von Stimmbindungsvereinbarungen

Besteht beispielsweise ein satzungsmäßiges Verbot des Abschlusses von Stimmbindungsvereinbarungen, gestattet es der Gesellschaftsvertrag damit den Gesellschaftern nicht, in den Genuss einer Erbschaftsteuerbegünstigung zu kommen. Diese Hürde kann nur durch eine Änderung des Gesellschaftsvertrages überwunden werden.

6 *Schröder*, in: Münchener Kommentar AktG, 2. Aufl. 2004, § 136, Rn. 56; *Hachburg/Hüffer*, GmbHG, 8. Aufl. 1997, § 47, Rn. 56; *Scholz/Schmidt*, GmbHG, 10. Aufl. 2007, § 47, Rn. 35; *Semler*, in: Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 4, 3. Aufl. 2007, § 38, Rn. 41.

7 BGH, 20.3.1995 – II ZR 205/94, NJW 1995, 1739, 1741, BB 1995, 1200, m. w. N.; *Hüffer*, AktG, 8. Aufl. 2008, § 133, Rn. 27; *Schröder*, in: Münchener Kommentar AktG, 2. Aufl. 2004, § 136, Rn. 61; *Semler*, in: Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 4, 3. Aufl. 2007, § 38, Rn. 42; *Wolff*, in: Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 3, 2. Aufl. 2003, § 38, Rn. 84 ff.; *Zöllner*, in: *Baumbach/Hueck*, GmbHG, 16. Aufl. 2007, § 47, Rn. 77; einschränkend für die GmbH *Hachburg/Hüffer*, GmbHG, 8. Aufl. 1997, § 47, Rn. 73 ff.

8 *Hachburg/Hüffer*, GmbHG, 8. Aufl. 1997, § 47, Rn. 73 ff.

9 *Schröder*, in: Münchener Kommentar zum AktG, 2. Aufl. 2004, § 136, Rn. 59; *Scholz/Schmidt*, GmbHG, 10. Aufl. 2007, § 47, Rn. 39.

10 *Scholz/Schmidt*, GmbHG, 10. Aufl. 2007, § 47, Rn. 39.

11 Referentenentwurf zum Gesetz der Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts vom 20.11.2007.

12 *Scholz/Schmidt*, GmbHG, 10. Aufl. 2007, § 47, Rn. 37.

13 Näher zu unterschiedlichen Abstufungen *Scholz/Schmidt*, GmbHG, 10. Aufl. 2007 § 47, Rn. 37.

14 *Hübner*, Erbschaftsteuerreform 2009/2009, 424.

15 So im Ergebnis auch *Hübner*, Erbschaftsteuerreform 2009, 2009, 426 f., allerdings in einem anderen Zusammenhang.

16 Vgl. hierzu auch das Muster von *Hölters*, in: Münchener Vertragshandbuch, Band 1, 6. Aufl. 2005, V. 117.

17 Wohl anderer Ansicht *Hübner*, Erbschaftsteuerreform 2009, 2009, 424 ff., der ein Hindernis für den Abschluss von Stimmbindungsvereinbarungen auf Grund der gesetzlichen Schranken sieht.

b) Nichtigkeitsgründe

Liegen Nichtigkeitsgründe (z.B. § 136 Abs. 2 AktG, § 138 Abs. 1 BGB¹⁸) für Stimmbindungsvereinbarungen vor, wirkt sich dies automatisch auch hinsichtlich der Erbschaftsteuer aus. Stimmrechtsvereinbarungen, die bereits aus diesem Grund nichtig sind, können auch nicht die Voraussetzungen des Erbschaftsteuergesetzes erfüllen. Von § 13b Abs. 1 Nr. 3 S. 2 ErbStG können nur die Vereinbarungen erfasst sein, die auch als solche wirksam sind.

c) Schranke im Einzelfall oder als Dauerzustand?

Bestehen lediglich allgemeine, gesellschaftsrechtliche oder öffentlich-rechtliche Schranken, muss abgewogen werden, ob die jeweilige Schranke nur im Einzelfall wirkt oder ob durch die Schranke ein Dauerzustand erreicht wird, der eine Stimmbindung faktisch unmöglich macht. Beispielsweise können sich bestehende Schranken auch dadurch erledigen, dass einzelne Gesellschafter aus der Geschäftsleitung ausscheiden und die aus diesem Grund bestehenden Schranken (z.B. § 47 Abs. 4 GmbHG, § 136 Abs. 1 AktG) entfallen. Eine nur zeitweise auf Grund solcher Schranken bestehende Hinderung, darf nicht insgesamt zur Unwirksamkeit und Nichtanerkennung einer Stimmrechtsvereinbarung nach dem Erbschaftsteuergesetz führen.

5. Uneinheitliche Stimmabgabe

Grundsätzlich besteht für einen Gesellschafter die Möglichkeit, nur einen Teil seiner Anteile einer Stimmbindung zu unterwerfen, um die Mindestbeteiligung zu erreichen. Dies kann im Ergebnis aber zu einer uneinheitlichen Stimmabgabe führen. Im Aktienrecht ist grundsätzlich nach herrschender Meinung eine uneinheitliche Stimmabgabe aus mehreren Aktien zugelassen.¹⁹ Für die GmbH wird nach herrschender Meinung eine uneinheitliche Stimmausgabe aus mehreren Geschäftsanteilen für zulässig erachtet, nicht hingegen die Aufspaltung der Stimmrechte aus einem Geschäftsanteil.²⁰ Die Frage wird in diesem Zusammenhang sein, ob die Neuregelungen, die durch das MoMiG in § 5 GmbHG Einfluss gefunden haben und nunmehr auch eine Vorratsbildung von Geschäftsanteilen bei der GmbH zulassen,²¹ hier zusätzlich Gestaltungsspielraum schaffen. Insoweit sollte diese Entwicklung im Auge behalten werden.

IV. Verfügungsbeschränkungen

Weitaus schwieriger ist die Frage zu beantworten, was unter der Verfügungsbeschränkung²² i. S. v. § 13b Abs. 1 Nr. 3 S. 2 ErbStG zu verstehen ist. Grundsätzlich sind vom Gesetzgeber zwei Alternativen vorgesehen:

- Entweder verpflichten sich die Gesellschafter untereinander, über die Anteile nur einheitlich zu verfügen oder
- die Gesellschafter verpflichten sich untereinander, die Anteile ausschließlich auf andere, derselben Verpflichtung unterliegende Anteilseigner zu übertragen.

Im Ergebnis ist *Hannes/Onderka*²³ zuzustimmen. Es muss sich bei der Verfügungsbeschränkung – und dies gilt sowohl für Alternative 1 als auch Alternative 2 von § 13b Abs. 1 Nr. 3 S. 2 ErbStG – um eine solche Vereinbarung handeln, die tatsächlich zu einer relevanten Beschränkung der Übertragung der Anteile führt und einen fremden Dritten von einem Engagement unter diesen Bedingungen typischerweise abhalten würde.²⁴

Nach der Gesetzesbegründung war Hintergrund der Regelung, dass in Familien-Kapitalgesellschaften die Anteile über mehrere Generatio-

nen hinweg weitergegeben wurden und diese Anteile dann häufig bei einzelnen Familiengesellschaften nicht mehr die Mindestbeteiligungsquote erreichen. Eingefangen werden sollen von dieser Klausel die in Familien-Kapitalgesellschaften von den Unternehmensgründern oder deren Nachfolger häufig bereits in der Satzung verankerten Veräußerungsbeschränkungen, wobei auch der Gesetzgeber bereits davon ausgeht, dass in diesen Familien-Kapitalgesellschaften oft bereits dafür gesorgt wurde, dass die Anteile nicht beliebig veräußert werden können und der bestimmende Einfluss der Familie erhalten bleibt. Der Gesetzgeber grenzt in seiner Begründung diese Anteile von Publikumsgesellschaften ab.²⁵ Unklar bleibt aber, was tatsächlich unter den Verfügungsbeschränkungen zu verstehen ist.²⁶ Insbesondere wird sogar die Auffassung vertreten, dass nicht einmal Vinkulierungsklauseln für die Erfüllung der Voraussetzungen einer Verfügungsbeschränkung nach § 13b ErbStG erforderlich seien.²⁷

1. Einvernehmliche Verfügung

Überlegt wird in diesem Zusammenhang eine Interpretation des Begriffs als einvernehmliche Verfügung. Dies hätte zur Folge, dass die von den betroffenen Gesellschaftern gehaltenen Geschäftsanteile stets an denselben Erwerber und möglicherweise in vollem oder auch nur in quotenentsprechendem Umfang übertragbar wären.²⁸ Andererseits kommt aber auch in Betracht, in Zusammenhang mit der Gesetzesbegründung die Verfügungsbeschränkung in diesem Fall dahingehend zu interpretieren, dass übliche Vereinbarungen, wie sie sich in Gesellschaftsverträgen von Familien-Kapitalgesellschaften sehr häufig finden, den Gesetzesanforderungen genügen. Hierbei handelt es sich um Vereinbarungen, wonach betreffende Gesellschafter nur nach einheitlichen Grundsätzen über ihre Anteile verfügen dürfen. In diesem Zusammenhang ist *Hannes/Onderka* zuzustimmen, dass hierzu ausreichend sein muss, dass, wie in Gesellschaftsverträgen von Familiengesellschaften verbreitet, Geschäftsanteile nur auf bestimmte Personen übertragen werden dürfen. Bei diesen Personen handelt es sich in der Regel um Abkömmlinge eines Unternehmensgründers bzw. unterschiedlicher Familienstämme in einem betreffenden Unternehmen.²⁹ Eine quotenentsprechende Übertragung an den selben Erwerber würde die Nachfolgeplanung zusätzlich erschweren und ist im Hinblick auf den Zweck der Neuregelung sicher nicht sachgerecht.³⁰

2. Beschränkung auf stimmrechtsgebundene Anteilseigner

Nach Alternative 2 von § 13b Abs. 1 Nr. 3 S. 2 ErbStG kommt auch eine Verfügungsbeschränkung dahingehend in Betracht, dass eine Übertragung nur auf andere derselben Verpflichtung unterliegende Anteilseigner möglich ist. *Hannes/Onderka* gehen in diesem Zusammenhang bei wörtlicher Interpretation davon aus, dass demzufolge

18 Vgl. Scholz/Schmidt, GmbHG, 10. Aufl. 2007, § 47, Rn. 44.

19 Hüffer, AktG, 8. Aufl. 2008, § 133, Rn. 21; Semler, in: Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 4, 3. Aufl. 2007, § 39, Rn. 19.

20 BGH, 17.9.1964 – II ZR 136/62, BB 1964, 1272; Roth/Altmeppen/Roth, GmbHG, 5. Aufl. 2005, § 47, Rn. 29; Scholz/Schmidt, GmbHG, 10. Aufl. 2007, § 47, Rn. 64 ff.

21 Wicke, GmbHG, 1. Aufl. 2008, § 5, Rn. 6.

22 Vgl. zur Auslegung des Begriffs „Verfügung“ Weber/Schwind, ZEV 2009, 16, 18.

23 Hannes/Onderka, ZEV 2008, 16, 20.

24 Hannes/Onderka, ZEV 2008, 16, 20, allerdings nur für die 1. Alternative.

25 Regierungsentwurf zum Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsgesetz.

26 Schulz/Althof/Markl, BB 2008, 528, 531; Hannes/Onderka, ZEV 2008, 16, 20; Weber/Schwind, ZEV 2009, 16, 18.

27 Hübner, Erbschaftsteuerreform 2009, 2009, 424.

28 Hannes/Onderka, ZEV 2008, 16, 20.

29 Hannes/Onderka, ZEV 2008, 16, 20; Weber/Schwind, ZEV 2009, 16, 18.

30 So im Ergebnis auch Weber/Schwind, ZEV 2009, 16, 18.

die Übertragung auf neue Anteilseigner im Wege einer Erbfolge dann gerade ausscheidet. Dies sei, nach deren zutreffender Ansicht, mit dem Zweck der neuen Regelung nicht vereinbar, da die Übergabe auf die nächste Generation, somit in der Regel auf Personen, die noch nicht Anteilseigner sind, erleichtert werden soll.³¹ Gerade die Möglichkeit einer freien Verfügung der Geschäftsanteile soll durch die Verfügungsbeschränkungen beschränkt werden. Hier ist erneut auf bei Familienkapitalgesellschaften häufig anzutreffende Regelungen abzustellen. Neu eintretende Gesellschafter sind diesbezüglich häufig bereits aus dem Gesellschaftsvertrag den Veräußerungsbeschränkungen unterworfen, denen auch der übertragende Gesellschafter unterliegt bzw., finden sich bei Familienkapitalgesellschaften bereits solche Regelungen außerhalb des Gesellschaftsvertrags, enthalten diese regelmäßig eine entsprechende Verpflichtung.

3. Auswirkung eines Verstoßes gegen ein Verfügungsverbot auf Erbschaftsteuer

Nicht zugestimmt werden kann allerdings *Hübner*,³² dass in enger Anlehnung an den Gesetzeswortlaut ein Verstoß gegen ein Verfügungsbefugnisverbot sich nicht auf die Erbschaftsteuer auswirkt. § 13a Abs. 5 Nr. 5 ErbStG sieht vor, dass während der so genannten Behaltensfristen der Verschonungsabschlag bzw. der Abzugsbetrag anteilig entfallen, wenn die Verfügungsbeschränkung oder die Stimmrechtsbündelung aufgehoben wird. Nach *Hübner* soll eine Verfügung über die Anteile, trotz bestehender Verfügungsbeschränkung, die nicht mit einer Aufhebung der Vereinbarung einhergeht, zulässig sein und insbesondere keine nachteilige Folge mit Blick auf § 13a Abs. 5 Nr. 5 ErbStG auslösen. Allerdings wird auch hier zu berücksichtigen sein, dass eine Verfügung trotz bestehendem Verfügungsverbot sicherlich konkludent als Aufhebung der Verfügungsvereinbarung zu interpretieren sein kann. Ferner kann diese Verfügung im Ergebnis auch nachteilige Folgen für andere Beteiligte der Stimmbindungsvereinbarung haben, nämlich insoweit, als auch für diese die Verfügungsbeschränkung nicht anerkannt wird bzw. durch die Verfügung für diese die Mindestbeteiligungshöhe nicht mehr erreicht ist. Insoweit gilt

auch hier, selbst wenn der Ansicht von *Hübner* beigepllichtet würde, dass unter Beratungsgesichtspunkten auch Verstöße gegen Verfügungsbeschränkungen mit Vertragsstrafen zu regeln sind, um nicht die tatsächliche Geltung der Verfügungsbeschränkung in Frage zu stellen. Ferner dürfte auch ein Verstoß gegen eine Verfügungsbeschränkung von den zuständigen Finanzbehörden als konkludente Aufhebung und damit steuerauslösend i.S. v. § 13a ErbStG gesehen werden.

V. Fazit

Auf der derzeitigen Basis, die mit dem neuen Gesetz und der dazugehörigen Gesetzesgründung zur Verfügung gestellt wird, ist es schwierig, entsprechende Gestaltungshinweise zu geben. Aus diesem Grund kann derzeit nur empfohlen werden, sich im Rahmen von gesondert angefertigten Vereinbarungen, die dem Zweck des ErbStG entsprechen sollen, auf den Wortlaut des Gesetzes zu berufen. Im Übrigen sollten die weiteren Entwicklungen, insbesondere mögliche Hinweise der Finanzverwaltung im Auge behalten werden, um kurzfristig entsprechende Vereinbarungen, die in diesem Zusammenhang bereits jetzt abgeschlossen werden, anzupassen. Alles in allem ist die derzeitige Situation für die Familienunternehmer, die sich eingehend mit ihrer Nachfolge beschäftigen, nicht sehr glücklich.

// Autor

Dr. Jan Kreklau, RA und Partner im Münchner Büro der Wirtschaftskanzlei Weiss Walter Fischer-Zernin. Er berät schwerpunktmäßig im Gesellschaftsrecht und im allgemeinen Wirtschaftsrecht sowie bei Unternehmenstransaktionen.



³¹ *Hannes/Onderka*, ZEV 2008, 16, 20.

³² *Hübner*, Erbschaftsteuerreform 2009, 2009, 423.

Dipl.-Betriebswirtin (BA) Marion Müller, StB, MBA International Taxation

Grenzüberschreitende Sondervergütungen und Sonderbetriebsausgaben im Spannungsfeld des Abkommensrechts

Grenzüberschreitenden Sondervergütungen stellen nach Auffassung der deutschen Finanzverwaltung abkommensrechtlich Unternehmensgewinne dar. Diese abkommensrechtliche Einordnung soll durch eine DBA-Anwendungsnorm¹ abgesichert werden. Die Auffassung der Finanzverwaltung steht im diametralen Widerspruch zur aktuellen Rechtsprechung des BFH. Der folgende Artikel erläutert, dass bei abkommensautonomer Auslegung des OECD-MA eine systematisch stimmige Vertei-

lung des Besteuerungsrechtes für Sondervergütungen erreicht wird. Daneben werden die Kriterien für die abkommensrechtliche Zuordnung von Sonderbetriebsausgaben untersucht.

¹ Im Rahmen des JStG 2009 (BGBl. I 2008, 2794) wurde § 50d Abs. 10 (neu) EStG eingeführt. Mit dieser DBA-Anwendungsnorm soll sichergestellt werden, dass Sondervergütungen für Zwecke der Abkommensanwendung als Unternehmensgewinne gelten.