

Schenkungssteuer

Schenkungssteuer bei Einziehung des GmbH-Anteils nach Insolvenz

von RA/StB Julian Ott, Berlin

Die zunehmende Zahl der Unternehmens- und Privatinsolvenzen führt dazu, dass gesellschaftsvertragliche Einziehungsklauseln häufiger zur Anwendung kommen. Hierbei wird u.U. Schenkungssteuer ausgelöst. Der Beitrag befasst sich mit den schenkungssteuerlichen Aspekten der Einziehung des GmbH-Geschäftsanteils nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen eines Gesellschafters.

Insolvenz des Gesellschafters

1. Amortisation (§ 34 GmbHG)

Um die Anteile – auch gegen den Willen des betroffenen Gesellschafters – einzuziehen zu können, bedarf es nach § 34 (1) GmbHG der Zulassung der Einziehung (Amortisation) im Gesellschaftsvertrag.

1.1 Vertragliche Grundlagen

Einziehungsklauseln in GmbH-Satzungen sind gängige Praxis. Neben der Regelung von Einziehungsrechten für den Fall, dass ein Gesellschafter verstirbt, können andere Gründe für eine Amortisation sprechen. Gründe für die Amortisation werden meist nicht abschließend geregelt, fast immer wird jedoch der Vermögensverfall des Gesellschafters als ein solcher Grund angesehen. Damit einhergehende Maßnahmen Dritter bilden dann den Anknüpfungspunkt für die Einziehung, wie z.B.

Einziehungsklausel

- die Ausbringung von Zwangsvollstreckungsmaßnahmen in den Gesellschaftsanteil,
- die Abgabe einer eidesstattlichen Versicherung des Gesellschafters,
- die Abweisung eines Insolvenzantrags mangels Masse oder
- die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Gesellschafters.

1.2 Abfindungsregelung

Da ohne nähere Abfindungsregelung in der Satzung der von der Einziehung betroffene Gesellschafter Anspruch auf eine vollwertige Abfindung hat, folgen in der Satzung regelmäßig Abfindungsbeschränkungen. Diese sehen im Interesse der Liquidität der Gesellschaft einerseits und den Unwägbarkeiten der Unternehmensbewertungsmethoden andererseits meist Abfindungen unterhalb des Verkehrswertes des Anteils vor. Sofern diese Klauseln die von der Rechtsprechung gezogenen Grenzen einhalten, sind sie anzuerkennen. Bei einseitiger Benachteiligung der Gläubiger des insolventen Gesellschafters wäre die Abfindungsregelung nichtig. Das ist bspw. der Fall, wenn die niedrige Abfindung ausschließlich für den Pfändungs- und Insolvenzfall vereinbart oder die Nichtigkeit durch die Beeinträchtigung der Kündigungsfreiheit des (Minderheits-) Gesellschafters wegen § 138 BGB ausgelöst würde.

Abfindungsbeschränkungen

* Der Autor ist für die Kanzlei Derra, Meyer & Partner in Berlin tätig.

Innerhalb der Nichtigkeitsgrenzen besteht für die Abfindungsregelung im Einzelnen vertragliche Gestaltungsfreiheit. Häufig werden so genannte Buchwertklauseln vereinbart. Diese haben aus Sicht der Gesellschaft den Vorteil, dass stille Reserven nicht angetastet werden, die Liquiditätsbelastung schon durch die Klausel selbst in Grenzen gehalten wird und nicht nur auf die oft zusätzlich vereinbarte Tilgungstreckung (Fälligkeit der Abfindung in jährlichen Raten) vertraut werden muss.

Buchwertklauseln

Daneben finden sich auch Regelungen, die Bezug nehmen

- auf den Anteilsnominalwert zuzüglich Rücklagenanteil,
- auf Werte der Steuerbilanz, auf den Steuerbilanzwert unter Ausklammerung des Firmenwerts oder sonstiger immaterieller Wirtschaftsgüter,
- auf den Steuerbilanzwert mit Berechnungshinweisen für die Berücksichtigung von § 6b-Rücklagen,
- auf den Vermögenssteuerwert (in älteren Gesellschaftsverträgen),
- auf den Wert nach dem Stuttgarter Verfahren
- bis hin zu Ertragswertklauseln, die kaum als Abfindungsbeschränkung bezeichnet werden können.

Abfindungsklauseln

Praxishinweis: In Gesellschaftsverträgen ist auf die Sicherung der Liquidität der Gesellschaft im Einziehungsfall sowie eine konkrete Berechnungsmethodik für die Abfindung zu achten. Die Gesellschafter sind auf die möglichen schenkungsteuerlichen Folgen im Einziehungsfall hinzuweisen. Diese können zur Grenze für das vorrangige Motiv der Schonung der Liquidität der GmbH bei der Vertragsgestaltung werden.

2. Schenkungsteuerliche Auswirkungen der Einziehung

Neben der Regelung des § 3 Abs. 1 Nr. 2 S. 3 ErbStG für den Erwerb von Todes wegen sieht § 7 Abs. 7 S. 2 ErbStG für sonstige Fälle der Einziehung die sachliche Steuerpflicht vor, wenn der sich nach § 12 ErbStG ergebende Wert des Anteils zur Zeit des Ausscheidens den Abfindungsanspruch übersteigt. Die dadurch ausgelöste Werterhöhung der Anteile der übrigen Gesellschafter gilt als Schenkung des ausgeschiedenen Gesellschafters.

Die Einziehung löst Schenkungsteuer aus ...

Bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs sind also die Höhe des Abfindungsanspruchs und der Wert nach § 12 ErbStG zu vergleichen. Soweit der gemeine Wert nicht aus Anteilsverkäufen innerhalb des letzten Jahres abgeleitet werden kann (§ 12 Abs. 1 ErbStG, § 11 Abs. 1 BewG, ErbStR 95 Abs. 3), ist er unter Berücksichtigung des Vermögens und der Ertragsaussichten nach dem Stuttgarter Verfahren zu schätzen (§ 12 Abs. 2 ErbStG, § 11 Abs. 2 S. 2 BewG, ErbStR 96 ff.). Liegt der Wert des eingezogenen Anteils über dem Abfindungsanspruch, liegt ein steuerpflichtiger Erwerb der übrigen Gesellschafter vor. Bei Buchwertklauseln ist das regelmäßig der Fall.

... wenn der Wert der Abfindung über dem Anteilswert liegt

In der Regel wird nur der Freibetrag von 5.200 EUR nach § 16 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG zur Anwendung kommen und die Schenkung in die Steuerklasse III einzuordnen sein. Für die Anwendung des Betriebsvermögensfreibetrags nach § 13a Abs. 1 ErbStG fehlt es regelmäßig – selbst wenn

Freibetrag

der eingezogene Anteil mehr als 25 % beträgt und daher begünstigtes „Betriebsvermögen“ grundsätzlich vorliegt – an der unwiderruflichen Erklärung des Schenkers gegenüber dem FA über die Inanspruchnahme des Freibetrags (§ 13a Abs. 1 Nr. 2 ErbStG). Denn häufig bestehen keine verwandtschaftlichen Beziehungen zwischen den Mitgesellschaftern und dem Inhaber des einzuziehenden Gesellschaftsanteils.

Beispiel

Liegt der gemeine Wert des einzuziehenden Anteils (20 % des Stammkapitals) nach dem Stuttgarter Verfahren bei 120.000 EUR und liegt der Abfindungsanspruch auf der Basis des Buchwerts bei 50.000 EUR, so ergibt sich nach Abzug des Freibetrags in Klasse III ein steuerpflichtiger Erwerb von (70.000 EUR \cdot 5.200 EUR =) 64.800 EUR. Da auch kein Betriebsvermögen i.S. des § 19a ErbStG gegeben ist, bleibt es bei dem Tarif von 23 % in Steuerklasse III (§ 19 Abs. 1 ErbStG). Die SchenkungSt beträgt 14.904 EUR.

Berechnung Schenkungssteuer

3. Interessenlage im Insolvenzfall

Wird über das Vermögen des Gesellschafters ein Insolvenzverfahren eröffnet, so ist nach den üblichen gesellschaftsvertraglichen Regelungen die Einziehung möglich. Es gelingt dem Insolvenzverwalter regelmäßig nicht, sich gegen den Verlust des Anteils zu wehren, wenn die Gesellschafter den Einziehungsbeschluss fassen. Die Satzung erfüllt dann den mit der Einziehungsklausel beabsichtigten Zweck, gesellschaftsfremde Personen aus dem Kreis der ursprünglichen Gesellschafter fernzuhalten.

3.1 Volleinzahlung als Einziehungsvoraussetzung

Zu den Einziehungsvoraussetzungen, die das GmbHG wegen der Kapitalaufbringungsgrundsätze im Interesse der Gesellschaftsgläubiger fordert, zählt auch Folgende: Die Stammeinlage auf den einzuziehenden Geschäftsanteil muss voll eingezahlt sein. Ein – etwa bei nur hälftiger Einzahlung – gleichwohl gefasster Einziehungsbeschluss unterfällt dem Verbot des Erlasses einer rückständigen Einlage (§ 19 Abs. 2 GmbHG) und ist nichtig (Scholz, GmbHG, § 34 Rz. 49).

Einzahlung des Stammkapitals

Praxishinweis: Zeichnet sich die wirtschaftliche Krise eines Gesellschafters ab, sollte der Berater die Einzahlung des Stammkapitals prüfen. Bei der Anforderung der restlichen Einlage sind die Anfechtungsmöglichkeiten durch den Insolvenzverwalter nach §§ 129 ff. InsO zu beachten.

Neben den Nichtigkeitsgründen für Einziehungsklauseln wird der Insolvenzverwalter vorrangig prüfen, ob die Einziehungsmöglichkeit mangels Einzahlung ausgeschlossen ist und ob hinsichtlich der Einziehung Anfechtungsrechte gemäß den §§ 129 ff. InsO geltend gemacht werden können. Ist dies nicht der Fall, kommt es für den weiteren Verlauf auf die Eindeutigkeit der Abfindungsregelung im Gesellschaftsvertrag an. Erfolgt die Einziehung unterjährig und nicht zum Bilanzstichtag oder steht die Feststellung des Jahresabschlusses durch einen ggf. anfechtbaren Gesellschafterbeschluss aus, können auch die Berechnungsgrundlagen umstritten sein. Auch die steuerliche Problematik kann sich verschärfend auswirken.

Anfechtungsrechte Insolvenzverwalters

3.2 Gesamtschuldnerische Haftung (§ 20 Abs. 1 S. 1 ErbStG)

Der Insolvenzverwalter ist auf Grund seiner Haftungsrisiken gehalten, neben der Frage nach den Insolvenzanfechtungsgründen nach der SchenkungSt zu fragen. Die Steuer entsteht gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Schenkung. Das ist der Zeitpunkt des Übergangs, also der Anwachsung oder der Übertragung des Anteils (Meincke, ErbStG, § 9 Rz. 54). Damit entsteht die SchenkungSt aber erst nach Verfahrenseröffnung, sodass eine Masseverbindlichkeit vorliegt und das FA nicht auf die Quote verwiesen werden kann, wenn von der gesamtschuldnerischen Haftung des Schenkers gem. § 20 Abs. 1 S. 1 ErbStG Gebrauch gemacht wird.

**Schenkungssteuer
ist Masse-
verbindlichkeit**

Im Beispiel liegt der Buchwert des Anteils und damit der Abfindungsanspruch nach Auffassung des Insolvenzverwalters bei 75.000 EUR, nach Auffassung der GmbH bei 50.000 EUR. Aufgrund der drohenden Masseverbindlichkeit wird der Insolvenzverwalter nicht darauf vertrauen, die gesamtschuldnerische Haftung für die SchenkungSt werde sich nicht verwirklichen, weil der Sachverhalt wegen Formfreiheit dem FA nicht bekannt werde.

Die Vernichtung des Anteils durch Einziehung wird oft erst mit notarieller Beurkundung der neuen Beteiligungsverhältnisse beim FA aktenkundig. Der Insolvenzverwalter wird aber seiner Anzeigepflicht nach § 30 Abs. 2 ErbStG i.V.m. § 34 Abs. 3 AO nachkommen müssen. Die Anzeigepflicht kann zu unterschiedlichen Interessen bei der die Abfindung schulden den GmbH und den die Steuer schulden den übrigen Gesellschaftern führen. Die Steuer von ca. 15.000 EUR schafft Verhandlungsmasse für eine Einigung, insbesondere deshalb, weil die Entstehung der Steuer vermieden werden kann.

**Anzeigepflicht
des Insolvenz-
verwalters**

3.3 Steuervermeidung durch vollentgeltlichen Vergleich

Sofern die Beteiligten sich einigen und nicht auf die einseitige Durchsetzung der Einziehung des Geschäftsanteils zurückgegriffen werden muss, kann zur Vermeidung eines Rechtsstreits die entgeltliche Abtretung des Geschäftsanteils – im Beispiel etwa 62.500 EUR – als Teil eines Vergleiches zwischen Insolvenzverwalter und der GmbH vertraglich vereinbart werden. Ist aber das Ausscheiden gegen Abfindung Teil einer als Vergleich getroffenen Regelung, die insgesamt als entgeltliche Veräußerung beurteilt werden muss, kommt eine Besteuerung der mit der Anteilsübertragung vermittelten Bereicherung auf die übrigen Gesellschafter nicht in Betracht (Meincke, ErbStG, § 7 Rz. 151).

Dass die Rechtsunsicherheit beseitigt werde, ist ein Argument, das die Entscheidung über die geschuldete Abfindungshöhe günstig beeinflussen kann. Ein anderes ist die Steuerersparnis. Hierbei profitiert die Insolvenzmasse von einer höheren Abfindungszahlung, die GmbH vermeidet Rechtsstreitigkeiten über die Feststellung des Jahresabschlusses, die Wirksamkeit der Einziehung sowie die Höhe der Abfindung **und** den Gesellschaftern wie der Insolvenzmasse wird die gesamtschuldnerische Haftung für die bei einseitiger Einziehung entstehende SchenkungSt erspart.

**Die Vorteile
einer Einigung!**