Gesellschaftsrecht

Gesellschafter, Gesellschaften und Gesell-schaftsbeteiligungen im Familienrecht

-Ausgewählte Problemfelder-

RAuN Ulrich Spieker, Bielefeld

Ausgang

Gesellschaften und gesellschafts-rechtliche Beteiligungen sind an der Schnittstelle zum Familienrecht ins-besondere

1. Quelle von unterhaltsrechtlich relevanten Einkünften und

2. Bestand von familienrechtlich relevanten Vermögen insbesondere im Rahmen von güterrechtlichen Vereinbarungen und Zugewinnausgleich und

3. Gewollte wirtschaftliche Betätigungsformen insbesondere in Familiengesellschaften.

Postulat „Einheit der Rechtsordnung“

„Das Bemühen, trotz ausufernder Gesetzgebung begriffliche und systematische Unterschiede, sowie Wertungsunterschiede zwischen verschiedenen Rechtsgebieten zu vermeiden."

vgl. Creifelds, Rechtswörterbuch, 23. Edition 2019

Wer sollte wem folgen ?

Ist die Mühe umsonst an der Schnittstelle Familien – und Gesellschaftsrecht oder welches Rechtsgebiet gibt die „Wertung“ vor und welches Rechtsgebiet sollte (muss) dem anderen Rechtsgebiet (in welchem Umfang) folgen ?

Klassische Unterscheidung nach Rechtspersönlich-keit und Rechtsfähigkeit

Verbände mit eigener Rechtspersönlichkeit und Rechtsfähigkeit; sie erlangen den Status einer juristischen Person nach Maßgabe des für sie geltenden Normativsystems (AG, GmbH, eG und e.V.)

vgl. MüKo-BGB, vor § 705 Rn. 12 f.

Die juristischen Personen verliehene Rechtsfähigkeit führt dazu, dass aufgrund des sog. Trennungsprinzips ihr Vermögen verselbständigt, an den gemeinsamen Zweck der juristischen Person gebunden ist und vom Vermögen des Anteilseigners - des Mitglieds der juristischen Person - streng getrennt ist (Trennungsprinzip).

Die Personengesellschaft (BGB Gesellschaft, oHG, KG) ist keine juristische Person. Dennoch ist sie rechtsfähig. Der einzelne Personengesellschafter hat keine unmittelbar wirkenden dinglichen Rechte am Gesellschaftsvermögen, sondern nur eine wertmäßige Berechtigung am Gesamthandsvermögen (Gesamthandsprinzips).

Die nicht vorhandene strenge Trennung zwischen Vermögen der Gesellschaft und Vermögen des Gesellschafters führt insbesondere zur Haftungsdurchbrechung nach § 128 HGB (Transparenzprinzip).

Der „Geschäftsanteil“ an einer juristischen Person als unterhalts-rechtliche Einkunftsquelle

1. **Der Geschäftsanteil an einer Kapitalgesell-schaft beinhaltet die in dem Geschäftsanteil verkörperten Mitgliedschaftsrechte und Pflichten des Gesellschafters die im**

Gesellschaftsverhältnis und der Satzung ihre Grundlage haben, einschließlich aller Sonderrechte und Pflichten. Von diesen Mitgliedschaftsrechten sind zu unterscheiden die rein schuldrechtlichen Ansprüche des Gesellschafters.

2. **Das Gewinnbezugsrecht gehört zur Mitgliedschaft des Gesellschafters, also „klebt“ gleichsam am Geschäftsanteil als der Verkörperung der Mitgliedschaft.**

3. ***Solange kein Gewinnausschüttungsbeschluss (§ 29 GmbHG) bei der Kapitalgesellschaft gefasst wurde, gelten die Erträge***

(Gewinne) den Gesellschaftern als nicht zugeflossen (§§ 99 ff. BGB).

4. Erst mit Beschluss der Gesellschafterversammlung über die Verwendung des Gewinns (§ 46 Nr. 1 GmbHG) erwächst für den Gesellschafter aus dem mitgliedschaftsrechtlichen Gewinnbezugsrecht *ein*

Anspruch **auf Auskehrung des auf seinen Anteil entfallenden Gewinns.**

Dieses Forderungsrecht wird als Gewinnanspruch bezeichnet und *ist ein Gläubigerrecht des Gesellschafters* gegenüber der Gesellschaft.

5. ***Eine „Entstrickung“ zwischen „Geschäftsanteil“ und „Ertrag“ tritt also erst mit dem Gewinnausschüttungsbeschluss ein.***

Einheit der Rechtsordnung
(Steuerrecht)

Das Steuerrecht folgt dem „Trennungsprinzip“ !

Grundsätzlich gilt die Einkommensteuer auf Dividenden, die ein Gesellschafter als natürliche Person erhält, mit der Abgeltungsteuer als "bezahlt". Dies ist der Regelfall, wenn die

Beteiligung im Privatvermögen gehalten wird. Die Einkommensteuer ist damit abgegolten.

Allerdings dürfen in diesem Fall auch keine Werbungskosten in Zusammenhang mit der Beteiligung – wie z. B. Kosten der Finanzierung – steuerlich in Abzug gebracht werden.

Standardfall 1 (Anteile im Privatvermögen)

Eine Privatperson hält einen 10%-igen Anteil an einer GmbH im Privatvermögen. Er erhält aus dieser GmbH Gewinnausschüttungen (Dividenden).

Folge: „definitive und nicht progressive Abgeltungssteuer“

Beispiel

M bezieht in 2015 – im Jahr 1. Nach der Trennung – Einkünfte aus abhängiger nicht selbständiger Tätigkeit, woraus sich ein zu versteuerndes Einkommen (z.v.E.) von 80.000 EUR ergibt. Darüber hinaus hatte er in 2015 eine Gewinnausschüttung von 100.000 EUR aus einer im Privatvermögen gehaltenen Beteiligung an einer GmbH erhalten. Werbungskosten waren im Rahmen des § 20 EstG nicht angefallen.

ARGE Familienrecht Herbsttagung 2019

Gesellschaftsrecht – RAuN Ulrich Spieker

Steuerrechnung	ESt + Abgeltungssteuer
aus nicht selbständiger Tätigkeit	80.000
./.Tarifliche ESt.	25.428
./. 5,5 % SolZ v. 25.428	1.398
Zwischensumme I	53.174
aus Dividenden	100.000
./. 25 % Abgeltungssteuer	25.000
./. 5,5 % SolZ v. 25.000	1.375
Zwischensumme II	73.625
Nettoeinkommen = Zwischensumme I + Zwischensumme II	126.799
Gesamtsteuerbelastung 2015	53.201

Abwandlung:

Wie oben, nur die GmbH schüttet nicht aus, sondern thesauriert die Gewinne.

Steuerrechnung	ESt
aus nicht selbständiger Tätig-keit	80.000
./. Tarifliche ESt.	25.428
./. 5,5 % SolZ v. 25.428	1.398
Nettoeinkommen	53.174

Standardfall 2 – Beteiligung und Antragsverfahren (sog. Teileinkünfteverfahren für Beteiligungserträge)

Folge: „Wahlrecht zwischen definitiver Abgeltungsteuer und progressivem Teileinkünfteverfahren“

Beispiel:

M bezieht in 2015 – im Jahr 1. Nach der Trennung - Einkünfte aus abhängiger nicht selbständiger Tätigkeit *als Geschäftsführer der GmbH und ist zugleich Gesellschafter zu 25 %.* Er bezieht in 2015 ein Geschäftsführergehalt, woraus sich ein zu versteuerndes Einkommen (z.v.E.) von 80.000 EUR ergibt. Darüber hinaus hatte er in 2015 eine Gewinnausschüttung von 100.000 EUR erhalten. Werbungskosten waren im Rahmen des § 20 EStG nicht angefallen.

Ist ein Gesellschafter mindestens zu 25% bzw. *bei beruflicher Tätigkeit des Gesellschafters für die Kapitalgesellschaft*, mindestens zu 1% an der Kapitalgesellschaft beteiligt kann der Gesellschafter die Beteiligungserträge wahlweise nach dem Teileinkünfteverfahren versteuern

(§ 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG).

ARGE Familienrecht Herbsttagung 2019

Gesellschaftsrecht – RAuN Ulrich Spieker

Steuerrechnung	Teileinkünfteverfahren	Abgeltungssteuer
	(Euro)	(Euro)
aus nicht selbständiger Tätigkeit	80.000	80.000
60 % der Gewinnausschüttung	60.000	---------
z.v. E. neu	140.000	80.000
./. Tarifliche ESt	50.628	25.428
./. 5,5 % SolZ	(von 50.628) 2784	(von 25.428) 1.398
Zwischensumme I		53.174
Aus Dividenden	----------	100.000
25 % Abgeltungssteuer	----------	25.000
+ 5,5 % SolZ	----------	(von 25.000) 1.375
Zwischensumme	86.588	---------
Zwischensumme II		73.625
Nettoeinkommen bei Abgeltungsverfahren = Zwischensumme I + Zwischensumme II		126.799
Nettoeinkommen bei Teileinkünfte	86.588	
	(steuerfreie Einkünfte) + 40.000	
	126.588	
Gesamtbelastungsvergleich 2015	53.412	53.201

Abwandlung:

Wie oben, nur die GmbH schüttet nicht aus, sondern thesauriert die Gewinne.

Steuerrechnung	ESt
aus nicht selbständiger Tätigkeit	80.000
./. Tarifliche ESt.	25.428
./. 5,5 % SolZ v. 25.428	1.398
Nettoeinkommen	**53.174**

Unterhaltsrechtliche Korrekturen

Entscheidend für die Frage der Vorwerfbarkeit einer mangelnden Realisierung von Gewinnen aus einer Gesellschaft ist nicht, dass eine Realisierung derartiger Gewinne überhaupt möglich gewesen wäre. Vorwerfbar ist ein solches Verhalten vielmehr erst dann, wenn der als Gesellschafter tätige Unterhaltsschuldner mit dem Unterlassen der Gewinnausschüttung die Grenzen seiner unternehmerischen Freiheit in einer Art und Weise überschreitet, die dem Unterhaltsgläubiger unter Berücksichtigung seiner Interessen auf Sicherstellung einer monatlichen Unterhaltsrente nicht zumutbar ist.

vgl. OLG Hamm, FamRZ 2009, 981.

Ausschüttungsobliegenheit

Unterhaltsrechtlich kann eine „Ausschüttungsobliegenheit“ daher nur angenommen werden, *wenn*

1. **ein rechtliches *„Können“ (§ 29 GmbHG)* gegeben ist *und***
2. **die fiktive Ausschüttung *„zumutbar“* ist (str. § 254 AktG analog).**

§ 29 GmbHG
Ergebnisverwendung

(1) 1Die Gesellschafter haben Anspruch auf den Jahresüberschuß zuzüglich eines Gewinnvortrags und abzüglich eines Verlustvortrags, *soweit der sich ergebende Betrag nicht nach Gesetz oder Gesellschaftsvertrag, durch Beschluß nach Absatz 2* oder als zusätzlicher Aufwand auf Grund des Beschlusses über die Verwendung des Ergebnisses von der Verteilung unter die Gesellschafter ausgeschlossen ist. 2Wird die Bilanz unter

Berücksichtigung der teilweisen Ergebnisverwendung aufgestellt oder werden Rücklagen aufgelöst, so haben die Gesellschafter abweichend von Satz 1 Anspruch auf den Bilanzgewinn.

(2) Im Beschluß über die Verwendung des Ergebnisses können die Gesellschafter, *wenn der Gesellschaftsvertrag nichts anderes bestimmt*, Beträge in *Gewinnrücklagen einstellen oder als Gewinn* vortragen.

(3) 1Die Verteilung erfolgt nach Verhältnis der Geschäftsanteile. *2Im Gesellschaftsvertrag kann ein anderer Maßstab der Verteilung festgesetzt werden*.

(4) 1Unbeschadet der Absätze 1 und 2 *und abweichender Gewinnverteilungsabreden nach Absatz 3 Satz 2* können die Geschäftsführer mit Zustimmung des Aufsichtsrats oder der Gesellschafter den Eigenkapitalanteil von Wertaufholungen bei Vermögensgegenständen des Anlage- und Umlaufvermögens in andere Gewinnrücklagen einstellen. 2Der Betrag dieser

Rücklagen ist in der Bilanz gesondert auszuweisen; er kann auch im Anhang angegeben werden.

Ergebnis - gesellschaftsrechtlich

„Mehrheit siegt, Einzahl fliegt“, es sei denn im Gesetz ist etwas anderes angeordnet oder im Gesellschaftsvertrag ist etwas anderes geregelt.

Fundstelle in der Bilanz (§ 266 Abs. 3 HGB)

Passiva
A. Eigenkapital
I. Gezeichnetes Kapital
II. Kapitalrücklage
III. Gewinnrücklagen
▪ ***Gesetzliche Rücklage***
▪ ***Rücklage für eigene Anteile***
▪ ***Satzungsmäßige Rücklagen***
▪ ***Andere Gewinnrücklagen***
IV. Gewinn*- oder Verlust*vortrag
V. Jahresüberschuss oder -fehlbetrag
oder Bilanzgewinn oder Verlust

§ 254 AktG – analog (str.)
Anfechtung des Beschlusses über die Verwendung des Bilanzgewinns

(1) Der Beschluß über die Verwendung des Bilanzgewinns kann außer nach § 243 auch angefochten werden, wenn die Hauptversammlung *aus dem Bilanzgewinn Beträge in Gewinnrücklagen einstellt oder als Gewinn vorträgt, die nicht nach Gesetz oder Satzung von der Verteilung unter die Aktionäre ausgeschlossen sind*, obwohl die Einstellung oder der Gewinnvortrag bei *vernünftiger kaufmännischer Beurteilung nicht notwendig ist*, um *die Lebens- und*

Widerstandsfähigkeit **der Gesellschaft** ***für einen hinsichtlich der wirtschaftlichen und finanziellen Notwendigkeiten übersehbaren Zeitraum zu sichern*** **und dadurch unter die Aktionäre kein Gewinn in Höhe von mindestens vier vom Hundert des Grundkapitals abzüglich von noch nicht eingeforderten Einlagen verteilt werden kann.**

(2) Für die Anfechtung gelten die §§ 244 bis 246, 247 bis 248a. Die Anfechtungsfrist beginnt auch dann mit der Beschlußfassung, wenn der Jahresabschluß nach § 316 Abs. 3 des Handelsgesetzbuchs erneut zu prüfen ist. Zu einer Anfechtung

nach Absatz 1 sind Aktionäre nur befugt, wenn ihre Anteile zusammen den zwanzigsten Teil des Grundkapitals oder den anteiligen Betrag von 500.000 Euro erreichen.

Ergebnis

1. *wer nicht die gesellschaftsrechtliche Rechtsmacht (§ 29 GmbHG) hat, für eine Ausschüttung zu sorgen, kann auch nicht eine unterhaltsrechtliche Obliegenheitsverletzung begehen.*

2. Wer zwar die Rechtsmacht hat, gesellschaftsrechtlich eine Ausschüttung herbeizuführen, aber dieselbe nicht zumutbar ist (im Unterhaltsrecht mindestens Darlegung analog § 254 AktG), kann auch nicht eine

unterhaltsrechtliche Obliegenheitsverletzung begehen.

3. ***Str. bleibt, ob bei Annahme einer „Ausschüttungsobliegenheit“ die fiktive Steuerlast nach dem „In Prinzip“ oder „Für Prinzip“ nicht oder fiktiv abzusetzen ist.***

Wichtig Bilanz genau anschauen

und

als Beleg

1. **aufgeschlüsseltes des Eigenkapitals (Einzelkonten) - § 266 Abs. 3 HGB**

   sowie

2. Kapitalertragssteuerbescheinigung (§ 45 a EStG – siehe Inhalt derselben und verbindliche Vorgaben Muster BMF v. 15.12. 2017 BStBl 2018 I S.13.)

(§ 1605 BGB) anfordern !

Der „Gesellschaftsanteil“ an einer Personengesellschaft als unterhalts-rechtliche Einkunftsquelle

1. Im Interesse der Rechtssicherheit und Rechtsklarheit beinhaltet der ***Gesell-schaftsanteil*** auch alle Rechte und Pflichten

des Gesellschafters, *die im Gesellschafts-vertrag ihre Grundlage* haben.

2. Dementsprechend gilt, dass aus der Vergangenheit *herrührende Geldansprüche (und Geldverpflichtungen) im Zweifel dann am „Gesellschaftsanteil kleben“, wenn sie im Zeitpunkt der maßgeblichen*

Betrachtung (Stichtag) bereits im Rechenwerk der Gesellschaft ihren Niederschlag gefunden haben, insbesondere aus dem Privatkonto oder Darlehenskonto des Gesellschafters ersichtlich sind.

3. Eine gesellschaftsrechtliche „Entstrickung“ zwischen „Beteiligung“ und „Ertrag aus

dem Anteil“ tritt also erst mit der Gewinnentnahme des Gesellschafters ein.

4. ***Anders ausgedrückt sind „Beteiligung“ und „Ertrag“ durch Gewinnentnahme bei Personengesellschaft noch nicht „entstrickt“, ist das „Darlehenskonto“ Teil der „Beteiligung“.***

5. Das Gesetz sieht grundsätzlich die Entnahme und Auszahlung des gesamten Gewinns als Regelfall vor (anders für die GmbH nach § 29 GmbHG).

6. Die gesetzliche Regelung findet sich in den §§ 161 Abs. 2, 122 HGB für den

Komplementär und in § 169 HGB für die Kommanditisten.

7. Dem liegt die Vorstellung der tätigen Mitunternehmerschaft zugrunde, die dem Lebensunterhalt des Gesellschafters zu dienen bestimmt ist.

8. Die unterschiedliche Terminologie, Entnahme einerseits und Gewinnauszahlung andererseits, ist darauf zurückzuführen, dass der Komplementär die ihm zustehenden Gewinnanteile selbst entnehmen darf, während die Kommanditisten auf eine Auszahlung durch den persönlich haftenden Gesellschafter angewiesen sind.

Einheit der Rechtsordnung (Steuerrecht)

Das Steuerrecht unterscheidet

1. *Bei **Verkehrssteuern** gilt das Trennungsprinzip (Steuerschuldner ist die Gesellschaft) !*
2. *Bei **Ertragssteuern** – mit Ausnahme der Gewerbesteuer - gilt das Tranzparenzprinzip (Steuerschuldner ist der Gesellschafter) !*

Standardfall 1 (Anteile im Privatvermögen)

Eine Privatperson hält einen 10%-igen Anteil an einer KG im Privatvermögen. Er erhält aus dieser KG Gewinnauszahlung.

Folge: „progressive zu besteuernde Mitunternehmereinkünfte aus § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG“

Beispiel

M bezieht in 2015 – im Jahr 1. Nach der Trennung – Einkünfte aus abhängiger nicht selbständiger Tätigkeit, woraus sich ein zu versteuerndes Einkommen (z.v.E.) von 80.000 EUR ergibt. Darüber hinaus hatte er in 2015 eine Gewinnauszahlung von 100.000 EUR aus einer im Privatvermögen gehaltenen Beteiligung an einer KG erhalten. Werbungskosten waren in diesem Rahmen nicht angefallen.

Steuerrechnung	ESt
aus nicht selbständiger Tätig-keit	80.000
aus gewerblichen Einkünften	100.000
zu versteuerndes Einkommen	180.000
./. Einkommensteuer	– 67.338
./. Soli	– 3.703,59
Nettoeinkommen	108.958,41
Gesamtsteuerbelastung 2015	71.041,59

Abwandlung

Wie oben, nur die KG zahlt nicht aus, sondern die Gewinnansprüche werden durch Gesellschaftsvertrag oder Gesellschafterbeschluss thesauriert.

Ergebnis

1. **Im Gegensatz zu einer GmbH ändert sich bei der KG nichts (= Folge des Transparenzprinzips)**
2. ***Ausnahme, die Gesellschafter wählen (Besteuerungswahlrecht) die „sog. begrenzte Thesaurierungsbesteuerung“ (§ 34a EStG).***

Gegenausnahme
(Vereinbarungen im Gesellschaftsvertrag) ?
Beispiel

§ 8 Tätigkeitsvergütungen

(1) Die in der Gesellschaft tätigen Kommanditisten oder Geschäftsführer der persönlich haftenden Gesellschafterin erhalten für ihre Tätigkeit eine ihrer Arbeit und dem Betrieb entsprechende angemessene Tätigkeitsvergütung.

(2) Außerdem erhalten die Gesellschafter/Geschäftsführer Reisespesen nach den jeweils steuerrechtlich zulässigen Höchstsätzen.

Weiterhin bestimmt § 10 dieses Gesellschaftsvertrages:

§ 10 Gesellschafterkonten, Entnahmen

(1) Für jeden Kommanditisten werden geführt:

a) ein festes Kapitalkonto über die jeweilige Kommanditeinlage;

b) ein Kapitalverlustkonto zur Verbuchung eventueller Verluste,

c) ein Darlehenskonto, über welches die Tätigkeitsvergütungen nach § 8, Gewinnanteile, Darlehenszinsen, Entnahmen und Einlagen sowie überhaupt der gesamte Geldverkehr zwischen der Gesellschaft und den Gesellschaftern verbucht werden. Ein Darlehnskonto wird auch für die Komplementär-GmbH geführt.

(2) Das Kapitalkonto ist unverzinslich.

(3) Die Guthaben und Schulden der Gesellschafter auf ihrem Darlehenskonto werden mit 2 % über dem jeweiligen Basiszinssatz jährlich verzinst. Die Abrechnung der

Zinsen erfolgt auf das Ende eines jeden Geschäftsjahres nach dem Stand am Anfang dieses Geschäftsjahres ohne Berücksichtigung der Ein- und Auszahlungen während des Jahres.

(4) Zu Lasten seines Darlehenskontos kann ein Gesellschafter entnehmen:

a) die Tätigkeitsvergütung nach § 8,

b) die ihm für das vorangegangene Geschäftsjahr zustehenden Guthaben-Zinsen nach Absatz 3 innerhalb von 3 Monaten nach Feststellung des Jahresabschlusses,

c) die zur Bezahlung der Steuern und sonstigen öffentlichen Abgaben aus der Beteiligung an der Gesellschaft und den Einkünften hieraus erforderlichen Beträge. Dabei ist anzunehmen, dass diese Steuern gegenüber den eventuellen sonstigen Steuern eines Gesellschafters im höheren Steuertarif angefallen sind.

(5) Weitergehende Entnahmen sowie Einlagen bedürfen der Zustimmung der Gesellschafterversammlung.

Beispiel:

M bezieht in 2015 – im Jahr 1. nach der Trennung - Tätigkeitsvergütung *für seine Tätigkeit als Gesellschafter der KG und ist zugleich Gesellschafter zu 50 %.* Darüber hinaus hatte er in 2015 einen Gewinnauszahlungsanspruch von 100.000 EUR gegenüber der KG. *Über die Auszahlung der 100.000 EUR können sich die Gesellschafter aber nicht einigen.* Weitere Werbungskosten sind nicht angefallen.

Steuerrechnung	ESt
aus gewerblichen Einkünften	80.000
aus gewerblichen Einkünften	100.000
zu versteuerndes Einkommen	180.000
./. Einkommensteuer	-67.338
./. Soli	-3.703,59
Nettoeinkommen	108.958,41
Gesamtsteuerbelastung 2015	71.041,59

Umrechnung in „tatsächliche Verfügbarkeit“

theoretischer Anspruch	ESt (theoretischer Anspruch)	tatsächliche Anspruch und Verfügbarkeit
aus gewerblichen Einkünften	80.000	80.000
aus gewerblichen Einkünften	100.000	0
zu versteuerndes Einkommen	180.000	
./. Einkommensteuer	– 67.338	+ 67.338
./. Soli	– 3.703,59	+ 3.703,59
Nettoeinkommen	108.958,41	
Verfügbar brutto		+ 151.041,59
./. tatsächlicher Steuer	71.041,59	- 71.041,59
tatsächlich verfügbar		80.000
Guthaben auf Kapitalkonto		(100.000 – 71.041,59) + 28.958,41

Achtung

Im Personengesellschaftsrecht wird die Anerkennung einer Mindestgewinnentnahme analog § 254 AktG abgelehnt, da die Regel die Total-Gewinnentnahme ist und zudem die Totalgewinnentnahme *nur abzuwägen ist*, *gegen die Entnahmeinteressen der einzelnen Gesellschafter gegenüber den Bedürfnissen der Selbstfinanzierung und Zukunftssicherung der Gesellschaft*. Ein allgemeiner Vorrang der „Thesaurierungsinteressen“ der Gesellschaft vor den Entnahmeinteressen der Gesellschafter besteht nicht.

Wichtig Kapitalkontenentwicklung

genau anschauen

und als Beleg (§ 1605 BGB) anfordern !

Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2014 beginnen (also ab 2015), ist für *jeden* in den Stammdaten der Gesamthand angelegten Mitunternehmer *eine Kapitalkontenentwicklung (KKE)* beim Finanzamt jährlich mit dem Abschluss einzureichen.

vgl. §§ 5b,51 Absatz 4 Nr. 1b EStG iVm. BMF v. 28.09.2011 BStBl 2011 I S. 855; v. 06.06.2018 BStBl 2018 I S. 714

Gliederung der KKE

+/-	Positionsbezeichnung	Feldtyp
	Anfangsbestand Kapitalkonto	Mussfeld
+	**Einlagen**	Mussfeld
	davon Einlagen Grundstücksertrag	
	davon Einlagen Privatsteuern	
	davon Sacheinlagen zum Buchwert	
	davon übrige Sacheinlagen	
-	**Entnahmen**	Mussfeld

+/-	Positionsbezeichnung	Feldtyp
	davon Privatsteuern	
	davon Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen	
	davon Grundstücksaufwand	
	davon unentgeltliche Wertabgaben	
	davon Sachentnahmen zum Buch-wert	
	davon übrige Sachentnahmen	
+	**Kapitaländerung durch Übertragung**	Mussfeld

+/-	Positionsbezeichnung	Feldtyp
	einer § 6b EStG Rücklage	
+	**Ergebnisanteil**	Mussfeld
+	**Umbuchungen auf andere Kapital-konten**	Mussfeld
+	**andere Kapitalkontenanpassungen**	Mussfeld
=	**Endbestand Eigenkapitalkonto**	∑ Mussfelder

Der „Geschäftsanteil“ und der „Gesellschaftsanteil“ als Vermögen

Eine zweifache Teilhabe an einem Vermögenswert - nämlich einerseits im Zugewinnausgleich und andererseits im Wege des Unterhalts – widerspricht dem Grundsatz, dass ein güterrechtlicher Ausgleich nicht stattzufinden hat, soweit eine Vermögensposition bereits auf andere Weise ausgeglichen worden ist.

vgl. BGH, Urteil vom 6. Februar 2008 - XII ZR 45/06 –

illoyales Unterlassen einer Vermehrung des Ausgleichspflichtigen Privatvermögens ?

Diese Frage stellt sich in den Fällen eines modifizierten Zugewinnausgleichs. Die grundsätzliche Fragestellung ist wiederum, ob die Rechtsmacht besteht, für Zufluss zu sorgen (§ 1375 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BGB)

Für die gesamte Fragestellung ist weiter der Umfang des *„geschützten unternehmerischen Vermögen“* entscheidend und alsdann, ob es ein illoyales Unterlassen einer Vermehrung des

Ausgleichspflichtigen Privatvermögens darstellt, wenn es der Gesellschafter unterlässt auf gesellschaftsrechtlicher Ebene dafür Sorge zu tragen, dass ihm Erträge in das ungeschützte Privatvermögen zu fließen (Argument aus § 1375 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BGB).

Der Hinzurechnung würden dann unterliegen die Erträge, die dem Vermögen durch Handlungen in Benachteiligungsabsicht durch „Unterlassen entzogen“ wurden (§ 1375 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BGB).

Das subjektive Element der Benachteiligungsabsicht muss dabei zwar nicht das einzige, doch das *leitende* Motiv sein.

„Unterlassen“ in diesem Sinne setzt aber auf gesellschaftsrechtlicher Ebene voraus, dass der Zufluss von Erträgen in das Ausgleichspflichtige Privatvermögen des Gesellschafters überhaupt von diesem herbeigeführt werden kann, *er also gesellschaftsrechtlich die Rechtsmacht hat einseitig für den Zufluss von Erträgen in sein ausgleichspflichtiges Privatvermögen zu sorgen*.

Kernfragen zum modifizierten Zugewinnausgleich

a)	Problem der korrekten Abgrenzung von privilegiertem und nicht privilegiertem Vermögen	
	(1)	Welcher Fall soll geregelt werden, nur Trennung und Scheidung oder auch der Tod
	(2)	Rechtsformoffenheit

		• Wechsel der Gesellschaftsform	
	(3)	Beteiligungsoffenheit • Aufnahme oder Ausscheiden von Gesellschaftern	
	(4)	Definition des privilegierten Vermögens	
		(i)	Rechtsformabhängige Definition des ausgenommenen Vermögens (Geschäftsanteil und/oder

		Gesellschaftsanteil) und wer ist Träger des Vermögens?
	(ii)	Soll nicht dem Rechtsträger zugeordnetes Vermögen in Form von notwendigem und/oder gewillkürtem Betriebsvermögen des Gesellschafters auch ausgenommen sein

	(iii)	Soll nicht dem Rechtsträger zugeordnetes Vermögen des Gesellschafters in Fällen der Betriebsaufspaltung ausgenommen sein
b)	Problem des gerechten Ausgleichs der wechselseitigen Vermögensinteressen	
	(1)	Unterlassung auf gesellschaftsrechtlicher Ebene dafür Sorge zu tragen, dass Erträge

		in das ungeschützte Privatvermögen zu fließen (Argument aus § 1375 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BGB)
	(2)	Umschichtungen • Flucht aus Ausgleichspflichtigem Privat-vermögen in nicht ausgleichspflichtiges ausgenommen Vermögen • Zeitsperre?

		• Notwendigkeitsprüfung?
	(3)	Surrogate aus geschütztem Vermögen • Reinvestition
c)	Gefahr der Umkehrung der Zugewinnaus-gleichsberechtigung	

	„Ein Ehegatte ist nicht verpflichtet seinen Zugewinn auszugleichen, wenn er unter Berücksichtigung des vom Zugewinn ausgeschlossenen Vermögen des anderen Ehegatten nicht zum Ausgleich verpflichtet wäre.“
d)	**Gefahr der Verschiebung von nicht privilegiertem zu privilegiertem Vermögen oder**

	(1)	Rechtsformabhängige Gewinne • Personengesellschaft (Transparenzprinzip) • Kapitalgesellschaft (Trennungsprinzip)
	(2)	Rechtsformabhängige Investitionen • Einlagen • Darlehen

	(3)	Rechtsformabhängige Veräußerungserlöse • Rechtsformabhängige Gewinne Personengesellschaft (Transparenzprinzip) Kapitalgesellschaft (Trennungsprinzip) • Aufnahme oder Ausscheiden von Gesellschaftern
	(4)	Sogenannter „***Übergriff***“ in den Fällen in denen das ausgenommene Vermögen auch

		das „einzige“ oder „wesentliche“ Alters-vorsorgevermögen bildet

Abgrenzung Privatvermögen – Betriebsvermögen (Personengesellschaft)

Betriebliche Nutzung	Privatvermögen oder Betriebsvermögen ?
unter 10 %	kein Wahlrecht 100 % Privatvermögen (*notwendiges* Privatvermögen)
zwischen 10 % bis 50 %	Wahlrecht 100 % Privatvermögen oder 100 % Betriebsvermögen (*gewillkürtes* Privat – oder Betriebsvermögen)
über 50 %	kein Wahlrecht 100 % Betriebsvermögen (*notwendiges* Betriebsvermögen)

Der Schutz der Familiengesellschaft vor „Familienfremden“

1. Die wirtschaftliche „Wurzel“
2. „aufgezwungene“ Güterstandsregelungen
3. Abfindungsbeschränkungen

Erbschaftsteuer (§ 13 a Absatz 9 ErbStG)

„Familiengesellschaft“

.....

(9) Für begünstigtes Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 wird vor Anwendung des Absatzes 1 ein ***Abschlag*** gewährt, wenn der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung Bestimmungen enthält, die

1. die **Entnahme oder Ausschüttung** auf höchstens ***37,5 Prozent*** des um die auf den Gewinnanteil oder die Ausschüttungen aus der Gesellschaft entfallenden Steuern vom Einkommen gekürzten Betrages des steuerrechtlichen Gewinns

beschränken; Entnahmen zur Begleichung der auf den Gewinnanteil oder die Ausschüttungen aus der Gesellschaft entfallenden Steuern vom Einkommen bleiben von der Beschränkung der Entnahme oder Ausschüttung unberücksichtigt ***und***

2. die ***Verfügung*** über die Beteiligung an der Personengesellschaft oder den Anteil an der Kapitalgesellschaft auf Mitgesellschafter, auf ***Angehörige im Sinne des § 15 der Abgabenordnung oder auf eine Familienstiftung (§ 1 Absatz 1 Nummer 4)*** beschränken ***und***
3. für den Fall des Ausscheidens aus der Gesellschaft eine Abfindung vorsehen, die ***unter*** dem gemeinen Wert der Beteiligung an der Personengesellschaft oder des Anteils an der Kapitalgesellschaft liegt,

und die Bestimmungen den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen. ……. . Die Höhe des Abschlags entspricht der im Gesellschaftsvertrag oder in der Satzung vorgesehenen prozentualen Minderung der Abfindung gegenüber dem gemeinen Wert (Satz 1 Nummer 3) und *darf 30 Prozent nicht übersteigen.* Die Voraussetzungen des Satzes 1 müssen *zwei Jahre* vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) vorliegen. …….. .

Aufgezwungene Güterstandsregelungen

(sehr str.)

Gemäß § 1410 gilt für Eheverträge die notarielle Beurkundungsform.

Umstritten ist, ob sich daraus eine Beurkundungsbedürftigkeit von Gesellschaftsverträgen ergibt, die eine sog. Güterstandsklausel enthalten, nach der sich der Gesellschafter verpflichtet, die Gesellschaftsbeteiligung

ehevertraglich aus dem Zugewinn auszunehmen oder – häufig in älteren Gesellschaftsverträgen – Gütertrennung zu vereinbaren.

Während die einen eine unmittelbare Bindung Dritten gegenüber annehmen und sich für die Formbedürftigkeit aussprechen – wichtig insbesondere bei sonst nicht beurkundeten KG-Verträgen –, sind andere der Ansicht, ein Übereilungsschutz sei bei der bloßen Aufforderung zum Abschluss eines vorteilhaften Ehevertrages nicht notwendig bzw. die Mitgesellschafter könnten auf der Grundlage

der Klausel den Abschluss des Ehevertrages nicht erzwingen, sondern nur eine Sanktion im Sinne eines Ausschlusses verhängen.

Da die Rechtslage nicht gesichert ist, bleibt der Rat bestehen, aus Sicherheitsgründen eine Beurkundung vorzunehmen.

Auch wenn der Schutzzweck des § 1410 sich in erster Linie auf den Ehevertrag selbst bezieht, sind die zu § 311b Abs. 1 entwickelten Grundsätze zu beachten, wonach der Vertrag insgesamt beurkundungsbedürftig ist, wenn er einen

Ehevertrag und weitere im Zusammenhang stehende Regelungen enthält.

Dafür spricht schon der Zusammenhang der verschiedenen Regelungsgebiete, wie er etwa im Doppelverwertungsverbot zum Ausdruck kommt.“

vgl. Müko-BGB/Münch, § 1410 Rn. 3 ff. mwN.

Abfindungsbeschränkungen (Gesellschaftsrecht)

„Faustregeln“, vorbehaltlich Besonderheiten im Einzelfall:

1. **„Faustregel“:**
   a) **Klausel ergibt *weniger als 50%* d. Verkehrswertes = Folge unwirksam (BGHZ123, 281 v.20.9.93, v.13.6.2006; NJW-RR 2006, 1270, BGH v. 9.1.09, NJW 89, 2685);**
   Pflicht dann zur Anpassung auf volle Abfindung = voller Verkehrswert (BGHZ 116, 359 v. 16.12.91, OLG Hamm v. 04.12.2002, NZG 2003, 440);

b) wenn Missverhältnis erst im Laufe der Zeit eintritt: Pflicht zur Anpassung auf Verkehrswert (BGHZ 123, 281 v. 20.9.93);

2. Methode zur Bestimmung des Verkehrswertes: ERTRAGSWERTVERFAHREN (BGH 9.11.1998, NJW 1999, 283);
3. Hilfen dazu:
   zB IDW S.1.

Nachfolgeregelungen als Schutz vor Familienfremden

ARGE Familienrecht Herbsttagung 2019

Gesellschaftsrecht – RAuN Ulrich Spieker

Fortsetzungsklausel

Zivilrecht	Einkommensteuerrecht	Erbschaftsteuerrecht
Der Gesellschaftsvertrag bestimmt, dass	Das Ausscheiden bewirkt	Das Ausscheiden bewirkt, dass
• die Gesellschaft durch den Tod nicht aufgelöst wird und • unter den übrigen Gesellschaftern fortgeführt wird und • die Erben nicht in die Gesellschaft einrücken, sondern gegen Abfindung ausscheiden	• die Aufgabe des Mitunternehmeranteiles i.S.v. §§ 16, 34 EStG • dass Sonderbetriebsvermögen als entnommen gilt • dass die Übrigen Gesellschafter den Anteil entgeltlich hinzuerwerben (Aktivierung der aufgedeckten stillen Reserven –anteilig bei reservehaltigen Wirtschaftsgütern -	• der Abfindungsanspruch der Erben als Erwerb gilt (§ 10 Abs. 10 ErbStG n.F.) • der sog. Anwachsungserwerb als Erwerb auf den Todesfall gilt • der Anwachsungserwerb nach §§ 13a, 13b, 19a ErbStG n.F. begünstigt ist, die Abfindung der weichenden Erben nicht

Nachfolgeklausel I

Zivilrecht

Erbrechtrechtliche Nachfolgeklausel		Rechtsgeschäftliche Nachfolgeklausel
einfache	qualifizierte	
Der Anteil geht unmittelbar entsprechend den Erbquoten auf alle Erben über	Der Anteil geht nur auf den oder die qualifizierten Erben über. Diese müssen die weichenden Erben abfinden	Die Nachfolge wird als Rechtsgeschäft unter Lebenden zwischen den Gesellschaftern und oder den Nachfolgeberechtigten vereinbart

Nachfolgeklausel (II)

Steuerrecht

Einkommensteuerrecht

einfache	qualifizierte
Erben führen die Buchwerte fort	Ausgleichzahlungen sind irrelevant (keine Anschaffungskosten)
im Falle der Auseinandersetzung: Ausgleichszahlungen sind Veräußerungsgewinne bzw. Anschaffungskosten	Sonderbetriebsvermögen der nicht qualifizierten Erben gilt als entnommen

Erbschaftssteuerrecht

die einzelnen Erben versteuern den anteiligen Steuerwert	trotz der Sonderrechtsnachfolge des qualifizierten Erben versteuern alle Erben den anteiligen Steuerwert
die Begünstigungen der §§ 13a, 13b, 19a ErbstG n.F. erhalten die Erben anteilig, wenn nicht anders verfügt	Die Begünstigung der §§ 13a, 13b, 19a ErbstG erhält der qualifizierte Erbe.
	Ausgleichszahlungen bleiben unberücksichtigt

ENDE

DANKE FÜR IHRE GEDULD

UND

AUFMERKSAMKEIT