Prof. Dr. Heribert Heckschen
Prof. Dr. Oswald van de Loo

Hohe Straße 12
01069 Dresden

Tel 0351 473 05 0
Fax 0351 473 05 10

Die GmbH mit gebundenem Vermögen (GmbH-gebV) – Ein Blick auf die steuerrechtlichen Aspekte des Gesetzesentwurfs

11.02.2022

Orientiert an der Stiftung Verantwortungseigentum hat eine aus Professoren bestehende Arbeitsgruppe Anfang 2021 ihre überarbeitete Version eines Gesetzesentwurfs zur Einführung einer GmbH mit gebundenem Vermögen (GmbH-gebV) veröffentlicht. Der Wunsch nach einer Gesellschaftsform, die Ziele wie Nachhaltigkeit und Langlebigkeit miteinander verbindet, ist vor allem bei kleinen und mittelständischen Unternehmen laut geworden. Es bestehen vermehrt Bestrebungen, unternehmerisches Handeln vom Selbstzweck der Gewinnmaximierung zu entkoppeln und durch einen Unternehmenszweck zu ersetzen, der einen allgemeinen öffentlichen Nutzen verfolgt. So hat die Absicht zur Schaffung einer Rechtsgrundlage für Unternehmen mit gebundenem Vermögen nun auch Einzug in den Koalitionsvertrag 2021-2025 zwischen der SPD, Bündnis 90 / Die Grünen und FDP gefunden.

Der vorgelegte Gesetzesentwurf wird insbesondere in der Rechtswissenschaft vielfach kritisch diskutiert. Insgesamt ist die Schaffung einer gesetzlichen Grundlage für eine GmbH-gebV aber zu begrüßen. Der nachstehende Beitrag soll einen ersten Überblick über die Besonderheiten der GmbH-gebV geben, um sodann ein Augenmerk auf die steuerrechtlichen Aspekte des Gesetzesentwurfes zu legen.

I. Rechtsformvariante der GmbH

Kernelement der neuen Rechtsformvariante der GmbH soll eine dauerhafte und unumkehrbare Vermögensbindung (sog. Asset lock) sein. Ähnlich wie bei der Gründung einer rechtsfähigen Stiftung (§§ 80 ff. BGB) ist das Gesellschaftsvermögen, abgesehen von der Einlage der Gesellschafter, dauerhaft dem Zugriff der Gesellschafter entzogen – auf eine Gewinnausschüttung wird verzichtet. Im Unterschied zur Stiftung verfügt die GmbH-gebV aber über Gesellschafter, die privatautonom über die rechtlichen und tatsächlichen Verhältnisse der Gesellschaft disponieren können.

Die Rechtsformvariante bietet vor diesem Hintergrund eine echte Alternative zu der bisher praktizierten „Stiftungslösung“. Bei dieser wird gleichermaßen die Intention verfolgt, das Vermögen dauerhaft in der Stiftung zu binden, um nach dem Tod des Stifters den Einfluss der Erben auf das Unternehmen zu regulieren. Dadurch sichert der Stifter die Unternehmensführung in seinem Sinne auch nach seinem Tod. Die Besonderheit der Stiftung liegt ferner darin, dass es keinen Personenverband gibt, der Entscheidungen trifft, sondern dass die Stiftungsorgane grundsätzlich den vorgegebenen Willen des Stifters umzusetzen haben.

Ergänzt werden soll die Vermögensbindung durch den sog. Shareholder lock, welcher den Kreis möglicher Gesellschafter für die GmbH-gebV beschränkt. In Betracht kommen sollen grundsätzlich nur natürliche Personen, andere Verantwortungseigentums-Gesellschaften, Rechtsträger mit in gleicher Weise gesetzlich dauerhaft gebundenem Vermögen sowie Personengesellschaften.

II. Steuerliche Aspekte des Gesetzesentwurfs

Durch die Vorlage des Gesetzesentwurfes der GmbH-gebV werden eine Reihe steuerrechtlicher Folgefragen aufgeworfen, welche durchaus unterschiedlich beantwortet werden. Insbesondere in der rechtswissenschaftlichen Diskussion trifft die steuerrechtliche Behandlung der GmbH-gebV vermehrt auf Streit.

Prof. Dr. Heribert Heckschen
Prof. Dr. Oswald van de Loo

Hohe Straße 12
01069 Dresden

Tel 0351 473 05 0
Fax 0351 473 05 10

So wird etwa problematisiert, ob die GmbH-gebV einer „Normalbesteuerung“ unterworfen werden sollte oder ob den gesellschaftsrechtlichen Besonderheiten der GmbH-gebV mit einem Sondersteuersatz begegnet werden sollte, um mögliche Wettbewerbsvorteile gegenüber anderen Gesellschaften zu verhindern.

Kritisiert wird von Hüttemann/Schön , dass es sich bei der Gesellschaftsform der GmbH-gebV allein um ein „Steuersparmodell“ handle. Anderer Ansicht ist Kempy , welcher betont, dass die GmbH-gebV gegenüber vergleichbaren „Verantwortungseigentum“ ermöglichenden (Doppel-) Stiftungsmodellen keinen Weg der geringeren Besteuerung biete und deswegen nicht als „Steuersparmodell“ angesehen werden könne.

Wesentlicher Anknüpfungspunkt für die Frage, der steuerrechtlichen Behandlung einer GmbH-gebV sollte maßgeblich die dauerhafte Vermögensbindung sein. Speziell eingegangen werden soll nunmehr auf etwaige erbschafts- und ertragssteuerrechtliche Problemkreise.

1. Erbschaftssteuerliche Aspekte

Zunächst sollen die erbschaftssteuerrechtlichen Folgefragen in den Blick genommen werden. Der Gesetzesentwurf sieht in § 77c Abs. 4 S. 1 GmbHG-gebV vor, dass Geschäftsanteile an einer GmbH-gebV grundsätzlich vererblich sind. Speziell für die Nachfolge von Todes wegen sind Regelungen im Gesetzesentwurf vorgesehen, welche das Konzept des Verantwortungseigentums der GmbH-gebV für den Fall absichern sollen, dass eine erblich bedingte Unternehmensnachfolge eintritt – ein Erbe also nach dem Tode des Erblassers als Gesellschafter in der Gesellschaft verbleibt.
Auf der anderen Seite sind Fälle denkbar, in denen der Erbe gerade nicht als Gesellschafter in der Gesellschaft verbleibt – im denkbar einfachsten Fall dann, wenn der Erbe seinerseits schlicht den Verbleib in der Gesellschaft ablehnt. Für diesen Fall sieht der Entwurf vor, dass die GmbH-gebV den Erwerb des Anteils nach § 77c Abs. 4 S. 6 GmbHG-gebV gegen die Erstattung der Einlage anbietet, sodass sich in der Konsequenz die Frage einer erbschaftssteuerlichen Belastung der auszuzahlenden Einlage stellt.

Zur Beantwortung der Frage, wie eine erbschaftssteuerrechtliche Belastung möglicherweise auszusehen hat, soll noch einmal an das Herzstück der Rechtsformvariante erinnert werden: den Asset lock. Durch diesen wird das Gesellschaftsvermögen dauerhaft im Unternehmen gebunden. Eine Zahlung aus dem Gesellschaftsvermögen der GmbH-gebV an einen potenziellen Erben kann nur in Höhe der vom Erblasser geleisteten Einlage erfolgen.
Eine erbschaftssteuerrechtliche Belastung sollte sich bei einer GmbH-gebV aufgrund des Ausschüttungsverbotes daher nicht an der Größe und/oder Zusammensetzung des gesamten Gesellschaftsvermögens orientieren, sondern nur die vom verstorbenen Gesellschafter geleistete Einlage betreffen, auf welche die Erben tatsächlich Zugriff haben.

Die jüngsten Erläuterungen zum Gesetzesentwurf sehen vor, dass der Steuerwert von Gesellschaftsanteilen an GmbHs-gebV so beurteilt werden solle wie bei „normalen“ GmbHs, nicht dagegen so wie bei Stiftungen. Die Beurteilung solle kein erbschaftsteuerbarer Vorgang sein.
Der Erlass der Obersten Finanzbehörden der Länder vom 9.10.2013 (BStBl. 2013 I S. 1362), welcher die Auswirkungen gemeinnützigkeitsrechtlicher Bindungen von Kapitalgesellschaften auf die erbschafts- und schenkungssteuerrechtliche Bewertung betrifft, solle nach den Ausführungen der Entwurfsverfasser auch auf Anteile an GmbHs-gebV erstreckt werden können. Denn die Interessenlage der GmbHs-gebV sei vergleichbar mit denen der gemeinnützigen Kapitalgesellschaften.

Eine steuerliche Privilegierung der GmbH-gebV gegenüber anderen Gesellschaftsformen ergibt sich vor diesem Hintergrund nicht. Denn auch den GmbHs-gebV kann durch die nachträgliche Festsetzung eines höheren Steuerwerts im Sinne von § 12 ErbStG ein Anreiz dazu gegeben werden, die vorgesehene Vermögensbindung einzuhalten. So haben auch die Erben als Erwerber der Gesellschaftsanteile ein eigenes wirtschaftliches (Steuervermeidungs-) Interesse daran, die für die GmbH-gebV vorgesehene Vermögensbindung einzuhalten, um eine höhere nachträgliche Erbschaftssteuerbelastung (bzw. Schenkungssteuerbelastung) zu verhindern.
Durch eine Ergänzung des Erbschaftsteuergesetzes (sowie Schenkungssteuergesetzes) wird klargestellt, dass

Prof. Dr. Heribert Heckschen
Prof. Dr. Oswald van de Loo

Hohe Straße 12
01069 Dresden

Tel 0351 473 05 0
Fax 0351 473 05 10

Einlageerstattungen, welche für den Fall des Ausscheidens eines Gesellschafters im gesellschaftsrechtlichen Teil des Entwurfs vorgesehen sind (vgl. z.B. § 77k GmbH-gebV), nicht dazu genutzt werden können, schlichtes Geldvermögen an die Erbengeneration steuerbegünstigt auszuschütten.

Letztendlich ist daher festzuhalten, dass die Einführung der GmbH-gebV aus erbschaftssteuerrechtlicher Sicht nicht zu einer Privilegierung gegenüber anderen Gesellschaftsformen führen würde, einer gesetzlichen Normierung dem Grunde nach insoweit nicht entgegenstünde.

2. Ertragsteuerliche Aspekte

Auch für die ertragsteuerliche Behandlung soll gleichermaßen der Asset lock im Fokus der Beurteilung stehen. Denn durch die dauerhafte Vermögensbindung kommt es bei einer GmbH-gebV grundsätzlich nicht zu Gewinnausschüttungen an dessen Anteilseigner. In der Konsequenz darf auch keine ergänzende steuerliche Belastung der in der Gesellschaft verbleibenden Gewinne mit einer persönlichen Ertragsteuer anfallen.
Eine ungerechtfertigte Privilegierung der GmbH-gebV ergibt sich auch nicht aus den Grundsätzen des geltenden Unternehmenssteuerrechts. Im EStG werden thesaurierte Gewinne in der Besteuerung grundsätzlich gegenüber denjenigen begünstigt, die von einem Unternehmen ausgeschüttet werden. Wenn und solange kein Gesellschafter Einkünfte aus der GmbH bezieht, fällt die Ertragsteuer nicht an. Die Besserstellung von thesaurierten Gewinnen ist daher bereits vom Gesetzgeber gewollt.

Nach dem geltenden Rechtsrahmen erhöht sich die Gesamtsteuerbelastung nur dann, wenn Gewinne ausgeschüttet werden. Dies geschieht gem. § 40 AO unabhängig davon, ob die Gewinnausschüttung gesellschaftsrechtlich zulässig ist oder nicht. Kein Argument gegen die Einführung der Rechtsformvariante darf daher sein, dass Gesellschafter vorsätzlich dem Ausschüttungsverbot zuwider handeln könnten und so die Rechtsform einer GmbH-gebV ausnutzen, um eine steuerliche Belastung von abgeführten Gewinnen zu umgehen. Denn die Verfasser des Gesetzesentwurfes beugen einem solchen Missbrauchsrisiko zunächst dadurch vor, dass sog. „Governance-Instrumente“ in das Gesetz aufgenommen werden sollen, welche die Einhaltung der Vermögensbindung abzusichern beabsichtigen (vgl. § 77j GmbHG-gebV). Weiterhin sollen Dividenden im Falle einer verbotenen Gewinnausschüttung, nach den für „normale“ GmbHs geltenden Regeln, gleichermaßen der nachträglichen Ertragsbesteuerung unterliegen.

Durch den „Wegfall“ der Dividendenbesteuerung wird die GmbH-gebV daher nicht unzulässig gegenüber einer „normalen“ GmbH privilegiert. Im Fall von Gewinnausschüttungen einer GmbH sind für die Einbehaltung und Abführung der Kapitalertragsteuer die Rechtsgrundlagen der §§ 43 ff. EStG zu beachten. Die Kapitalertragssteuer ist eine Form der Ertragsteuer. Sinn und Zweck der Kapitalertragssteuer ist eine Belastung der erfahrenen Bereicherung der Gesellschafter durch den Erhalt der Dividende (§ 44 Abs. 1 EStG). Wenn sich eine „normale“ GmbH dazu entschließt ihre Gewinne einzubehalten – etwa um diese betrieblich zu nutzen –fällt gleichermaßen keine Besteuerung der thesaurierten Gewinne an. Es kommt folglich auch bei einer „normalen“ GmbH zu einer geringeren Gesamtsteuerbelastung.

III. Fazit

Der Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer GmbH mit gebundenem Vermögen ist insgesamt zu begrüßen. Durch die Einführung einer solchen Rechtsformvariante wird insbesondere dem Bedürfnis kleinerer und mittelständischer Unternehmen Rechnung getragen, eine Gesellschaftsform zu schaffen, bei der Gesellschaftszielvorstellungen von Nachhaltigkeit und Langlebigkeit im Mittelpunkt stehen. Dies erscheint gerade vor dem Hintergrund der weltweit feststellbaren Bestrebungen unternehmerisches Handeln vom „Selbstzweck der Gewinnmaximierung“ zu entkoppeln durchaus zeitgemäß. Letztendlich überzeugt das Konzept auch dadurch, dass die GmbH-gebV eine Möglichkeit bietet, eine mit weniger Beratungsaufwand verbundene gesellschaftsrechtliche Alternative zu den Stiftungsmodellen zu etablieren. Einzelne steuerrechtliche Kritikpunkte können nicht zuletzt durch die jüngsten Erläuterungen zum überarbeiteten Gesetzesentwurf

Prof. Dr. Heribert Heckschen
Prof. Dr. Oswald van de Loo

Hohe Straße 12
01069 Dresden

Tel 0351 473 05 0
Fax 0351 473 05 10

zurückgewiesen werden. Im Ergebnis würde die GmbH-gebV nach den Entwurfsverfassern nicht anders besteuert werden als eine „normale“ GmbH. Ein Ende der Diskussion um das Konzept des Verantwortungseigentums ist dennoch nicht in Sicht, sondern wird auch künftig weiterhin Teil der rechtswissenschaftlichen Debatte sein.

» Zum Fachgebiet "GmbH gründen"

» Zum Fachgebiet "Unternehmensgründung"

» Zur Startseite