

Dr. Andreas Kramer*

Erb- und gesellschaftsrechtliche Aspekte bei der Gestaltung von Poolverträgen

Die erbschaftsteuerlichen Verschonungsabschlüsse (Regelverschonung i.H.v. 85 % bzw. Optionsverschonung i.H.v. 100 %) werden bei der Schenkung oder Vererbung von Anteilen an Kapitalgesellschaften nur gewährt, wenn der Erblasser oder Schenker an der Kapitalgesellschaft zu mehr als 25 % beteiligt war. Im Rahmen der Erbschaftsteuerreform hat der Gesetzgeber geregelt, dass bei der Prüfung der 25 %-Grenze die Anteile von Gesell-

schaftern zusammenzurechnen sind, wenn sie untereinander zu bestimmten Verfügungsbeschränkungen und zur einheitlichen Stimmrechtsausübung verpflichtet sind. Diese Voraussetzungen können insbesondere durch den Abschluss eines sog. „Poolvertrags“ erfüllt werden. In diesem Beitrag werden einige erb- und gesellschaftsrechtliche Aspekte des Poolvertrags näher erörtert.

I. Einleitung

Der erbschaftsteuerlich motivierte Poolvertrag hat in der Fachliteratur bereits eine ganz erhebliche Aufmerksamkeit erfahren. Zu einigen Fragen, die die auslegungsbedürftige oder auch misslungene¹ Formulierung des Gesetzes (§ 13 b Abs. 1 Nr. 3 S. 2 ErbStG) aufwirft, hat sich mittlerweile eine „herrschende Meinung“ gebildet. So besteht weitgehend Einigkeit darüber, dass der Poolvertrag als BGB-Gesellschaft ohne Gesamthandsvermögen, d.h. ohne Einbringung der Kapitalgesellschaftsanteile in die GbR, gestaltet werden sollte („Innengesellschaft“)². Des Weiteren

ist man sich z.B. darüber einig, dass es trotz des abweichenden Gesetzeswortlauts unschädlich ist, wenn nicht nur ein Teil, sondern sämtliche Gesellschafter der Kapitalgesellschaft Mitglieder des Pools sind³.

Eine Vielzahl von Fragen ist jedoch noch nicht geklärt. Schwierigkeiten bereitet z.B. nach wie vor das Tatbestandsmerkmal „Verpflichtung zur einheitlichen Verfügung“. Immerhin wird insoweit zwischenzeitlich mehrheitlich vertreten, dass der Gesetzgeber damit vernünftigerweise nur gemeint haben kann, dass sich die Poolmitglieder verpflichten müssen, über ihre Gesellschaftsanteile nach einheitlichen Kriterien oder Standards zu verfügen, z.B. nur zugunsten von Familienangehörigen⁴.

Im Folgenden sollen einige erb- und gesellschaftsrechtliche Aspekte der Poolvereinbarung, die in der bisherigen Diskussion eine eher untergeordnete Rolle spielten, näher betrachtet werden. Ein Schwerpunkt liegt dabei auf den Konsequenzen, die für die Gestaltungspraxis aus der Regelung des § 2302 BGB zu ziehen sind.

II. Verfügungsbeschränkung für Verfügungen von Todes wegen?

Nach h.M. bezieht sich die in § 13 b Abs. 1 Nr. 3 S. 2 ErbStG geforderte Verfügungsbeschränkung nicht nur auf lebzeitige Verfügungen, sondern auch auf Verfügungen von Todes wegen⁵. Diese Sichtweise ist im Hinblick auf den Gesetzeszweck – Begünstigung von Gesellschaften, deren Anteile nicht beliebig veräußert werden können und bei denen der bestimmende Einfluss der Familie erhalten bleibt⁶ – sicherlich schlüssig. In vielen Muster-Poolverträgen wird dementsprechend ausdrücklich erwähnt, dass die bezüglich der Gesellschaftsanteile einzuhaltenden Verfügungsbeschränkungen auch für Verfügungen von Todes wegen gelten⁷.

1. Bedeutung des § 2302 BGB

Allerdings wird in diesem Zusammenhang die Regelung des § 2302 BGB häufig nicht gebührend berücksichtigt⁸ (die Vermutung liegt nahe, dass diese Regelung auch während des Gesetzgebungsverfahrens keine hinreichende Beachtung gefunden haben könnte). Gemäß § 2302 BGB ist ein Vertrag nichtig, durch den sich jemand verpflichtet, eine Verfügung von Todes wegen zu errichten oder nicht zu errichten, aufzuheben oder nicht aufzuheben. Die Regelung dient dem Schutz der Testierfreiheit. Nach h.M. erstreckt sich diese Vorschrift auch auf die Verpflichtung, einer Verfügung von Todes wegen einen bestimmten Inhalt zu geben oder nicht zu geben⁹. Dabei wird – soweit ersichtlich – nicht danach differenziert, ob sich die Ver-

* Dr. Andreas Kramer, Dipl.-Finanzwirt (FH), ist Rechtsanwalt und Partner der Partnerschaftsgesellschaft GÄNG KRAMER DÖRING, Rechtsanwälte in Partnerschaft, Freiburg i.Br. Der Autor dankt Herrn vBp/StB Günther Jordan, Stuttgart, für kritische Anmerkungen und Hinweise.

1 Weber/Schwind, ZEV 2009, 16 (22).

2 Z.B. Stahl, KÖSDI 2010, 16820ff.; Langenfeld, ZEV 2009, 596 (597f.); Söffing, ErbStB 2009, 48 (54); zu den unterschiedlichen Pool-Vertragstypen s. Langenfeld, ZEV 2010, 17ff.

3 Z.B. Abschn. 21 Abs. 4 S. 8 AEErbSt; Felten, DStR 2010, 1261 (1262); Zipfel/Lahme, DStZ 2009, 615 (618).

4 Z.B. Groß, ErbStB 2010, 24ff.; Jüllicher in Troll/Gebel/Jüllicher, ErbStG, § 13 b Rz. 208; Lahme/Zikesch, DB 2009, 527 (528); Langenfeld, ZEV 2009, 596 (598); Wachter in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, 2. Aufl. 2010, § 13 b Rz. 77; Weber/Schwind, ZEV 2009, 16 (18f.); a.A. Geck in Kapp/Ebeling, ErbStG, § 13 b Rz. 64; S. Viskorf in Viskorf/Knobel/Schuck, ErbStG, 3. Aufl. 2009, § 13 b Rz. 138.

5 Felten, DStR 2010, 1261 (1263); Stahl, KÖSDI 2010, 16820 (16821); Balmes/Felten, FR 2009, 1077 (1083); Feick/Nordmeier, DStR 2009, 893 (894); Lahme/Zikesch, DB 2009, 527 (528); Langenfeld, ZEV 2009, 596 (598, 600); Onderka/Lasa, Ubg 2009, 309 (312f.); Wachter in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, 2. Aufl. 2010, § 13 b Rz. 70; Weber/Schwind, ZEV 2009, 16 (18); Wehage, ErbStB 2009, 148 (150f.); a.A. Kirnberger in Wilms/Jochum, ErbStG, § 13 b Rz. 38; Tiedtke/Wälzholz in Tiedtke, ErbStG, 2009, § 13 b Rz. 51; Schulze/Lehmann, ZIP 2009, 2230 (2232); Leitzen, ZEV 2010, 401 (402).

6 BT-Drucks. 16/7918, S. 35. Vgl. insoweit auch Balmes/Felten, FR 2009, 1077 (1083); Weber/Schwind, ZEV 2009, 16 (18).

7 Z.B. Langenfeld, ZEV 2009, 596 (600); Lorz in Lorz/Pfisterer/Gerber, Beck'sches Formularbuch GmbH-Recht, 2010, Formular C.III.1. § 5; Stahl, KÖSDI 2010, 16820 (16823); s. auch Wehage, ErbStB 2009, 148 (153).

8 S. insoweit zutreffend v. Oertzen, FS Harald Schaumburg, 2009, S. 1045 (1050); vgl. ferner Jüllicher in Troll/Gebel/Jüllicher, ErbStG, § 13 b Rz. 209; jüngst auch Leitzen, ZEV 2010, 401 ff.

9 Musielak in Münch.Komm.BGB, 5. Aufl. 2009, § 2302 Rz. 2; s. auch Edenhofer in Palandt, BGB, 69. Aufl. 2010, § 2302 Rz. 1; Stürmer in Jauernig, BGB, 13. Aufl. 2009, § 2303 Rz. 1; Litzemburger in Beck'scher Online-Komm., § 2302 Rz. 1; Kanzleiter in Staudinger, BGB, 2006, § 2302 Rz. 4.

Erb- und gesellschaftsrechtliche Aspekte bei der Gestaltung von Poolverträgen

pflichtung auf den gesamten oder überwiegenden Nachlass erstreckt oder nur auf einzelne Bestandteile des Nachlasses¹⁰. Legt man die h.M. zugrunde, wäre somit die in einem Poolvertrag übernommene Verpflichtung eines Gesellschafters, seine Gesellschaftsanteile nur Personen einer bestimmten Personengruppe etc. durch eine Verfügung von Todes wegen zuzuwenden, nichtig¹¹.

Aus Sicht des Beraters empfiehlt es sich daher, in einem Poolvertrag lediglich den nicht näher konkretisierten Begriff der „Verfügung“ zu verwenden und die Verfügung von Todes wegen nicht ausdrücklich anzusprechen¹². Diese Orientierung am Wortlaut des § 13b Abs. 1 Nr. 1 S. 2 ErbStG¹³ erscheint auch deshalb sinnvoll, weil bei der Auslegung des Begriffs „Verfügung“ Meinungsunterschiede darüber bestehen, ob mit „Verfügung“ auch die Einräumung eines Nießbrauchs, eines Pfandrechts oder einer Unterbeteiligung gemeint ist¹⁴.

2. Satzungsmäßige Nachfolgebefugnisse im Todesfall?

Geht man von der Prämisse aus, dass sich ein Gesellschafter wegen § 2302 BGB in einem Poolvertrag nicht wirksam verpflichten kann, in bestimmter Weise über seine Gesellschaftsanteile von Todes wegen zu verfügen, könnte man erwägen, ob aus § 13b Abs. 1 Nr. 3 S. 2 ErbStG das Erfordernis abzuleiten ist, dass der *Gesellschaftsvertrag* der Kapitalgesellschaft beim Ableben eines Gesellschafters den Kreis der nachfolgeberechtigten Personen beschränken und insoweit z.B. eine Einziehungsbefugnis vorsehen muss. Diese Folgerung würde m.E. jedoch zu weit gehen¹⁵.

Zunächst ist hervorzuheben, dass die vom Gesetz geforderte *Verpflichtung* durch eine solche Gestaltung *nicht* erreicht würde, da der Gesellschaftsvertrag nur den Kreis der nachfolgeberechtigten Personen benennen kann und

im Fall der Benennung einer anderen Person lediglich Sanktionsmöglichkeiten (insbesondere Einziehung) vorsehen kann. Eine gesellschaftsvertragliche Regelung würde somit dem Gesetzeswortlaut nicht Genüge tun. Dementsprechend werden auch die gängigen gesellschaftsvertraglichen Vinkulierungsklauseln, die für *Anteilsabtretungen*, wenn sie nicht an nahe Angehörige vorgenommen werden, das Erfordernis der Zustimmung der Gesellschaft oder der Gesellschafter vorsehen, für Zwecke des § 13b Abs. 1 Nr. 3 S. 2 ErbStG vielfach nicht als ausreichend angesehen¹⁶.

Des Weiteren dürfte Einigkeit darüber bestehen, dass der Gesetzgeber die Vorstellung hatte, dass die in § 13b Abs. 1 Nr. 3 S. 2 ErbStG geregelten Voraussetzungen für eine Zusammenrechnung der Gesellschaftsanteile vollständig durch den Abschluss einer schuldrechtlichen Vereinbarung („Poolvereinbarung“) eines *Teils* der Gesellschafter, typischerweise durch eine Vereinbarung der von der 25%-Grenze betroffenen Minderheitsgesellschafter, erfüllt werden können¹⁷. Mit dieser Sichtweise des Gesetzgebers stünde es nicht im Einklang, wenn man für den Fall des Ablebens eines Gesellschafters bestimmte *gesellschaftsvertragliche* Regelungen zur Einschränkung der Nachfolge für erforderlich halten wollte, denn für eine ggf. erforderliche Abänderung des Gesellschaftsvertrags würde den Minderheitsgesellschaftern häufig die erforderliche Mehrheit fehlen.

Als **Zwischenergebnis** ist somit festzuhalten, dass es nach hier vertretener Auffassung zur Erfüllung der Voraussetzungen des § 13b Abs. 1 Nr. 3 S. 2 ErbStG ausreicht, wenn sich Gesellschafter mit Anteilen, die zusammen die 25%-Grenze überschreiten, in einem Poolvertrag verpflichten, die erforderlichen und rechtlich zulässigen Verfügungsbeschränkungen und Stimmrechtsbindungen einzuhalten; es bedarf darüber hinaus keiner zusätzlichen Regelungen im Gesellschaftsvertrag¹⁸.

¹⁰ Ausdrücklich zur Unwirksamkeit einer Verpflichtung, über einen GmbH-Anteil eine bestimmte testamentarische Anordnung zu treffen: *Ivo*, ZEV 2006, 252 (253); *Schlüter* in Erman, BGB, 12. Aufl. 2008, § 2302 Rz. 2; v. *Oertzen*, FS Harald Schaumburg, 2009, S. 1045 (1050); *Leitzen*, ZEV 2010, 401 ff.

¹¹ Die bei einem Verstoß gegen § 2302 BGB grundsätzlich mögliche Umdeutung (§ 140 BGB) in ein wirksames Rechtsgeschäft dürfte schwerfallen, vgl. *Leitzen*, ZEV 2010, 401 (402).

¹² Der Zusatz „soweit rechtlich zulässig“ wäre zweckmäßig. Falls in einem Poolvertrag die Verfügungsbeschränkung ausdrücklich auch auf Verfügungen von Todes wegen erstreckt wurde, wäre eine solche – unwirksame – Regelung m.E. im Ergebnis steuerlich unschädlich. Denn nach den Intentionen der Vertragsbeteiligten kann davon ausgegangen werden, dass die Poolvereinbarung i.Ü. wirksam sein sollte, so dass die Vermutung der Gesamtnichtigkeit (§ 139 BGB) nicht greift (vgl. *Ellenberger* in Palandt, BGB, 69. Aufl. 2010, § 139 Rz. 14); zur Ermittlung dieses mutmaßlichen Parteiwillens wäre man m.E. nicht auf die Hilfe einer sog. salvatorischen Klausel angewiesen; etwas zurückhaltender insoweit *Leitzen*, ZEV 2010, 401 (402) („Frage der Auslegung im Einzelfall“).

¹³ Vgl. *Feick/Nordmeier*, DStR 2009, 893 (897); s. *Jülicher* in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 13b Rz. 207; *Kirnberger* in Wilms/Jochum, ErbStG, § 13b Rz. 38, Fn. 14; *Langenfeld*, ZEV 2009, 596 (598).

¹⁴ Vgl. hierzu z.B. *Felten*, DStR 2010, 1261 (1263); *Groß*, ErbStB 2010, 24 ff.; *Hübner*, Erbschaftsteuerreform 2009, 2009, S. 423; *Jülicher* in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 13b Rz. 208; *Balmes/Felten*, FR 2009, 1077 (1081 ff.); *Feick/Nordmeier*, DStR 2009, 893 (894 ff.); *Fraedrich*, AG 2009, 280

(281); *Schulz/Lehmann*, ZIP 2009, 2230 (2233); *Weber/Schwind*, ZEV 2009, 16 (18).

¹⁵ S. auch *Leitzen*, ZEV 2010, 401 (402).

¹⁶ Z.B. *Jülicher* in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 13b Rz. 209; *Langenfeld*, ZEV 2009, 596 (598, 600); *Fraedrich*, AG 2009, 280 (281 f.); *Stahl*, KÖSDI 2010, 16820 (16821) („zweifelhaft“); *Wehage*, ErbStB 2009, 148 (152); a.A. *Felten*, DStR 2010, 1261 (1263); *Balmes/Felten*, FR 2009, 1077 (1084); *Onderka/Lasa*, Ubg 2009, 309 (312); *Weber/Schwind*, ZEV 2009, 16 (19).

¹⁷ Diese gesetzgeberische Vorstellung kommt m.E. insbesondere in der Gesetzesformulierung zum Ausdruck, dass die Gesellschafter „untereinander“ zu Verfügungsbeschränkungen und zur einheitlichen Stimmrechtsausübung verpflichtet sein müssen. Vgl. ferner z.B. *Hannes/Onderka*, ZEV 2010, 137 (138); *Hannes/Steger*, ErbStB 2009, 113 (115); *Söffing*, ErbStB 2009, 48 (54).

¹⁸ Diese Aussage steht selbstverständlich nicht im Widerspruch zu der einheitlich vertretenen Auffassung, dass es – zumindest bei der GmbH (zur AG vgl. demgegenüber *Wachter*, ZErB 2006, 391 [400]; *Felten*, DStR 2010, 1261 [1262]; *Langenfeld*, ZEV 2009, 596 [600]) – möglich ist, die Voraussetzungen des § 13b Abs. 1 Nr. 3 S. 2 ErbStG allein durch *gesellschaftsvertragliche* Regelungen zu schaffen, vgl. Abschn. 21 Abs. 5 ABErbSt; *Felten*, DStR 2010, 1261 (1262); *Groß*, ErbStB 2010, 24 (25); *Stahl*, KÖSDI 2010, 16820 (16821); *Hannes/Onderka*, ZEV 2009, 421 (424); *Kreklaue*, BB 2009, 748 ff.; *Lahme/Zikesch*, DB 2009, 527 (530); *Langenfeld*, ZEV 2009, 596 (599 f.); *Weber/Schwind*, ZEV 2009, 16 (17); *Zipfel/Lahme*, DStZ 2009, 615 (617).

Erb- und gesellschaftsrechtliche Aspekte bei der Gestaltung von Poolverträgen

3. Vorsorgliche Gestaltungsüberlegungen

Aus Beratersicht wird man allerdings die Möglichkeit berücksichtigen wollen, dass sich die hier vertretene Auffassung ggf. nicht durchsetzen könnte. Sofern im konkreten Fall möglich, ist es aus Vorsichtsgründen daher durchaus empfehlenswert, für den Fall des Ablebens eines Gesellschafters in die Satzung der Kapitalgesellschaft Regelungen aufzunehmen, die den Kreis der nachfolgeberechtigten Personen beschränken und insoweit Einziehungsrechte vorsehen.

Sollte eine derartige satzungsmäßige Regelung nicht gewünscht oder nicht möglich sein (z.B. weil die für eine Änderung der Satzung erforderliche Mehrheit fehlt), wäre m.E. als Ersatzlösung eine Regelung *innerhalb des Poolvertrags* denkbar. Die Konzeption einer solchen Regelung könnte so aussehen, dass die Poolbeteiligung (d.h. der GbR-Anteil) aufgrund einer einfachen Nachfolgeklausel vererblich gestellt wird¹⁹, dass jedoch die Möglichkeit oder sogar Pflicht einer Ausschließung besteht, wenn die Poolbeteiligung und der Kapitalgesellschaftsanteil des verstorbenen Poolmitglieds nicht einem „Familienangehörigen“²⁰ zugewendet werden. Des Weiteren wäre es m.E. rechtlich zulässig, für den Fall der Ausschließung aus dem Pool zugunsten der anderen Poolmitglieder, ggf. auch zugunsten der anderen Gesellschafter der Kapitalgesellschaft (Vertrag zugunsten Dritter), ein *Ankaufsrecht* bezüglich der Kapitalgesellschaftsanteile des verstorbenen Poolmitglieds vorzusehen, wobei der Kaufpreis nicht unangemessen sein sollte. Auf diese Weise würde eine gewisse Beschränkung der Möglichkeiten des Poolmitglieds, über die Nachfolge in seine Kapitalgesellschaftsanteile durch Verfügung von Todes wegen zu bestimmen, erreicht.

Die Zulässigkeit einer solchen Gestaltung ließe sich auf die BGH-Rechtsprechung stützen²¹. In dem BGH-Urteil vom 13.6.1994²² ging es u.a. um die Frage, ob die Kündigung der Poolmitgliedschaft mit der Folge verbunden werden darf, dass das kündigende Poolmitglied seine Kapitalgesellschaftsanteile an die anderen Poolmitglieder verkaufen muss oder – anders formuliert – ob in einer solchen Verkaufsverpflichtung eine unangemessene Einschränkung des Kündigungsrechts des Poolmitglieds (§ 723 Abs. 3 BGB) zu sehen ist. Der BGH begründete die Zulässigkeit der zu beurteilenden Gestaltung (Verkaufspflicht als Folge der Kündigung) mit der Überlegung, dass das

gleiche wirtschaftliche Ergebnis hätte geregelt werden können, wenn die Poolmitglieder einen Pool mit Gesamtvermögen gebildet hätten, d.h. wenn sie ihre Kapitalgesellschaftsanteile in den Pool eingebracht hätten²³:

„Die Wahl der Rechtsform einer Innengesellschaft ohne Bildung von Gesamtvermögen hindert die Beteiligten nicht, den Vertrag über die Innengesellschaft in einer Weise zu gestalten, dass die Durchsetzung der von ihnen verfolgten Ziele partiell in gleicher Weise gewährleistet wird wie bei der Eingehung einer Gesellschaft unter Bildung von Gesamtvermögen ... In der Innengesellschaft, in der kein Gesamtvermögen gebildet wird, lässt sich der Schutzzweck des Gemeinschaftsvertrages nur durch schuldrechtliche Abreden sicherstellen: Das kann nur in der Weise geschehen, dass bei kündigungsbedingtem Ausscheiden die verbleibenden Gesellschafter das Recht haben, die Anteile des Ausscheidenden zu übernehmen, um die Bindung dieser Anteile an die Stimmrechtsvereinbarung aufrecht zu erhalten und eine – spätere – Veräußerung an außenstehende Dritte ... zu verhindern“.

Der BGH weist jedoch darauf hin, dass zwischen dem vertraglich vorgesehenen Ankaufspreis und dem Verkehrswert der Kapitalgesellschaftsanteile im Zeitpunkt des Abschlusses des Poolvertrags kein grobes Missverhältnis liegen dürfe und eine Vertrags- bzw. Kaufpreisanpassung durch ergänzende Vertragsauslegung zu erfolgen habe, wenn sich ein grobes Missverhältnis durch die spätere Entwicklung ergebe²⁴.

Die Argumentation des BGH dürfte übertragbar sein auf eine Regelung im Poolvertrag, die die Ausschließung des Poolmitglieds aus dem Pool gestattet, wenn seine Kapitalgesellschaftsanteile nach seinem Ableben auf eine nicht nachfolgeberechtigte Person übergehen, und die in diesem Fall außerdem ein Ankaufsrecht der übrigen Poolmitglieder (und/oder der anderen Gesellschafter der Kapitalgesellschaft) bezüglich der Kapitalgesellschaftsanteile des verstorbenen Poolmitglieds vorsieht²⁵. Zu beachten ist, dass ein derartiges Ankaufsrecht, wenn es sich auf GmbH-Anteile bezieht, gemäß § 15 Abs. 4 GmbHG zur Beurkundungspflicht des Poolvertrags führt²⁶.

Ungeachtet der vorstehend beschriebenen vorsorglichen Gestaltungsempfehlung bleibt jedoch festzuhalten, dass es nach hier vertretener Auffassung zur Erfüllung der Voraussetzungen des § 13b Abs. 1 Nr. 3 S. 2 ErbStG ausreicht, wenn sich Gesellschafter in einem Poolvertrag verpflichten, ihre Stimmrechte einheitlich auszuüben und in Bezug auf „Verfügungen“ die im Poolvertrag zu konkretisierenden Verfügungsbeschränkungen einzuhalten. Es bedarf darüber hinaus für den Fall des Ablebens eines Gesellschafters keiner weiteren satzungsmäßigen Regelung zur Beschränkung der Nachfolgemöglichkeiten, da derartige Satzungsregelungen dem Gesetzeswortlaut („... und die weiteren Gesellschafter untereinander verpflichtet sind ...“) ohnehin nicht entsprechen und weil der Gesetzgeber nicht davon ausgehen kann, dass die Minderheitsgesellschafter, die durch § 13b Abs. 1 Nr. 3 S. 2 ErbStG begünstigt werden sollen, stets über die zur Satzungsänderung erforderliche Mehrheit verfügen. Auch besteht m.E. kein Erfordernis zum Abschluss der vorstehend beschriebenen poolinternen Regelung zur Beschränkung der Nachfolgemöglichkeiten beim Ableben eines Poolmitglieds, da auch eine solche Regelung dem Gesetzeswortlaut nicht entspricht. Außerdem erfordert m.E. der rechtsstaatliche Grundsatz der Normenklarheit²⁷, dass der Gesetzgeber, wenn er eine steuerliche Begünstigung von dem Abschluss bestimmter Vereinbarungen abhängig macht, den erforderlichen Inhalt dieser Vereinbarung hinreichend klar zum Ausdruck bringt; es ist schwer vorstellbar, dass der Gesetzgeber dem Steuerbürger das

19 Dieser Gestaltungsvorschlag entspricht den generellen Empfehlungen, s. z.B. *Stahl*, KÖSDI 2010, 16820 (16823); *Lorz* in *Lorz/Pfisterer/Gerber*, Beck'sches Formularbuch GmbH-Recht, 2010, Formular C.III.1. § 5 Abs. 4 und Anm. 15.

20 Der Kreis der nachfolgeberechtigten Personen wäre nach den jeweiligen Vorstellungen der Parteien näher zu definieren.

21 Insbesondere BGH v. 13.6.1994 – II ZR 38/93, BGHZ 126, 226 GmbHR 1994, 871; s. hierzu auch *Ulmer* in *Münch.Komm.BGB*, 5. Aufl. 2009, vor § 705 Rz. 69; *Weipert* in *Münch.Vertragshdb.GesR*, Bd. 1, 3. Aufl. 2009, § 34 Rz. 134.

22 BGH v. 13.6.1994 – II ZR 38/93, GmbHR 1994, 871.

23 BGH v. 13.6.1994 – II ZR 38/93, GmbHR 1994, 871 (874).

24 BGH v. 13.6.1994 – II ZR 38/93, GmbHR 1994, 871 (875 ff.); es sind insoweit die gleichen Fragen zu beachten, die sich bei der gesellschaftsvertraglichen Formulierung von Abfindungsklauseln stellen, vgl. z.B. *Lutter* in *Lutter/Hommelhoff*, GmbHG, 17. Aufl. 2009, § 34 Rz. 81 ff.

25 Vgl. auch *Weipert* in *Münch.Vertragshdb.GesR*, Bd. 1, 3. Aufl. 2009, § 34 Rz. 137.

26 Vgl. *Weipert* in *Münch.Vertragshdb.GesR*, Bd. 1, 3. Aufl. 2009, § 34 Rz. 134.

27 *Pahlke/König*, AO, 2. Aufl. 2009, § 3 Rz. 52.

Erb- und gesellschaftsrechtliche Aspekte bei der Gestaltung von Poolverträgen

Aufspüren derart verschlungener Gestaltungswege auferlegen wollte. Zu berücksichtigen ist in diesem Zusammenhang m.E. auch, dass die – i.d.R. „steuergesetzgebenahe“ – Finanzverwaltung den Wünschen der Praxis²⁸ nicht entsprochen hat, eine Interpretationshilfe zur Auslegung des Tatbestandsmerkmals „Verpflichtung zur einheitlichen Verfügung“ zu geben.

III. Gesellschaftsrechtliche Grenzen der Stimmbindung

Die Vereinbarung von Gesellschaftern, ihre Stimmen einheitlich abzugeben, unterliegt gesellschaftsrechtlichen Grenzen. Zu unterscheiden sind dabei rechtliche Erfordernisse, deren Nichteinhaltung zur Unwirksamkeit der gesamten Stimmbindungsvereinbarung führen sowie Erfordernisse oder Regelungen, die die Stimmbindung lediglich in konkreten Einzelfällen entfallen lassen²⁹.

Es liegt auf der Hand, dass der Poolvertrag bzw. die Stimmbindungsvereinbarung, um die steuerliche Anerkennung nicht zu gefährden, zivilrechtlich wirksam geschlossen werden sollte³⁰. Dass die Finanzverwaltung bei einem unwirksamen Poolvertrag bzw. einer unwirksamen Stimmbindungsvereinbarung zugunsten der Steuerbürger § 41 Abs. 1 AO – steuerliche Anerkennung eines unwirksamen, aber tatsächlich durchgeführten Rechtsgeschäfts – anwendet, erscheint jedenfalls dann, wenn die Vereinbarung von Familienangehörigen geschlossen wurde, eher zweifelhaft³¹.

1. Beachtung des § 136 Abs. 2 AktG

Zu beachten ist insoweit insbesondere die Regelung des § 136 Abs. 2 AktG³². Danach ist ein Vertrag nichtig, durch

den sich ein Aktionär verpflichtet, sein Stimmrecht nach Weisung der Gesellschaft, des Vorstands oder des Aufsichtsrats der Gesellschaft oder nach Weisung eines abhängigen Unternehmens auszuüben. Ziel dieses Verbots ist es, zu verhindern, dass die AG bzw. ihre Organe einen vom Gesetz nicht gewollten Einfluss auf die Entscheidungsbefugnisse von Aktionären nehmen³³.

In Familiengesellschaften kommt es relativ häufig vor, dass Vorstandsmitglieder *zugleich* Aktionäre sind. Es fragt sich, ob in derartigen Fällen § 136 Abs. 2 AktG dem Abschluss eines wirksamen Stimmbindungsvertrags entgegenstehen könnte. Hierzu ist zunächst zu sagen, dass die h.M. § 136 Abs. 2 AktG im Grundsatz nicht für anwendbar hält, wenn die Stimmbindungsvereinbarung nicht mit dem gesamten Vorstand bzw. Aufsichtsrat abgeschlossen wird, sondern nur mit einzelnen Organmitgliedern³⁴. Darüber hinaus vertritt die h.M. die Auffassung, dass eine Stimmrechtsvereinbarung, die die Mitgliedschaft im Stimmbindungspool an die Aktionärsseigenschaft anknüpft³⁵ und die lediglich die sich aus dem jeweiligen Beteiligungsumfang ergebenden Stimmrechte bzw. Einflussmöglichkeiten widerspiegelt, von § 136 Abs. 2 AktG nicht erfasst wird³⁶. Demnach verstößt auch der Abschluss einer Stimmbindungsvereinbarung mit einem Aktionär, der zugleich alleiniges Vorstandsmitglied ist, nicht gegen § 136 Abs. 2 AktG, vorausgesetzt, die Einflussmöglichkeiten aller Poolmitglieder entsprechen jeweils ihrem Beteiligungsumfang und das Vorstandsmitglied erhält keine Sonderrechte (z.B. Vetorecht, Stichentscheid).

Ob § 136 Abs. 2 AktG auf Stimmrechtsvereinbarungen von GmbH-Gesellschaftern analog anwendbar ist, wird unterschiedlich beurteilt. Die noch (?) h.M. verneint diese Frage³⁷. Begründet wird dies insbesondere mit den unter-

28 S. z.B. *Balmes/Felten*, FR 2009, 1077 (1089); *Feick/Nordmeier*, DStR 2009, 893 (897); *Jülicher* in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 13 b Rz. 207; *Wälzholz*, DStR 2009, 1605 (1609).

29 Vgl. *Kreklaue*, BB 2009, 748 (749); v. *Oertzen*, FS Harald Schaumburg, 2009, S. 1045 (1048 f.); *Hüffer* in Ulmer/Habersack/Winter, GmbHG, 2006, § 47 Rz. 76; *Hübner*, Erbschaftsteuerreform 2009, 2009, S. 427 (allerdings mit einer m.E. nicht zutreffenden Einordnung des § 136 Abs. 2 AktG); a.A. wohl *Wehage*, ErbStB 2009, 151 (153 f.).

30 Z.B. *Groß*, ErbStB 2010, 24 (25); *Hannes/Onderka*, ZEV 2009, 421 (424); *Jülicher* in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 13 b Rz. 205; *Kirnberger* in Wilms/Jochum, ErbStG, § 13 b Rz. 40; *Kreklaue*, BB 2009, 748 (750); *Reith/Gehweiler*, BWNotZ 2010, 55 (66).

31 S. v. *Oertzen*, FS Harald Schaumburg, 2009, S. 1045 (1048); *Groß*, ErbStB 2010, 24 (25); *Kreklaue*, BB 2009, 748 (750); *Wachter* in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, 2. Aufl. 2010, § 13 b Rz. 88, 98; vgl. BMF v. 2.4.2007 – IV B 2 – S 2144/0 – DOK 2007/0139659, DStR 2007, 805 (hierzu z.B. *Tiedtke/Möllmann*, DStR 2007, 1940 [1946]); a.A. eventuell *Lahme/Zikesch*, DB 2009, 527 (529); *Leitzen*, ZEV 2010, 401 (403).

32 Zu weiteren Unwirksamkeitsgründen s. z.B. *Zöllner* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 19. Aufl. 2010, § 47 Rz. 113 f.; *K. Schmidt* in Scholz, GmbHG, 10. Aufl. 2007, § 47 Rz. 43 ff.; *Grundmann* in Großkomm. AktG, 4. Aufl. 2009, § 136 Rz. 74 ff. Bei Beteiligung von Eltern und minderjährigen Kindern wären die Vertretungsverbote gemäß § 1629 Abs. 2 S. 1, § 1795 BGB zu beachten (Erfordernis der Ergänzungspflegschaft).

33 Vgl. *Schröer* in Münch. Komm. AktG, 2. Aufl. 2004, § 136 Rz. 71.

34 *Hüffer*, AktG, 9. Aufl. 2010, § 136 Rz. 26; *Grundmann* in Großkomm. AktG, 4. Aufl. 2009, § 136 Rz. 78; *Spindler* in K. Schmidt/Lutter, AktG, 2008, § 136 Rz. 39 (es sei denn, das

Organmitglied kann aufgrund der Geschäftsordnung die Bildung des Organwillens bestimmen); *Schröer* in Münch. Komm. AktG, 2. Aufl. 2004, § 136 Rz. 74; *Zöllner* in Köln. Komm. AktG, 3. Aufl. 2006, § 136 Rz. 102; a.A. – nach „Beweggrund“ bzw. Vertragszweck differenzierend – *Holzborn* in Bürgers/Körber, Heidelb. Komm. AktG, 2008, § 136 Rz. 24; *Otto*, AG 1991, 369 (379).

35 Das Vorliegen dieser Voraussetzung ergibt sich bei dem erbschaftsteuerlich motivierten Poolvertrag ohne Weiteres aus dem mit dem Vertrag verfolgten Zweck (Zusammenrechnung der Anteile der einzelnen Gesellschafter für erbschaftsteuerliche Zwecke).

36 OLG Karlsruhe v. 12.1.2005 – 7 U 181/03, NZG 2005, 636 (638); OLG Stuttgart v. 28.10.1985 – 5 U 202/84, JZ 1987, 570; *Holzborn* in Bürgers/Körber, Heidelb. Komm. AktG, 2008, § 136 Rz. 25; *Grundmann* in Großkomm. AktG, 4. Aufl. 2009, § 136 Rz. 78; *Semler* in Münch. Hdb. GesR, Bd. 4, 3. Aufl. 2007, § 38 Rz. 45 Fn. 97; *Zöllner* in Köln. Komm. AktG, 3. Aufl. 2006, § 136 Rz. 100; a.A. wohl *Schröer* in Münch. Komm. AktG, 2. Aufl. 2004, § 136 Rz. 80.

37 *Römermann* in Michalski, GmbHG, 2. Aufl. 2010, § 47 Rz. 495 ff.; *K. Schmidt* in Scholz, GmbHG, 10. Aufl. 2007, § 47 Rz. 41 (für Stimmbindung gegenüber Gesellschafter-Geschäftsführer); OLG Köln v. 16.3.1988 – 6 U 38/87, GmbHR 1989, 76; wohl auch BGH v. 7.2.1983 – II ZR 25/82, ZIP 1983, 432; a.A. *Bayer* in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 17. Aufl. 2009, § 47 Rz. 16 („weckt Bedenken“); *Hüffer* in Ulmer/Habersack/Winter, GmbHG, 2006, § 47 Rz. 78; *Zöllner* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 19. Aufl. 2010, § 47 Rz. 115. Der von *Hübner*, Erbschaftsteuerreform 2009, 2009, S. 425 problematisierte Fall der Bindung an den Willen eines Fremdgeschäftsführers ist beim erbschaftsteuerlich motivierten Poolvertrag ohne Relevanz.

Erb- und gesellschaftsrechtliche Aspekte bei der Gestaltung von Poolverträgen

schiedlichen Kompetenzstrukturen in der AG einerseits und der GmbH andererseits.

2. Punktueller Wegfall der Stimmbindung

Wie bereits erwähnt, sind von den Regelungen oder Vorschriften, die eine Stimmbindungsvereinbarung *insgesamt* unwirksam machen können, die Regelungen oder Anforderungen zu unterscheiden, die die Stimmbindung nur in konkreten *Einzelfällen* entfallen lassen. Zu nennen ist hier insbesondere das gesetzliche oder ggf. – soweit zulässig – gesellschaftsvertraglich modifizierte Stimmverbot des § 47 Abs. 4 GmbHG (*Beispiel*: Beschlussfassung über die Entlastung eines GmbH-Geschäftsführers, der zugleich Poolmitglied ist). In den meisten Poolvertragsmustern sind Formulierungen enthalten, die auf die Einhaltung dieses Stimmverbots hinweisen³⁸.

Darüber hinaus ergeben sich für die Stimmrechtsbindung auch Grenzen aus den vom Gesellschafter zu beachtenden *Treuepflichten*. Zu einer Stimmabgabe, die im Widerspruch zu seinen gesellschaftsrechtlichen Treuepflichten steht, kann sich ein Gesellschafter nicht wirksam verpflichten³⁹.

Es dürfte jedoch nicht erforderlich sein, dass in den Poolverträgen auf diese oder ähnliche, regelmäßig nur punktuell wirkende Beschränkungen der Stimmbindung ausdrücklich hingewiesen wird, da diese Schranken auch ohne explizite Erwähnung gelten und sich aus dem Steuerrecht insoweit kein Erfordernis ergibt, im Vertragswortlaut die gesellschaftsrechtlichen Schranken exakt nachzuzeichnen⁴⁰. Jedoch kann es, um bei den Vertragsbeteiligten nicht den Eindruck einer unbegrenzten Stimmbindung entstehen zu lassen, durchaus sinnvoll sein, durch einen allgemein formulierten Hinweis im Poolvertrag auf die generell geltenden gesellschaftsrechtlichen Schranken der Stimmbindung aufmerksam zu machen (z.B.: „*Etwaige bei der XY-Kapitalgesellschaft geltende gesetzliche oder gesellschaftsvertragliche Stimmverbote gelten für die Stimmrechtsausübung der Pool-Mitglieder entsprechend*“).

IV. Mehrheitserfordernis bei der Beschlussfassung über das Abstimmungsverhalten

Im Schrifttum⁴¹ wurde in der Vergangenheit kontrovers diskutiert, ob die Poolmitglieder ihr Abstimmungsverhalten

auch dann mit einfacher Mehrheit festlegen können, wenn für den betreffenden Beschlussgegenstand in der nachfolgenden Gesellschafterversammlung eine qualifizierte Mehrheit erforderlich ist (wie z.B. für die Änderung des GmbH-Gesellschaftsvertrags, s. § 53 Abs. 2 GmbHG). Der BGH hat diese Frage im Urteil vom 24.11.2008 bejaht⁴². Der BGH hat jedoch hinzugefügt, dass der Beschluss der Poolmitglieder auf einer zweiten Stufe dahingehend zu prüfen sei, ob er ggf. gegen die gesellschaftsrechtlichen Treuepflichten verstößt.

In einem Poolvertrag kann somit unbedenklich geregelt werden, dass die Poolmitglieder über ihr Abstimmungsverhalten mit einfacher Mehrheit entscheiden können⁴³.

V. Zusammenfassung

1. Zu den Tatbestandsvoraussetzungen des Poolvertrags i.S.d. § 13 b Abs. 1 Nr. 3 S. 2 ErbStG gehört es u.a., dass die Gesellschafter bezüglich ihrer Gesellschaftsanteile untereinander zu bestimmten Verfügungsbeschränkungen verpflichtet sind. Nach h.M. soll sich diese Verpflichtung auch auf Verfügungen von Todes wegen erstrecken. Die von einem Gesellschafter in einem Poolvertrag übernommene Verpflichtung, seine Gesellschaftsanteile durch Verfügung von Todes wegen nur bestimmten Personen bzw. Personen einer bestimmten Personengruppe zuzuwenden, verstößt jedoch gegen § 2302 BGB und ist daher nichtig. Zur Erfüllung der Voraussetzungen des § 13 b Abs. 1 Nr. 3 S. 2 ErbStG genügt es daher, wenn sich Gesellschafter in einem Poolvertrag verpflichten, die erforderlichen und rechtlich zulässigen Verfügungsbeschränkungen und Stimmrechtsbindungen einzuhalten. Nach Ansicht des Verfassers ist es nicht erforderlich, dass darüber hinaus in der Satzung der Kapitalgesellschaft oder im Poolvertrag Regelungen zur Beschränkung der Nachfolgemöglichkeiten im Todesfall enthalten sind. Aus Vorsichtsgründen empfiehlt es sich jedoch, derartige Regelungen vorzusehen.

2. Beim Abschluss des Poolvertrags bzw. der Stimmbindungsvereinbarung sind die zivilrechtlichen Wirksamkeitserfordernisse zu beachten. Insbesondere stellt sich die Frage nach der Anwendbarkeit des § 136 Abs. 2 AktG, wenn ein alleiniges oder „bestimmendes“ Vorstandsmitglied (oder ein alleiniger oder „bestimmender“ Geschäftsführer⁴⁴) Vertragspartei einer Stimmbindungsvereinbarung bzw. Mitglied des Pools ist. § 136 Abs. 2 AktG steht dem Abschluss einer wirksamen Stimmbindung jedoch nicht entgegen, sofern die Einflussmöglichkeiten der Poolmitglieder lediglich deren Beteiligungsumfänge widerspiegeln.

Stimmbindungsschranken, die – wie z.B. § 47 Abs. 4 GmbHG – die Stimmbindung nur in konkreten Einzelfällen entfallen lassen, stehen der Wirksamkeit der Stimmbindungsvereinbarung nicht entgegen.

3. In einem Poolvertrag kann ohne Weiteres geregelt werden, dass die Poolmitglieder über ihr Abstimmungsverhalten mit einfacher Mehrheit entscheiden, und zwar auch dann, wenn für die Beschlussfassung in der nachfolgenden Gesellschafterversammlung eine qualifizierte Mehrheit erforderlich ist.

38 Langenfeld, ZEV 2009, 596 (601); Lorz in Lorz/Pfisterer/Gerber, Beck'sches Formularbuch GmbH-Recht, 2010, Formular C.III.1. § 2 Abs. 5; Groß, ErbStB 2009, 396 (398); Stahl, KÖSDI 2010, 16820 (16823); s. auch Lohr, GmbH-StB 2009, 287 (288).

39 Römermann in Michalski, GmbHG, 2. Aufl. 2010, § 47 Rz. 511; K. Schmidt in Scholz, GmbHG, 10. Aufl. 2007, § 47 Rz. 44; Lahme/Zikesch, DB 2009, 527 (529).

40 A.A. zumindest in Bezug auf § 47 Abs. 4 GmbHG Wehage, ErbStB 2010, 148 (154).

41 Vgl. Zöllner, FS Peter Ulmer, 2003, S. 725 ff.

42 BGH v. 24.11.2008 – II ZR 116/08, GmbHR 2009, 306 mit Komm. Gottschalk; hierzu z.B. Podewils, BB 2009, 733 ff.; K. Schmidt, ZIP 2009, 737 ff.; Wertenbruch, NZG 2009, 645 ff.

43 Vgl. auch Lohr, GmbH-StB 2009, 287 (288).

44 Ob § 136 Abs. 2 AktG bei der GmbH analog gilt, ist streitig.