Nachfolgegestaltung mit Familienpool

Von Dr. Ansgar Beckervordersandfort, LL.M., EMBA, RA und Notar, FAErbR u. FAHuGR, Münster

Durch den geschickten Einsatz eines sog. Familienpools¹ kann die Vermögensnachfolge optimal gesteuert und gesichert werden. Die nachfolgenden Generationen können auf diese Weise als Gesellschafter an dem Vermögen der Familie beteiligt werden, wobei die Stimmrechte sowie die Gewinnbezugsrechte zunächst noch überproportional bei den "Senioren" verbleiben. Diese Gestaltung bietet sich bereits bei Mandanten mit mittlerem Vermögen an. Bei komplexen Immobilien- und Gesellschaftsbeteiligungen wird der Berater den Einsatz eines Familienpools zwingend in Betracht ziehen müssen, da wohl nur so eine "Zersplitterung" des Vermögens vermieden und eine langfristig rentable Vermögensverwaltung sichergestellt werden kann.²

A. Fallbeispiel für typische Einsatzbereiche eines Familienpools

Der Einsatzbereich und die erheblichen Gestaltungsspielräume durch den Einsatz eines Familienpools sollen anhand des nachfolgenden Fallbeispiels deutlich gemacht werden.

Fallbeispiel

Die Eheleute M und F haben zwei Kinder (T und S), die verheiratet sind und bereits jeweils zwei eigene noch minderjährige Kinder haben. M und F sind zu je 1/2 Miteigentümer von zwei vermieteten Mehrfamilienhäusern mit einem Verkehrswert von jeweils ca. 1.500.000 € sowie eines selbst bewohnten Einfamilienhauses im Wert von ca. 500.000 €. Zudem verfügen sie über ein Aktiendepot mit einem Kurswert von derzeit 250.000 €. Die Mehrfamilienhäuser erbringen jährliche Mieteinnahmen von jeweils 80.000 €. M und F sind beide 70 Jahre alt und im Ruhestand. M war Zahnarzt und erhält eine Versorgungswerkrente iHv 3.500 €. F war Lehrerin und erhält eine Pension iHv 3.000 €.

Für jedes Enkelkind zahlen M und F momentan monatlich einen Betrag iHv 500 € in einen Aktienfonds ein. Die beiden Kinder werden immer mal wieder bei Sonderanschaffungen finanziell unterstützt. Ansonsten haben weder die Kinder noch die Enkelkinder bisher finanzielle Zuwendungen erhalten.

Gestaltungsziel: Das Vermögen soll steueroptimiert auf die Kinder und Enkelkinder übertragen werden, wobei M und F die größtmögliche Flexibilität behalten wollen. Insbesondere wollen sie sich im Alter nicht finanziell einschränken müssen.

B. Gestaltungsempfehlung

Die Gestaltungsempfehlung könnte z. B. wie folgt aussehen:

Einbringung von Immobilien und Depot in einen Familienpool

Es bietet sich die Einbringung der beiden Mehrfamilienhäuser und des Wertpapierdepots in einen Familienpool in der Form einer Kommanditgesellschaft an. An dieser würden zunächst die Eheleute M und F sowie deren Kinder S und T in Höhe der noch nicht ausgenutzten Schenkungsteuerfreibeträge von zurzeit jeweils 400.000 € pro Kind und Elternteil beteiligt. Auf diese Weise könnte bereits Vermögenssubstanz iHv 1.600.000 € auf die nächste Generation übertragen werden. Bereits in der Einbringungsurkunde sollte dann unbedingt ein Rücktrittsrecht für M und F als Einbringende enthalten sein,

da dies die effektivste Störfallvorsorge ist. So können M und F über ihr Rücktrittsrecht der Gesellschaft wieder die "Substanz" entziehen, wenn z. B. eines der Kinder insolvent wird oder die Gesellschaft aus wichtigem Grund kündigt.

II. Übertragung von Gesellschaftsanteilen auf Enkelkinder

Die Enkelkinder könnten dann in einem zweiten Schritt an der Gesellschaft beteiligt werden, indem M und F in Höhe der Schenkungsteuerfreibeträge von zur Zeit 200.000 € pro Enkelkind und Großelternteil Kommanditanteile an die Enkelkinder übertragen. Die direkte Beteiligung der Enkelkinder bereits bei der Gründung der Gesellschaft bietet sich nicht an, da dann für jedes Enkelkind ein separater Ergänzungspfleger bestellt werden muss. Bei Gesellschaftsgründung können nämlich theoretisch widerstreitende Interessen zwischen den Enkelkindern untereinander bestehen, was die Bestellung nur eines Ergänzungspflegers für alle Enkelkinder ausschließt. Bei einer späteren Beteiligung der Enkelkinder durch Abtretung von Gesellschaftsanteilen von M und F an die Enkelkinder kann ein Ergänzungspfleger nach hM alle Enkelkinder gemeinsam vertreten, da gleichgerichtete Interessen vorliegen.³

Zudem kann auch durch eine entsprechende Ausgestaltung von Rücktrittsrechten in den Abtretungsverträgen eine zielgenaue "Störfallvorsorge" im Verhältnis zu den jeweiligen Enkelkindern erreicht werden. Ohne ein Rücktrittsrecht in dem Übertragungsvertrag könnte insbesondere nicht verhindert werden, dass minderjährige Kommanditisten mit Erreichen der Volljährigkeit über die Ausübung des Sonderkündigungsrechts gem. § 1629 a Abs. 4 BGB Vermögenswerte "ungeschützt" erhalten. Sinnvoll ist meist auch ein Rücktrittsrecht für den Fall, dass die Enkelkinder die Gesellschaft vor Erreichen des 30. Lebensjahres kündigen. Die Rücktrittsrechte können dann jeweils aufschiebend bedingt durch den Tod der Senioren an die jeweiligen Eltern der Enkelkinder abgetreten werden.

Gesichert wird die Rückübertragung dadurch, dass Übergeber und Übernehmer bereits in dem Abtretungsvertrag aufschie-

 OLG München, Beschl. v. 17.6.2010, 31 Wx 070/10, MittBayNot 2010, 400; Palandt/Ellenberger, § 181 Rn 7.

²⁾ Viele bekannte große Familienunternehmen werden seit Generationen als Familiengesellschaft geführt und haben inzwischen oft mehr als 100 Gesellschafter. Ulmer fordert für generationenübergreifende Familien-KGs sogar die Schaffung eines Sonderrechts, um auf die spezifischen Belange bei der Reduzierung von Entnahmerechten, Kündigungsmöglichkeiten und Abfindungsbeschänkungen zur Bestandssicherung der Familienunternehmen Rücksicht nehmen zu können; Ulmer, Die große, generationenübergreifende Familien-KG als besonderer Gesellschaftstyp, ZIP 2010, 549.

bend bedingt auf den wirksamen Widerruf der Übertragung die Rückübertragung des Gesellschaftsanteils auf den Übergeber vereinbaren. Alternativ wäre denkbar, die Abtretung unter eine auflösende Bedingung zu stellen. Gem. § 158 Abs. 2 BGB tritt mit Eintritt der auflösenden Bedingung der frühere Rechtszustand wieder ein. Einen Schutz vor Zwischenverfügungen bietet insoweit § 161 Abs. 2 iVm Abs. 1 BGB.4

III. Regelungen im Gesellschaftsvertrag

Familienpools sind meist als Kommanditgesellschaft ausgestaltet, wobei die Eltern Komplementäre und die Kinder und Enkelkinder Kommanditisten werden. Denkbar ist aber auch die Ausgestaltung als GmbH & Co. KG, GmbH oder GbR.

1. Laufzeitregelungen

Bisher wurde im Gesellschaftsrecht immer ein Ausschluss des ordentlichen Kündigungsrechts für die Zeit von bis zu 30 Jahren für zulässig gehalten.5 Inzwischen wird ein Zeitraum von 30 Jahren teilweise als zu lang angesehen.6 Auch der BGH hielt eine feste Laufzeit von 30 Jahren z. B. bei einer Anwaltssozietät für unwirksam, da die vertragliche Bindung der Gesellschafter von so langer Dauer sei, dass bei Vertragsschluss die Entwicklungen und damit die Auswirkungen auf die Gesellschafter unüberschaubar seien. Ausschlaggebend für die Entscheidungen war aber wohl die mögliche Gefährdung der Berufsfreiheit des Kündigenden.7 Bei einer Kapitalanlagegesellschaft in der Form einer GbR hielt der BGH einen Ausschluss der ordentlichen Kündigung der Beteiligung für 30 Jahre wegen des damit für den Anleger verbundenen unüberschaubaren Haftungsrisikos für eine unzulässige Kündigungsbeschränkung.8 Familienpools zur reinen Vermögensverwaltung in der Form einer Kommanditgesellschaft sind aber gerade mit den vom BGH jüngst entschiedenen Fällen nicht vergleichbar. Laut BGH lässt sich die Frage, wo die zeitliche Grenze zulässiger Zeitbestimmungen liegt, auch nicht abstrakt, sondern nur unter Abwägung der konkreten Umstände des Einzelfalls bestimmen. Hierbei seien auf der einen Seite die schutzwürdigen Interessen der Gesellschafter an einer absehbaren, einseitigen Lösungsmöglichkeit, auf der anderen Seite aber auch die Struktur der Gesellschaft, die Art und das Ausmaß der für die Beteiligten aus dem Gesellschaftsvertrag folgenden Pflichten sowie das durch den Gesellschaftsvertrag begründete Interesse an einem möglichst langfristigen Bestand der Gesellschaft in den Blick zu nehmen. Danach müsste bei Familienpools zur reinen Vermögensverwaltung in der Form einer Kommanditgesellschaft nach wie vor eine Laufzeit von 30 Jahren zulässig sein, wenn keine Wettbewerbsverbote für die Gesellschafter in die Gesellschaftsverträge aufgenommen werden.9

Zusätzlich zur Laufzeitregelung in dem Gesellschaftsvertrag selbst, kann in den Einbringungsverträgen oder den Übertragungsverträgen betreffend die Gesellschaftsanteile des Familienpools ein Rückforderungsrecht für den Fall der Gesellschaftskündigung vor Erreichen eines bestimmten Alters der Gesellschafter oder vor dem Tode der Gründungsgesellschafter vorgesehen werden. Diese Regelungen unterliegen nicht den Wirksamkeitsbedenken betreffend eines überlangen Kündigungsausschlusses.

Zudem sollte überlegt werden, ob nicht nach dem Tod der Gründungsgesellschafter bzw. der einbringenden Eltern eine ordentliche Kündigung bewusst zugelassen wird, um ausstiegswillige Familienmitglieder nicht gegen deren Willen an die Gesellschaft zu "fesseln" und dadurch Konfliktpotential in der Gesellschaft zu schaffen. Das Risiko eines übermäßigen Liquiditätsabflusses kann meist durch geeignete Regelungen zur Abfindung minimiert werden.

2. Abfindungsregelungen

Ein ausscheidender Gesellschafter hat grundsätzlich einen Anspruch auf Abfindung zum vollen Wert seiner Beteiligung. Die Abfindung ausscheidender Gesellschafter kann aber in dem Gesellschaftsvertrag betragsmäßig reduziert oder über einen längeren Zeitraum gestreckt werden. Im Erbfall kann die Abfindung sogar in bestimmten Fällen ganz ausgeschlossen werden.

a) Abfindungshöhe

Der BGH hält eine Abfindungsregelung gemäß § 138 Abs. 1 BGB für nichtig, wenn eine vertraglich vereinbarte Abfindung in einem groben Missverhältnis zu der Abfindung nach dem vollen wirtschaftlichen Wert des Gesellschaftsanteils steht. 10 Ein grobes Missverhältnis liegt vor, wenn die gesetzlich vorgesehene Abfindung nach dem Verkehrswert vollkommen unangemessen verkürzt wird. Schematische prozentuale Grenzen für das Vorliegen eines groben Missverhältnisses gibt es nicht, da stets eine Einzelfallabwägung zwischen den Vermögensinteressen des betroffenen ausscheidenden Gesellschafters und dem Bestandsinteresse der Gesellschaft sowie der verbleibenden Gesellschafter vorzunehmen ist. Dabei spielt es nach der Rechtsprechung keine Rolle, aus welchem Rechtsgrund die Beteiligung erworben wurde. Selbst wenn der Gesellschafter den Anteil schenkweise erhalten hat, macht ihn dies nicht zu einem Gesellschafter "zweiter Klasse". 11 Eine Abfindung iHv 75 % des Verkehrswerts wird allgemein für wirksam erachtet.¹²

Für große, generationenübergreifende Familiengesellschaften, die insbesondere in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG strukturiert sind, wird im Schrifttum jedoch diskutiert, ob als Maßstab der Abfindungshöhe nicht die tatsächlichen Ausschüttungen dienen müssten. Aufgrund der Nähe zur Familienstiftung seien Gesellschafter dieser Gesellschaften eher mit Destinatären vergleichbar. 13

5) BGH, Urt. v. 19.1.1967, II ZR 27/65, FHZivR 13 Nr. 5105. 6) Baumbach/Hopt, § 132 HGB Rn 13.

10) BGH, Urt. v. 16.12.1991, II ZR 58/91, MittBayNot 1992, 213.

13) Ulmer, Die große, generationenübergreifende Familien-KG als besonderer Gesell-schaftstyp, ZIP 2010, 549, 552 ff. Ulmer, Die Beschränkung des Austrittsrechts und der Abfindungsansprüche in der Familien-KG, ZIP 2010, 805, 816; Wolf, Abfindungsbeschränkungen bei Familiengesellschaften, MittBayNot 2013, 9, 14 ff; MüKo-BGB/Schäfer, § 738 Rn 59 a.

⁴⁾ Zur Ablehnung der Eintragungsfähigkeit einer Verfügungsbeschränkung am Gesellschaftsanteil im Grundbuch und zur Möglichkeit einer auflösend bedingten Gesellschaftsanteilsübertragung, vgl. OLG Köln, Beschl. v. 20.12.2010, 2 Wx 118/10, RNotZ 2011, 166.

⁷⁾ BGH, Urt. v. 18.9.2006, II ZR 137/04, NJW 2007, 295. 8) BGH, Urt. v. 22.5.2012, II ZR 205/10, DNotZ 2012, 869.

So auch Ulmer, Die Beschränkung des Austrittsrechts und der Abfindungsansprü-che in der Familien-KG, ZIP 2010, 805, 808.

¹¹⁾ BGH, Urt. v. 19.9.2005, II ZR 342/03, NJW 2005, 3644.

¹¹⁾ BGIT, Urt. v. 19.9.2003, II ZK 342/US, NJW 2005, 3644.
12) Das Schrifttum hält Abfindungsbegrenzungen, die unter der Hälfte des Verkehrswerts liegen, stets für sittenwidrig, soweit die Begrenzung nicht durch besondere Umstände gerechtfertigt wird, vgl. Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn/Lorz, HGB, § 131 Rn 141; Wolf, Abfindungsbeschränkungen bei Familiengesellschaften, MittBay/Not 2013, 9, 10 mwN. Für zwei Drittel des tatsächlichen Anteilswerts als Faustregel MüKo-BGB/Schäfer, § 738 Rn 52; Bamberger/Roth/ Schöne, § 738 Rn 52; Bamberger/Roth/ Schöne,

b) Regelung der Auszahlungsmodalitäten

Der Gesellschaftsvertrag kann auch hinsichtlich der Auszahlungsmodalitäten Regelungen treffen. Üblich ist insoweit eine zeitliche Streckung, etwa Auszahlung in mehreren gleichen Jahres- oder Halbjahresraten bei marktüblicher Verzinsung. Jedoch darf auch diesbezüglich nicht grob unbillig von der gesetzlichen Regelung des § 271 BGB abgewichen und ein übermäßig langer Auszahlungszeitraum bestimmt werden. Ein Auszahlungszeitraum von bis zu fünf Jahren ist in der Regel nicht zu beanstanden. Bei einer sonst gesellschafterfreundlichen Abfindungsklausel kann unter Umständen auch ein längerer Zeitraum noch angemessen sein. Ein Zeitraum von mehr als 10 Jahren wird für unzulässig gehalten.14

- c) Abfindungsausschluss bei Tod eines Gesellschafters Es wird von der Rechtsprechung und Literatur nach wie vor zugelassen, dass die Abfindung für Erben, die nach den Regelungen des Gesellschaftsvertrags nicht nachfolgeberechtigt sind, völlig ausgeschlossen wird. 15
- d) Abfindungsausschluss bei treuhänderischer Beteiligung Zu begrüßen wäre es, wenn zumindest der Grundgedanke der Rechtsprechung des BGH zum Abfindungsausschluss bei treuhänderisch gehaltenen Beteiligungen von Mitarbeitern¹⁶ auf rein vermögensverwaltende Familienpools angewendet würde.¹⁷ Diese Auffassung vertritt wohl zumindest das OLG Karlsruhe.¹⁸ In dem der Entscheidung zugrunde liegenden Sachverhalt hatte der Ehemann von seinen Schwiegereltern unentgeltlich eine Beteiligung an einer vermögensverwaltenden KG erhalten, deren Gesellschafter die Familienmitglieder seiner Ehefrau waren. Nach dem Gesellschaftsvertrag war der Ehemann im Fall einer Scheidung verpflichtet, den Gesellschaftsanteil nach Wahl seiner Ehegattin auf diese oder die zu ihrem Stamm gehörigen Kinder unentgeltlich zu übertragen. Obwohl der Fall zu Ausführungen über die Wirksamkeit von Abfindungsklauseln keinen Anlass bot, war das OLG Karlsruhe der Auffassung, dass der Gesellschaftsvertrag eine Abfindung zugunsten des weichenden Ehemanns hätte ausschließen können. Da der Ehemann den Gesellschaftsanteil in einem weiteren Sinne als Treuhänder für den durch seine ehemalige Gattin repräsentierten Familienstamm erhalten und gehalten habe, bestünden unter gesellschaftsrechtlichen Gesichtspunkten gegen eine entschädigungslose Übertragung keine Bedenken. Zwar habe ein ausscheidender Gesellschafter grundsätzlich einen Abfindungsanspruch in Höhe des Verkehrswerts seines Geschäftsanteils. Der BGH habe jedoch für das sog. Mitarbeitermodell die weitgehende Beschränkung des Abfindungsanspruchs für gerechtfertigt erachtet, weil der Gesellschaftsanteil den einzelnen Mitarbeitern nur treuhandähnlich habe zugewandt werden sollen. Der Satzungszweck, das Gesellschaftsvermögen für künftige Generationen von Mitarbeiter-Gesellschaftern zu erhalten und zu vermehren, könne nur erreicht werden, wenn die Geschäftsanteile zu den Bedingungen zurückübertragen würden, zu denen sie überlassen worden seien. Das Gericht hielt den zu entscheidenden Sachverhalt für vergleichbar. 19
- e) Rechtsfolge unwirksamer Abfindungsklauseln Bei der Prüfung der Zulässigkeit einer Abfindungsklausel ist zu differenzieren, ob von Anfang an ein Missverhältnis zwischen der vertraglich vorgesehenen Abfindungshöhe und der Abfindung nach dem vollen Wert des Geschäftsanteils bestand (Inhaltskontrolle), oder ob sich das Missverhältnis erst nach-

träglich entwickelt hat (Ausübungskontrolle). Ist die Abfindungsklausel bereits bei Gründung der Gesellschaft grob unbillig, so führt dies zur Nichtigkeit. An die Stelle der im Gesellschaftsvertrag vorgesehenen Abfindung tritt dann die gesetzliche Abfindung, also die Abfindung zum vollen Verkehrswert des Geschäftsanteils.20

Kommt es nachträglich zu einem erheblichen Missverhältnis zwischen der im Gesellschaftsvertrag vorgesehenen Abfindung und der Abfindung nach dem Verkehrswert, ist die gesellschaftsvertragliche Klausel nicht nichtig. Vielmehr ist im Wege ergänzender Vertragsauslegung des Gesellschaftsvertrags, unter Berücksichtigung der konkreten Umstände des Einzelfalls und unter Abwägung der beiderseitigen Interessen zu bestimmen, wie hoch die Abfindung des ausscheidenden Gesellschafters ist. Dabei ist auch die aktuelle Ertrags- und Vermögenslage der Gesellschaft von Bedeutung.

Schenkungsrechtliche Auswirkungen von Abfindungs-

Werfen Abfindungsklauseln bereits unter dem gesellschaftsrechtlichen Blickwinkel zahlreiche Fragen hinsichtlich ihrer Wirksamkeit auf, bereitet bisweilen auch deren erb- und steuerrechtliche Qualifizierung unter schenkungsrechtlichen Gesichtspunkten Schwierigkeiten.

aa) Abfindungsmodifikationen als ergänzungspflichtige Schenkungen iSd §§ 2325 ff BGB

Ist durch den Gesellschaftsvertrag eine Abfindung des ausscheidenden Gesellschafters wirksam ausgeschlossen oder bleibt sein Abfindungsanspruch hinter dem tatsächlichen Wert zurück, stellt sich die Frage, ob der vertragliche Abfindungsverzicht Pflichtteilsergänzungsansprüche nach den §§ 2325 ff BGB auslöst.

Das hängt zunächst davon ab, ob der Abfindungsverzicht begrifflich eine Schenkung iSd § 2325 Abs. 1 BGB darstellt. Die hM versteht den Schenkungsbegriff iSd §§ 516, 517 BGB und verlangt entsprechend objektiv eine Bereicherung des Begünstigten aus dem Vermögen des Erblassers sowie subjektiv die Einigung der Parteien über die Unentgeltlichkeit der Zuwendung.21 Da dem ausscheidenden Gesellschafter ein Abfindungsanspruch nach § 738 Abs. 1 S. 2 BGB (ggf. iVm §§ 105 Abs. 3 bzw. §§ 161 Abs. 2, 105 Abs. 3 HGB) zusteht, lässt sich ein gesellschaftsvertraglicher Verzicht durchaus als Verfügung über einen künftigen Anspruch begreifen, der

 Baumbach/Hopt, HGB, § 131 Rn 62; schon RG, Urt. v. 23.10.1934, II 129/34 (Familiengesellschaft); BGH, Urt. v. 22.11.1956, II ZR 222/55, NJW 1957, 180; BGH, Urt. v. 29.4.2014, II ZR 216/13, NZG 2014, 820.

16) Vgl. BGH, Urt. v. 19.9.2005, II ZR 342/03, BeckRS 2005, 12051; BGH, Urt.

v. 29.4.2014, II ZR 216/13, NZG 2014, 820.

17) Wolf, Abfindungsbeschränkungen bei Familiengesellschaften, MittBayNot 2013, 9, 13 f. 18) OLG Karlsruhe, Urt. v. 12.10.2006, 9 U 34/06, NZG 2007, 423.

¹⁴⁾ Ulmer, Die Beschränkung des Austrittsrechts und der Abfindungsansprüche in der Familien-KG, ZIP 2010, 805, 810; Eckhardt, Rechtssichere Abfindungsvereinbarungen in Gesellschaftsverträgen: ein unlösbares Problem für die Gestaltungspraxis?, notar 2015, 347, 352.

¹⁹⁾ Ulmer sieht zwar keine Parallelen zwischen den "Managergesellschaftern" und den "Familiengesellschaftern", befürwortet dann aber auch eine stärkere Begrenzungsmöglichkeit der Abfindung bei Familiengesellschaften, Ulmer, Die Beschränkung des Austrittsrechts und der Abfindungsansprüche in der Familien-KG, ZIP 2010, 805, 813 ff. 20) BGH, Urt. v. 7.4.2008, II ZR 181/04, FD-MA 2008, 263473.

²¹⁾ Palandt/Weidlich, § 2325 Rn 7; BGH, Urt. v. 26.3.1981, IV a ZR 154/80 Tz 10, BeckRS 9998, 103727

zu einer Bereicherung des Anspruchsschuldners führt.²² Die Bereicherung erfolgt auch ohne Zweifel aus dem Vermögen des Erblassers. Entscheidendes Kriterium ist damit die Einigung über die Unentgeltlichkeit der Zuwendung. Die hM differenziert hier grundsätzlich drei Fallkonstellationen.

Bei Ausschlüssen oder Beschränkungen zulasten nur eines Gesellschafters fehle es an einer Gegenleistung derjenigen Gesellschafter, bei denen Abfindungsansprüche ihrer Erben gegen die Gesellschaft nicht ausgeschlossen seien (1).²³ Besteht also, mit anderen Worten, ein auffallend grobes Missverhältnis zwischen den zugrunde zu legenden Werten von Leistung und Gegenleistung oder ist eine Gegenleistung überhaupt nicht vorhanden, muss nach dem BGH im Einklang mit der Lebenserfahrung zunächst davon ausgegangen werden, dass die Vertragsparteien dies erkannt haben und sich in Wahrheit über die Unentgeltlichkeit der Bereicherung einig waren.²⁴

Verzichten hingegen alle Gesellschafter wechselseitig auf eine Abfindung (2), nimmt die hM aufgrund des aleatorischen Charakters der Vereinbarung einen gegenseitigen entgeltlichen Vertrag an.25 Dasselbe gilt für eine Beschränkung der Abfindung.26

Verzichten zwar formal alle Gesellschafter wechselseitig auf eine Abfindung, stehen die jeweiligen Risiken jedoch in einem groben Missverhältnis (3), etwa aufgrund einer ungleichen Lebenserwartung, entfalle der Wagnischarakter der Vereinbarung mit der Folge einer Ergänzungspflicht.²⁷

Die vorstehende Differenzierung wird für den Abfindungsausschluss bei einer vermögensverwaltenden GbR angezweifelt. Der Verzichtende habe für den Fall des Zuerst-Versterbens keinen den Nachteil seiner Zuwendung ausgleichenden Vorteil; ihm fehle der persönliche Anreiz zur Risikobegrenzung.²⁸ Die Kritik an der vorstehend dargestellten Differenzierung dürfte jedoch weder im Ergebnis noch in seiner Begründung berechtigt sein. Denn einen die Zuwendung des Verzichtenden ausgleichenden, für diesen spürbaren Vorteil kann es aus der Natur der Sache nicht geben, wenn dieser zuerst verstirbt. Vielmehr ergibt sich der Entgeltlichkeitswert des wechselseitigen Abfindungsverzichts gerade aus der Ungewissheit, welcher Gesellschafter zuerst verstirbt und der Aussicht, im Falle des eigenen Überlebens wirtschaftlich überproportional zu partizipieren.

Eine Sonderstellung kommt den vermögensverwaltenden Gesellschaften jedoch in anderer Hinsicht zu. Denn zu beachten ist, dass der BGH Abfindungsbeschränkungen oder ihren völligen Ausschluss gewöhnlich nicht isoliert betrachtet, sondern einen Zusammenhang mit den Umständen der Gesellschaftsgründung oder Anteilsübertragung herstellt.²⁹ Angesprochen ist hier der Versuch, durch die Einbringung von Vermögensgegenständen in eine Gesellschaft und der Vereinbarung eines Abfindungsausschlusses den Pflichtteilsberechtigten Vermögen vorzuenthalten. Hierfür eignen sich vermögensverwaltende Personengesellschaften in besonderem Maße. Es verwundert deshalb nicht, dass die Rechtsprechung die Einbringung eines Unternehmens durch den Erblasser in eine mit seiner Ehefrau neu gegründete Gesellschaft drei Monate vor seinem Tod nicht als ergänzungsfeste Zuwendung angesehen hat, sondern der Auffassung war, die Gründung der Gesellschaft einerseits und das Übernahmerecht der Ehefrau nebst Abfindungsausschluss andererseits dürften nicht getrennt voneinander gewürdigt werden.³⁰ Denn auch wenn vertreten

wird, dass eine "Flucht in das Gesellschaftsrecht" die Aushebelung des Pflichtteilsrechts ermögliche,31 dürften offensichtliche Umgehungsgestaltungen jedenfalls im Hinblick auf eine Pflichtteilsergänzungspflicht kritisch sein.

Rechtstechnisch betrachtet, handelt es sich hierbei indes nicht um ein Problem der Abfindungsbeschränkung. Denn die Frage, ob die Aufnahme in eine insbesondere vermögensverwaltende, Personengesellschaft oder die Übertragung eines entsprechenden Anteils als ergänzungspflichtige Schenkungen anzusehen sind, stellt sich losgelöst von etwaigen Abfindungsbeschränkungen im Gesellschaftsvertrag. So hat auch der BGH ohne Bezugnahme auf eine Abfindungsbeschränkung angenommen, dass ein Kommanditanteil Gegenstand einer Schenkung sein kann.³² Ebenso nimmt die jüngere obergerichtliche Rechtsprechung ohne Rekurs auf eine Abfindungsklausel bei der Übertragung von Beteiligungen an einer vermögensverwaltenden GbR eine ergänzungspflichtige Schenkung an, wenn eine persönliche Inanspruchnahme des Erwerbers aufgrund der Vermögensstruktur der Gesellschaft äußerst unwahrscheinlich ist und der Arbeitseinsatz des Begünstigten in den Hintergrund tritt.³³

Legt man die Rechtsprechung des BGH³⁴ zugrunde, wonach es für den Fristbeginn nach § 2325 Abs. 3 BGB nicht ausreicht, dass der Erblasser alles seinerseits Erforderliche für den Erwerb durch den Beschenkten getan hat, sondern ein Zustand geschaffen worden sein muss, dessen Folgen der Erblasser selbst zehn Jahre zu tragen hatte und der schon im Hinblick auf diese Folgen von einer "böslichen" Schenkung abhält, fängt die Frist des § 2325 Abs. 3 BGB nicht vor dem Tod des Erblassers an zu laufen.35

Anspruchsgegner des Pflichtteilsergänzungsanspruchs ist grundsätzlich der Erbe. Nur soweit der Erbe zur Ergänzung des Pflichtteils nicht verpflichtet ist, haftet gemäß § 2329 BGB der Beschenkte, also möglicherweise die Mitgesellschafter. Das ist

- 22) Nicht vertieft werden soll an dieser Stelle, dass, entgegen der herkömmlichen Darstellung in der Literatur, Beschenkter iSd § 2325 BGB nicht unmittelbar die verbleibenden Gesellschafter sind, denn die ihnen in Form der Anwachsung (§ 738 Abs. 1 S. 1 BGB) zustatten kommende wirtschaftliche Bereicherung stellt lediglich einen Rechtsreftex dar. Schuldner des Abfindungsanspruchs ist vielmehr die seit BGHZ 146, 341 rechtsfähige Personengesellschaft selbst, vgl. Staudinger/ Habermeier (Neubearb. 2003), § 738 Rn 12.
- 23) Lange, Pflichtteil als Gestaltungsgrenze bei der Nachfolge in Personengesellschaften (II), ZErb 2014, 121, 123; Palandt/Weidlich, § 2325 Rn 15; BeckOK/I. Mayer, § 2325 Rn 15.
- 24) BGH, Urt. v. 26.3.1981, IV a ZR 154/80, BeckRS 9998, 103727. Der BGH spricht insoweit von einer "Beweiserleichterung im Sinne einer tatsächlichen Vermutung".
- 25) BGH, Urt. v. 26.3.1981, IV a ZR 154/80, BeckRS 9998, 103727; Staudinger/ Olshausen, (Neubearb. 2006), § 2325 Rn 33.
- 26) BeckOK/J. Mayer, § 2325 Rn 15.
- 27) BGH, Urt. v. 26,3.1981, IV a ZR 154/80; Staudinger/Olshausen (Neubearb. 2006), § 2325 Rn 33; Palandt/Weidlich, § 2325 Rn 15.
- 28) Schindler, Aktuelle (ungelöste) Fragen des Pflichtteilsrechts, ZErb 2012, 149,
- Ebenso U. Mayer, Der Abfindungsausschluss im Gesellschaftsrecht: pflichtteilsfes-ter Vermögenstransfer am Nachlass vorbei, ZEV 2003, 355, 356; BGH, Urt. v. 26.3.1981, IV a ZR 154/80, BeckRS 9998, 103727; OLG Schleswig, Urt. v. 27.3.2012, 3 U 39/11, ZEV 2013, 91.
- 30) BGH, Urt. v. 26.3.1981, IV a ZR 154/80, BeckRS 9998, 103727.
- BGH, UH. V. 20.3.1941, 1V a. Zh. I. PHOU, DEEKH. 3. 2750, 103/21.
 Werner, Liegt bei der Übertragung von Anteilen an einer vermögensverwaltenden Familien-GbR eine Schenkung vor?, ZEV 2013, 66, 69.
 BGH, Urt. v. 2.7.1990, II ZR 243/89, MittBayNot 1990, 316.
 OLG Schleswig, Urt. 27.3.2012, 3 U 39/11, ZErb 2012, 168.
 BGH, Urt. v. 17.9.1986, IV a ZR 13/85, MittBayNot 1987, 40.

- 35) jurisPK-BGB/Birkenheier, § 2325 Rn 104; Scherer/Horn, AnwHdb. Erbrecht, § 29 Rn 353; Staudinger/Olshausen, (Neubearb. 2006), § 2325 Rn 56.

insbesondere dann der Fall, wenn der Nachlass überschuldet ist. In der Praxis dürften die Mitgesellschafter daher aber wohl nur selten auf Ergänzung des Pflichtteils in Anspruch genommen werden.

bb) Erbschaftsteuerliche Schenkungsfiktionen bei Abfindungsmodifikationen

Ist der zu Lebzeiten ausscheidende Gesellschafter grundsätzlich gem. § 738 Abs. 1 S. 2 BGB abzufinden, bemisst sich der Abfindungsanspruch nach dem Verkehrswert der Beteiligung, mithin nach dem anteiligen Ertragswert auf der Basis einer fortgesetzten Gesellschaft (Going-concern-Prinzip). 36 Sieht der Gesellschaftsvertrag eine Abfindungsbeschränkung, etwa auf den Buchwert der Beteiligung, vor, wächst der Anteil des ausscheidenden Gesellschafters den Mitgesellschaftern wertmäßig gleichwohl ungemindert nach § 738 Abs. 1 S. 1 BGB an. Dies führt zu einer objektiven Bereicherung der verbleibenden Mitgesellschafter. § 7 Abs. 7 S. 1 ErbStG fingiert daher bei einem nicht todesbedingten Anteilsübergang auf die verbleibenden Gesellschafter eine Schenkung in Höhe des den Abfindungsanspruch übersteigenden Steuerwerts des anwachsenden Anteils.

Auch die anlässlich des Todes eines Gesellschafters eintretende Anwachsung ist zulasten der bereicherten Mitgesellschafter gem. § 3 Abs. 1 Nr. 2, S. 2 ErbStG als Erwerb von Todes wegen steuerbar, soweit der nach § 12 ErbStG iVm § 11 Abs. 2 BewG ermittelte Verkehrswert der anwachsenden Beteiligung die Abfindungsansprüche Dritter übersteigt.

3. Gewinnbezugs- und Stimmrechte

In Gesellschaftsverträgen von Familienpools gibt es oft ein Bedürfnis für Gewinnbezugs- und Stimmrechte, die sich nicht nach dem Festkapitalanteil der jeweiligen Gesellschafter richten sondern davon abweichend geregelt sind. Grundsätzlich sind sog. disquotale Gewinnbezugs- und Stimmrechte zulässig.37 Damit die gesellschaftsvertraglichen Regelungen aber auch bei einer zwar aktuell nicht absehbaren, aber dennoch natürlich immer möglichen Änderung der Rechtsprechung nicht unwirksam werden, sollte von zu extremen Gestaltungen abgesehen werden. Schließlich kann gerade ein Familienpool als generationenübergreifendes Gestaltungsmittel noch vielen Gesetzes- und Rechtsprechungsänderungen ausgesetzt sein.

a) Gewinnbezugsrecht

In Literatur und Rechtsprechung besteht weitgehend Einigkeit darüber, dass die Regelung zur Gewinnverteilung im Gesellschaftsvertrag von den gesetzlichen Vorgaben, und damit auch vom Verhältnis der Kapitalanteile, abweichen kann. Für die KG regelt § 168 Absatz 2 HBG dies ausdrücklich. Kritisch sind nur sehr stark disquotal ausgestaltete Gewinnverteilungsschlüssel (z. B. Gewinnanteil 95 % bei einem Kapitalanteil von 5 %).

Gewinnverteilung

Abweichend von der Beteiligung der Gesellschafter am Festkapital nehmen diese am Gewinn und Verlust in folgendem Anteilsverhältnis teil:

- a) der Gesellschafter M zu 35 %
- b) die Gesellschafterin F zu 35 %
- c) der Gesellschafter S zu 15 %
- d) die Gesellschafterin T zu 15 %

Das Gewinnbezugsrecht von M und F geht nach dem Tod des Erstversterbenden von beiden auf den überlebenden Ehegatten über. Nach dem Ausscheiden von M und F nehmen die Gesellschafter am Ergebnis im Verhältnis ihrer Festkapitalanteile teil.

Die Finanzverwaltung erkennt disquotale Gewinnbezugsrechte einkommensteuerrechtlich an, wenn für eine vom gesetzlichen Verteilungsschlüssel abweichende Gewinnverteilung besondere Leistungen eines Gesellschafters ursächlich sind. 38 Schenkungsteuerrechtlich behandelt die Finanzverwaltung die disquotalen Gewinnverteilungsschlüssel wie eine Schenkung unter Nießbrauchvorbehalt. Zudem kann in dem Gesellschaftsvertrag eine die Gründungsgesellschafter begünstigende Entnahmeregelung enthalten sein.3

Entnahmen

- (1) Guthaben auf den Darlehenskonten können grundsätzlich jederzeit entnommen werden. Entnahmen von dem Rücklagenkonto müssen mit einfacher Mehrheit der abgegebenen Stimmen beschlossen werden. Entnahmen von den Festkapitalkonten sind nur mit einer Mehrheit von 75 % der vorhandenen Stimmen zulässig.
- (2) Gesellschafter, die noch nicht dass 30. Lebensjahr vollendet haben, können Entnahmen immer nur mit Zustimmung von mindestens einem Elternteil vornehmen.
- (3) Die Eheleute M und F können aus der Gesellschaft bis zu ihrem Tode monatlich einen Betrag von insgesamt bis zu 5.000 € entnehmen, wobei diese Entnahme aus den auf sie entfallenden Erträgen und falls die Erträge nicht ausreichen aus der Substanz der Gesellschaft erfolgt. Nach dem Tod eines Ehegatten kann der überlebende Ehegatte die Entnahme von 5.000 € alleine tätigen.

b) Stimmrechte

Sowohl bei Personen- als auch bei Kapitalgesellschaften bestehen nach ganz herrschender Auffassung grundsätzlich keine Bedenken gegen eine disquotale Ausgestaltung der Stimmrechte.40

36) Groß, Abfindungsregelungen im Rahmen der Gesellschafternachfolge, ErbStB 2004, 134; Krumm, Gesellschaftsvertragliche Abfindungsklauseln und erbschaftsteuerliche Schenkungsfiktion Veränderte steuerliche Rahmenbedingungen nach der Erbschaftsteuerreform, NJW 2010, 187 (188).

37) Mutter, Der reziproke Familienpool, ZEV 2007, 512; Schulz/Brunner/Werz,

Die disproportionale Gewinn- und Stimmrechtsverteilung – ein Instrument für

die Nachfolgeplanung, Spezial zu BB 2005, Heft 32. 38) BMF-Schreiben vom 7.12.2000, BStBl 2001, S. 47.

39) Seit der Erbschaftsteuerreform 2008 ist Vorsicht geboten, wenn ein Gesellschaftsanteil mit überhöhtem Gewinnbezugsrecht verschenkt wird. Da den Gesellschaftern zunächst ihre Kapitalkonten aus der Gesamthandsbilanz gemäß § 97 Abs. 1a Nr. 1 lit. a) BewG zugerechnet werden und anschließend eine Aufteilung der stillen Reserven nach § 97 Abs. 1a Nr. 1 lit. b) BewG erfolgt, müsste die Fik-tion des § 7 Abs. 6 ErbStG zu einer schenkungsteuerlichen Doppelerfassung der überhöhten Gewinnbeteiligung führen. Diese von dem Gesetzgeber wohl unbeabsichtigte Übermaßbesteuerung ließe sich dadurch vermeiden, dass disquotale Gewinnanteile bei der Zuweisung der stillen Reserven unberücksichtigt bleiben, vgl. Birnbaum/Escher, Inkongruente Gewinnverteilung bei Kapital- und Perso-

40) Vgl. für die Personengesellschaft: BGH, Urt. v. 14.5.1956, II ZR 229/54, NJW
1956, 1198; Baumbach/Hopt/Roth, § 109 HGB Rn 31; Mutter, Der reziproke Familienpool, ZEV 2007, 512, 512; Beck 'sches Notar-Handbuch/Krauß, A.V. Rn 211; für die Kapitalgesellschaften: Baumbach/Hueck/Zöllner, § 47 GmbHG Rn 67 ff; Mutter, Der reziproke Familienpool, ZEV 2007, 512, 513; bei der Aktiengesellschaft ist zu beachten, dass eine Satzungsregelung, die Aktionären größere Stimmrechte zuspricht als sie ihrer Kapitalbeteiligung entsprechen würden, nicht zulässig ist. Es können aber stimmrechtslose Vorzugsaktien ausgegeben werden.

Die disquotale Ausgestaltung der Stimmrechte ermöglicht es, die Vermögenssubstanz zur Ausnutzung der Schenkungsteuerfreibeträge auf die nächste Generation zu übertragen, ohne dass die "Senioren" zwingend auch schon ihre Leitungsmacht verlieren. Der Gesellschaftsvertrag des Familienpools kann z. B. eine Regelung enthalten, wonach die Gesellschafter M und F immer mindestens 75 % der Stimmen haben.

Stimmrechte

Solange M und/oder F Gesellschafter sind, sind Beschlüsse stets nur mit Zustimmung von mindestens einem von diesen wirksam. M und F verfügen unabhängig von der Höhe des jeweiligen Festkapitalanteils jeweils über mindestens 37,5 % der Stimmen. Nach dem Tod von M oder F verfügt der Überlebende von beiden über mindestens 75 % der Stimmen.

Bis zur endgültigen Aufgabe des sog. Bestimmheitsgrundsatzes durch den BGH in seiner Entscheidung vom 21.10.2014⁴¹ wurde meist verlangt, dass die der Mehrheitsentscheidung unterfallenden Beschlussgegenstände explizit bis ins Detail aufgelistet werden. Nunmehr ist ein Mehrheitsbeschluss bereits dann zulässig, wenn die Auslegung des Gesellschaftsvertrages nach allgemeinen Auslegungsgrundsätzen ergibt, dass der entsprechende Beschlussgegenstand einer Mehrheitsentscheidung unterworfen sein soll. Für eine restriktive Auslegung allgemeiner Mehrheitsklauseln mit der Herausnahme von Grundlagengeschäften und ungewöhnlichen Vertragsänderungen aus ihrer Reichweite bestehe kein Anlass mehr. Die endgültige Aufgabe des Bestimmtheitsgrundsatzes durch den BGH ist im Schrifttum auf breite Zustimmung gestoßen.⁴²

Nach wie vor wichtig bleibt die Unterscheidung der einzelnen Gesellschafterrechte in gegen den Willen des Gesellschafters unentziehbare und schlicht unverzichtbare Rechte des Gesellschafters.⁴³

Von "unentziehbaren" oder auch "relativ unentziehbaren" Gesellschafterrechten spricht man, wenn ein Beschluss nicht gegen den Willen des betroffenen Gesellschafters gefasst werden, der Gesellschafter selbst aber auf diese Rechte nachträg-

lich oder vorab im Gesellschaftsvertrag verzichten kann. Der Verzicht auf diese Gesellschafterrechte erfolgt meist durch antizipierte Erklärung der Zustimmung des Gesellschafters zu dem Eingriff in seine Mitgliedschaftsrechte. Für die Wirksamkeit einer antizipierten Zustimmung müssen Art und Umfang des Eingriffs bereits in der gesellschaftsvertraglichen Regelung möglichst genau umschrieben werden. Einigkeit besteht inzwischen dahingehend, dass Beitragserhöhungen, unmittelbare Eingriffe in das Stimmrecht, Änderungen des Gewinnverteilungsschlüssels und der Liquidationsfolgen, Änderungen des Gesellschaftszwecks, die Auflösung der Gesellschaft, Änderungen bei der Ausgestaltung der Geschäftsführung sowie Vertragsverlängerungen als relativ unentziehbar einzustufen sind. 44

Beispiel für antizipierte Zustimmung zu relativ unentziehbaren Rechten:

Die Gesellschafter erklären bereits jetzt ihre Zustimmung zu Änderungen des Gesellschaftsvertrags, die den Gesellschaftern M und F trotz einer geringeren Beteiligung am Festkapital der Gesellschaft einen Gewinnanteil von bis zu 75 % des Jahresüberschusses gewähren.

Von "unverzichtbaren" oder auch "absolut unentziehbaren" Gesellschafterrechten spricht man, wenn ein Verzicht auch mit ausdrücklicher Zustimmung des betroffenen Gesellschafters nicht zulässig ist. Hierzu gehören gem. § 118 Abs. 1 HGB ein Mindestmaß an Kontrolle, gem. § 133 Abs. 3 HGB das Recht auf Auflösung der Gesellschaft aus wichtigem Grund, das Informationsrecht des Kommanditisten gem. § 166 Abs. 1 HGB und das Recht auf Teilnahme an den Gesellschafterversammlungen. ⁴⁵

41) BGH, Urt. v. 21.10.2014, II ZR 84/13, DNotZ 2015, 65.

45) Gute Darstellung mit Nachweisen bei BeckOK/Klimke, § 119 HGB Rn 48 ff.

Auf einen Blick

Die Gestaltungsempfehlung für das Fallbeispiel lässt sich wie folgt zusammenfassen:

- Durch die Einbringung der vermieteten Immobilien und des Wertpapierdepots in den Familienpool durch die Eheleute M und F sowie die Beteiligung der Kinder und Enkelkinder können die Schenkungsteuerfreibeträge voll ausgenutzt werden, ohne jedoch das Familienvermögen zu "zersplittern".
- M und F erhalten weiterhin den gewünschten bzw. benötigten Teil der Erträge. Über die Entnahmeregelung ist sichergestellt, dass ausreichend hohe Mindestentnahmen auch dann möglich sind, wenn die Gesellschaft z. B. durch Investitionen oder Reparaturen keinen Gewinn macht.
- Durch die Regelungen in dem Gesellschaftsvertrag können M und F die Geschicke der Gesellschaft frei bestimmen.

- Dies gilt auch dann, wenn sie zukünftig noch geringer an der Substanz beteiligt sein sollten, da erneut zur Ausnutzung der Schenkungsteuerfreibeträge Anteile auf die Kinder und Enkelkinder übertragen werden.
- Testamentarisch können M und F sich jetzt wechselseitig zu Erben einsetzen, ohne dadurch erbschaftsteuerliche Probleme auszulösen. Der Erstversterbende kann nämlich seine Gesellschaftsanteile an dem Familienpool vermächtnisweise den Kindern und Enkelkindern zuwenden. Aufgrund der Regelungen in dem Gesellschaftsvertrag kann der Längstlebende weiter die Geschicke der Gesellschaft frei bestimmen und in unverminderter Höhe Erträge aus der Gesellschaft erhalten.

Schäfer, Der Bestimmtheitsgrundsatz ist (wirklich) Rechtsgeschichte, NZG 2014, 1401 mwN.

⁴³⁾ Schäfer, Der Bestimmtheitsgrundsatz ist (wirklich) Rechtsgeschichte, NZG 2014, 1401–1404

⁴⁴⁾ MüKo/Schäfer, § 709 BGB Rn 92 mit detaillierter weiterer Darstellung zu den bereits von Rechtsprechung und Literatur als relativ unentziehbar eingeordneten Rechten; Palandt/Sprau, Vorb. v. § 709 Rn 11 a ff.