

Der Familienpool als Nachfolgeinstrument (Teil 1): Rechtsformwahl und typische Vertragsklauseln¹

von Dr. Ansgar Beckervordersandfort, RA u. Notar, FA für Erbrecht sowie FA für Handels- u. Gesellschaftsrecht, Beckervordersandfort & Partner, Münster und Prof. Dr. Jens Escher, RA u. StB, FA für Steuerrecht, Partner bei Taylor Wessing, Düsseldorf

Durch den Einsatz eines sog. Familienpools² kann die Vermögensnachfolge gerade bei komplexen Vermögen optimal strukturiert werden. Die nachfolgenden Generationen können auf diese Weise als Gesellschafter an dem Vermögen der Familie beteiligt werden, wobei die Stimmrechte sowie die Gewinnbezugsrechte³ zunächst noch überproportional bei den „Senioren“ verbleiben können. Diese Gestaltung bietet sich bereits bei Familien mit mittlerem Vermögen an. Bei großen, komplexen Vermögen wird der Berater den Einsatz eines Familienpools zwingend in Betracht ziehen müssen, da so eine „Zersplitterung“ des Vermögens vermieden und eine langfristig rentable Vermögensverwaltung sichergestellt werden kann.⁴

I. Wann eignet sich der Familienpool als Nachfolgeinstrument?

Zunächst muss überlegt werden, ob die Gründung eines Familienpools für die Familie überhaupt das richtige Nachfolgeinstrument ist. Wenn bereits jetzt absehbar ist, dass es in der nachfolgenden Generation ein großes Konfliktpotential gibt und die Zusammensetzung des Vermögens auch eine Aufteilung unter den Familienmitgliedern möglich macht, sollte von der Gründung eines Familienpools eher abgesehen werden, sofern nicht andere Argumente für die Gründung eines Familienpools die Nachteile durch ein erhöhtes Konfliktpotential überwiegen.

1. Argumente für die Gründung eines Familienpools

- Bündelung des Familienvermögens/Schutz vor Zersplitterung
- Ganzheitliche Strategie der Familie zum dauerhaften Erhalt und Aufbau des Vermögens
- Frühzeitige Einbindung der nächsten Generation/sukzessive Heranführung der nächsten Generation an den verantwortungsvollen Umgang mit dem Vermögen
- Sicherstellung des fortdauernden Einflusses der Übergeber-Generation
- Optimale Nutzung der schenkungsteuerlichen Freibeträge durch regelmäßige Schenkungen von Anteilen
- Generierung künftiger Wertsteigerungen des Vermögens bereits bei der Nachfolgegeneration
- Verteilung der Einkünfte auf möglichst viele Personen (Nutzung der Grundfreibeträge/Est-Progressionsvorteil)
- Ggf. gezielte Schaffung schenkungsteuerlich begünstigten Vermögens

- Gezielte Verlagerung privater Kapitalanlagen in den gewerbl. Bereich: (Ermöglichung WK-Abzug, freie Verlustverrechnung (Beschränkungen der AbgeltSt gelten nur im Privatvermögen)
- Schaffung neuen Abschreibungspotenzials in Bezug auf Bestandsimmobilien
- Holding zur Vorbereitung eines Unternehmensverkaufs

2. Argumente gegen die Gründung eines Familienpools

- Nachfolgende Generationen müssen regelmäßig zusammen Entscheidungen treffen
- Nachfolgende Generationen können nur mit Zustimmung der Mitgesellschafter die Vermögenssubstanz für den allgemeinen Konsum liquidieren
- Kosten für die Gründung des Familienpools
- Leicht erhöhte Kosten für die laufende Verwaltung
- Nicht geeignet, wenn die nachfolgenden Generationen schon jetzt stark zerstritten sind und kein Interesse an gemeinsamen Aktionen haben.
- Nicht geeignet, wenn das Vermögen zu gering ist

II. Die Wahl der richtigen Rechtsform für Familienpool

Wenn die Familie sich für die Gründung eines Familienpools entschieden hat, muss zunächst die richtige Rechtsform gewählt werden. Ein Familienpool ist grundsätzlich in allen Rechtsformen denkbar. Meist kommt er in der Rechtsform der Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR), der Kommanditgesellschaft (KG), der GmbH & Co. KG oder der GmbH vor.

1. Familienpool in der Rechtsform der GbR

Vor der Handelsrechtsreform im Jahre 1998 konnten Gesellschaften, die nur eigenes Vermögen verwalteten, nicht in das Handelsregister eingetragen werden. Dies war der Grund dafür, dass rein vermögensverwaltende Familienpools in der Vergangenheit meist in der Rechtsform der GbR vorkamen.

a) Zivilrechtliche Aspekte

Die Rechtsform der GbR hat viele Nachteile. So ist insbesondere die persönliche Haftung gerade bei einem größeren Gesellschafterkreis problematisch, da hier nicht mehr alle Gesellschafter in die Entscheidungsprozesse eingebunden werden können, aber dennoch alle Gesellschafter mit ihrem gesamten Vermögen unbeschränkt haften. Zudem ist der Vertretungsnachweis schwer zu führen, da sich die Vertretungsberechtigung aus keinem öffentlichen Register entnehmen lässt. Ferner ist bei jedem Wechsel im Gesellschafterbestand eine Berichtigung des Grundbuchs vorzunehmen. Schließlich ist zu berücksichtigen, dass bei der

1) Der Beitrag beruht auf einem Kapitel der Autoren aus dem Buch „Gestaltung zum Erhalt des Familienvermögens“, das im September 2020 in der 2. Auflage im zerb verlag erschienen ist.

2) In der Praxis werden statt des Begriffs „Familienpool“ auch die Begriffe „Familienvermögensverwaltungsgesellschaft“ oder „Familiengesellschaft“ verwendet.

3) Die Gewinnbezugsrechte können z.B. über die Vereinbarung einer sog. disquotalen Gewinnverteilung trotz einer nur noch geringen Beteiligung der Senioren am Vermögen der Gesellschaft diesen noch zu einem großen Teil zustehen. Die steuerliche Behandlung einer solchen Gestaltung ist jedoch in vielen Punkten noch ungeklärt. Besser ist daher meist eine Übertragung der Anteile unter Nießbrauchvorbehalt.

4) 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 Abfindungsbeschränkungen zur Bestandssicherung der Familienunternehmen Rücksicht nehmen zu können, Ulmer, ZIP 2010, 549.

Beteiligung von Minderjährigen an einer GbR aufgrund der unbeschränkten Haftung zwingend ein Ergänzungspfleger erforderlich ist und die ebenfalls zwingend erforderliche Genehmigung des Familiengerichts regelmäßig nicht erteilt wird. Die GbR ist daher unter zivilrechtlichen Gesichtspunkten regelmäßig keine geeignete Rechtsform für einen Familienpool.

b) Ertragsteuerrechtliche Aspekte

Die GbR ist wie alle Personengesellschaften im Grundsatz steuerlich transparent, d.h. sie unterliegt selbst nicht der Einkommen- oder Körperschaftsteuer. Die Besteuerung findet vielmehr anteilig auf der Ebene der Gesellschafter statt. Die Gesellschafter werden also im Grundsatz so behandelt, als hätten sie die Einkünfte der Gesellschaft entsprechend ihres Anteils an der Gesellschaft bzw. an deren Gewinn selbst erzielt (sog. Bruchteilbetrachtung).⁵ Die Einkünfte werden hierzu gleichwohl einheitlich und gesondert festgestellt (§§ 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, 181 AO). Ob die Gewinnanteile der Gesellschafter aus der Gesellschaft entnommen werden oder ob diese thesauriert werden, ist für die Besteuerung der Gesellschafter ohne Belang.

Beschränkt sich die Tätigkeit der GbR auf die Verwaltung eigenen Vermögens, z.B. von Immobilien und Wertpapieren, so erzielen die Gesellschafter entsprechend ihres Anteils Einkünfte aus der jeweiligen Einkunftsart, d.h. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) und aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG). Auch Gewinne aus der Veräußerung von Immobilien werden unmittelbar auf Ebene der Gesellschafter besteuert, denen die von der Gesellschaft gehaltenen Immobilien nach Bruchteilen anteilig zugerechnet werden (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO). Es gelten im Grundsatz die für die Veräußerung von Immobilien im Privatvermögen geltenden Besteuerungsregeln. Danach unterliegt der Gewinn aus einer Immobilienveräußerung im Grundsatz nur dann der Einkommensteuer, wenn zwischen Erwerb und Veräußerung noch nicht mehr als zehn Jahre vergangen sind (§§ 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG). Im Übrigen können Immobilien-Veräußerungsgewinne, auch bei Zwischenschaltung einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft, steuerfrei vereinnahmt werden, sofern die Grenzen zur steuerlichen Gewerblichkeit nicht überschritten werden (s. hierzu noch unten). Zu beachten ist ferner, dass das Gesetz die Anschaffung oder Veräußerung der Beteiligung an einer (vermögensverwaltenden) Personengesellschaft einer Anschaffung oder Veräußerung des anteilig auf den Gesellschafter entfallenden Gesellschaftsvermögens gleichstellt (§ 23 Abs. 1 S. 4 EStG).⁶ Mit Blick auf die genannte 10-Jahres-Frist sind daher auch „Mischfälle“ zu berücksichtigen, nämlich die Anschaffung von Immobilien durch die Gesellschaft und eine nachfolgende Anteilsveräußerung durch den Gesellschafter, und umgekehrt.⁷

Da eine rein vermögensverwaltende GbR keinen Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 1 GewStG) unterhält, unterliegt die GbR nicht der Gewerbesteuer. Mangels eines Handelsgewerbes bzw. Gewerbebetriebs ist die vermögensverwaltende GbR zudem weder

nach handelsrechtlichen (§§ 238 ff. HGB i.V.m. §§ 6 Abs. 1, 105 Abs. 2 HGB) noch nach steuerlichen Vorschriften (§§ 140, 141 AO) buchführungspflichtig. Besonderes Augenmerk ist darauf zu legen, dass die steuerlichen Grenzen der Vermögensverwaltung nicht (ggf. unbemerkt) überschritten werden. Erzielt die Gesellschaft zumindest „auch“ gewerbliche Einkünfte, so liegt im Grundsatz⁸ insgesamt ein Gewerbebetrieb vor (sog. „gewerbliche Abfärbung oder Infektion“, § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG). Eine solche gewerbliche Infektion kann sich auch aus der Beteiligung an einer anderen Personengesellschaft ergeben, die im steuerlichen Sinne als gewerblich zu qualifizieren ist.⁹ Insbesondere Beteiligungen an anderen Personengesellschaften, die ggf. als im steuerlichen Sinne gewerblich zu qualifizieren sein könnten, sollten daher allenfalls mittelbar über eine zwischengeschaltete „Blocker-GmbH“ gehalten werden. Die Grenze zur Gewerblichkeit kann ferner insbesondere durch Begründung eines gewerblichen Grundstückshandels¹⁰ oder eines gewerblichen Wertpapierhandels¹¹ überschritten werden, ferner durch Begründung einer sog. Betriebsaufspaltung.¹² Von einer Gewerblichkeit ist auch dann auszugehen, wenn über die reine Vermietung hinaus Zusatzleistungen angeboten werden, die nicht im überwiegenden wirtschaftlichen Interesse des Vermieters liegen.¹³

2. Familienpool in der Rechtsform der rein vermögensverwaltenden KG

Seit der Handelsrechtsreform im Jahre 1998 ist auch die Eintragung rein vermögensverwaltender Kommanditgesellschaften in das Handelsregister möglich (§§ 105 Abs. 2, 161 Abs. 2 HGB).

a) Zivilrechtliche Aspekte bei der Rechtsform der rein vermögensverwaltenden KG

Die KG ist aus zivilrechtlicher Sicht die optimale Rechtsform für vermögensverwaltende Familienpools. Die Senioren können als Komplementäre die Geschäftsführung übernehmen und somit weiterhin eine größtmögliche Entscheidungsbefugnis behalten. Die persönliche Haftung der Komplementäre stellt bei rein vermögensverwaltenden Familienpools kein Problem dar, da die Risiken selbst einkalkuliert werden können und regelmäßig überschaubar sind. Die nachfolgenden Generationen werden Kommanditisten und haben damit nur eingeschränkte Mitspracherechte, haften dafür aber auch nur mit ihrer Einlage. Die Vertretungsbefugnis der Komplementäre lässt sich leicht über das Handelsregister nachweisen. Bei einem Wechsel im Gesellschafterbestand ist das Grundbuch nicht zu berichtigen. Auch minderjährige Familienmitglieder können als Kommanditisten ohne große Probleme an einem Familienpool in der Rechtsform einer vermögensverwaltenden KG beteiligt werden.

8) Nach der BFH-Rechtsprechung gilt eine Bagatellgrenze für äußerst geringfügige und abtrennbare gewerbliche Tätigkeiten. Die Nettoumsatzerlöse hieraus dürfen 3 % der Gesamtnettoumsatzerlöse der Gesellschaft und den Betrag von 24.500 EUR im Veranlagungszeitraum nicht übersteigen; vgl. BFH, Urt. v. 27.8.2014, VIII R 6/12, BStBl II 2015, 1002.

9) Vgl. zur doppelstöckigen Personengesellschaft *Wacker* in Schmidt, EStG, § 15 Rn 189. Ob eine gewerbliche Infektion gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 Alt. 2 EStG auch für gewerbesteuerliche Zwecke gilt, ist nicht abschließend geklärt; verneinend jetzt BFH, Urt. v. 6.6.2019 – IV R 20/16, BFH/NV 2019, 994; hiergegen gleichlautende Ländererl. v. 1.10.2020, DB 2020, DStR 2020, 2252.

10) Vgl. hierzu BMF v. 26.3.2004, IV A 6 – S 2240 – 46/04, BStBl I 2004, 434; Schmidt/*Wacker*, EStG, § 15 Rn 47 ff.

11) Vgl. hierzu BFH, Urt. v. 30.7.2003, X R 7/99, BStBl II 2004, 408.

12) Vgl. hierzu Schmidt/*Wacker*, EStG, § 15 Rn 800 ff. m.w.N.

13) Vgl. BFH, Urt. v. 14.7.2016, IV R 34/13, BStBl II 2017, 175; vgl. auch Kanzler/*Kraft/Bäumli/Marx/Hechtner/Escher*, EStG, § 21 Rn 167 zu weiteren Einzelfällen.

5) Vgl. etwa BFH, Urt. v. 9.5.2000 – VIII R 41/99, BStBl II 2000, 686.

6) Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass auch die spätere Änderung der Beteiligungsquote aufgrund von Einlagen oder Entnahmen eines Gesellschafters oder des Eintritts bzw. Austritts eines Gesellschafters zu steuerpflichtigen Veräußerungsgeschäften in Bezug auf das von der vermögensverwaltenden Personengesellschaft gehaltene Vermögen führen kann; vgl. etwa in Bezug auf Kapitalvermögen BMF v. 18.1.2016, IV C 1 – S 2252/08/10004 :017, BStBl I 2016, 85, Tz. 74 ff.

7) Vgl. hierzu Schmidt/*Weber-Grellet*, EStG, § 23 Rn 47.

b) Ertragsteuerrechtliche Aspekte bei der Rechtsform der rein vermögensverwaltenden KG

Die zur rein vermögensverwaltenden GbR dargestellten steuerlichen Grundsätze gelten ganz überwiegend auch für die rein vermögensverwaltende KG. Den an der KG beteiligten natürlichen Personen werden die von der Gesellschaft erzielten Einkünfte anteilig wie eigene Einkünfte zugerechnet, es gelten die Besteuerungsregeln der jeweils einschlägigen Einkunftsart. Auch die im Zusammenhang mit der GbR dargestellten Grenzen zur steuerlichen Gewerblichkeit gilt es zu beachten.

Die in das Handelsregister eingetragene KG gilt allerdings im Gegensatz zur GbR aus handelsrechtlicher Sicht als Kaufmann (§§ 6, 105 Abs. 2 HGB) und ist daher handelsrechtlich buchführungs- und bilanzierungspflichtig (§§ 238 ff. HGB). Die besonderen für den Jahresabschluss von Kapitalgesellschaften geltenden handelsrechtlichen Vorschriften (§§ 264 ff. HGB) gelten für eine nur durch natürliche Personen gegründete KG allerdings nicht (§ 264a Abs. 1 Nr. 1 HGB). Da für die vermögensverwaltende KG keine Veröffentlichungspflicht besteht, wird die Einhaltung der handelsrechtlichen Buchführungs- und Bilanzierungspflicht von keiner öffentlichen Stelle geprüft bzw. eingefordert. In der Praxis wird bei vermögensverwaltenden KGs daher meist nicht bilanziert. Für steuerliche Zwecke ist mangels Vorliegens eines Gewerbebetriebs ohnehin nicht zu bilanzieren.¹⁴ Die Ermittlung der Einkünfte erfolgt nach den allgemein für Überschusseinkünfte geltenden Regeln (§ 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2, S. 2 EStG) und die ermittelten Einkünfte sind den Gesellschaftern anteilig zuzuweisen.¹⁵ Die Einkünfte werden auch hier einheitlich und gesondert festgestellt (§§ 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, 181 AO).

3. Familienpool in der Rechtsform der rein vermögensverwaltenden GmbH & Co. KG

Auch eine rein vermögensverwaltende GmbH & Co. KG ist als Rechtsform für einen Familienpool möglich.

a) Zivilrechtliche Aspekte bei der Rechtsform der rein vermögensverwaltenden GmbH & Co. KG

Neben den Vorteilen der zuvor dargestellten rein vermögensverwaltenden KG hat die rein vermögensverwaltende GmbH & Co. KG den Vorteil, dass keines der Familienmitglieder als Gesellschafter die persönliche Haftung übernehmen muss. Zudem kann hier z.B. bei der Komplementär-GmbH ein familienfremder Geschäftsführer angestellt werden. Diese Rechtsform ist daher insbesondere für größerer Familienvermögen geeignet, wenn kein Familienmitglied gewillt oder in der Lage ist, die Geschäftsführung des Familienpools zu übernehmen. Zu beachten ist jedoch, dass die GmbH & Co. KG zwingend zur Aufstellung von Jahresabschlüssen verpflichtet ist und den allgemeinen Publizitätspflichten unterliegt, wenn keine natürliche Person zu den persönlich haftenden Gesellschaftern gehört (§ 264a Abs. 1 HGB). Letzteres ist zur Vermeidung der sog. „gewerblichen Prägung“ jedoch häufig der Fall.

b) Ertragsteuerrechtliche Aspekte bei der Rechtsform der rein vermögensverwaltenden GmbH & Co. KG

Damit der rein vermögensverwaltende Familienpool in der Rechtsform der GmbH & Co. KG steuerlich wie eine rein

vermögensverwaltende KG behandelt wird, muss eine sog. „gewerbliche Prägung“ (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG) vermieden werden. Hierzu muss neben der Komplementär-GmbH entweder eine natürliche Person als weiterer persönlich haftender Gesellschafter an der GmbH & Co. KG beteiligt werden oder einem der Kommanditisten¹⁶ muss im Gesellschaftsvertrag neben der Komplementär-GmbH eine Geschäftsführungsbefugnis eingeräumt werden.¹⁷

Im Übrigen gelten die zur vermögensverwaltenden KG dargestellten steuerlichen Grundsätze für die rein vermögensverwaltende GmbH & Co. KG entsprechend.

4. Familienpool in der Rechtsform der gewerblich geprägten GmbH & Co. KG

Bis zur Erbschaftsteuerreform im Jahre 2009 wurden Familienpools in der Rechtsform der gewerblich geprägten GmbH & Co. KG verwendet, um die erbschaftsteuerlichen Vergünstigungen für Betriebsvermögen zu erhalten. Seit dem Jahr 2009 erhalten Familienpools in der Rechtsform der gewerblich geprägten GmbH & Co. KG zwar regelmäßig nicht mehr die erbschaftsteuerrechtlichen Vergünstigungen für Betriebsvermögen.¹⁸ Allerdings können im Einzelfall einkommensteuerrechtliche Vorteile genutzt werden, die es gegen die mit der steuerlichen Gewerblichkeit verbundenen Nachteile abzuwägen gilt.

a) Zivilrechtliche Aspekte bei der Rechtsform der gewerblich geprägten GmbH & Co. KG

Zivilrechtlich sind eigentlich keine Besonderheiten gegenüber der normalen KG oder der vermögensverwaltenden GmbH & Co. KG zu berücksichtigen. Teilweise müssen jedoch aufgrund von steuerrechtlichen Implikationen Anpassungen vorgenommen werden. So ist zum Beispiel darauf zu achten, dass auch die nachfolgenden Generationen einkommensteuerlich zu Mitunternehmern werden. Die Rechte der „Senioren“ dürfen daher trotz der zivilrechtlichen Zulässigkeit, anders als bei der normalen KG, nicht zu stark ausgestaltet werden.

b) Ertragsteuerrechtliche Aspekte bei der Rechtsform der gewerblich geprägten GmbH & Co. KG

Eine GmbH & Co. KG, bei der ausschließlich die Komplementär-GmbH zur Geschäftsführung befugt ist, gilt ertragsteuerlich stets in vollem Umfang als Gewerbebetrieb (sog. „gewerbliche Prägung“, § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG), auch wenn sie ausschließlich eine rein vermögensverwaltende Tätigkeit ausübt.¹⁹ Die gewerblich geprägte GmbH & Co. KG ist für einkommensteuerliche Zwecke zwar wie alle Personengesellschaften „transparent“, d.h. die Einkünfte werden den Gesellschaftern anteilig – unabhängig

16) Dies kann nach Auffassung der Finanzverwaltung auch eine Kapitalgesellschaft sein, z.B. eine weitere GmbH; vgl. R 15.8 Abs. 6 S. 2 EStR; a.A. Schmidt/Wacker, EStG, § 15 Rn 222.

17) Vgl. hierzu Schmidt/Wacker, EStG, § 15 Rn 221 ff.

18) Hintergrund ist, dass vermietete Immobilien sowie Wertpapiere erbschaftsteuerlich als sog. „Verwaltungsvermögen“ zu qualifizieren sind, welches schon seit der Erbschaftsteuerreform 2009 nur noch bei Einhaltung bestimmter Quoten an einer erbschaftsteuerlichen Verschonung teilhaben konnte und welches seit dem zum 1.7.2016 in Kraft getretenen Änderungen im Grundsatz überhaupt nicht mehr zum begünstigten Betriebsvermögen (§ 13b Abs. 2 ErbStG) gehört.

19) Die gewerbliche Prägung entsteht erst mit Eintragung der Gesellschaften, da erst dann die notwendige Haftungsbeschränkung eintritt; vgl. BFH, Urt. v. 4.2.2009 – II R 41/07, BStBl II 2009, 600.

14) Die §§ 4, 5 EStG setzen einen Gewerbebetrieb voraus; vgl. Schmidt/Weber-Greller, EStG, § 5 Rn 7. Vgl. hierzu auch Klein/Rätke, AO, § 140 Rn 4; Frühthil/Prokscha, DStZ 2010, 595, 598.

15) Vgl. auch Schmidt/Wacker, EStG, § 15 Rn 200.

von einer Entnahme²⁰ – zugerechnet. Die Gesellschafter erzielen jedoch ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG).²¹

Hinsichtlich der Besteuerung bestehen auch im Übrigen keine Unterschiede gegenüber einer originär gewerblichen GmbH & Co. KG. Da die Gesellschaft ausschließlich über Betriebsvermögen verfügt, gelten mit Blick auf Immobilienveräußerungen nicht die für Immobilien im Privatvermögen geltenden Besteuerungsregeln (insbesondere nicht die 10-jährige Spekulationsfrist, § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG), sondern Gewinne aus der Veräußerung von Immobilien des Gesellschaftsvermögens unterliegen im Grundsatz auf Ebene der Gesellschafter der Einkommensteuer. Gegebenenfalls ist es jedoch möglich, eine sofortige Versteuerung der beim Verkauf realisierten Wertsteigerungen (stillen Reserven) zu vermeiden. Hierzu kann unter bestimmten Voraussetzungen in Höhe des realisierten Veräußerungsgewinns ein gewinnmindernder Abzug von den Anschaffungs-/Herstellungskosten von im selben oder im vorangegangenen Wirtschaftsjahr angeschafften anderen Immobilien erfolgen oder es kann eine gewinnmindernde Rücklage gebildet werden, die in späteren Jahren auf neu angeschaffte Immobilien „übertragen“ werden kann (§ 6b EStG).²² Hierdurch kommt es zu einem Steuerstundungseffekt.

Die Gesellschaft selbst unterliegt im Grundsatz der Gewerbesteuer. Eine auf Ebene der Gesellschaft zu zahlende Gewerbesteuer kann – innerhalb gewisser Höchstgrenzen – auf die Einkommensteuer der Gesellschafter angerechnet werden (§ 35 EStG). In jedem Fall wird der Gewerbeertrag bei immobilienhaltenden Gesellschaften um 1,2 % des Einheitswerts des zum Betriebsvermögen gehörenden, nicht von der Grundsteuer befreiten Grundbesitzes gekürzt (§ 9 Nr. 1 S. 1 GewStG). Beschränkt sich die Tätigkeit der Gesellschaft jedoch auf die Vermietung eigenen Grundbesitzes²³ oder wird daneben ausschließlich eigenes Kapitalvermögen verwaltet, so wird der maßgebliche Gewerbeertrag stattdessen auf Antrag um den Teil gekürzt, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt (sog. erweiterte Kürzung, § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG).²⁴ Die Erträge einer ausschließlich grundstücksverwaltenden GmbH & Co. KG unterliegen daher im Regelfall nicht der Gewerbesteuer.

Die gewerblich geprägte GmbH & Co. KG ist sowohl handelsrechtlich (§§ 6, 105 Abs. 2 HGB) als auch steuerrechtlich (§ 140 AO) buchführungspflichtig und zur Aufstellung von Jahresabschlüssen (§§ 238 ff., 264 ff., 264a Abs. 1 HGB; §§ 4 Abs. 1 S. 1, 5 Abs. 1 EStG) verpflichtet. Der steuerliche Gewinn wird

durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt (§ 5 Abs. 1 EStG) und den Gesellschaftern anteilig zugewiesen. Auch hier erfolgt eine einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung (§§ 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, 181 AO). Es ist zudem zu berücksichtigen, dass handelsrechtlich eine Pflicht zur Offenlegung der Jahresabschlüsse im elektronischen Bundesanzeiger besteht (§§ 325-329 HGB). Diese kann auch nicht dadurch vermieden werden, dass eine natürliche Person als weiterer Komplementär bestellt wird. Denn dann wäre die Gesellschaft steuerlich nicht mehr gewerblich geprägt (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG).

Zu beachten ist, dass die Gesellschafter einer gewerblich geprägten GmbH & Co. KG (ebenso wie bei einer originär gewerblichen Personengesellschaft) sog. Sonderbetriebsvermögen haben können.²⁵ Hierzu zählt etwa ein der Gesellschaft gewährtes Darlehen oder eine Immobilie, die vom Gesellschafter an die GmbH & Co. KG vermietet wird. Das Sonderbetriebsvermögen gehört steuerlich zum Mitunternehmeranteil des Gesellschafters, nicht zu dessen Privatvermögen.

Vergütungen, die der Gesellschafter für eine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder die Hingabe von Darlehen bzw. die Überlassung von Wirtschaftsgütern von der Gesellschaft bezieht, führen als Sonderbetriebseinnahmen ebenfalls zu gewerblichen Einkünften (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 2 EStG).²⁶ Auch Verbindlichkeiten eines Gesellschafters gegenüber Dritten (z.B. im Zusammenhang mit der Finanzierung des Gesellschaftsanteils) oder gegenüber der Gesellschaft selbst sind passives Sonderbetriebsvermögen, wenn ein hinreichender Veranlassungszusammenhang mit dem Betrieb der Gesellschaft oder der Beteiligung an dieser besteht. Auf solche Verbindlichkeiten entfallende, vom Gesellschafter geleistete Zinsen führen bei diesem zu Sonderbetriebsausgaben.²⁷

5. Familienpool in der Rechtsform der GmbH

Ein Familienpool in der Rechtsform der GmbH unterliegt sowohl zivilrechtlich als auch steuerrechtlich anderen Regeln und bietet aber unter Umständen ebenfalls immense Gestaltungsmöglichkeiten.

a) Zivilrechtliche Aspekte bei der Rechtsform der GmbH

Ein großer Vorteil der GmbH ist die Haftungsbeschränkung für alle Gesellschafter, was gerade bei einem größeren Gesellschafterkreis wichtig ist. Zudem können bei der GmbH auch externe Geschäftsführer das Tagesgeschäft übernehmen. Die Familie übt dann nur noch die Kontrollrechte als Gesellschafter aus. Auch dies ist gerade bei größeren Familien stark konfliktvermeidend und insbesondere in Familien wichtig, bei denen keine Familienmitglieder die Geschäftsführung übernehmen können oder wollen.

b) Ertragsteuerrechtliche Aspekte bei der Rechtsform der GmbH

Wird der Familienpool in der Rechtsform einer GmbH errichtet, so ergibt sich in ertragsteuerlicher Hinsicht ein erheblicher Unterschied gegenüber der Wahl einer Personengesellschaft. Denn während für Personengesellschaften steuerlich im Grundsatz das „Transparenzprinzip“ gilt, gilt für Kapitalgesellschaften wie die

20) Unter bestimmten Voraussetzungen kann auf Antrag für thesaurierte Gewinne jedoch eine begünstigte Besteuerung in Anspruch genommen werden (§ 34a EStG). Vgl. hierzu BMF v. 11.8.2008, IV C 6 – S 2290-a/07/10001, BStBl I 2008, 838; *Bodden*, FR 2014, 920 ff.

21) Insofern kann auch eine ggf. später erfolgende Begründung eines gewerblichen Grundstückshandels nicht mehr dazu führen, dass steuerliches Privatvermögen (ggf. unbemerkt) zu Betriebsvermögen wird.

22) Vgl. hierzu Schmidt/*Loschelder*, EStG, § 6b Rn 14 ff.

23) Es muss sich um „eigenen“ Grundbesitz handeln; die Beteiligung an einer anderen vermögensverwaltenden Personengesellschaft steht der erweiterten Kürzung daher nach bisheriger Rechtsprechung entgegen, auch wenn die Untergesellschaft ihrerseits nur eigenen Grundbesitz verwaltet; vgl. BFH v. 19.10.2010 – I R 67/09, BStBl II 2011, 367. Unschädlich ist hingegen die Beteiligung an einer grundstücksverwaltenden, nicht gewerblich geprägten Personengesellschaft; vgl. BFH v. 25.9.2018 – GrS 2/16, BStBl II 2019, 262.

24) Insbesondere ein gewerblicher Grundstückshandel steht der erweiterten Kürzung allerdings entgegen; vgl. Blümich/*Gosch*, GewStG, § 9 Rn 58, 60. Vgl. zu möglichen weiteren Ausschlussgründen auch *Greiser/Rotter*, NWB 2017, 1084, 1085.

25) Vgl. hierzu i. Einz. Schmidt/*Wacker*, EStG, § 15 Rn 506 ff.

26) Der hierauf entfallende Gewerbeertrag unterliegt gewerbesteuerlich nicht der erweiterten Kürzung (§ 9 Nr. 1 S. 5 Nr. 1a GewStG).

27) Vgl. hierzu Schmidt/*Wacker*, EStG, § 15 Rn 645.

GmbH steuerlich das „Trennungsprinzip“. Die GmbH unterliegt selbst der Besteuerung mit Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer. Für die Familienmitglieder als Gesellschafter ergeben sich hingegen keine unmittelbaren ertragsteuerlichen Folgen, solange seitens der Gesellschaft keine Gewinne als Dividende an die Gesellschafter ausgeschüttet werden oder Anteile an der Gesellschaft nicht unter Vereinnahmung eines Gewinns veräußert werden. Eine Kapitalgesellschaft schirmt ihre Gesellschafter ertragsteuerlich also gewissermaßen ab.

Auf Ebene der Gesellschaft zählen sämtliche Einkünfte zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 8 Abs. 2 KStG), die Gesellschaft hat folglich ausschließlich Betriebsvermögen. Der Gewinn wird durch Betriebsvermögensvergleich, also im Wege der Bilanzierung, ermittelt (§§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 EStG). Gewinne aus der Veräußerung von Immobilien des Gesellschaftsvermögens unterliegen im Grundsatz der Besteuerung. Die für Immobilien im Privatvermögen maßgebliche „Spekulationsfrist“ (10-Jahres-Frist, § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG) gilt nicht. Unter bestimmten Voraussetzungen können jedoch auch auf Ebene einer GmbH Steuerstundungseffekte durch Vornahme eines gewinnmindernden Abzugs von den Anschaffungs-/Herstellungskosten einer neu angeschafften Immobilie bzw. durch Rücklagenbildung erzielt werden (§ 6b EStG).²⁸

Mit Blick auf die Gewerbesteuer gelten auch für die GmbH die bereits genannten Möglichkeiten einer Kürzung des maßgeblichen Gewerbeertrages, insbesondere besteht für reine Immobiliengesellschaften grds. die Möglichkeit der erweiterten Kürzung (§ 9 Nr. 1 S. 2 GewStG). Soweit Immobilienerträge auf Ebene der GmbH danach nur einer Belastung durch Körperschaftsteuer unterliegen (inklusive Solidaritätszuschlag 15,825 %), ist daher eine steuerlich vorteilhafte Gewinnthesaurierung und Reinvestition auf Ebene der Gesellschaft erreichbar.

Steuerlich vorteilhaft erweist sich die Rechtsform der GmbH häufig auch, soweit diese Erträge aus Beteiligungen an anderen Kapitalgesellschaften erzielt. So bleiben Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an anderen Kapitalgesellschaften aufgrund des sog. „Beteiligungsprivilegs“ auf Ebene der veräußernden GmbH im Ergebnis zu 95 % steuerfrei (§ 8b Abs. 2, 3 KStG, § 7 S. 1 GewStG). Das gilt auch für Streubesitzanteile an börsennotierten Aktien. Dividendenerträge können im Ergebnis ebenfalls zu 95 % steuerfrei bleiben (§ 8b Abs. 1, 2 KStG), hier gelten aber Mindestbeteiligungsanforderungen (Körperschaftsteuer: 10 %, § 8b Abs. 4 KStG; Gewerbesteuer: 15 %, §§ 8 Nr. 5, 9 Nr. 7 GewStG). Dividenden aus einem von der GmbH gehaltenen Aktienportfolio sind daher regelmäßig auf Ebene der GmbH voll körperschaft- und gewerbesteuerpflichtig. Soweit die maßgeblichen Beteiligungserträge der GmbH allerdings vor allem aus Veräußerungsgewinnen stammen, erweist sich die GmbH (jedenfalls bei Thesaurierung und Wiederanlage der Erträge) häufig als ideale Holding-Rechtsform für Beteiligungen/Aktien sowie insbesondere auch geschlossene Fonds (in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft oder einer Personengesellschaft), die in Anteile an nicht-börsennotierten Kapitalgesellschaften investieren (insb. Private Equity Fonds).²⁹

Auf Ebene der Gesellschafter ergeben sich steuerliche Folgen im Grundsatz erst dann, wenn eine Gewinnausschüttung durch die Gesellschaft erfolgt. Werden die GmbH-Anteile (wie im Regelfall) im Privatvermögen gehalten, so unterliegt die Dividende (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG) bei den Gesellschaftern im Grundsatz nicht dem progressiven Einkommensteuertarif, sondern dem für Kapitalerträge geltenden Abgeltungsteuertarif (inkl. Solidaritätszuschlag 26,375 %).³⁰ Hinsichtlich der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen ist zu unterscheiden. Beträgt die Beteiligung des Gesellschafters mindestens 1 %, so unterliegt ein Gewinn aus einer Anteilsveräußerung im Ergebnis nur zu 60 % der Besteuerung (sog. Teileinkünfteverfahren, §§ 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. c), 3c Abs. 2 EStG), wobei der progressive Einkommensteuertarif zur Anwendung kommt. Bei Beteiligungen von weniger als 1 % unterliegt ein Gewinn aus einer Anteilsveräußerung im Grundsatz als Kapitalertrag der Abgeltungsteuer (§§ 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 1, 32d Abs. 1 EStG).³¹

III. Typische Regelungen in Gesellschaftsvertrag

Die konkrete Ausgestaltung der Regelungen in dem Gesellschaftsvertrag des Familienpools hängt natürlich teilweise von der gewählten Rechtsform ab. Nachfolgend werden die Regelungen für einen Familienpool in der Rechtsform der KG oder GmbH & Co. KG dargestellt. Bei einem Familienpool in der Rechtsform der GbR oder der GmbH können aber im Ergebnis durch eine entsprechende Vertragsgestaltung zumeist gleiche Ergebnisse erzielt werden.

1. Gewinnverteilung-, Entnahme- und Stimmrechte

In Gesellschaftsverträgen von Familienpools gibt es oft ein Bedürfnis für Gewinnbezugs-, Entnahme- 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.³² 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. Zudem müssen die teilweise strengeren steuerrechtlichen Anforderungen bei der Gestaltung berücksichtigt werden.

a) Gewinnverteilung

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 Abs. 2 HGB dies ausdrücklich. Auch für die GmbH wird in § 29 Abs. 3 S. 2 GmbHG ausdrücklich eine abweichende Regelung in der Satzung zugelassen. Kritisch sind nur sehr

28) § 6b EStG gilt, mit Ausnahme des § 6b Abs. 10 EStG, auch für Kapitalgesellschaften; vgl. Schmidt/Loschelder, EStG, § 6b Rn 2.

29) Im Einzelfall ist jedoch zu prüfen, ob ein Investmentfonds i.S.d. InvStG gegeben ist (§ 1 InvStG); in diesem Fall finden die besonderen Besteuerungsregeln des InvStG Anwendung.

30) Zu Ausnahmen vgl. § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG.

31) Dies gilt jedenfalls bei entgeltlicher Anschaffung des Anteils nach dem 31.12.2008. Die Veräußerung eines vor dem 1.1.2009 angeschafften Anteils an einer Kapitalgesellschaft von weniger als 1 % wäre im Privatvermögen hingegen infolge des Ablaufs der früher geltenden „Spekulationsfrist“ für Wertpapiere nicht steuerbar (§ 52 Abs. 28 S. 11, Abs. 31 S. 2 EStG).

32) Mutter, ZEV 2007, 512; Schulz/Brunner/Werz, Spezial zu BB 2005, Heft 32.

stark disquotale ausgestaltete Gewinnverteilungsschlüssel (z.B. Gewinnanteil 95 % bei einem Kapitalanteil von 5 %).³³

Die Finanzverwaltung erkennt eine disquotale Gewinnverteilung bei Personengesellschaften einkommensteuerrechtlich in gewissen Grenzen an.³⁴ Einschränkungen gelten jedoch jedenfalls bei schenkweiser Aufnahme von nicht mitarbeitenden Kindern in gewerbliche Personengesellschaften. Eigene Einkünfte können dem Kind dann steuerlich nur im Rahmen der Angemessenheit zugerechnet werden; hiervon ist bei einer Durchschnittsrendite von bis zu 15 % des tatsächlichen Werts des geschenkten KG-Anteils auszugehen.³⁵ Zu beachten ist, dass die Einräumung eines überhöhten Gewinnbezugsrechts an einer Personengesellschaft auch schenkungsteuerrechtlich relevant sein kann (§ 7 Abs. 6 ErbStG).³⁶ Möchten die Senioren die Gewinne der Gesellschaft vollständig oder ganz überwiegend weiter erhalten, sollten die Gesellschaftsanteile unter Vorbehalt eines Nießbrauchs auf die nächste Generation übertragen werden.

b) Entnahmerechte

Zudem kann in dem Gesellschaftsvertrag eine die Gründungsgesellschafter begünstigende Entnahmeregelung enthalten sein. Es sind auch Regelungen denkbar, wonach Gesellschafter bis zu einem bestimmten Alter nur mit Zustimmung mindestens eines Elternteils Entnahmen tätigen dürfen. Bei einer gewerblich geprägten GmbH & Co. KG ist jeweils mit dem Steuerberater für den konkreten Einzelfall zu klären, ob die Entnahmebeschränkung schädlich für die steuerliche Mitunternehmergesellschaft ist.³⁷

c) Stimmrecht

Sowohl bei Personen- als auch bei Kapitalgesellschaften bestehen nach ganz herrschender Auffassung grundsätzlich keine Bedenken gegen eine disquotale Ausgestaltung der Stimmrechte.³⁸ Die disquotale Ausgestaltung der Stimmrechte ermöglicht es, die Vermögenssubstanz zur Ausnutzung der Schenkungsteuerfreiheit auf die nächste Generation zu übertragen, ohne dass die „Senioren“ zwingend auch schon ihre Leitungsmacht verlieren.³⁹ Der Gesellschaftsvertrag des Familienpools kann z.B. eine Regelung enthalten, wonach die Gründungsgesellschafter immer

mindestens 75 % der Stimmen haben.⁴⁰ Bei einer gewerblich geprägten GmbH & Co. KG ist jeweils mit dem Steuerberater für den konkreten Einzelfall zu klären, ob die disquotale Stimmrechtsregelung schädlich für die Mitunternehmergesellschaft ist.

2. Laufzeitregelungen

Im Personengesellschaftsrecht wurde bisher immer ein Ausschluss des ordentlichen Kündigungsrechtes für bis zu 30 Jahre für zulässig gehalten.⁴¹ Inzwischen wird ein Zeitraum von 30 Jahren teilweise als zu lang angesehen.⁴² 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.⁴³

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.⁴⁴ 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 Einzelfalles 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.⁴⁵

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 Tode der Gründungsgesellschafter bzw. der einbringenden Eltern eine ordentliche Kündigung bewusst zugelassen wird, um ausstiegswillige Familienmitglieder nicht gegen deren Willen an die

33) Formulierungsbeispiel bei *Beckervordersandfort*, Gestaltungen zum Erhalt des Familienvermögens, 2. Auflage 2020, § 8 Rn 93.

34) Steht die Gewinnverteilung in offensichtlichem Missverhältnis zu den Leistungen der Gesellschafter, kann ein Missbrauch i.S.d. § 42 AO vorliegen; vgl. R 15.9 Abs. 3 S. 2 EStR.

35) H 15.9 Abs. 3 EStH; Schmidt/Wacker, EStG, § 15 Rn 776 m.w.N. Für vermögensverwaltende Personengesellschaften ergeben sich Grenzen der Anerkennungsfähigkeit disquotaler Gewinnverteilungsabreden jedenfalls aus Fremdvergleichsgrundsätzen; vgl. hierzu *Birnbaum/Escher*, DStR 2014, 1413, 1417. Zu Möglichkeiten und Grenzen einer disquotalen Gewinnverteilung bei Kapitalgesellschaften vgl. BMF v. 17.12.2013, IV C 2 – S 2750-a/11/10001, BStBl I 2014, 63; *Birnbaum/Escher*, DStR 2014, 1413 ff.

36) Vgl. hierzu ausf. *Birnbaum/Escher*, DStR 2014, 1413, 1418 m.w.N.

37) Formulierungsbeispiel bei *Beckervordersandfort*, Gestaltungen zum Erhalt des Familienvermögens, 2. Auflage 2020, § 8 Rn 96 f.

38) Vgl. für die Personengesellschaft: BGH, Urt. v. 14.5.1956 – II ZR 229/54, NJW 1956, 1198; Baumbach/Hopt/Roth, HGB, § 109 Rn 31; *Mutter*, ZEV 2007, 512, 512; Beck'sches Notar-Handbuch/Krauß, § 5 B. VII 1. Rn 211; für die Kapitalgesellschaften: Baumbach/Hueck/Zöllner/Noack, § 47 GmbHG Rn 67 ff.; Heckschen/Heidinget/Heckschen, Die GmbH in der Gestaltungs- und Beratungspraxis, Kapitel 4, Rn 358; *Mutter*, 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.

39) Formulierungsbeispiel bei *Beckervordersandfort*, Gestaltungen zum Erhalt des Familienvermögens, 2. Auflage 2020, § 8 Rn 100 ff.

40) Die spätere Aufgabe eines Sonderstimmrechts ist kein schenkungsteuerbarer Vorgang; vgl. BFH, Urt. v. 30.1.2013 – II R 38/11, BFH/NV 2013, 1033 zum Verzicht auf ein Mehrstimmrecht bei einer GmbH.

41) BGH, Urt. v. 19.1.1967 – II ZR 27/65, FHZivR 13 Nr. 5105.

42) Baumbach/Hopt/Roth, HGB, § 132 Rn 13.

43) BGH, Urt. v. 18.9.2006 – II ZR 137/04, NJW 2007, 295.

44) BGH, Urt. v. 22.5.2012 – II ZR 205/10, DNotZ 2012, 869.

45) So auch *Ulmer*, ZIP 2010, 805, 808.

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.⁴⁶

Im Kapitalgesellschaftsrecht ist sogar der gänzliche Ausschluss der ordentlichen Kündigung zulässig. Regelmäßig ist es aber auch hier sinnvoll, eine ordentliche Kündigung mit einer angemessenen Frist und Beschränkung der Abfindungshöhe vorzusehen.

3. 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.⁴⁷

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.⁴⁸ 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 schenkenweise erhalten hat, macht ihn dies nicht zu einem Gesellschafter „zweiter Klasse“.⁴⁹ Eine Abfindung i.H.v. 65–70 % des Verkehrswertes wird allgemein für wirksam erachtet.⁵⁰

Jordel/Immens sprechen sich bei Familiengesellschaften sogar für die Zulässigkeit einer Abfindung in Höhe von lediglich 55–60 % des Verkehrswertes aus.⁵¹

Schäfer erwägt eine weitergehende Abfindungsbeschränkung bei Gesellschaftern ohne Kapitaleinlage oder solchen Gesellschaftern, die ihren Anteil unentgeltlich oder auf erbrechtlichem Weg zugewendet bekommen haben, und die somit vor allem am Gewinnrecht und der Anwachsung der stillen Reserven beteiligt sein sollen.⁵² Diese Ansicht ist jedoch, wie *Schäfer* selbst anmerkt, vor dem Hintergrund der Entscheidung des Bundes-

gerichtshofes, der sich ausdrücklich gegen Gesellschafter zweiter Klasse und eine Berücksichtigung der Unentgeltlichkeit des Anteilerwerbs ausgesprochen hat, mit einer gewissen Rechtsunsicherheit behaftet.⁵³ Allerdings kann man in der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes insbesondere zum Ausschluss der Abfindung bei Mitarbeiter- und Managerbeteiligungen, sowie der Entscheidung aus 2014, in der der Bundesgerichtshof festhielt, dass ein sachlicher Grund für einen Abfindungsausschluss in dem mangelnden Kapitaleinsatz des ausscheidenden Gesellschafters liege,⁵⁴ eine gewisse Abkehr von der früheren Nichtberücksichtigung der (Un-)Entgeltlichkeit des Anteilerwerbes sehen. Eine rechtssichere, wirksame Gestaltung, die im Hinblick auf die Abfindungshöhe nach dem jeweiligen vermögenswerten Beitrag des Gesellschafters durch das Einbringen von Kapital und Arbeit differenziert, dürfte (noch) schwierig sein und bedürfe daher einer Auffangklausel.

Für große, generationenübergreifende Familiengesellschaften, die insbesondere in der Rechtsform einer GmbH & Co.KG strukturiert sind, wird im Schrifttum zudem 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.⁵⁵

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.⁵⁶

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 Gesellschaftsvertrages nicht nachfolgeberechtigt sind, völlig ausgeschlossen wird.⁵⁷

d) Abfindungsausschluss bei treuhänderischer Beteiligung

Zu begrüßen wäre es, wenn zumindest der Grundgedanke der Rechtsprechung des BGH zum Abfindungsausschluss bei treuhänderisch gehaltenen Beteiligungen von Mitarbeitern⁵⁸ auf rein vermögensverwaltende Familienpools angewendet würde.⁵⁹

46) Formulierungsbeispiel bei *Beckervordersandfort*, Gestaltungen zum Erhalt des Familienvermögens, 2. Auflage 2020, § 8 Rn 113.

47) Formulierungsbeispiel bei *Beckervordersandfort*, Gestaltungen zum Erhalt des Familienvermögens, 2. Auflage 2020, § 8 Rn 137.

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

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

50) Das Schrifttum hält Abfindungsbegrenzungen, die unter der Hälfte des Verkehrswertes liegen, stets für sittenwidrig, soweit die Begrenzung nicht durch besondere Umstände gerechtfertigt wird, vgl. Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn/Lorz, HGB, § 131 Rn 141; Wolf, MittBayNot 2013, 9, 10 m.w.N. Für zwei Drittel des tatsächlichen Anteilswertes als Faustregel BeckOK-BGB/Schöne, § 738, Rn 41; MüKo-BGB/Schäfer, § 738 Rn 52; Bamberger/Roth/Hau/Poseck/Schöne, Bd. 4, § 738 Rn 41.

51) *Jordel/Immens*, WPg 2017, 270, 278.

52) MüKo-BGB/Schäfer, § 738, Rn 58 f.

53) BGH, Urt. v. 9.1.1989 – II ZR 83/88, juris Rn 22; MüKo-BGB/Schäfer, § 738, Rn 59.

54) BGH, Urt. v. 29.4.2014 – II ZR 216/13, juris Rn 13.

55) *Ulmer*, ZIP 2010, 549, 552 ff.; *Ulmer*, ZIP 2010, 805, 816; *Wolf*, MittBayNot 2013, 9, 14 ff.; MüKo-BGB/Schäfer, § 738 Rn 59a.

56) *Ulmer*, ZIP 2010, 805, 810; *Eckhardt*, notar 2015, 347, 352.

57) *Baumbach/Hopt/Roth*, 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; Bestätigung der Rechtsprechung des BGH aus 1956 in BGH, Urt. v. 29.4.2014 – II ZR 216/13, NZG 2014, 820.

58) 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.

59) *Wolf*, MittBayNot 2013, 9, 13 f.

Diese Auffassung vertritt wohl zumindest das OLG Karlsruhe.⁶⁰ 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 Ehefrau 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 weichen 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 Verkehrswertes 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 treuhänderähnlich 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.⁶¹

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 nach § 138 BGB) oder ob sich das Missverhältnis erst nachträglich entwickelt hat (Ausübungskontrolle nach § 242 BGB).

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.⁶²

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 Gesellschaftsvertrages, unter Berücksichtigung der konkreten Umstände des Einzelfalles 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.

f) Schenkungsrechtliche Auswirkungen von Abfindungsklauseln

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 i.S.d. §§ 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 als Schenkung zu qualifizieren ist und daher Pflichtteilergänzungsansprüche nach den §§ 2325 ff. BGB auslöst. Im Fall einer Schenkung wäre auch von einer freigebigen Zuwendung i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG auszugehen.

Die h.M. verlangt für eine Schenkung i.S.d. § 2325 Abs. 1 BGB objektiv eine Bereicherung des Begünstigten aus dem Vermögen des Erblassers sowie subjektiv die Einigung der Parteien über die Unentgeltlichkeit der Zuwendung.⁶³ Da dem ausscheidenden Gesellschafter ein Abfindungsanspruch nach § 738 Abs. 1 S. 2 BGB (ggf. i.V.m. §§ 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 zu einer Bereicherung des Anspruchsschuldners führt.⁶⁴ Die Bereicherung erfolgt auch ohne Zweifel aus dem Vermögen des Erblassers. Entscheidendes Kriterium ist damit die Einigung über die Unentgeltlichkeit der Zuwendung. Die h.M. differenziert hier grundsätzlich drei Fallkonstellationen.

Fallkonstellation 1:

Bei Ausschlüssen oder Beschränkungen zulasten nur einzelner Gesellschafter fehle es an einer Gegenleistung derjenigen Gesellschafter, bei denen Abfindungsansprüche ihrer Erben gegen die Gesellschaft nicht ausgeschlossen seien.⁶⁵ 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.⁶⁶

Fallkonstellation 2:

Verzichten hingegen alle Gesellschafter wechselseitig auf eine Abfindung, nimmt die h.M. aufgrund des aleatorischen Cha-

60) OLG Karlsruhe, Urt. v. 12.10.2006 – 9 U 34/06, NZG 2007, 423.

61) Ulmer sieht zwar keine Parallelen zwischen den „Managergesellschaftern“ und den „Familiengesellschaften“, befürwortet dann aber auch eine stärkere Begrenzungsmöglichkeit der Abfindung bei Familiengesellschaften, Ulmer, ZIP 2010, 805, 813 ff.

62) BGH, Urt. v. 7.4.2008 – II ZR 181/04, FD-MA 2008, 263473.

63) Palandt/Weidlich, BGB, § 2325 Rn 7; BGH, Urt. v. 26.3.1981 – IVa ZR 154/80 Tz. 10, BeckRS 9998, 103727.

64) Nicht vertieft werden soll an dieser Stelle, dass entgegen der herkömmlichen Darstellung in der Literatur Beschenkte i.S.d. § 2325 BGB nicht unmittelbar die verbleibenden Gesellschafter sind, denn die ihnen in Form der Anwachsung (§ 738 Abs. 1 S. 1 BGB) zustattkommende wirtschaftliche Bereicherung stellt lediglich einen Rechtsreflex dar. Schuldnerin des Abfindungsanspruchs ist vielmehr die seit BGH Urt. v. 29.1.2001, II ZR 331/00, BGHZ 146, 341 rechtsfähige Personengesellschaft selbst, vgl. Staudinger/Habermeier, § 738 Rn 12.

65) Lange, ZErB 2014, 121, 123; Palandt/Weidlich, BGB § 2325 Rn 15; Beck-OGK-BGB/Schindler, § 2325 Rn 119.

66) BGH, Urt. v. 26.3.1981 – IVa ZR 154/80, BeckRS 9998, 103727. Der BGH spricht insoweit von einer „Beweiserleichterung im Sinne einer tatsächlichen Vermutung“.

racters der Vereinbarung einen gegenseitigen entgeltlichen Vertrag an.⁶⁷ Dasselbe gilt für eine Beschränkung der Abfindung.⁶⁸ Auch der Erbrechtssenat des BGH scheint in diesen Konstellationen grundsätzlich keine Ergänzungspflicht zu sehen, wenn die Sicherung der Fortführung eines Unternehmens Grund für den Abfindungsausschluss ist. Es sei aber den Umständen des jeweils vorliegenden Geschäfts im Einzelnen sorgfältig nachzugehen und zu prüfen, ob besondere Umstände, die die Annahme einer in dem Abfindungsausschluss liegenden Schenkung rechtfertigen könnten, vorliegen.⁶⁹

Fallkonstellation 3:

Verzichten zwar formal alle Gesellschafter wechselseitig auf eine Abfindung, stehen die jeweiligen Risiken jedoch in einem groben Missverhältnis, etwa aufgrund einer ungleichen Lebenserwartung, entfalle der Wagnischarakter der Vereinbarung, mit der Folge einer Ergänzungspflicht.⁷⁰

Die vorstehende Differenzierung wird für den Abfindungsausschluss bei einer vermögensverwaltenden GbR angezweifelt. Der Verzichtende erhalte für den Fall des Zuerst-Versterbens keinen den Nachteil seiner Zuwendung ausgleichenden Vorteil; ihm fehle der persönliche Anreiz zur Risikobegrenzung.⁷¹ Die Kritik an der vorstehend dargestellten Differenzierung dürfte jedoch weder im Ergebnis noch in ihrer 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.⁷² 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 oder einer werthaltigen Immobilie durch den Erblasser in eine mit seiner Ehefrau neu gegründete Gesellschaft nicht als ergänzungsfeste Zuwendung angesehen hat.⁷³ Denn auch wenn vertreten wird, dass eine „*Flucht in das Gesellschaftsrecht*“ die Aushebelung des Pflichtteilsrechts ermögliche,⁷⁴ dürften offensichtliche Umge-

hungsgestaltungen jedenfalls im Hinblick auf eine Pflichtteilergänzungspflicht 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.⁷⁵ 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.⁷⁶

Legt man die Rechtsprechung des BGH⁷⁷ 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 „böslchen“ Schenkung abhält, fängt die Frist des § 2325 Abs. 3 BGB möglicherweise nicht vor dem Tod des Erblassers an zu laufen.⁷⁸

Anspruchsgegner des Pflichtteilergänzungsanspruches 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 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

Löst der Abfindungsverzicht (wie regelmäßig) noch nicht im Zeitpunkt des Abschlusses des Gesellschaftsvertrags eine freigebige Zuwendung i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG aus, so kann sich aber ein erbschafts- bzw. schenkungsteuerpflichtiger Erwerb im Zeitpunkt des Ausscheidens aus der Gesellschaft ergeben. Ist der zu Lebzeiten aus einer Personengesellschaft 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).⁷⁹ Sieht der Gesellschaftsvertrag eine Abfindungsbeschränkung, etwa auf den Buchwert der Beteiligung, vor, wächst der Anteil des ausscheidenden Gesellschafters den Mitgesellschaftern

67) BGH, Urt. v. 26.3.1981 – IVa ZR 154/80, BeckRS 9998, 103727; Palandt, BGB/Weidlich, § 2325 Rn 15 m.w.N.;

68) BeckOGK-BGB/Schindler, § 2325 Rn 118.

69) BGH, Urt. v. 3.6.2020 – IV ZR 16/19, NZG 2020, 947.

70) BGH, Urt. v. 26.3.1981 – IVa ZR 154/80; Palandt/Weidlich, BGB, § 2325 Rn 14 f.

71) Schindler, ZErb 2012, 149, 154.

72) Ebenso U. Mayer, ZEV 2003, 355, 356. BGH, Urt. v. 26.3.1981 – IVa ZR 154/80, BeckRS 9998, 103727; OLG Schleswig, Urt. v. 27.3.2012 – 3 U 39/11, ZEV 2013, 91.

73) BGH, Urt. v. 3.6.2020 – IV ZR 16/19, NZG 2020, 947; BGH, Urt. v. 26.3.1981 – IVa ZR 154/80, BeckRS 9998, 103727.

74) Werner, ZEV 2013, 66, 69.

75) BGH, Urt. v. 2.7.1990 – II ZR 243/89, MittBayNot 1990, 316.

76) OLG Schleswig, Urt. 27.3.2012 – 3 U 39/11, ZErb 2012, 168.

77) BGH, Urt. v. 17.9.1986 – IVa ZR 13/85, MittBayNot 1987, 40; An dieser Rspr. wurde zuletzt in BGH, Urt. v. 29.6.2016 – IV ZR 474/15, BGHZ 211, 38, ausdrücklich festgehalten.

78) JurisPK-BGB/Birkenheier, § 2325 Rn 164 f., 168; Scherert/Horn, MAH Erbrecht, § 29 Rn 285 ff.

79) Groß, ErbStB 2004, 134; Krumm, NJW 2010, 187, 188.

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.⁸⁰ Stellt der Anteil im Einzelfall begünstigungsfähiges Betriebsvermögen dar, kommt für diesen Erwerb eine Verschonung gem. §§ 13a-13c, 28a ErbStG in Betracht, nicht aber für den Abfindungsanspruch.⁸¹

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 i.V.m. § 11 Abs. 2 BewG ermittelte Verkehrswert der anwachsenden Beteiligung die Abfindungsansprüche Dritter übersteigt. Auch hier ist ggf. eine Verschonung gem. §§ 13a-13c, 28a ErbStG für den fiktiven Anteilserwerb möglich.⁸²

4. Erbfolgeregelungen

Die Erbfolgeregelungen in Gesellschaftsverträgen für einen Familienpool sollen meist sicherstellen, dass die Gesellschaftsbeteiligung immer nur an Abkömmlinge der Gründungsgesellschafter oder andere Gesellschafter vererbt werden können. Ist der Familienpool als Personengesellschaft ausgestaltet, kann dieses Ziel durch eine qualifizierte Nachfolgeklausel erreicht werden. Die Erben oder Vermächtnisnehmer, die nicht die in dem Gesellschaftsvertrag geforderten Qualifikationen aufweisen, werden dann gar nicht erst Gesellschafter des Familienpools und erhalten je nach Ausgestaltung des Gesellschaftsvertrages eine Abfindung nach der normalen Abfindungsregelung in der Satzung oder gar keine Abfindung. Es ist dann zwingend darauf zu achten, dass die testamentarischen Regelungen genau auf die gesellschaftsvertraglichen Regelungen abgestimmt sind. Wird hier „unsauber“ gearbeitet, ergeben sich oft unlösbare Situationen. Es sollte daher immer überlegt werden, ob nicht auch in Personengesellschaften zunächst der Gesellschaftsanteil frei vererblich gestellt werden sollte und den Gesellschaftern sodann, wie bei Familiengesellschaften in der Rechtsform der GmbH, das Einziehungs- bzw. Kündigungsrecht zusteht, wenn der nachfolgende Erbe bzw. Vermächtnisnehmer nicht über die in dem Gesellschaftsvertrag geforderte Qualifikation verfügt. Wenn die nicht zur Nachfolge qualifizierten Erben allerdings keine Abfindung erhalten sollen, sollte vorsichtshalber weiter mit einer klassischen qualifizierten Nachfolgeklausel gearbeitet werden, da nicht sicher vorausgesagt werden kann, ob die Rechtsprechung zur Zulässigkeit des Abfindungsausschlusses für diese Fälle auch auf die Fälle einer Hinauskündigung angewendet werden kann.⁸³

Gerade bei der zweiten Generation können die Vorgaben aus dem Gesellschaftsvertrag des Familienpools, wonach oft nur Abkömmlinge dauerhaft als Gesellschafter vorgesehen sind, mit dem Wunsch der Ehegatten, sich wechselseitig zu Erben einzusetzen, kollidieren. Es muss dann durch die zusätzliche

Anordnung von Vermächtnissen zugunsten der Abkömmlinge oder ersatzweise zugunsten der anderen Familienpoolangehörigen sichergestellt werden, dass die Vorgaben des Gesellschaftsvertrages eingehalten werden.

5. Ehevertrags- und Pflichtteilsverzichtsklauseln

Gesellschaftsverträge von Familienpoolgesellschaften enthalten oft die Verpflichtung für verheiratete Gesellschafter, mit ihren Ehegatten einen Ehevertrag und Pflichtteilsverzichtsvertrag abzuschließen, der dem Schutz des Gesellschafters vor Ansprüchen des Ehepartners bezogen auf die Gesellschaftsbeteiligung dient und von den Verfügungsbeschränkungen des § 1365 BGB befreit. Ein fehlender oder nicht hinreichender Ehevertragsabschluss berechtigt dann meist zum Ausschluss des Gesellschafters aus der Gesellschaft.

a) Zulässigkeit von Ehevertrags- und Pflichtteilsverzichtsklauseln

Soweit ersichtlich wird aktuell (noch) nicht ernsthaft vertreten, dass Ehevertrags- und Pflichtteilsverzichtsklauseln in Gesellschaftsverträgen, die von Gesellschaftern zum Schutz des Gesellschafts- bzw. Familienvermögens den Abschluss von Ehe- und Pflichtteilsverzichtsverträgen verlangen, unwirksam sind. Aufgrund der aktuellen Tendenz der Rechtsprechung zur zunehmend kritischen Überprüfung von Ehe- und Pflichtteilsverzichtsverträgen, sollte der Vertragsgestalter jedoch erhöhte Vorsicht walten lassen.

Gesellschaftsverträge unterliegen nur den allgemeinen Anforderungen der §§ 138 Abs. 1, 242 BGB. Im Rahmen der erforderlichen Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalles sind sowohl die Interessen der Gesellschaft (bzw. der Gesamtheit der Gesellschafter) als auch die Interessen des einzelnen zum Abschluss eines Ehevertrages und Erb- oder Pflichtteilsverzichts verpflichteten Gesellschafters wie auch diejenigen seines Ehegatten zu berücksichtigen. Im Rahmen der Gesellschaftsinteressen ist zu berücksichtigen, dass im Fall der Scheidung oder des Todes eines Gesellschafters nicht nur dieser selbst, sondern mittelbar auch die Gesellschaft von Ausgleichs- und Zahlungsansprüchen des Ehegatten betroffen ist. Das Interesse, die Gesellschaft in ihrer Substanz, ihrem Fortbestand und ihrer Liquidität vor diesen Ansprüchen zu schützen, ist grundsätzlich schützenswert.⁸⁴ Eine Klausel, die auf diesen Erwägungen beruht, verfolgt daher ein sachlich gerechtfertigtes Interesse, was grundsätzlich gegen eine Sittenwidrigkeit spricht.⁸⁵

Allerdings sind ohne Weiteres Fälle vorstellbar, in denen eine Gefährdung der Gesellschaft von vornherein ausgeschlossen werden kann (z.B. geringfügige Beteiligung mit geringem Wert, Nachweis ausreichenden Privatvermögens, aus dem die Ausgleichsforderung erfüllt werden kann, etc.).⁸⁶ Im Hinblick auf die Erforderlichkeit von Klauseln zur ehevertraglichen Modifizierung des gesetzlichen Güterstandes der Zugewinngemeinschaft nach § 1363 BGB ist zu berücksichtigen, dass der Gesellschaftsanteil oftmals ohnehin zum Anfangsvermögen nach § 1374 BGB gehören wird, sodass sein Wert nicht in die Berechnung des ausgleichspflichtigen Zugewinns gemäß §§ 1378, 1373

80) Vgl. hierzu ausf. Daragan/Halaczinsky/Riedel/Griesel, ErbStG § 7 Rn 170 ff.; Wälzholz, DStZ 2009, 591 ff.; Jesse, FR 2011, 201 ff. und 303 ff.

81) Vgl. R E 10.13 Abs. 3, 13b.2 Abs. 1 ErbStR 2019.

82) Vgl. R E 13b.1 Abs. 1 ErbStR 2019.

83) Formulierungsbeispiel bei Beckervordersandfort, Gestaltungen zum Erhalt des Familienvermögens, 2. Auflage 2020, § 8 Rn 139.

84) BGH, Urt. v. 26.3.1997 – XII ZR 250/95, juris Rn 33 f., NJW 1997, 2239; Brambring, DNotZ 2008, 724, 729 f. m.w.N.

85) Scherer, BB 2010, 323, 326.

86) Brambring, DNotZ 2008, 724, 733.

BGB einfließt. Auch im Rahmen des Erb- bzw. Pflichtteilsverzichts beschränkt sich das berechnete Gesellschaftsinteresse darauf, die Gesellschaftsbeteiligung aus der Erbschaft bzw. deren Wert aus der Berechnung des Pflichtteils herauszunehmen. Es wäre im Gesellschaftsinteresse also lediglich ein gegenständlich beschränkter Pflichtteilsverzicht erforderlich, der den Wert der Gesellschaftsbeteiligung bei der Berechnung des Pflichtteils außer Betracht lässt.⁸⁷

Im Hinblick auf den betroffenen Gesellschafter ist zu berücksichtigen, dass dieser zum Abschluss des Ehevertrages und Erb- oder Pflichtteilsverzichtsvertrages mit seinem Ehegatten verpflichtet ist und diesen dem Ehegatten gegenüber durchsetzen muss. Dies tangiert seine nach Art. 6 GG geschützte Freiheit zum Abschluss und zur Ausgestaltung seiner ehelichen Beziehung (zumindest geringfügig). Bei einer Nichterfüllung dieser Pflicht droht ihm der Ausschluss aus der Gesellschaft durch die anderen Gesellschafter. Dies kann insofern eine besonders harte Sanktion darstellen, als dass die Abfindungsansprüche beim Ausscheiden des Gesellschafters in der Regel beschränkt sind. Der Gesellschafter hat daher mit Blick auf Art. 14 Abs. 1 GG ein schutzwürdiges Interesse daran, dass bei der Ausschlussentscheidung die anderen Gesellschafter dazu verpflichtet sind, zu prüfen, ob der Ausschluss im Einzelfall gerechtfertigt ist.⁸⁸ An einer solchen sorgfältigen Prüfung hat nicht zuletzt die Gesellschaft selbst ein Interesse, da sich beim Ausscheiden des Gesellschafters wegen eines Verstoßes gegen die Ehevertrags- und Erb- oder Pflichtteilsverzichts-klausel wegen seines Abfindungsanspruches gerade die Gefahren realisieren, vor denen die Klausel zu schützen sucht.

Schließlich sind die Interessen des von der Klausel mittelbar betroffenen Ehegatten zu berücksichtigen, der vor einer evidenten einseitigen Lastenverteilung im Rahmen der Ehe und deren Beendigung zu schützen ist. Eine rein einseitige Fixierung der Klausel auf die Gesellschaftsinteressen, die die Bedürfnisse des Ehegatten vollkommen außer Acht lässt, könnte zu einem Verstoß gegen § 138 Abs. 1 BGB führen.⁸⁹

Dabei ist zu berücksichtigen, dass der Bundesgerichtshof in einer Entscheidung aus 2017 zur Inhaltskontrolle eines Ehevertrages in einer sog. Unternehmerehe zwar nicht das berechnete Interesse des Unternehmer-Ehegatten aberkannt hat, das Vermögen des Erwerbsbetriebs einem möglicherweise existenzbedrohenden Zugriff im Scheidungsfall zu entziehen und damit nicht nur für den Unternehmer, sondern letztlich für die Familie die Lebensgrundlage zu erhalten, sowie Arbeitsplätze zu sichern.⁹⁰ Im Hinblick auf die Wirksamkeit des Unterhaltsverzichts statuierte der Bundesgerichtshof allerdings ausdrücklich, dass sowohl das Interesse des Unternehmensschutzes als auch das Verlangen der Mutter des Ehemannes, die die Übertragung von Gesellschaftsanteilen vom Abschluss des Ehevertrages abhängig machte, diesen nicht zu rechtfertigen vermochten.⁹¹ Auch darüber hinaus kann die Entscheidung des BGH so verstanden werden, dass – anders als bei der Betrachtung der

ehevertraglichen Einzelregelungen – im Rahmen einer Gesamtbetrachtung der ehevertraglichen Klauseln das rechtfertigende Interesse am Unternehmensschutz die berechtigten Belange der Versorgung- und Existenzsicherung des Nichtunternehmer-Ehegatten nicht oder nicht vollständig überspielen kann.⁹² Der Bundesgerichtshof, hat damit das Gewicht des Interesses am Unternehmensschutz erheblich relativiert, was auch im Rahmen der Überprüfung Ehevertragsklausel im Gesellschaftsvertrag zu berücksichtigen ist.

b) Gestaltungsempfehlung

Mit Blick auf die schützenswerten Interessen der Gesellschaft ist es zulässig und sinnvoll, überhaupt eine Ehevertrags- und Pflichtteilsverzichts-klausel in den Gesellschaftsvertrag aufzunehmen. Bei deren Ausgestaltung sollte jedoch darauf geachtet werden, das Gesellschaftsinteresse nicht in überschießendem Maße zu verwirklichen. Gerade wegen der gesteigerten Anforderungen an die Wirksamkeits- und Ausübungskontrolle von Eheverträgen in der höchstrichterlichen Rechtsprechung sollte bereits in der Ehevertragsklausel nicht allein auf das Gesellschaftsinteresse abgestellt werden, sondern auch eine hinreichende Absicherung des anderen Ehegatten ermöglicht werden. Im Hinblick auf geforderte Pflichtteilsverzichte sollte darauf geachtet werden, dass nur gegenständlich beschränkte Pflichtteilsverzichte gefordert werden.

Die Möglichkeit des Ausschlusses des Gesellschafters als Sanktion für eine mangelnde Regelung mit dem Ehegatten sollte mit Blick auf die Interessen des betroffenen Gesellschafters aber auch der Gesellschaft selbst in der Weise geregelt werden, als dass der Ausschluss nicht schematisch und übereilt erfolgt, sondern die ultima ratio im Einzelfall darstellt. Dazu könnte dem Gesellschafter zunächst das Recht zugestanden werden, im Rahmen einer Anhörung darzulegen, warum im Einzelfall auch ohne Regelung mit dem Ehegatten eine Gefährdung der berechtigten Interessen der Gesellschaft ausgeschlossen ist. Die übrigen Gesellschafter wären dann auf Grundlage dieses Vorbringens zu einer ermessensgerechten Entscheidung über den Ausschluss berufen.⁹³

c) Führt die Ehevertrags- und Pflichtteilsverzichts-klausel zur Beurkundungspflicht des Gesellschaftsvertrages?

In der Literatur wird zunehmend diskutiert, ob die Verpflichtung zum Abschluss eines Ehevertrages oder eines Pflichtteilsverzichtsvertrages in einem Gesellschaftsvertrag zur Beurkundungspflicht des gesamten Gesellschaftsvertrages führt.

Bei Grundstückskaufverträgen ist allgemein anerkannt, dass die Beurkundungspflicht des § 311b BGB nicht nur den eigentlichen Grundstückskaufvertrag erfasst, sondern in bestimmten Fällen auch schon früher eingreift. Um den Zweck der Beurkundung zu sichern, wird die Beurkundungspflicht bereits angenommen, wenn eine mittelbare Bindung eingegangen wird. Dies ist dann der Fall, wenn für den Fall, dass es nicht zum angestrebten Vertragsabschluss kommt, einem Beteiligten spürbare wirtschaftliche Nachteile erwachsen.⁹⁴ Wende man diese

87) *Brambring*, DNotZ 2008, 724, 736.

88) *Brambring*, DNotZ 2008, 724, 733 f.

89) *Scherer*, BB 2010, 323, 326.

90) BGH, Beschl. v. 15.3.2017 – XII ZB 109/16, juris Rn 36 m.w.N., NJW 2017, 1883; *Reetz*, DNotZ 2017, 809, 820 f.

91) BGH, Beschl. v. 15.3.2017 – XII ZB 109/16, juris Rn 45, NJW 2017, 1883.

92) BGH, Beschl. v. 15.3.2017 – XII ZB 109/16, juris Rn 45, NJW 2017, 1883; *Reetz*, DNotZ 2017, 809, 821.

93) Formulierungsbeispiel bei *Beckervordersandfort*, Gestaltungen zum Erhalt des Familienvermögens, 2. Auflage 2020, § 8 Rn 151.

94) Palandt/*Grüneberg*, BGB, § 311b Rn 13.

Grundsätze auf Ehevertrags- und Pflichtteilsverzichtsklausel in Gesellschaftsverträgen an, seien die Sanktionen, die dem Gesellschafter bei Nichterfüllung der Verpflichtung drohen, in der Regel so erheblich, dass eine Drucksituation entstehe, die der mittelbaren Bindung zum Abschluss eines Grundstückskaufvertrages ähnele und daher zur Beurkundungspflicht des Gesellschaftsvertrages führe.⁹⁵ Andere lehnen die Übertragbarkeit der Grundsätze zu § 311b BGB auf Ehevertrags- und Pflichtteilsverzichtsklauseln in Gesellschaftsverträgen ab, da der Ehegatte des Gesellschafter nicht durch den Gesellschaftsvertrag gebunden ist und auch nicht sanktioniert wird, wenn die Verpflichtung nicht erfüllt wird.⁹⁶

So lange es keine obergerichtliche Rechtsprechung zu dieser Frage gibt, kann zumindest nicht ausgeschlossen werden, dass die Aufnahme einer Verpflichtung zum Abschluss eines seinerseits beurkundungspflichtigen Ehevertrages oder Pflichtteilsverzichtsvertrages in einem Gesellschaftsvertrag unter Berücksichtigung von § 139 BGB zur Beurkundungsbedürftigkeit des ganzen Gesellschaftsvertrages führt, wenn die Nichterfüllung der Verpflichtung mit wirtschaftlichen Nachteilen verbunden ist. Es sollten daher vorsichtshalber auch grundsätzlich nicht beurkundungsbedürftige Gesellschaftsverträge von GbRs, KGs oder GmbH & Co. KGs beurkundet werden, wenn sie Ehevertrags- oder Pflichtteilsverzichtsklauseln enthalten.⁹⁷

Auf einen Blick

- Die Frage der richtigen Rechtsform kann nur mit Blick auf die individuellen Umstände des Einzelfalls und die konkreten Gestaltungsziele beantwortet werden. Hierbei sind sowohl die mit der jeweiligen Rechtsform verbundenen steuerlichen Aspekte als auch die zivilrechtlichen Aspekte, insbesondere mit Blick auf die Haftungs- und Publizitätsfragen, gegeneinander abzuwägen.
- Wesentlichen Einfluss auf die Rechtsformwahl hat auch die Frage, welche steuerlichen Auswirkungen die Übertragung des Vermögens auf den Familienpool auslöst. Sollen Bestandsimmobilien auf den Familienpool übertragen wer-

- den, wird die unmittelbare Errichtung des Familienpools in der Rechtsform einer GmbH regelmäßig bereits aus grunderwerbsteuerlichen Gründen ausscheiden.
- Die gesellschaftsvertraglichen Regelungen eines Familienpools richten sich grundsätzlich nach den normalen gesellschaftsrechtlichen Grundsätzen; es gibt kein Sonderrecht für vermögensverwaltende Gesellschaften.
- Üblich sind Kündigungs- und Abfindungsbeschränkungen sowie disquotale Stimmrechtsregelungen. Zudem enthalten Gesellschaftsverträge für einen Familienpool oft die Verpflichtung zum Abschluss von Ehe- u. Pflichtteilsverzichtsverträgen sowie qualifizierten Nachfolgeklauseln.

95) Gassen, RNotZ, 2004, 424; Brambring, DNotZ 2008, 724; MüKo-BGB/Münch, § 1410 Rn 5.

96) Hölcher, NJW 2016, 3057, 3058 ff.; MüKo-BGB/Münch, § 1410 Rn 4.

97) So auch MüKo-BGB/Münch, § 1410 Rn 4.

Rechtsprechung

Für Aufnahme des Erbenvorbehalts nach § 780 ZPO Feststellung einer Nachlassverbindlichkeit erforderlich

Leitsatz

1. Durch den zugunsten des Beklagten erfolgten Ausspruch des Vorbehalts der beschränkten Erbenhaftung nach § 780 Abs. 1 ZPO ist der Kläger regelmäßig beschwert (Abgrenzung zu BGH, Urt. v. 13.7.1989 – IX ZR 227/87, NJW-RR 1989, 1226 unter II 2).

2. Denn ein solcher Vorbehalt ist zugleich mit der Feststellung verbunden, dass das Gericht vom Vorliegen einer reinen Nachlassverbindlichkeit (§ 1967 BGB) ausgeht, wodurch im Falle der Rechtskraft des den Vorbehalt aussprechenden Urteils das nachfolgende Gericht bei Erhebung einer – auf diesen Vorbehalt gestützten – Vollstreckungsabwehrklage des Beklagten an diese Beurteilung gebunden (sogenannte Präjudizialität) und der Kläger mit (erneuten) Einwänden gegen die Einordnung der Schuld als reine Nachlassverbindlichkeit ausgeschlossen (sogenannte Tatsachenpräklusion) wäre.

BGH, Urt. v. 21.10.2020 – VIII ZR 261/18

Tatbestand

I.

Die Klägerin ist ein regionales Energie- und Wasserversorgungsunternehmen. Sie nimmt den Beklagten wegen der Lieferung von Gas, Strom und Wasser für die Verbrauchsstelle H.-B. -Straße in I. in Anspruch.

Eigentümer dieses Anwesens war der Vater des Beklagten. Dieser verstarb am 18.4.2008 und wurde vom Beklagten und seinen zwei Brüdern zu jeweils einem Drittel beerbt.

Im Dezember 2010 unterzeichnete ein Bruder des Beklagten (A.S.) eine sogenannte Anmeldekarte der Klägerin zum Bezug von Strom, Gas und Wasser für die oben genannte Verbrauchs-