

Der Familienpool als Nachfolgeinstrument (Teil 2): Gründung und Vermögenseinbringung¹

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

Die Art und Weise der Gründung eines Familienpools hängt von der gewählten Rechtsform, der steuerlichen Situation der Einbringungsgegenstände und der Struktur der Gesellschafter ab. Nachfolgend werden – bezugnehmend auf das nachfolgend dargestellte Fallbeispiel – die Gründungsvorgänge für die am häufigsten vorkommenden Rechtsformen, nämlich die rein vermögensverwaltende KG, die gewerblich geprägte GmbH & Co. KG und die GmbH dargestellt.

I. Fallbeispiel

Die zivil- und steuerrechtlichen Aspekte bei der Gründung eines Familienpools sollen anhand des nachfolgenden Fallbeispiels deutlich gemacht werden.

Fallbeispiel: Die Eheleute M und F leben im Güterstand der Gütertrennung und haben die Kinder T und S, die jeweils verheiratet sind und bereits jeweils zwei eigene noch minderjährige Kinder haben.

F ist Eigentümerin von zwei vermieteten Immobilien mit einem Verkehrswert von jeweils ca. 3 Mio. EUR sowie von einem selbst bewohnten Einfamilienhaus im Wert von ca. 1 Mio. EUR. Zudem verfügt F über ein Aktiendepot mit einem Kurswert von derzeit 4 Mio. EUR (Anschaffung aller Papiere vor 2009). Eine der Immobilien ist an einen gewerblichen Mieter vermietet und erbringt jährliche Mieteinnahmen von 200.000 EUR, sie ist nur sehr schwer anders zu nutzen. Die andere Immobilie ist an diverse Privatpersonen zu Wohnzwecken vermietet und erbringt jährliche Mieteinnahmen von ca. 150.000 EUR. Da sich die Immobilien bereits seit Generationen im Familienbesitz von der Familie von F befinden, sind sie steuerlich komplett abgeschrieben. Beide Mehrfamilienhäuser sind noch jeweils mit Krediten i.H.v. 1 Mio. EUR belastet.

Das Vermögen stammt komplett aus der Familie von F, hatte im Zeitpunkt der Zuwendung aber nur einen Wert von 2 Mio. EUR.

Gestaltungsziel: Das Vermögen soll langfristig für die Familie erhalten bleiben und 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.

II. Vorüberlegung: steuereffiziente Beteiligung des Ehegatten

Wenn Ehegatten, die bisher nicht oder nur in geringem Umfang am Familienvermögen beteiligt sind, Gesellschafter des Familienpools werden sollen, bestehen im Grundsatz zwei Gestaltungsvarianten. Einerseits können vorab Vermögenswerte im gewünschten Umfang zwischen den Ehegatten übertragen

werden, welche sodann in einem zweiten Schritt auf den Familienpool übertragen werden. Andererseits kann der Vermögenträger auch in einem ersten Schritt alle Vermögenswerte auf den Familienpool übertragen und in einem zweiten Schritt Anteile am Familienpool an seinen Ehegatten übertragen. Letzterer Weg wird in der Praxis zumeist gewählt, insbesondere weil die Übertragung von Grundstücken auf den Familienpool mit nur einem Übertragungsakt realisiert werden kann und sich nicht die Frage stellt, welche steuerlichen Folgen sich im Einzelfall aus der Einbringung von Immobilien durch mehrere Personen ergeben.

Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass der für Übertragungen zwischen Ehegatten verfügbare Schenkungsteuerfreibetrag in Höhe von EUR 500.000 (§ 16 Abs. 1 ErbStG) nur alle 10 Jahre zur Verfügung steht, da Schenkungen von derselben Person innerhalb dieses Zeitraums zusammengerechnet werden (§ 14 ErbStG). Schenkungsteuerfrei sind jedoch auch lebzeitige Übertragungen zwischen Ehegatten zur Erfüllung eines fälligen Zugewinnausgleichsanspruchs (§ 5 Abs. 2 ErbStG).² Soll über den Freibetrag hinaus Vermögen schenkungsteuerfrei auf den Ehegatten übertragen werden, bietet sich vor diesem Hintergrund die Übertragung von Vermögenswerten bzw. Anteilen am Familienpool nach dessen Errichtung im Rahmen einer sogenannten Güterstandsschaukel an. Hierfür müssen die Ehegatten, wenn sie im Güterstand der Gütertrennung leben, rückwirkend auf den Beginn der Ehe zunächst den Güterstand der Zugewinnngemeinschaft vereinbaren. Zivilrechtlich ist eine solche rückwirkende Vereinbarung der Zugewinnngemeinschaft ohne Weiteres möglich; sie ist so zu verstehen, dass insbesondere für das Anfangsvermögen nicht der Vertragsschluss, sondern der Zeitpunkt der Eheschließung maßgebend sein soll.³ Es können auch „rückwirkend“ alle sonst zulässigen Modifikationen des Güterstandes vereinbart werden, denn § 1374 BGB ist in zivilrechtlicher Hinsicht im vollen Umfang dispositiv.⁴ Auch steuerlich ist die rückwirkende Ver-

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) Die sog. Güterstandsschaukel kann auch genutzt werden, um eine durch frühere Zuwendungen zwischen den Ehegatten (ggf. auch unbewusst) ausgelöste Schenkungsteuer rückwirkend zum Erlöschen zu bringen. Gem. § 1380 Abs. 1 S. 2 BGB sind frühere Zuwendungen im Zweifel auf die Zugewinnausgleichsforderung anzurechnen. Kommt es zu dieser Anrechnung, entfällt rückwirkend die durch die frühere Zuwendung ausgelöste Schenkungsteuer (§ 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG). Nicht abschließend geklärt ist, ob in diesem Fall auch etwaige Hinterziehungszinsen (§ 235 AO) rückwirkend entfallen (vgl. hierzu FG Hessen, Urt. v. 7.5.2018 – 10 K 477/17, EFG 2018, 1253; Cornelius/Niendorf, AOSTB 2019, 153 ff.; Wachter, BB 2018, 2204 ff.).

3) BGH, Urt. v. 1.4.1998 – XII ZR 278/96, BGHZ 138, 239; Hoebbel, NJW 1994, 2135.

4) MüKo-BGB/Koch, § 1374 Rn 46; BeckOK-BGB/Cziupka, § 1374 Rn 42.

einbarung der Zugewinnngemeinschaft auf den Zeitpunkt der Eheschließung anzuerkennen, wenn später durch einen erneuten Wechsel des Güterstandes tatsächlich die güterrechtliche Abwicklung stattfindet.⁵ Die Ehegatten können also (ggf. nach Ablauf einer gewissen Schamfrist) wieder den Güterstand der Gütertrennung vereinbaren, um dann den entstandenen Zugewinn auszugleichen. Diese konkret berechnete⁶ Zugewinnausgleichsforderung kann schenkungsteuerfrei erfüllt werden.⁷

Der Güterstand der Zugewinnngemeinschaft kann nach der Rechtsprechung des BFH auch bei Fortbestand der Ehe beendet werden. Erforderlich ist aber stets, dass der Güterstand zumindest vorübergehend auch tatsächlich gewechselt wird. Der sog. fliegende Güterstandswechsel ist unter keinen Umständen ausreichend.⁸

Im Fallbeispiel würde sich ein Zugewinnausgleichsanspruch von M gegen F i.H.v. 3,5 Mio. EUR ergeben. Dieser könnte z.B. durch Übertragung von Miteigentumsanteilen von jeweils 50 % an den vermieteten Immobilien der F⁹ und unter Übernahme von 50 % der noch valutierenden Verbindlichkeiten durch M erfüllt werden. Der dann noch bestehende Restzugewinnausgleichsanspruch von 1,5 Mio. EUR könnte dann z.B. durch Übertragung von Teilen des Depots erfüllt werden. Es ist dabei unbedingt zu berücksichtigen, dass die Übertragung der Miteigentumsanteile an den Immobilien und der Anteile des Wertpapierdepots in Erfüllung des Zugewinnausgleichsanspruchs einkommensteuerrechtlich einen entgeltlichen Vorgang mit den entsprechenden einkommensteuerrechtlichen Folgen darstellt. Es kann sich daher auch bei Immobilien des Privatvermögens ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn ergeben, wenn noch nicht die 10-jährige Haltefrist abgelaufen ist (§ 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG). Bei im Privatvermögen gehaltenen Wertpapieren kann sich ebenfalls ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn ergeben (§ 20 Abs. 2 EStG).¹⁰ Alternativ könnte F die fremdvermieteten Immobilien (Wert 6 Mio. EUR) nebst der damit zusammenhängenden Verbindlichkeiten (2 Mio. EUR) sowie das Wertpapierdepot (EUR 4 Mio.) auf einen von ihr errichteten Familienpool übertragen. Im Anschluss könnte F an M in Erfüllung der Zugewinnausgleichsforderung einen Anteil an der Gesellschaft im Wert von 3,5 Mio. EUR übertragen. Auch in diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die Anteils-

übertragung im Zuge der Erfüllung der Zugewinnausgleichsforderung aus steuerlicher Sicht einen entgeltlichen Vorgang darstellt.¹¹

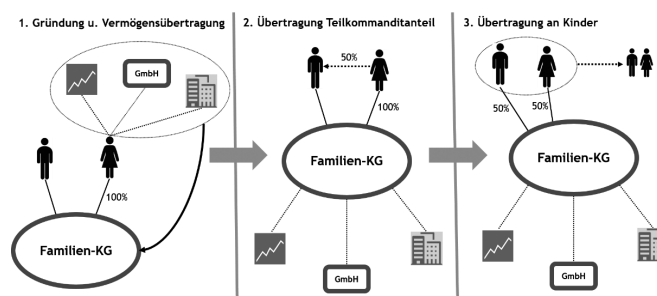
Ob und inwieweit durch eine Güterstandsschaukel bzw. die Erfüllung des Zugewinnausgleichsanspruches Einkommensteuer ausgelöst wird, ist im Einzelfall kritisch zu prüfen. Handelt es sich bei dem Familienpool um eine vermögensverwaltende Personengesellschaft, kommt es insoweit im Ergebnis darauf an, inwieweit die einzelnen auf den Familienpool übertragenen Vermögensgegenstände „steuerverstrickt“ sind. Bei einer gewerblichen Personengesellschaft unterliegt eine Anteilsveräußerung zwar im Grundsatz der Einkommensteuer. Im Zuge der Einbringung in den Familienpool werden jedoch (ggf. ertragsteuerneutral bei „nicht-steuerverstricktem“ Vermögen) Anschaffungskosten des Einbringenden in Höhe des Verkehrswerts des Vermögens geschaffen, sodass bei der anschließenden entgeltlichen Übertragung kein Veräußerungsgewinn realisiert wird.

Im Fallbeispiel würde bei Erfüllung des Zugewinnausgleichsanspruchs durch Übertragung der Immobilien oder der Wertpapiere keine Einkommensteuerbelastung entstehen, da die Immobilien mehr als 10 Jahre im Privatvermögen gehalten werden und die Wertpapiere vor 2009 angeschafft wurden.

III. Zivil- und steuerrechtliche Aspekte bei der Gründung des Familienpools

Abhängig von der gewählten Rechtsform für den Familienpool ergeben sich jeweils zivil- und steuerrechtliche Besonderheiten bei der Gründung. Eine besondere steuerliche Herausforderung bei der Gründung der Gesellschaft stellt die Übertragung von Bestandsimmobilien auf den Familienpool dar.

1. Gründung des Familienpools in der Rechtsform der rein vermögensverwaltenden KG oder GmbH & Co. KG



a) Überblick zur Errichtung der Struktur

Bei der Gründung des Familienpools in der Rechtsform der rein vermögensverwaltenden KG ist zu beachten, dass eine Errichtung durch mindestens zwei natürliche Perso-

5) Vgl. BFH, Urt. v. 12.7.2005 – II R 29/02, ZEV 2005, 490; FG Düsseldorf, Urt. v. 14.6.2006 – 4 K 7107/02 Erb, ZErB 2007, 24; FG Hessen, Urt. v. 15.12.2016 – 1 K 199/15, EFG 2017, 871; Fischer/Kühne/Warlich/Fischer, Bankvermögen im Erbfall, § 5 Rn 163; Beck'sches Notar-Handbuch/Grziwotz, § 12 B.I. Rn 78.

6) Dies erfordert regelmäßig eine stichtagsnahe Bewertung der Immobilien.

7) Meincke/Hannes/Holtz/Hannes/Holtz, ErbStG, § 5 Rn 40; Daragan/Halaczinsky/Riedel/Griesel, ErbStG, § 5 Rn 41; BFH, Urt. v. 12.7.2005 – II R 29/02, ZEV 2005, 490; FG Düsseldorf, Urt. v. 14.6.2006 – 4 K 7107/02 Erb, ZErB 2007, 24; FG Köln, Urt. v. 30.4.2003 – 7 K 6553/01, DStRE 2004, 216; vgl. auch R E 5.2 Abs. 2 S. 1, 4 ErbStR 2019.

8) BFH, Urt. v. 12.7.2005 – II R 29/02, ZEV 2005, 490; so auch die h.M. der Literatur siehe z.B. Daragan/Halaczinsky/Riedel/Griesel, ErbStG, § 5 Rn 39 f.; a.A. Meincke/Hannes/Holtz/Hannes/Holtz, ErbStG, § 5 Rn 41.

9) Eine Übertragung eines hälftigen Miteigentumsanteils am selbst genutzten Einfamilienhaus im Zuge der Güterstandsschaukel bietet sich jedenfalls aus steuerlichen Gründen nicht an, da insoweit ohnehin eine schenkungsteuerfreie Übertragung zwischen Ehegatten möglich ist (§ 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG).

10) Dies gilt im Grundsatz nicht für Wertpapiere, die vor 2009 angeschafft wurden; vgl. § 52 Abs. 28 S. 11 ff. EStG.

11) Die Zugewinnausgleichsforderung ist ein Geldanspruch; die Hingabe anderer Wirtschaftsgüter wirkt wie eine Veräußerung; vgl. BFH, Urt. v. 24.6.2008 – IX 58/05, BStBl II 2008, 872.

nen erfolgen muss, von der eine die Rolle des Komplementärs und die andere die Rolle des Kommanditisten einzunehmen hat.

Im Fallbeispiel könnte z.B. M zunächst die Rolle eines nicht am Vermögen der Gesellschaft beteiligten Komplementärs einnehmen, F die Rolle der zu 100 % am Vermögen der Gesellschaft beteiligten Kommanditistin. Bei Gründung der Gesellschaft könnte F das Vermögen nebst der zugehörigen Verbindlichkeiten auf die Gesellschaft übertragen. Im nächsten Schritt könnte F einen Teilkommanditanteil auf M übertragen (dieser wächst dort dem bereits gehaltenen Anteil als Komplementär an), wobei der bereits beschriebene Weg einer Güterstandsschaukel genutzt werden kann, um den zwischen Ehegatten verfügbaren Freibetrag von 500.000 EUR (§ 16 Abs. 1 ErbStG) zu schonen. Im nächsten Schritt können die Eheleute M und F Anteile am Gesellschaftsvermögen auf die Kinder S und T übertragen, verbunden mit der Bestimmung, dass diese im Zeitpunkt der Übertragung Kommanditisten der Gesellschaft werden. Durch Nutzung der noch nicht verbrauchten Schenkungsteuerfreibeträge von zurzeit jeweils 400.000 EUR pro Kind und Elternteil von den Eltern M und F könnte auf diese Weise bereits Vermögenssubstanz i.H.v. 1.600.000 EUR auf die nächste Generation übertragen werden.¹² Weitere Anteilsschenkungen könnten zugunsten der Enkel erfolgen, die ebenfalls Kommanditisten der Gesellschaft würden (Freibeträge in Bezug auf M und F als Großeltern je Enkel 200.000 EUR). Um die Höhe der zu verschenkenden Anteile so bemessen zu können, dass die verfügbaren Freibeträge nicht überschritten werden, ist eine Bewertung des Gesellschaftsvermögens nach den Grundsätzen des Bewertungsgesetzes (BewG) erforderlich, die für schenkungsteuerliche Zwecke Berücksichtigung finden kann. Dies erfordert insbesondere eine Einzelbewertung aller zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Immobilien (§§ 176 ff. BewG).¹³

Soll der Familienpool hingegen in der Rechtsform einer vermögensverwaltenden GmbH & Co. KG geführt werden, könnten z.B. F und M im ersten Schritt eine GmbH gründen, deren Anteile je zur Hälfte von M und F gehalten werden. Sodann könnte eine KG gegründet werden, an welcher sich die GmbH und M¹⁴ als nicht am Vermögen der Gesellschaft beteiligte Komplementäre und F als zu 100 % am Gesellschaftsvermögen beteiligte Kommanditistin beteiligt. Die weiteren Schritte des Errichtungsvorgangs entsprächen dann dem zuvor zur vermögensverwaltenden KG Ausgeführten.¹⁵

12) Weitere Vorteile lassen sich durch Übertragung des Gesellschaftsanteils unter Nießbrauchvorbehalt erzielen, da der Kapitalwert des Nießbrauchs (§ 14 BewG) den für die Schenkungsteuer maßgeblichen Wert des übertragenen Gesellschaftsanteils mindert, vgl. hierzu ausf. *Schimpfky*, ZEV 2013, 662,663.

13) Vgl. zur Möglichkeit des Nachweises eines geringeren gemeinen Wertes durch Gutachten gleichl. Länderl. v. 2.12.2020, n.v.; *Lorenz*, ZEV 2020, 474 ff.

14) Zur Vermeidung einer gewerblichen Prägung i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG. Die gewerbliche Prägung würde auch vermieden, wenn F als Kommanditistin in dem Gesellschaftsvertrag zusätzlich zur Komplementär-GmbH zur Geschäftsführung befugt wird.

15) Die Anteile an der Komplementär-GmbH würden F und M zunächst nicht anteilig auf die Kinder übertragen, um so die volle Kontrolle über diese Gesellschaft zu behalten.

b) Steuerliche Auswirkungen der Einbringung von Wirtschaftsgütern

aa) Führt die Einbringung zu einem steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn?

Die steuerlichen Auswirkungen der Übertragung von Wirtschaftsgütern auf den Familienpool hängen von diversen Faktoren ab. So ist zum einen relevant, ob die Wirtschaftsgüter zum steuerlichen Privatvermögen oder zum Betriebsvermögen gehören und wie lange der Einbringende bereits Eigentümer der Einbringungsgegenstände ist. Zum anderen ist der steuerliche Status der Gesellschaft (vermögensverwaltend oder gewerblich) von Bedeutung. Zudem ist relevant, ob dem Einbringenden eine Gegenleistung gewährt wird; in diesem Fall stellt sich die Frage eines steuerpflichtigen Veräußerungsgeschäfts.

Bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens auf eine Personengesellschaft stellt sich insbesondere die Frage, ob eine unentgeltliche Übertragung oder ob ein tauschähnlicher Vorgang gegeben ist. Nur in letzterem Fall kann ein potenziell steuerpflichtiges Veräußerungsgeschäft vorliegen. Anders als bei Vermögensübertragungen auf im steuerlichen Sinne gewerbliche Personengesellschaften ist bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften insoweit nicht relevant, wie die Verbuchung des übertragenen Wirtschaftsgutes auf Ebene der Personengesellschaft erfolgt. Entscheidend ist vielmehr, ob und inwieweit sich die (wirtschaftliche) Beteiligung der involvierten Personen an dem übertragenen Wirtschaftsgut bzw. den von der Gesellschaft gehaltenen Wirtschaftsgütern ändert.

Da die von einer im steuerlichen Sinne vermögensverwaltenden Personengesellschaft gehaltenen Wirtschaftsgüter den Gesellschaftern anteilig nach Bruchteilen zuzurechnen sind (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO), ist eine entgeltliche Veräußerung von Immobilien an eine vermögensverwaltende KG bzw. GmbH & Co. KG (und umgekehrt) aus steuerlicher Sicht nicht möglich, soweit der veräußernde Gesellschafter selbst an der Gesellschaft beteiligt ist. Ein entgeltliches Austauschgeschäft liegt nur in Höhe der Quote vor, in welcher Dritte als Gesamthänder an der Gesellschaft beteiligt sind.¹⁶ Eine entsprechende Bruchteilsbetrachtung gilt auch im Fall der Einbringung eines Grundstücks gegen Gewährung von *Gesellschafterrechten* unter Übernahme von Verbindlichkeiten des Einbringenden durch die Gesellschaft. Soweit das eingebrachte Grundstück nach der Einbringung anderen Gesellschaftern nach Bruchteilen zuzurechnen ist, ist für diese Gesellschafter von einem Anschaffungsvorgang auszugehen. Auch die von der Gesellschaft übernommenen Verbindlichkeiten sind entsprechend der Beteiligungsquote den anderen Gesellschaftern zuzuordnen und stellen für diese Anschaffungskosten in Bezug auf das eingebrachte Grundstück dar.¹⁷ Ob für den Einbringenden zugleich ein einkommensteuerpflichtiges Veräußerungsgeschäft entsteht, hängt im Fall der Einbringung einer Immobilie des Privatvermögens davon ab, ob die zehnjährige Haltefrist (§ 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG) bereits abgelaufen ist.

Dementsprechend führt auch die Einbringung von Miteigentumsanteilen an Grundstücken in eine vermögensverwaltende

16) Vgl. auch *Geck*, KÖSDI 2010, 16842, 16845.

17) BFH, Urt. v. 18.10.2011- IX R 15/11, BStBl II 2012, 205.

Personengesellschaft nur insoweit zu Veräußerungs- und Anschaffungsvorgängen, als sich die Anteile der Gesellschafter an den eingebrachten Grundstücken gegenüber ihrer früheren Beteiligungsquote erhöhen; insoweit ist von einem Tauschgeschäft auszugehen.¹⁸ Dies gilt auch bei Einbringung verschiedener Grundstücke durch mehrere Gesellschafter; hier werden – wirtschaftlich gesehen – jeweils Miteigentumsanteile an den eingebrachten Grundstücken getauscht.¹⁹

Bringt im Fallbeispiel ausschließlich F als zu 100 % am Gesellschaftsvermögen beteiligte Kommanditistin Immobilienvermögen gegen Erhöhung ihres Kapitalanteils in die vermögensverwaltende KG bzw. GmbH & Co. KG ein, ist ihr das eingebrachte Vermögen steuerlich weiterhin aufgrund der Bruchteilsbetrachtung in vollem Umfang zuzurechnen und zählt steuerlich (mittelbar) zu ihrem Privatvermögen. Dasselbe würde im Fall eines Verkaufs an die Gesellschaft gelten, ebenso im Fall einer (unentgeltlichen) verdeckten Einlage. Ein steuerlich relevanter Veräußerungsvorgang wäre hierin nicht zu sehen. Vor diesem Hintergrund bietet es sich an, auch auf Ebene der Gesellschaft die bisherigen Buchwerte bzw. Anschaffungskosten fortzuführen.

Formulierungsbeispiel für Regelung zur Gegenleistung in Einbringungsurkunde

§ 1

Gegenleistungen, Rechtsgrund

(1) Die Einbringung des Grundbesitzes erfolgt zum Buchwert (Anschaffungswert bzw. Herstellungskosten abzüglich vorgenommener Abschreibungen) mit Wirkung zum Einbringungsstichtag. Der Buchwert des Grundbesitzes zum Einbringungsstichtag beträgt insgesamt x EUR. Die Einbringung der Depots erfolgt ebenfalls zum Buchwert (Anschaffungskosten). Dieser beträgt insgesamt x EUR.

(2) Durch die Einbringung wird die sich aus dem anliegenden Gesellschaftsvertrag ergebende Einlageverpflichtung der Einbringenden vollständig erfüllt.

(3) Die Einbringung des Grundbesitzes erfolgt gegen Gewährung von Gesellschafterrechten in Höhe der vereinbarten Festkapitalanteile und Beteiligung am Gesellschaftsvermögen in Höhe der im Gesellschaftsvertrag vereinbarten Festkapitalanteile (offene Einlage). Soweit der Wert der Einlage die Höhe des übernommenen Festkapitalanteils übersteigt, wird der überschüssende Betrag in die Kapitalrücklage der Gesellschaft eingestellt und auf dem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto verbucht.

(4) Soweit es durch die Einbringung der Vermögenswerte in die Gesellschaft zu einer Bereicherung der Mitgesellschafter kommt, erfolgt diese Bereicherung im Verhältnis des Einbringenden zu den jeweils bereicherten Gesellschaftern. Die Gesellschafter haben sich den Wert der ihnen mit der Einbringung in die Gesellschaft gemachten Zuwendung gemäß § 2315 BGB in Höhe des auf sie entfallenden Anteils auf ihren jeweiligen Pflichtteil nach dem Einbringenden anrechnen zu lassen.

(5) Sonstige Gegenleistungen werden für die vorstehend vereinbarte Einbringung nicht vereinbart.

18) BFH, Urt. v. 2.4.2008 – IX R 18/06, BStBl II 2008, 679; BFH, Urt. v. 18.10.2011 – IX R 15/11, BStBl II 2012, 205.

19) Vgl. auch *Wacker*, DStR 2005, 2014, 2018.

bb) Führt die Einbringung von Immobilien zu neuem AfA-Potential?

Da im Umfang der eigenen Beteiligungsquote an der Gesellschaft keine entgeltliche Übertragung auf eine vermögensverwaltende Personengesellschaft denkbar ist, scheidet eine solche im Umfang der Beteiligungsquote des Einbringenden zugleich als Gestaltungsmittel aus, wenn zur Schaffung eines erhöhten AfA-Potenzials gezielt eine Wertaufstockung bei einzubringenden Immobilien beabsichtigt ist. Dies wäre nur bei Wahl einer gewerblich tätigen Personengesellschaft oder einer gewerblich geprägten GmbH & Co KG möglich.²⁰

Soweit die Einbringung verschiedener Grundstücke durch unterschiedliche Gesellschafter nach den vorstehenden Grundsätzen als Anschaffungsvorgang zu werten ist, entstehen den einbringenden Gesellschaftern zugleich Anschaffungskosten (in Bezug auf die anteilig erworbenen Objekte, welche der Gesellschaft von anderen Gesellschaftern übertragen wurden), welche die AfA-Bemessungsgrundlage für die betreffenden Gebäude erhöhen. Die Anschaffungskosten bemessen sich nach dem gemeinen Wert des hingegebenen Gebäudeteils. Erwirbt ein Gesellschafter im Zuge der Einbringung eines bislang unmittelbar gehaltenen Grundstücks Bruchteile an verschiedenen anderen, von anderen Gesellschaftern eingebrachten Grundstücken, ist der gemeine Wert des hingegebenen Gebäudeteils nach dem Verhältnis des Wertes der erworbenen Anteile aufzuteilen.²¹

Wenn F im Fallbeispiel zunächst nur Gesellschafterin einer rein vermögensverwaltenden Kommanditgesellschaft werden würde und ihre eigenen Vermögenswerte in diese Gesellschaft einbringt, entsteht kein neues AfA-Potential.

cc) Löst die Einbringung von Immobilien Grunderwerbsteuer aus?

Die Übertragung eines Grundstücks auf eine Personengesellschaft unterliegt im Grundsatz der Grunderwerbsteuer (§ 1 Abs. 1 GrEStG). Allerdings wird die Grunderwerbsteuer in Höhe des Anteils nicht erhoben, zu dem der bisherige Alleineigentümer am Vermögen der Gesamthand beteiligt ist (§ 5 Abs. 2 GrEStG). Entsprechendes gilt, wenn mehrere Miteigentümer ein Grundstück auf eine Personengesellschaft übertragen (§ 5 Abs. 1 GrEStG). Soweit andere Gesellschafter am Vermögen der Gesamthand beteiligt sind, können andere Befreiungstatbestände eingreifen, z.B. für schenkweise Übertragungen (§ 3 Nr. 2 GrEStG) oder für Übertragungen an Ehegatten (§ 3 Nr. 5 GrEStG) oder in gerade Linie verwandte Personen (§ 3 Nr. 6 GrEStG).²² Grunderwerbsteuer kann jedoch ausgelöst werden, soweit sich der Anteil des Übertragenden am Vermögen der Personengesellschaft innerhalb von fünf Jahren²³ nach dem Übergang des Grundstücks auf die Gesamthand vermindert (§ 5 Abs. 3 GrEStG). Dies gilt jedoch nicht, wenn Anteile innerhalb der Frist unentgeltlich im Wege einer Schenkung²⁴ oder von

20) Vgl. auch *Geck*, KÖSDI 2010, 16842, 16845.

21) BFH, Urt. v. 2.4.2008 – IX R 18/06, BStBl II 2008, 679 m.w.N.

22) Vgl. BFH, Urt. v. 20.12.2011 – II R 42/10, NfH/NV 2012, 1177; Boruttau/*Viskorf*, GrEStG, § 5 Rn 61 ff.

23) Die Frist soll ggf. auf 10 Jahre erhöht werden; vgl. hierzu zuletzt Referentenentwurf des BMF v. 8.5.2019 zum JStG 2019.

24) Bei Schenkungen unter Nießbrauchsvorbehalt ist zu beachten, dass diese grunderwerbsteuerrechtlich nicht als vollständig unentgeltlich gewertet werden (§ 3 Nr. 2 S. 2 GrEStG).

Todes wegen übertragen werden (§ 3 Nr. 2 GrEStG), oder bei Übertragung auf den in § 3 Nr. 4-6 GrEStG genannten Personenkreis (insbesondere Ehepartner/Lebenspartner sowie Verwandte in gerader Linie).²⁵ Nach Ablauf der genannten Frist kann nach herrschender Auffassung eine Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft erfolgen, ohne dass Grunderwerbsteuer ausgelöst wird.²⁶

Zu beachten ist ferner, dass das GrEStG bei einer Personengesellschaft, die bereits inländischen Grundbesitz hält, einen Grundstückserwerb durch eine neue Personengesellschaft unterstellt, wenn sich innerhalb von fünf Jahren der Gesellschafterbestand unmittelbar oder mittelbar dergestalt ändert, dass mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen (§ 1 Abs. 2a GrEStG).²⁷ Auch die Aufstockung einer eigenen Beteiligungsquote durch einen Altgesellschafter einer Personengesellschaft ist insoweit als anteiliger Übergang auf einen „neuen“ Gesellschafter zu werten;²⁸ eine Grundstückseinbringung gegen Erhöhung der eigenen Beteiligungsquote kann demnach im Einzelfall zu einer Überschreitung der maßgeblichen 95 %-Quote führen. Auch in diesem Zusammenhang können jedoch personenbezogene Steuerbefreiungen²⁹ eingreifen, was mit Blick auf den konkreten Fall sorgfältig zu prüfen ist.

Grunderwerbsteuer würde im Fallbeispiel durch die Übertragung von Grundvermögen auf den Familienpool in Form einer rein vermögensverwaltenden Personengesellschaft nicht anfallen.

c) Absicherung der „Senioren“ durch Rücktrittsrechte in Einbringungsurkunde

Bereits in der Einbringungsurkunde kann ein Rücktrittsrecht der Einbringenden enthalten sein, um das Vermögen notfalls der Gesellschaft wieder entziehen zu können. So können die Einbringenden über ein ihnen vorbehaltenes Rücktrittsrecht der Gesellschaft wieder die „Substanz“ entziehen, wenn z.B. eines der Kinder insolvent wird oder die Gesellschaft kündigt. Auf die Absicherung des Rücktrittsrechts durch die Eintragung einer Rückauffassungsvormerkung wird aus Kostengründen meist verzichtet.

d) Besonderheiten bei Beteiligung von Minderjährigen

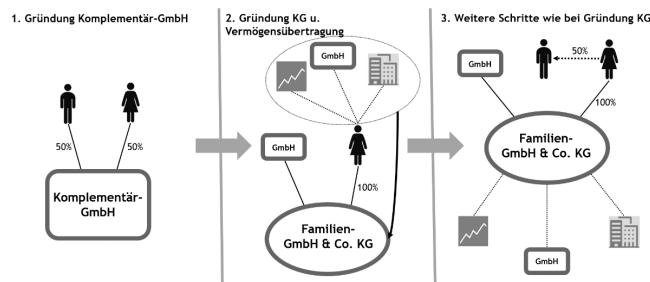
Wenn Minderjährige beteiligt werden sollen, erfolgt das am besten in einem zweiten Schritt, nachdem der Familienpool gegründet wurde. Die Großeltern können dann in Höhe der Schenkungsteuerfreibeträge von zurzeit 200.000 EUR pro Enkelkind und Großelternanteil Kommanditanteile auf die Enkelkinder übertragen. Die direkte Beteiligung der Enkelkinder bereits bei der Gründung der Gesellschaft bietet sich schon deshalb nicht an, da dann zwingend ein Ergänzungspfleger (§§ 1629 Abs. 2, 1795, 1909 BGB) und ggf. die Genehmigung

des Familiengerichts (§ 1822 Nr. 3 BGB) erforderlich sind. Zudem muss dann für jedes Enkelkind ein separater Ergänzungspfleger bestellt werden, denn bei Gesellschaftsgründung können theoretisch widerstreitende Interessen zwischen den Enkelkindern bestehen, was die Bestellung nur eines Ergänzungspflegers für alle Enkelkinder ausschließt.³⁰

Bei einer späteren Beteiligung der Enkelkinder durch Abtretung von Gesellschaftsanteilen an die Enkelkinder kann demgegenüber ein Ergänzungspfleger alle Enkelkinder gemeinsam vertreten, da gleichgerichtete Interessen vorliegen.³¹ Mittlerweile wird der Erwerb eines voll eingezahlten Kommanditanteils sogar überwiegend als lediglich rechtlich vorteilhaft angesehen, die Beteiligung eines Ergänzungspflegers ist dann nicht erforderlich.³² Solange die Gesellschaft nur eigenes Vermögen verwaltet, ist eine Genehmigung durch das Familiengericht nicht erforderlich.³³ Es sollte aber zwingend von dem Familiengericht die Erteilung eines sogenannten Negativattestes verlangt werden. Da auch ein Negativattest keine Rechtskraft entfaltet wird teilweise empfohlen, stets auf die Bestellung eines Ergänzungspflegers und die Erteilung einer familiengerichtlichen Genehmigung zu bestehen.³⁴ Da die Bestellung eines Ergänzungspflegers und die Genehmigung durch das Familiengericht allerdings erhebliche Kosten verursachen kann und das Verfahren oft stark verzögert wird, sollte die Vorgehensweise mit den Beteiligten im Vorfeld abgestimmt werden.

Im Fallbeispiel würden M und F erst nach Gründung des Familienpools Teilkommanditanteile auf die Enkelkinder übertragen. Es ist dann, wenn überhaupt, nur ein Ergänzungspfleger für alle Enkelkinder erforderlich.

2. Gründung des Familienpools in der Rechtsform der gewerblich geprägten GmbH & Co. KG



30) Vgl. nur OLG München, Beschl. v. 17.6.2010 – 31 Wx 70/10, ZEV 2010, 646 m.w.N.

31) Vgl. OLG München, Beschl. v. 17.6.2010 – 31 Wx 70/10, ZEV 2010, 646 m.w.N.

32) Palandt/Ellenberger, BGB, § 107 Rn 4; Grunsky, ZEV 2008, 610, 611; Maier-Reinerl/Marx, NJW 2005, 3025, 3026; OLG Brandenburg, Beschl. v. 16.7.2019 – 7 W 53/17, DNotZ 2020, 687; OLG München, Beschl. v. 28.12.2017 – 2 WF 1509/17, MittBayNot 2019, 132; OLG Bremen, Beschl. v. 16.6.2008 – 2 W 38/08, ZEV 2008, 608, 608; OLG Jena, Beschl. v. 22.3.2013 – 2 WF 26/13, ZEV 2013, 521, 522; Pauli, ZErb 2006, 131, 132 f.; a.A. OLG Oldenburg, Beschl. v. 17.7.2019 – 12 W 53/19, GmbHR 2019, 1119.

33) OLG Brandenburg, Beschl. v. 16.7.2019 – 7 W 53/17, DNotZ 2020, 687; OLG Bremen, Beschl. v. 16.6.2008 – 2 W 38/08, ZEV 2008, 608, 608; OLG Dresden, Beschl. v. 25.4.2018 – 17 W 160/18, ZEV 2018, 669, 670; OLG München, Beschl. v. 28.12.2017 – 2 WF 1509/17, MittBayNot 2019, 132.

34) Bock, DNotZ 2020, 643.

25) Vgl. gleichl. Ländererl. v. 12.11.2018, BStBl I 2018, 1334, Tz. 7.4.1 und 7.4.2.

26) Vgl. Boruttau/Viskorf, GrEStG, § 5 Rn 100, 113.

27) Diese Quote soll ggf. auf 90 % gesenkt werden; vgl. hierzu zuletzt Referentenentwurf des BMF v. 8.5.2019 zum JStG 2019.

28) BFH, Urt. v. 15.3.2017 – II R 36/15, DStR 2017, 1659.

29) Zum Verhältnis des § 1 Abs. 2a GrEStG zu Befreiungsvorschriften vgl. gleichl. Ländererl. v. 12.11.2018, BStBl. I 2018, 1314, Tz 8.

a) Überblick zur Errichtung der Struktur

Bei der Gründung des Familienpools in der Rechtsform der gewerblich geprägten GmbH & Co. KG erfolgen die Gesellschaftsgründung und die Einbringung der Immobilien oder der sonstigen Vermögenswerte ähnlich wie im bereits beschriebenen Fall der vermögensverwaltenden GmbH & Co. KG, mit nur einem wesentlichen Unterschied: um eine gewerbliche Prägung der Gesellschaft i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG herzustellen, wird Komplementärin der Gesellschaft ausschließlich die GmbH. Die Familienmitglieder werden lediglich Kommanditisten.

Im Fallbeispiel sollten M und F Gesellschafter der Komplementär-GmbH werden. Kommanditistin der Gesellschaft (ohne gesellschaftsvertragliches Recht zur Geschäftsführung) mit 100 % Beteiligung am Vermögen der Gesellschaft wird zunächst nur F. Sie überträgt dann ihre Vermögenswerte auf die Gesellschaft. Im Anschluss können von F Teilkommanditanteile an M sowie die Kinder S und T übertragen werden. Auch M kann im Anschluss Teilkommanditanteile an S und T übertragen. Weitere Anteilsschenkungen können zugunsten der Enkel erfolgen.

b) Steuerliche Auswirkungen der Übertragung des Vermögens

Anders als bei einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft, an welche eine ertragsteuerlich anzuerkennende Veräußerung nur insoweit erfolgen kann, wie der veräußernde Gesellschafter nicht selbst an der Gesellschaft beteiligt ist, ist eine Veräußerung an eine gewerblich (geprägte) Personengesellschaft ertragsteuerlich im Grundsatz anzuerkennen. Insbesondere gilt hier keine strenge Bruchteilsbetrachtung (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO).³⁵

aa) Entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung

Die grundsätzliche steuerliche Anerkennung von Veräußerungsvorgängen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft, selbst bei 100 % Beteiligung des Gesellschafters am Gesellschaftsvermögen, erlaubt insbesondere einen Verkauf von Immobilien an die Gesellschaft auf der Basis des aktuellen Verkehrswertes zur Schaffung einer neuen AfA-Bemessungsgrundlage.³⁶

Vor diesem Hintergrund bietet es sich in der Situation des Fallbeispiels zwecks Schaffung neuen Abschreibungspotenzials an, dass die beiden vermieteten Immobilien durch F zum Verkehrswert an die Gesellschaft verkauft werden, wobei der Kaufpreis durch Übernahme der noch valutierenden Verbindlichkeiten durch die Gesellschaft und Gewährung eines Darlehens von F an die Gesellschaft in Höhe des Restbetrages (Stundung des Restkaufpreises) erfüllt wird.

Formulierungsbeispiel für eine entgeltliche Übertragung der Immobilien auf Grundlage eines Kaufvertrages

§ 1

Verkauf

F (nachfolgend auch Verkäuferin genannt) verkauft den vorbezeichneten Grundbesitz mit allen wesentlichen Be-

standteilen und Zubehör an die M und F Vermögensverwaltungs GmbH & Co. KG (nachfolgend auch Käufer genannt).

§ 2

Übernahme von Belastungen

Optional, falls Rechte gelöscht werden sollen

(1) Die in den Grundbüchern der Objekte x und x in Abteilung II eingetragenen Nießbrauchrechte für x sollen gelöscht werden. x bewilligt und x beantragt die Löschung der Nießbrauchrechte im Grundbuch.

(2) Die weiteren in Abteilung II und III jeweils aufgeführten Belastungen werden, soweit nicht ausdrücklich anders geregelt, vom Käufer dinglich übernommen. Insbesondere übernommen wird die Belastung in Abt. II. lfd.-Nr. x.

(3) Die in Abt. III eingetragenen Belastungen sichern derzeit noch Verbindlichkeiten des Verkäufers. Diese Verbindlichkeiten, die in der Vorbemerkung zu dieser Urkunde jeweils näher bezeichnet sind, werden auch schuldrechtlich vom Käufer übernommen. Die Beteiligten werden versuchen, mit den jeweiligen Darlehensgebern eine Vertragsübernahme oder hilfsweise einen Schuldbeitritt zu vereinbaren. Sollten die jeweiligen Darlehensgeber einer Vertragsübernahme widersprechen, so stellen die Beteiligten sich im Innenverhältnis wirtschaftlich so, als wenn eine Vertragsübernahme stattgefunden hätte. Der Käufer stellt den Verkäufer dann aus den Darlehensverbindlichkeiten frei. Die Übernahme erfolgt in Anrechnung auf den Kaufpreis und mit den Valutenständen zum Stichtag. Derzeit gehen die Parteien übereinstimmend von einer Summe in Höhe von insgesamt ca. 2.000.000 EUR aus.

§ 3

Kaufpreis

(1) Der Kaufpreis für den Kaufgegenstand beträgt 6.000.000 EUR und setzt sich wie folgt zusammen:

Immobilie 1: 3.000.000 EUR (dabei entfallen nach dem Verhältnis der Sachwerte auf das Grundstück 25 % und auf das Gebäude 75 %).

Immobilie 2: 3.000.000 EUR (dabei entfallen nach dem Verhältnis der Sachwerte auf das Grundstück 25 % und auf das Gebäude 75 %).

(2) Der nach Übernahme der Darlehensvaluten nach § 2 noch gegenüber dem Verkäufer geschuldete Restkaufpreis i.H.v. 4.000.000 EUR ist fällig am x, nicht jedoch vor Ablauf einer Woche nach einer schriftlichen Mitteilung des Notars an den Käufer, dass die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

a) die zum Vertrag und seiner Durchführung erforderlichen Genehmigungen und Bescheinigungen – mit Ausnahme der steuerlichen Unbedenklichkeitsbescheinigung – liegen dem Notar vor;

b) die zuständige Gemeinde hat bestätigt, dass ein gesetzliches Vorkaufs- und Grunderwerbsrecht nicht besteht oder ausgeübt wird.

(3) Der Käufer kommt in Verzug, wenn er nicht innerhalb einer Woche nach Fälligkeit Zahlung leistet. Der Notar hat die Beteiligten darauf hingewiesen, dass der Verzugszinssatz für das Jahr gemäß § 288 Abs. 1 BGB 5 Prozentpunkte über dem jeweiligen Basiszinssatz beträgt.

(4) Der Käufer unterwirft sich wegen der Zahlung des Restkaufpreises dem Verkäufer gegenüber der sofortigen Zwangsvollstreckung aus dieser Urkunde in sein gesamtes Vermögen. Dem Verkäufer kann jederzeit eine vollstreck-

³⁵ Vgl. nur BFH, Urt. v. 28.11.2002 – III R 1/01, BStBl II 2003, 250 m.w.N.

³⁶ Die Gestaltung sollte hierbei so gewählt werden, dass Zins- und Tilgungsleistungen aus den Mietüberschüssen getragen werden können; vgl. hierzu i. Einz. Schimpfley, ZEV 2013, 662, 664.

bare Ausfertigung dieser Urkunde erteilt werden, nicht jedoch vor Eintritt der Kaufpreisfälligkeit.

(5) Die Parteien werden sich voraussichtlich darauf verständigen, dass der Verkäufer dem Käufer statt unmittelbarer Zahlung ein Darlehen in Höhe des geschuldeten Restkaufpreises gewährt. Die Parteien werden dann einen schriftlichen Darlehensvertrag abschließen.

(6) Der Notar wird unwiderruflich angewiesen, die Eintragung des Eigentumswechsels erst zu veranlassen, wenn ihm die Zahlung des Restkaufpreises oder der Abschluss des Darlehensvertrages über den Restkaufpreis vom Käufer nachgewiesen oder vom Verkäufer angezeigt wurde.

Erfolgt die Übertragung des Vermögens auf die Gesellschaft nicht auf der Grundlage eines Kaufvertrages, kommt es hinsichtlich der Frage der Entgeltlichkeit des Übertragungsvorgangs maßgeblich darauf an, auf welchen bei der Gesellschaft geführten Konten der Gegenwert der auf die Gesellschaft übertragenen Gegenstände verbucht wird und welche Regelungen der Gesellschaftsvertrag hinsichtlich der einzelnen Konten vorsieht.

Bei einer GmbH & Co. KG werden für jeden Gesellschafter regelmäßig verschiedene Konten geführt.³⁷ In der Praxis häufig anzutreffen ist das sog. Vier-Konten-Modell:

- Hierbei wird für jeden Gesellschafter ein Festkapitalkonto (Kapitalkonto I) geführt, auf welchem die vertraglich übernommene Kapitaleinlage verbucht wird. Regelmäßig richtet sich auch das Maß der Gesellschafterrechte (Stimmrecht, Beteiligung am Gesamthandsvermögen sowie am Gewinn und Verlust, Anteil am Liquidationserlös) jedes Gesellschafters nach dem Stand dieses Kapitalkontos.
- Daneben wird ein variables Kapitalkonto (Kapitalkonto II) geführt, auf welchem zusätzliche Einlagen des Gesellschafters sowie nicht entnahmefähige Gewinne verbucht werden. Regelmäßig hat der Stand dieses variablen Kapitalkontos nach dem Gesellschaftsvertrag keinen Einfluss auf das Maß der Gesellschafterrechte.
- Darüber hinaus wird ein Privat- oder Darlehenskonto geführt, auf welchem entnahmefähige Gewinne sowie sonstige Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen Gesellschafter und Gesellschaft ausgewiesen werden. Auch dieses Konto gewährt keine Gesellschafterrechte, es handelt sich um ein Fremdkapitalkonto.
- Schließlich wird für jeden Gesellschafter ein Verlustvorkonto geführt.
- Ergänzend wird, regelmäßig für alle Gesellschafter gemeinschaftlich, ein gesamthänderisch gebundenes Rücklagenkonto geführt, an welchem alle Gesellschafter entsprechend ihrer Beteiligung am Gesellschaftsvermögen (Kapitalkonto I) anteilig beteiligt sind.³⁸

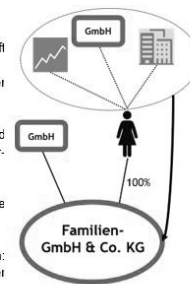
Jedenfalls dann, wenn der Gegenwert des eingebrachten Vermögens (zumindest auch) auf dem Kapitalkonto I gutgeschrieben wird, also zusätzliche Gesellschafterrechte gewährt werden, ist nach Ansicht der Finanzverwaltung von einem voll entgeltlichen Übertragungsvorgang auszugehen.³⁹ Dasselbe

gilt bei einer Übertragung gegen Verbuchung auf dem Privat-/Darlehenskonto.⁴⁰ Darüber hinaus wird bislang auch dann ein in vollem Umfang entgeltliches Geschäft angenommen, wenn der Wert des eingebrachten Wirtschaftsguts nicht nur dem Kapitalkonto I, sondern zum Teil auch dem Kapitalkonto II gutgeschrieben oder in eine gesamthänderisch gebundene Rücklage eingestellt wird.⁴¹ Erfolgt die Verbuchung hingegen ausschließlich auf dem Kapitalkonto II, so ist, wenn dieses keine Gesellschafterrechte gewährt, von einem unentgeltlichen Übertragungsvorgang auszugehen.⁴²

Auch dann, wenn die Verbuchung ausschließlich auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto erfolgt, ist ertragsteuerlich von einer unentgeltlichen Übertragung auf die Gesellschaft auszugehen, d.h. nicht von einem Veräußerungsgeschäft.⁴³ Von einem teilentgeltlichen Vorgang ist demgegenüber auszugehen, wenn nur ein Teil des Verkehrswerts des übertragenen Gegenstandes auf dem Kapitalkonto I oder dem Darlehens-/Privatkonto des Einbringenden gutgeschrieben wird (z.B. der „Buchwert“ entsprechend der fortgeführten Anschaffungskosten) und im Übrigen keine buchmäßige Erfassung erfolgt. In diesem Fall ist nur im Umfang der Verbuchung auf dem Kapitalkonto I bzw. dem Darlehens-/Privatkonto von einem entgeltlichen Einbringungsvorgang auszugehen. Im Übrigen liegt eine verdeckte Einlage vor.⁴⁴

Gestaltungsmöglichkeiten bei gewerbl. geprägter GmbH & Co. KG

- ▶ Ertragsteuerlich anzuerkennende Veräußerung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter möglich; keine strenge Bruchteilsbetrachtung
- ▶ Entgeltlichkeit des Vorgangs abhängig von Grundlage der Übertragung:
 - > Kaufvertrag grds. anzuerkennen und damit entgeltlich
 - > Ansonsten abhängig von Verbuchung bei der Gesellschaft und gesellschaftsvertraglicher Ausgestaltung der Konten; Bsp. Vier-Konten-Modell:
 - > Kapitalkonto I – ausschließlich oder teilweise: voll entgeltlich
 - > Kapitalkonto II – ausschließlich: unentgeltlich (wenn dieses keine Gesellschafterrechte gewährt)
 - > Privat- oder Darlehenskonto – ausschließlich: voll entgeltlich
 - > Rücklagenkonto (gesamthänderisch gebunden) – ausschließlich: unentgeltlich (Werterhöhung d. Anteile anderer Gesellschafter ggfs. schenkungsteuerpflichtig)



Zu beachten ist, dass bei Verbuchung auf dem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto auch eine Wertsteigerung der Anteile der übrigen Gesellschafter eintritt, soweit solche

37) Zu den verschiedenen Kontenmodellen vgl. *Werner*, NWB 2012, 1523, 1524 ff.; *Kraft*, NWB 2016, 996, 997 ff.

38) Vgl. hierzu auch *Wälzholz*, DStR 2011, 1815, 1817, der von einem „Fünf-Konten-Modell“ spricht.

39) BMF v. 11.7.2011 – IV C 6 – S 2178/09/10001, BStBl I 2011, 713 (unter I. 1 und II. 2).

40) BMF v. 11.7.2011 – IV C 6 – S 2178/09/10001, BStBl I 2011, 713 (unter I. 2); *Schmudlach*, NWB 2016, 3305, 3306.

41) Vgl. BMF v. 11.7.2011 – IV C 6 – S 2178/09/10001, BStBl I 2011, 713 (unter II. 2 a); BFH, Urt. v. 4.2.2016 – IV R 46/12, BStBl II 2016, 607 m.w.N.; das Gericht hat jedoch offen gelassen, ob an diesen Grundsätzen festzuhalten ist.

42) BFH, Urt. v. 4.2.2016 – IV R 46/12, BStBl II 2016, 607; BMF v. 26.6.2016, IV C 6 – S 2178/09/10001, BStBl I 2016, 684; a.A. noch BMF v. 11.7.2011, IV C 6 – S 2178/09/10001, BStBl I 2011, 713 (unter I. 2). Voraussetzung ist in diesem Fall jedoch, dass das Kapitalkonto II tatsächlich Eigenkapitalcharakter hat. Der Gesellschaftsvertrag sollte daher bestimmen, dass der Bestand des Kontos Rücklagencharakter hat und für eine Verlustverrechnung zur Verfügung steht, außerdem sollte ein Anspruch des Kommanditisten auf jederzeitige Auszahlung des Kapitalkontos II ausgeschlossen sein (vgl. *Kersten/Feldgen*, FR 2013, 197, 199 m.w.N.; zur jederzeitigen Entnahmefähigkeit als Indiz für den Fremdkapitalcharakter vgl. auch OFD Niedersachsen v. 21.2.2017, DB 2017, 579).

43) BMF v. 11.7.2011, IV C 6 – S 2178/09/10001, BStBl I 2011, 713 (unter II. 2 b); *Schmudlach*, NWB 2016, 3305, 3309 f.

44) BMF v. 11.7.2011, IV C 6 – S 2178/09/10001, BStBl I 2011, 713 (unter II. 2 d).

im Einlagezeitpunkt bereits beteiligt sind. In diesem Umfang ist von einer potenziell schenkungsteuerpflichtigen Zuwendung an die anderen Gesellschafter auszugehen, wenn diese nicht ihrerseits gleichwertige Einlagen in die Gesellschaft erbringen. Die Personengesellschaft ist insoweit auch schenkungsteuerrechtlich „transparent“.⁴⁵

Bei Verbuchung der Einlage auf dem Kapitalkonto II ist vor dem Hintergrund der jüngsten BFH-Rechtsprechung allerdings auch eine „personengebundene verdeckte Einlage“ möglich; denn die im Kapitalkonto II erfasste Vermögensposition steht nur dem individuellen Gesellschafter zu.⁴⁶ Eine anteilige Schenkung an die übrigen Gesellschafter dürfte dann ausscheiden.

Formulierungsbeispiel für eine entgeltliche Übertragung der Immobilien auf Grundlage eines Einbringungsvertrages

§ 1

Gegenleistungen, Rechtsgrund

(1) Die Einbringung des Grundbesitzes erfolgt zum Verkehrswert mit Wirkung zum Einbringungsstichtag. Der Verkehrswert des Grundbesitzes zum Einbringungsstichtag beträgt insgesamt 6.000.000 EUR und setzt sich wie folgt zusammen:

Immobilie 1: 3.000.000 EUR (dabei entfallen nach dem Verhältnis der Sachwerte auf das Grundstück 25 % und auf das Gebäude 75 %).

Immobilie 2: 3.000.000 EUR (dabei entfallen nach dem Verhältnis der Sachwerte auf das Grundstück 25 % und auf das Gebäude 75 %).

(2) Die Einbringung des Grundbesitzes erfolgt gegen Gewährung von Gesellschafterrechten also gegen Aufstockung des Festkapitalanteils des Einbringenden um x EUR auf x EUR und wird auf dem Festkapitalkonto (Kapitalkonto I) des Einbringenden verbucht (offene Einlage). Soweit der Wert der Einlage die Höhe des übernommenen Festkapitalanteils übersteigt, wird der überschüssende Betrag auf dem Privat- oder Darlehenskonto des Einbringenden verbucht.

(3) Sonstige Gegenleistungen werden für die vorstehend vereinbarte Einbringung nicht vereinbart.

bb) Führt die Einbringung zu einem steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn?

Soweit Wirtschaftsgüter des Privatvermögens in eine gewerbliche Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten eingebracht werden, liegt begrifflich ein Tausch vor (§ 6 Abs. 6 S. 1 EStG), also ein Veräußerungsvorgang.⁴⁷ Innerhalb von zehn Jahren seit Anschaffung einer Immobilie führt dieser Vorgang daher bei Immobilien des Privatvermögens – ebenso wie ein Verkauf – zu einem steuerbaren privaten Veräußerungsgeschäft (§§ 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG).⁴⁸ Die

Einbringung von seit 2009 angeschafftem Kapitalvermögen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten oder einer Darlehensforderung führt für den Einbringenden zu einem steuerbaren Veräußerungsgeschäft i.S.d. § 20 Abs. 2 EStG.

Bei einer unentgeltlichen Übertragung (verdeckte Einlage) richtet sich der steuerliche Bewertungsansatz auf Ebene der Gesellschaft nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG.⁴⁹ Immobilien sind danach mit dem Teilwert anzusetzen, höchstens jedoch mit den fortgeführten⁵⁰ Anschaffungs- oder Herstellungskosten, wenn diese innerhalb der letzten drei Jahre angeschafft oder hergestellt wurden. Der steuerliche Gewinn der Gesellschaft wird durch eine verdeckte Einlage nicht erhöht (§ 4 Abs. 1 S. 1 EStG). Für den einlegenden Gesellschafter löst die verdeckte Einlage meist keine unmittelbaren steuerlichen Folgen aus. Dies gilt auch für die Einlage von Immobilien des Privatvermögens innerhalb der noch laufenden 10-Jahres-Frist (§ 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG). Denn die Einlage in ein Betriebsvermögen ist nur dann als Veräußerung zu werten, wenn nach der Einlage innerhalb von 10 Jahren seit ursprünglicher Anschaffung der Immobilie deren Veräußerung aus dem Betriebsvermögen erfolgt (d.h. ein Verkauf durch die GmbH & Co. KG).⁵¹ Die unentgeltliche Einlage von privatem Kapitalvermögen in eine gewerbliche GmbH & Co. KG löst ebenfalls keine unmittelbare Besteuerung aus.⁵² Die Gesellschaft hat vielmehr bei ab 2009 angeschafftem (d.h. „steuerverstricktem“) Kapitalvermögen die Anschaffungskosten des einlegenden Gesellschafters fortzuführen (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 c) EStG, ein späterer Verkauf führt dann zu positiven oder negativen gewerblichen Einkünften (§ 15 EStG).⁵³

Würden im Fallbeispiel die vermieteten Immobilien und das Wertpapierdepot von F teilweise gegen Gewährung von Gesellschafterrechten (Kapitalkonto I) und teilweise gegen Verbuchung auf einem für F bei der Gesellschaft geführten Darlehenskonto auf die Gesellschaft übertragen (unter Zugrundelegung der Verkehrswerte der Immobilien), so wäre nach den vorstehenden Grundsätzen von einem voll entgeltlichen Geschäft auszugehen. Für F würde sich die entgeltliche Übertragung einkommensteuerlich neutral darstellen, da weder die Immobilien noch die vor 2009 angeschafften Wertpapiere „steuerverstrickt“ waren.

cc) Führt die Einbringung von Immobilien zu neuem AfA-Potential?

Im Wege einer verdeckten Einlage (d.h. unentgeltlich) auf die Gesellschaft übertragene Immobilien sind in der Bilanz der Gesellschaft im Grundsatz mit dem Teilwert anzusetzen, im Fall einer Anschaffung oder Herstellung innerhalb der letzten drei Jahre hingegen mit den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG). Der maßgebliche

45) Vgl. BFH, Urt. v. 5.2.2020, II R 9/17, ZEV 2020, 570; BFH, Urt. v. 14.9.1994 – II R 95/92, BStBl II 1995, 81; *Schmudlach*, NWB 2016, 3305, 3309.

46) Vgl. auch *Otto*, BB 2016, 497.

47) Vgl. *Schmidt/Weber-Greller*, EStG, § 23 Rn 51 m.w.N.

48) Zu beachten ist, dass die Einbringung in eine Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten im Einzelfall auch zur Begründung eines gewerblichen Grundstückshandels führen kann, da die Einbringung eine Veräußerung i.S.d. „3-Objekt-Grenze“ darstellt; vgl. BMF v. 26.3.2004, IV A 6 – S 2240 – 46/04 BStBl I 2004, 434, Tz. 7; *Schmidt/Wacker*, EStG, § 15 Rn 56 m.w.N.).

49) *Schmudlach*, NWB 2016, 3305, 3306.

50) Vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 2 EStG.

51) § 23 Abs. 1 S. 5 Nr. 1 EStG. Zur Berechnung des Veräußerungsgewinns s. § 23 Abs. 3 S. 2, zum Zeitpunkt der Besteuerung s. § 23 Abs. 3 S. 6 EStG.

52) Vgl. auch *Schmidt/Kulosa*, EStG, § 6 Rn 603.

53) Bei vor 2009 angeschafftem Kapitalvermögen, das im Grundsatz auch nach Einführung der Abgeltungsteuer auf Kapitalerträge steuerfrei veräußert werden könnte, ist zu beachten, dass dieses bei der Gesellschaft mit dem Teilwert anzusehen ist. Nach der Einlage in das Betriebsvermögen eintretende Gewinne bzw. Verluste führen bei ihrer Realisation zu gewerblichen Einkünften (§ 15 EStG).

Einlagewert ist im Grundsatz auch Bemessungsgrundlage der künftigen Abschreibungen (§ 7 Abs. 1 EStG).⁵⁴ Zu beachten ist jedoch, dass sich der Einlagewert für Zwecke der Bestimmung der AfA-Bemessungsgrundlage mindert, wenn die verdeckt eingelegten Immobilien zuvor im Privatvermögen zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung eingesetzt worden sind; dann ist der Einlagewert um die zuvor vorgenommenen steuerlichen Abschreibungen zu mindern (§ 7 Abs. 1 Nr. 5 EStG). Hierdurch soll eine doppelte Abschreibung verhindert werden.⁵⁵ Diese Grundsätze gelten nach herrschender Auffassung auch bei Herstellung der gewerblichen Prägung (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG) einer bestehenden vermögensverwaltenden Personengesellschaft; hierdurch lässt sich eine Erhöhung der AfA-Bemessungsgrundlage folglich nicht erreichen.⁵⁶

Soweit die Übertragung der Immobilien hingegen entgeltlich erfolgt, also gegen Gewährung von Gesellschafterrechten oder sonstige Gegenleistungen der Gesellschaft, liegen aus Sicht der erwerbenden Gesellschaft Anschaffungskosten vor. Diese bestimmen, soweit sie auf die Gebäude entfallen, die zukünftige AfA-Bemessungsgrundlage (§ 7 Abs. 1 EStG).⁵⁷ Mittels einer voll entgeltlichen Übertragung der Immobilien unter Orientierung am aktuellen Verkehrswert lässt sich somit eine Aufstockung des auf die Gebäude entfallenden AfA-Volumens im maximal möglichen Umfang erreichen. Soweit die veräußerten Immobilien mehr als 10 Jahre im Privatvermögen gehalten wurden, kann dies einkommensteuerfrei erreicht werden.⁵⁸

Im Beispielsfall läge aus Sicht der Gesellschaft eine entgeltliche Anschaffung vor. Die dem Verkehrswert entsprechenden Anschaffungskosten der Immobilien wären als Grundlage der künftigen Abschreibungen anzusetzen (§ 7 Abs. 1 EStG).

dd) Löst die Übertragung der Immobilien Grunderwerbsteuer aus?

Im Fall der Übertragung der Immobilien auf eine im steuerlichen Sinne gewerbliche GmbH & Co. KG gelten die oben zur vermögensverwaltenden KG bzw. GmbH & Co. KG beschriebenen Grundsätze entsprechend. Grunderwerbsteuerlich ergeben sich insoweit keine Unterschiede.

I Grunderwerbsteuer fällt im Fallbeispiel nicht an.

54) Vgl. Schmidt/*Kulosa*, EStG, § 7 Rn 121.

55) Vgl. Schmidt/*Kulosa*, EStG, § 7 Rn 123; BMF v. 27.10.2010, BStBl I 2010, 1204.

56) Die gewerbliche Prägung führt zu einer Betriebsöffnung i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 6 EStG, für welche § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG entsprechend anzuwenden ist; vgl. BFH v. 11.4.2013, IV R 11/10, BFH/NV 2013, 1569; FG Hamburg, Urt. v. 29.3.2019 – 3 K 287/17, EFG 2019, 1378; Schmidt/*Kulosa*, EStG, § 15 Rn 233. Die von der Finanzverwaltung aufgestellten Grundsätze zur Beurteilung der Entgeltlichkeit je nach Art der Verbuchung des Vorgangs gelten nicht; vgl. BMF v. 11.7.2011, IV C 6 – S 2178/09/10001, BStBl I 2011, 713 (unter III.); Stegemann/*Middendorf*, GStB 2005, 105, 109; a.A. wohl Haase/*Dorn/Behrendt*, Vermögensverwaltende Personengesellschaften, 3. Teil, Rn 224 ff.

57) Im Fall einer entgeltlichen Übertragung liegt keine „Einlage“ i.S.d. § 7 Abs. 1 S. 5 EStG in die Personengesellschaft vor, wonach die AfA-Bemessungsgrundlage von aus dem Privatvermögen eingelegten Wirtschaftsgütern um bereits gezogene AfA zu reduzieren wäre; vgl. BFH, Urt. v. 24.8.2006 – IV R 37/06, BStBl II 2011, 617; BFH, Urt. v. 24.1.2008 – IV R 66/05, BFH/NV 2008, 1301; Schmidt/*Kulosa*, EStG, § 7 Rn 125.

58) Vgl. auch Schimpfky, ZEV 2013, 662, 666.

c) Beteiligung von Kindern und Enkelkindern an Familienpool

Die Kinder und Enkelkinder werden nach der Gründung des Familienpools und nach der Einlage oder Einbringung bzw. dem Verkauf der Immobilien durch Anteilsübertragung in Höhe der noch nicht ausgenutzten Schenkungsteuerfreibeträge beteiligt. Wenn Ehegatten zur optimalen Ausnutzung der Schenkungsteuerfreibeträge kapitalmäßig an dem Familienpool beteiligt werden sollen, erfolgt diese Beteiligung vorher durch Übertragung von Teilkommanditanteilen. Dies kann z.B. auch im Rahmen einer sog. Güterstandsschaukel erfolgen.

Bei einer späteren Beteiligung der Enkelkinder durch Abtretung von Gesellschaftsanteilen an die Enkelkinder kann ein Ergänzungspfleger alle Enkelkinder gemeinsam vertreten, da gleichgerichtete Interessen vorliegen. Mittlerweile wird der Erwerb eines voll eingezahlten Kommanditanteils überwiegend als lediglich rechtlich vorteilhaft angesehen, sodass die Beteiligung eines Ergänzungspflegers dann nicht erforderlich ist. Solange die Gesellschaft nur eigenes Vermögen verwaltet, ist eine Genehmigung durch das Familiengericht nicht erforderlich.⁵⁹ Sollte die Gesellschaft jedoch nicht lediglich i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägt sein, sondern eine originär gewerbliche Tätigkeit ausüben (bzw. sollte dies nach dem Gesellschaftsvertrag nicht ausgeschlossen sein), geht die herrschende Meinung in analoger Anwendung des § 1822 Nr. 3 BGB auch bei einem unentgeltlichen Erwerb des Anteils von einer Genehmigungsbedürftigkeit durch das Familiengericht aus.⁶⁰ Wenn die Genehmigungsbedürftigkeit vermieden werden soll, sollte daher darauf geachtet werden, dass der Gegenstand der Gesellschaft vorsieht, dass nur eigenes Vermögen verwaltet werden darf.

Vorsorglich sollte bezüglich der Erforderlichkeit der Bestellung eines Ergänzungspflegers und der familiengerichtlichen Genehmigung beim zuständigen Familiengericht stets die Erteilung eines sogenannten Negativattestes beantragt werden. Sollte sich das Familiengericht auf den Standpunkt stellen, dass die Bestellung eines Ergänzungspflegers und / oder die familiengerichtliche Genehmigung erforderlich ist, stellt dies aber auch kein Problem dar, denn die Genehmigung darf nur bei einer konkreten Gefährdung des Minderjährigen versagt werden. Bei einer Kommanditgesellschaft oder auch einer GmbH stellen weder der Gesellschaftsvertrag noch der Anteilsübertragungsvertrag eine konkrete Gefährdung dar, da eine persönliche Haftung des Minderjährigen ausgeschlossen ist. Der Minderjährige kann höchstens seine Einlage verlieren, die er aber nicht aus eigenen Mitteln aufbringen muss. Demgegenüber stellt die Beteiligung des Minderjährigen an dem Familienpool eine erhebliche Gewinnchance dar und ist daher regelmäßig von dem Familiengericht zu genehmigen.⁶¹ Da ein Negativattest keine Rechtskraft entfaltet wird teilweise empfohlen, stets auf die Bestellung eines Ergänzungspflegers und die Erteilung einer familiengerichtlichen Genehmigung zu bestehen.⁶²

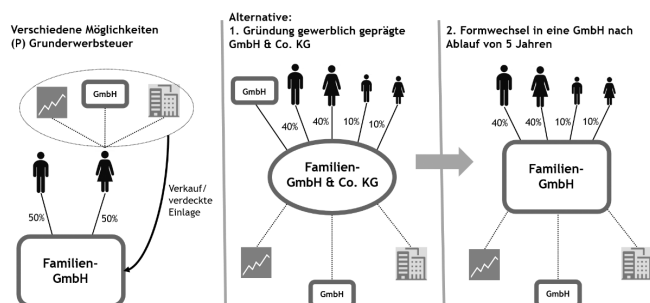
59) Siehe hierzu insgesamt die Nachweise oben unter Fn 33.

60) Vgl. OLG München, Beschl. v. 28.12.2017 – 2 WF 1509/17, MittBayNot 2019, 132; OLG Schleswig-Holstein, Beschl. v. 27.1.2020 – 15 WF 70/19, DNotZ 2020, 696.

61) OLG Schleswig-Holstein, Beschl. v. 27.1.2020 – 15 WF 70/19, DNotZ 2020, 696; OLG Jena, Beschl. v. 22.3.2013 – 2 WF 26/13, ZEV 2013, 521.

62) Bock, DNotZ 2020, 643.

3. Gründung des Familienpools in der Rechtsform der GmbH



Bei der Gründung des Familienpools in der Rechtsform der GmbH gibt es verschiedene Möglichkeiten. Ein Weg ist die Gründung einer GmbH im Wege der Bargründung und der anschließende Verkauf der Immobilien an die Gesellschaft gegen Übernahme der noch valutierenden Verbindlichkeiten und darlehensweisen Zurverfügungstellung des verbleibenden Restkaufpreises an die Gesellschaft. Die Übertragung würde also im Wege einer entgeltlichen Veräußerung erfolgen, wodurch auf Ebene der Gesellschaft eine neue Bemessungsgrundlage für Abschreibungen geschaffen würde. Zugleich läge für den veräußernden Gesellschafter ein potenziell einkommensteuer-

pflichtiges Veräußerungsgeschäft vor (für Immobilien des Privatvermögens gem. §§ 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG; für „steuerverstricktes“ Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 2 EStG). Aber auch im Fall einer verdeckten Einlage von Vermögensgegenständen des Privatvermögens in eine GmbH, also bei Übertragung auf die GmbH ohne eine Gegenleistung, ist ertragsteuerlich sowohl bei Immobilien (§ 23 Abs. 1 S. 5 Nr. 2 EStG) als auch bei steuerverstricktem Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 2 S. 2 EStG) von einer entgeltlichen Veräußerung auszugehen.

Nachteilig wirkt sich in beiden Varianten aus, dass die Übertragung von (inländischen) Immobilien auf eine GmbH Grunderwerbsteuer auslöst (§ 1 GrEStG), da der Befreiungstatbestand des § 5 GrEStG nur für Übertragungen auf Personengesellschaften gilt.

Meist geht man daher zur Vermeidung des Anfalls von Grunderwerbsteuer in drei Schritten vor, wenn als Zielrechtsform des Familienpools eine GmbH gewählt wurde. Es wird zunächst eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG gegründet und die Immobilien werden an die Gesellschaft verkauft. Insoweit kann auf die Ausführungen zur Gründung eines Familienpools in der Rechtsform der gewerblich geprägten GmbH & Co. KG verwiesen werden. Nach Ablauf von 5 Jahren (§ 5 Abs. 3 GrEStG⁶³) wird die GmbH & Co. KG dann im Wege eines Formwechsels in eine GmbH umgewandelt.⁶⁴

Auf einen Blick

- Bei der Gründung eines Familienpools hängt die Vorgehensweise insbesondere von der Rechtsform der Gesellschaft und der steuerlichen Einordnung der einzubringenden Vermögenswerte ab.
- Insbesondere bei der Übertragung von Bestandsimmobilien auf den Familienpool lassen sich positive ertragsteuerliche Effekte erzielen, indem neues Abschreibungsvolumen geschaffen werden kann.
- Der Anfall von Grunderwerbsteuer bei der Übertragung von Immobilien auf den Familienpool kann in den meisten Fällen vermieden werden.
- Die frühzeitige Beteiligung von minderjährigen Familienmitgliedern bietet meist so große steuerliche Vorteile, dass die Nachteile durch eine mögliche Verzögerung des Verfahrens sowie die evtl. Kosten für die mögliche Beteiligung eines Ergänzungspflegers und / oder eine familiengerichtliche Genehmigung vernachlässigt werden können.

63) Diese Frist soll ggf. auf 10 Jahre verlängert werden; vgl. hierzu zuletzt Referentenentwurf des BMF v. 8.5.2019 zum JStG 2019.

64) Dies kann ertragsteuerlich grundsätzlich zu Buchwerten erfolgen, §§ 25, 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG. Zur Grunderwerbsteuerlichen Behandlung s. gleichl. Länderl. v. 12.11.2018, BStBl I 2018, 1334, Tz. 7.3.2.2.