

ZNotP Schriften für die Notarpraxis

Leseprobe!

Dieser Top-Titel erscheint im Mai.

Verschaffen Sie sich schon jetzt einen Eindruck und
sichern Sie sich Ihr Exemplar 14 Tage zur Ansicht!

+ CD-ROM

Krauß

Überlassungsverträge in der Praxis

Vorgenommene Erbfolge in Privat- und
Betriebsvermögen

2. Auflage

ZAP

Aktuell zur Erbschaftsteuerreform

Das neue **ErbSchStG** ist am 1.1.2009 in Kraft getreten. Zeitnah und mit allen Neuerungen versehen bietet Ihnen dieses Werk von Notar Dr. Hans-Frieder Krauß praktische Unterstützung bei der Gestaltung der Überlassungsverträge und zugleich eine Fülle fundierter Hintergrundinformationen.

Die 2. Auflage hält neben den Neuregelungen des Erbschaftsteuerrechts zahlreiche Neuerungen und Erweiterungen für Sie bereit, wie z.B. Neuregelung des **Bewertungsrechts**, alle Änderungen aufgrund der **Erbrechtsreform** oder Neuregelung der **Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen**.

Eine Stimme zur Voraufgabe:

„Diese Besprechung muss mit der Empfehlung an jeden Gestalter von Überlassungsverträgen enden, selbst den vielen interessanten Anregungen nachzugehen, die dieses Werk enthält. (...) Es ist davon auszugehen, dass es sich selbst in der Masse der Veröffentlichungen zum Thema Vermögensnachfolge als führend etablieren und behaupten wird.“

Notar Dr. Gregor Rieger, Prien am Chiemsee, MittBayNot 2008, 108



Der Autor:

Dr. Hans-Frieder Krauß, LL.M. ist seit 1992 zum Notar auf Lebenszeit bestellt. Er ist Herausgeber und (Mit-)Autor zahlreicher Fachbücher (z.B. Immobilienkaufverträge in der Praxis, 4. Aufl.; Formularbuch Vertragsrecht, 2. Aufl.; Beck'sches Notarhandbuch, 4. Aufl.). Durch seine Veröffentlichungen sowie durch seine langjährige Seminar- und Vortragstätigkeit auf den Gebieten „Erbrecht/Vermögensübertragungen“, „Grundstücksrecht“, „Gesellschafts-/Umwandlungsrecht“ und „Sozialrecht“ hat er sich einen Namen als bekannte Größe auf diesen Gebieten gemacht.

Inhaltsverzeichnis

Kapitel 1: Grundtypus und Varianten – Das Schenkungsrecht des BGB und typische Fallgruppen

Kapitel 2: Sozialfürsorgerecht – ein Überblick

Kapitel 3: Sozialrechtliche Fragen der Grundstücksüberlassung

Kapitel 4: Absicherung des Veräußerers

Kapitel 5: „Gleitende Vermögensübergabe“ durch Gesellschaftslösungen, „Familienpool“

Kapitel 6: Besonderheiten bei Zuwendungen unter Ehegatten

Kapitel 7: Der Vertrag zu Gunsten Dritter auf den Todesfall (§§ 328, 331 BGB) insbesondere der Lebensversicherungsvertrag

Kapitel 8: Erb- und pflichtteilsrechtliche Problematik

Kapitel 9: Vollzug; Kosten

Kapitel 10: Verkehrsteuern

Kapitel 11: Einkommensteuerrecht

Kapitel 12: „Behinderten- bzw. Bedürftigentestament“

Kapitel 13: Vertragsmuster

3. Gewerblich geprägte GmbH & Co KG

a) Merkmale

500 Eine Personengesellschaft gilt gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 EStG als „gewerblich geprägt“, wenn

- bei ihr ausschließlich eine oder mehrere (auch ausländische)¹ Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter sind
- und lediglich diese Kapitalgesellschaften oder dritte Personen, die ihrerseits nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt sind². Eine solche gewerbliche Prägung kann also bspw. entfallen, wenn auch eine natürliche Person, die zugleich Kommanditist ist, zum Geschäftsführer der KG³, § 170 HGB, bestellt ist (zur organ-schaftlichen Vertretung kann ein Kommanditist ohnehin nicht berufen sein).

Die gewerbliche Prägung fingiert im steuerlichen Sinne die Gewerblichkeit der Personengesellschaft, sodass diese ebenfalls notwendig **gewerbliches Betriebsvermögen** hält. Grundstücke zählen dabei in der Regel zum betrieblichen Anlagevermögen (Umlaufvermögen stellen sie nach Auffassung des BFH⁴ nur dar, wenn bei der Gesellschaft auch die Voraussetzungen eines gewerblichen Grundstückshandels⁵ erfüllt sind). Handelsrechtlich gelten jedoch keine Besonderheiten: auch die gewerblich geprägte GmbH & Co entsteht nach h.M. erst mit der Eintragung der KG im Handelsregister, sofern sie der Sache nach lediglich Vermögensverwaltung betreibt⁶.

501 Alle Personenhandelsgesellschaften, bei denen keine natürliche Person unbeschränkt haftet, unterliegen gem. Art. 48 EGHGB, § 264a i.V.m. §§ 325 ff HGB, den Regeln für Kapitalgesellschaften im Hinblick auf Rechnungslegung, Prüfung und **Offenlegung** des Jahresabschlusses, vgl. im einzelnen Rn. 1726b ff. Weitere Nachteile sind die

1 Sofern nach rechtl. Aufbau und wirtschaftlicher Gestaltung einer GmbH entsprechend (BFH, 14.03.2007 – XI R 15/05, EStB 2007, 199 zur liechtensteinischen GmbH).

2 Vgl. BFH, BStBl. 1996 II S. 93.

3 Nicht ausreichend wäre es, einen Kommanditisten zum Organ des Komplementärs zu bestellen, da er dann in letzterer Funktion handelt.

4 BFH, 14.12.2006 – IV R 3/05, GmbHR 2007, 269. Wertpapiere o.ä. zählen jedoch auch ohne Erfüllung dieser Voraussetzungen zum Umlaufvermögen, da es am Element des „dauernden Dienens“ fehlt, *Heinz/Koetz*, GmbHR 2008, 341

5 vgl. hierzu *Krauß*, Immobilienkaufverträge in der Praxis, Rn. 1896 ff

6 FG Köln, DStRE 2005, 747 (Rev Az BFH X R 39/04); a.A. *Pauli*, DB 2005, 1023 und *Stahl*, NJW 2000, 3100: mit Registeranmeldung, da das weitere Geschehen nicht beeinflussbar ist

Zwangszugehörigkeit zur IHK-Mitgliedschaft⁷, die zeitlich unbegrenzte Einkommensbesteuerung realisierter Wertzuwächse im Betriebsvermögen, sowie die Gewerbesteuerpflicht (Rn. 2664k ff).

b) Gestaltungsinstrument zur Schaffung von Betriebsvermögen

Die gewerblich geprägte (= mitunternehmerische) GmbH & Co KG⁸ hält demnach notwendigerweise Betriebsvermögen, auch wenn sie der Sache nach lediglich Vermögensverwaltung betreibt (und damit gem. § 9 Abs. 1 Satz 2 GewStG von der Gewerbesteuer befreit ist.). Aus diesem Grund ist sie das Mittel der Wahl in allen Fällen, in denen es um die Erhaltung der Betriebsvermögensseigenschaft geht.

502

Beispiele:

- *die Auflösung stiller Reserven, die bei einer sonst sich vollziehenden Entnahme (Rn. 2665e ff) oder Betriebsaufgabe droht, soll vermieden werden, durch steuerliche Einbringung (als Gesamthands- oder zumindest Sonderbetriebsvermögen) in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft*
- *die Gewährung von Investitionszulagen setzt Betriebsvermögen voraus*
- *gem. § 6 AStG führt der Wohnsitzwechsel ins Ausland zu einem fiktiven Veräußerungsvorgang bei im Privatvermögen gehaltenen Kapitalgesellschaftsbeteiligungen i.S.d § 17 EStG - ratsam ist daher die Einbringung in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft zur Bildung von Betriebsvermögen⁹ (und zwar zur Vermeidung eines Veräußerungsvorgangs mit Besteuerungsfolge gem. § 17 EStG als verdeckte Sacheinlage, nicht gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten)*
- *die bei Betriebsvermögen erhöhte Immobilienabschreibung (3 %) soll genutzt werden.*

Auch schenkung-/erbschaftsteuerlich ermöglicht die gewerblich geprägte Personengesellschaft (noch) die Qualifizierung des Schenkungsobjekts als Betriebsvermögen (möglicherweise mit Ausnahme des selbst genutzten Familienheims, Rn. 2546) mit der Folge der Privilegierungen nach §§ 13a, 19a ErbStG sowie des vollen Abzugs der Verbindlichkeiten (§ 10 Abs. 6 Satz 4 ErbStG, ohne Kürzung im Verhältnis zwischen Verkehrs- und Steuerwert), obwohl sie tatsächlich ebenfalls reine Vermögensverwaltung betreibt Allerdings wird dieses Betriebsvermögensprivileg nicht gewährt, wenn

503

⁷ § 2 Abs. 1 IHK-Gesetz, da sie bereits aufgrund ihrer Rechtsform zur Gewerbesteuer veranlagt werden; Beitragspflicht demnach auch nach Abmeldung des Gewerbes, solange keine Löschung im Handelsregister erfolgt ist, VG Koblenz v. 29.09.2008 – 3 K 393/08

⁸ hierzu Müller, ErbStB 2003, 127; Spiegelberger, ZEV 2003, 391

⁹ Röhrig EStB 2008, 220.

Anteile bereits vor Eintragung der GmbH & Co KG sowohl im Handelsregister¹⁰ als auch im Grundbuch¹¹ übertragen werden¹², und geht wieder verloren, wenn die fünfjährige Haltefrist im Betriebsvermögen durch den Anteilserwerber nicht gewahrt ist (Rn. 2562 ff). Weiter ist Voraussetzung, dass die der gewerblich geprägten (oder gewerblich tätigen) KG beigetretenen Kommanditisten (Übertragungsempfänger), auch wenn sie minderjährig sind, Mitunternehmer sind, vgl. auch Rn. 1497 und Rn. 2547; zu den insoweit gefährlichen Gestaltungen siehe Rn. 1692 ff.

Die neuere Rechtsprechung sieht in der nicht durch außersteuerliche Motive erklärlichen Wahl der gewerblich geprägten Vermögensverwaltungs-KG teilweise einen unbeachtlichen Gestaltungsmissbrauch¹³.

c) Gestaltungsmittel: täuschähnlich-entgeltliche Einbringung oder unentgeltliche verdeckte Einlage?

aa) Gestaltungsvarianten

504 Weiteres Motiv für die Attraktivität dieser Rechtsform ist die Flexibilität hinsichtlich der steuerrechtlichen Gestaltung ihrer Vermögensausstattung: Die „Einbringung“ in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft kann als „entgeltlicher“, „täuschähnlicher“ Vorgang realisiert werden oder aber „unentgeltlich“, als „verdeckte Sacheinlage“, sich vollziehen.

- Letzteres wird immer dann anzustreben sein, wenn die entgeltliche Veräußerung zu nachteiligen Steuerfolgen führen würde (etwa bei der Gewinnerzielung aus der „tau-

10 FG Münster, ZErB 2008, 121 m. Anm. *Wachter*; OFD Münster v. 03.01.2008 ErbStB, 2008, 74; FinMin Baden-Württemberg v. 11.07.2008, ZEV 2008, 404; ebenso zur Einheitsgesellschaft: *Pauli*, ZErB 2008, 218.

11 da sonst lediglich Sachleistungsansprüche übertragen werden, die ohnehin mit dem Verkehrswert anzusetzen wären, BFH, 28.03.2007 - II R 25/05, DStR 2007, 990.

12 Vermögensverwaltende KGs entstehen erst mit der Eintragung im Handelsregister; auch im übrigen besteht bis zur Eintragung eine Vollhaftung der Kommanditisten (§ 176 Abs. 2 HGB), so dass es an den Voraussetzungen einer gewerblich geprägten Personengesellschaft (Vollhafterstellung allein bei Kapitalgesellschaft oder einer weiteren GmbH&Co KG) fehlt. Die Schenkung des Kommanditanteils muss also, auch wenn bereits vorher beurkundet, aufschiebend bedingt auf z.B. einen Tag nach der Eintragung sein, (andernfalls können auch etwaige Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht in vollem Umfang abgezogen werden, da es sich noch nicht um Betriebsvermögen, sondern gem. § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG um eine gemischte Schenkung anteiliger Wirtschaftsgüter handelt).

13 Das FG Düsseldorf, ZErB 2007, 62 (nur Ls) sieht z.B. § 42 AO verwirklicht, wenn die Verwaltung eines Wertpapierdepots vor dem Stichtag einer eigens hierfür gegründeten GmbH übertragen wird, damit das Depot dem Sonderbetriebsvermögen einer an dieser GmbH bestehenden atypisch stillen Beteiligung zugeordnet werden kann und damit unter § 13a ErbStG falle. Anders noch BFH, 9.11.2005 - II B 163/04 BFH/NV 2006, 554, der von „gängiger Gestaltungspraxis“ spricht.

schähnlichen Einbringung“ von steuerverhafteten Gegenständen des Privatvermögens (Kapitalgesellschaftsanteile nach § 17 EStG, nicht selbstgenutzten Immobilien vor Ablauf der Zehn-Jahres-Frist des § 23 EStG, einbringungsgeborenen bzw. einbringungsverhafteten Anteilen nach § 21 UmwStG a.F. oder n.F.). Gleiches gilt, wenn wegen Erreichens der Drei-Objekt-Grenze das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels droht¹⁴ (Rn. 2663r ff). Ein Veräußerungsgewinn entstände bei der entgeltlichen Variante ferner nicht in dem Umfang, in dem der Gegenstand dem Einbringenden weiterhin zuzurechnen ist¹⁵. Weiter ist darauf hinzuweisen, dass zwar bei der „unentgeltlichen“ verdeckten Einlage derzeit kein „Spekulationsgeschäft“ i.S.d. § 23 EStG vorliegt, allerdings dann, wenn die KG das Grundstück binnen zehn Jahren nach Einlage veräußert, § 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 EStG, sodann beschränkt auf die außerhalb des Betriebsvermögens realisierte Wertsteigerung (§ 23 Abs. 3 Satz 2 EStG)¹⁶.

- Die entgeltliche Einbringung ist dagegen attraktiver wenn neues Abschreibungsvolumen geschaffen werden soll („Aufstockung“¹⁷, „Step up“¹⁸, etwa bei abgeschriebenen, aber noch werthaltigen Gebäuden des Privatvermögens) und kann (also steuerlich keine zwingende Buchwertfortführung angeordnet ist), oder wenn eine Veräußerung gewollt ist, um Verluste zu realisieren, die sonst ungenutzt blieben.

Beispiel:

Auf Kapitalgesellschaftsanteile i.S.d § 17 EStG wurden nachträgliche Anschaffungskosten getätigt (etwa Ausfall eines Darlehens, Inanspruchnahme einer Bürgschaft). Um die daraus resultierenden Verluste (Halb- bzw. ab 2009 Teileinkünfteverfahren) zu realisieren und den Zeitpunkt der Realisierung zu steuern, erfolgt Einbringung als tauschähnlicher Vorgang in eine gewerblich geprägte GmbH & Co KG.

Bei der Einbringung von Grundbesitz besteht Grunderwerbsteuerfreiheit im Umfang des § 5 Abs. 2 GrEStG, allerdings belastet mit der möglichen Nachbesteuerung gem. § 5 Abs. 3 GrEStG bei Anteilsverschiebungen in den folgenden fünf Jahren (Rn. 2621 ff.).

505

14 Tz. 7 des BMF-Schreibens v. 26.03.2004, DSfR 2004, 632 (fragwürdig, da eigentlich keine Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr vorliegt), vgl. Krauß, Immobilienkaufverträge in der Praxis, Rn. 1898f.

15 vgl. Wacker, BB 2000, 1980.

16 Vgl. Krauß, Immobilienkaufverträge in der Praxis, Rn. 1880

17 § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG (Minderung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten) gilt nur bei Einlagen, nicht – wie hier – bei Veräußerungen, vgl. BMF-Schreiben, BStBl 2000 I 462.

18 Trotz des sonst bestehenden Verbotes der „Doppelabschreibung“, vgl. Tiedtke/Wälzholz, DSfR 2001, 1501.

Demnach ist zu differenzieren¹⁹:

bb) Privatvermögen, entgeltliche Einbringung

506 Die Einbringung von Gegenständen des **Privatvermögens** in eine gewerblich tätige oder geprägte (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG), also Betriebsvermögen haltende, Personengesellschaft gegen **Gewährung oder Erweiterung von Gesellschaftsrechten** also im Wege der „**offenen Sacheinlage**“²⁰, ist als **tauschähnlicher entgeltlicher Vorgang** zu werten²¹. Dies führt auf der Ebene des Übertragenden zu einem Veräußerungs- und auf der Ebene der aufnehmenden Gesellschaft zu einem Anschaffungsvorgang. Erforderlich ist die Gutschrift auf einem Festkapitalkonto des Einbringenden (Erhöhung des Kapitalkontos I oder II, sofern dort auch Verluste gebucht werden)²², wobei es nicht schadet, wenn die Gutschrift nur zum Teil auf einem solchen Festkapitalkonto, im Übrigen auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto²³ erfolgt.

Ebenso liegt Entgeltlichkeit vor, soweit (Trennungstheorie, Rn. 2681) die Überführung von Privatvermögen

- gegen Barentgelt
- bzw. gegen die Übernahme von Verbindlichkeiten (gleich ob diese mit dem übertragenen Objekt im Zusammenhang stehen oder nicht) erfolgt²⁴,

oder wenn der Einlagewert dem Inferenten auf einem Privat- oder Verrechnungskonto gutgeschrieben wird, er also dafür eine schuldrechtliche (Darlehens-²⁵) Forderung gegen die Gesellschaft erhält.

19 Vgl. zum folgenden *Frystatzki*, EStB 2007, 462 ff; *Röhrig*, EStB 2008, 216 ff.

20 Diese liegt i.d.R. vor bei Buchung auf Kapitalkonto I, ebenso bei Buchung auf Kapitalkonto II des Kommanditisten, wenn dort auch Verluste gebucht werden (nicht jedoch bei Buchung auf einem gesamthänderischen Rücklagenkonto: dann verdeckte Einlage), vgl. BMF v. 26.11.2004 BStBl 2004 I 1190 Tz 1

21 BFH, BStBl. 2000 II, S. 230; ebenso die Finanzverwaltung: BMF-Schreiben, BStBl 2000 I 462 Tz. 8. Es findet nicht § 6 Abs. 1 Nr. 5 [Einlage – nur bei verdeckter Einlage ohne Gewährung von Gesellschaftsrechten, Rn. 1687a], sondern § 6 Abs. 6 EStG Anwendung (vgl. Rn. 2766-1). A.A. *Reiß* DB 2005, 362

22 So die Ursprungsentscheidung BFH, 19.10.1998 – VIII R 69/95, BStBl. 2000 II, S. 230.

23 Also keine Aufspaltung des Vorgangs im Verhältnis zwischen Kapitalkonto I und variablem Konto (Parallelwertung zu § 24 UmwStG: BFH, 24.01.2008 – IV R 37/06, GmbHR 2008, 548 m. Anm. *Hoffmann*, zweifelnd die Vorinstanz FG Hannover, DStRE 2006, 1441)

24 vgl. BMF-Schreiben, BStBl. 2000 I, S. 1383 Tz 30; *Fleischer*, ZEV 2003, 190.

25 Dies gilt unabhängig davon, ob die auf dem Verrechnungskonto gebuchte Darlehensforderung gesichert bzw. verzinslich gestellt ist und damit fremdüblichen Grundsätzen genügt; die Darlehen sind in der Gesellschaftsbilanz zu passivieren und in der Ergänzungsbilanz zu aktivieren (*Wacker*, NWB 2008, 3093 = Fach 3 S.15183).

Die „Einbringung ohne Rechtsträgerwechsel“ unter dem Gesichtspunkt des wirtschaftlichen Eigentums (quoad sortem) bzw. als Sonderbetriebsvermögen (quoad usum)²⁶ ist demgegenüber unsicher²⁷.

507

cc) Privatvermögen, unentgeltliche Einlage

Privatvermögen wird dagegen jedenfalls nach Ansicht der Finanzverwaltung²⁸ **unentgeltlich** eingebracht in eine Personengesellschaft im Falle der **verdeckten Sacheinlage**, also nicht gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und sonstige Gegenleistungen etwa die Einräumung eines Darlehens bzw. Übernahme von Verbindlichkeiten, sondern z.B. im Wege der Buchung auf ein gesamthänderisch gebundenes Rücklagenkonto²⁹ (§ 264c Abs. 2 Satz 1 Nr. II und Satz 8 HGB).

508

Die Einlage selbst ist bei der Gesellschaft grundsätzlich³⁰ mit dem Teilwert anzusetzen (§ 4 Abs. 1 Satz 5 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG). Für den Inferenten ergeben sich keine unmittelbaren Steuerfolgen. Stets wird bei der Ermittlung der AfA-Grundlage nach verdeckter Einlage³¹ in ein Betriebsvermögen gem. § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG die bisher bei der Erzielung von Überschusseinkünften (etwa Vermietung und Verpachtung) gezogene AfA abgezogen, und zwar nach Ansicht der Finanzverwaltung von der ursprünglichen Bemessungsgrundlage (als Fortführung des erreichten Standes)³², nach Ansicht der Rechtsprechung durch Abzug vom Einbringungs-, d.h. Teilwert³³.

26 Wie etwa von *Kusterer/Rupp*, EStB 2002, 485 bei Grundstücken zur Einsparung von Notar- und Grundbuchgebühren empfohlen

27 Unklar ist, wie wirtschaftliches Eigentum (wenn nicht durch Investition auf fremdem Grund und Boden: BFH BStBl. 2002 II, S. 741) entstehen kann, ferner ob Sonderbetriebsvermögen (nach Aufgabe der Geprägerrechtsprechung) auch bei nur fingiert, nicht tatsächlich gewerblich tätigen Personengesellschaften entstehen kann

28 BFH, 24.01.2008 – IV R 37/06, GmbHR 2008, 548 m. Anm. *Hoffmann* neigt dazu, auch den Fall der Gutschrift auf gesamthänderisch gebundener Rücklage ohne ausdrückliche Erhöhung des Kapitalkontos I dem tauschähnlichen Vorgang gleichzustellen, vgl. *Wacker* NWB 2008, 3097 = Fach 3 S. 15187 (allerdings nur obiter, da im entschiedenen Fall wegen der Nachträglichkeit der Vereinbarung ohnehin nicht anzuerkennen).

29 BMF v. 26.11.2004, BStBl 2004 I S. 1190; kritisch *Reiß* DB 2005, 358 „freischwebender Nonsens“.

30 Bei Anschaffung in den letzten drei Jahren jedoch höchstens mit den Anschaffungskosten, ebenso bei Beteiligungen i.S.d § 17 EStG.

31 § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG gilt also nicht bei tauschähnlichen Vorgängen gem. Rn. 1687, vgl. BFH, 24.01.2008 – IV R 37/06, GmbHR 2008, 548 m. Anm. *Hoffmann*; *Wacker*, NWB 2008, 3091 = Fach 3 S. 15181.

32 R 7.3 Abs. 6 EStR 2005, vgl. *Günther*, EStB 2007, 150. Bei historischen Anschaffungskosten von 400, bereits „gezogener“ AfA von 80, und einem Einbringungswert von 600 werde also die erreichte Bemessungsgrundlage von 400-80 = 320 weiter (mit nun 3 %, § 7 Abs 4 Satz 1 Nr. 1 EStG) abgeschrieben; am Ende verbleibe eine nicht abschreibbarer Restwert von 600 – 320 = 280, der sich erst bei Veräußerung oder Entnahme auswirke

33 FG Hannover v. 20.9.2005, EFG 2006, 723 (rkr): Im Beispiel der vorgehenden Fußnote wird vom Einbringungswert von 600 die bereits gezogene AfA von 80 abgezogen, so dass 520 mit 3 % jährlich bis auf Null abgeschrieben würden

Hinweis:

Zu bedenken ist allerdings, dass die unentgeltliche Einbringung zur Schenkungsteuer führen kann, soweit das eingebrachte Wirtschaftsgut den anderen Gesellschaftern über die gesamthänderisch gebundene Rücklage entsprechend ihrer Beteiligungsquoten zuzurechnen ist³⁴, und zwar ohne Betriebsvermögensbegünstigung³⁵ (vgl. Rn. 2303 ff.).

dd) Exkurs: Privatvermögenseinbringung in eine Kapitalgesellschaft

- 509 Die Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter des Privatvermögens in das Vermögen einer Kapitalgesellschaft führt³⁶ entweder gem. § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG zu einem Veräußerungsvorgang oder gem. § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG zu einer verdeckten Einlage. Die Gesellschaft hat auch im letzteren Fall, also bei der verdeckten Einlage, die eingebrachten Werte, z.B. Anteile, mit dem Teilwert, innerhalb der ersten drei Jahre mit den Anschaffungskosten (§ 6 Abs. 6 Satz 3 EStG) anzusetzen. Beim Einbringenden entsteht somit bei steuerverhaftetem Vermögen (§§ 17, 23 EStG, einbringungsgeborene oder – verhaftete Anteile) ein Veräußerungsgewinn bzw. ein Gewinn aus einer verdeckten Einlage, da auch bei letzterer alle ertragsteuerlichen Varianten zwischenzeitlich durch Gesetz einer Veräußerung gleichgestellt sind (§§ 17 Abs. 1 Satz 2 EStG, § 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 EStG, § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 1 UmwStG)

ee) Betriebsvermögendeinbringung in Personengesellschaft: § 6 Abs. 5 EStG

- 510 Für bereits vorhandenes **Betriebsvermögen** gilt: Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens sind gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1, 2 EStG zwingend zu Buchwerten in das Betriebsvermögen einer gewerblich geprägten (oder gewerblich tätigen) Personengesellschaft einzubringen, soweit die Einbringung unentgeltlich (d.h. unter Buchung der Einlage auf ein gesamthänderisch gebundenes Rücklagenkonto) erfolgt. Rechtsdogmatisch läge allerdings eine Veräußerung im Sinne eines tauschähnlichen Vorgangs vor, wenn als Gegenleistung für die Einbringung betrieblicher(...) (...)Künftig wird also zu differenzieren sein, ob das Unterbleiben einer Anrechnungsbestimmung i.S.d. § 2315 Abs. 1 Satz 1 BGB lediglich darauf beruht, dass der

_____ Ende Auszug 1 _____

34 BFH, 30.05.2001 – II R 6/98, GmbHR 2001, 1183

35 Da die Einlage anteilig für Rechnung der anderen Gesellschafter erfolgt und damit sich noch auf privater Ebene vollzieht, *Mutscher* DB 2005, 2096.

36 Vgl. BFH, 24.04.2007 – I R 35/05, BFH/NV 2007, 1758 m.w.N.

— Beginn Auszug 2 —

Schenker die Anordnung unterlässt – ohne sich hinsichtlich seines künftigen Verhaltens zu binden, so dass eine nachträgliche letztwillige Anrechnungsanordnung jederzeit noch möglich wäre – oder ob das Unterbleiben auf einer erbvertraglich bindend getroffenen Vereinbarung beruht (so dass eine Verbindung aus Überlassungs- und Erbvertrag vorliegt). Demgemäß könnte ab sofort im Fall der „schlichten Nichtanrechnung“ unter Einbeziehung eines Hinweises an die Beteiligten auf die weiterhin bestehende Möglichkeit der künftigen Nachholung solcher Anrechnungsbestimmungen formuliert werden:

Formulierungsvorschlag: „schlichte Nichtanrechnung“ gemäß § 2315 BGB n.F.

Der Schenker ordnet derzeit keine Anrechnung des Schenkungsanteils der heutigen Zuwendung auf das künftige Pflichtteilsrecht des Erwerbers nach dem Tod des Schenkers an. Der Notar hat die Beteiligten darauf hingewiesen, dass gemäß § 2315 Abs. 1 Satz 2 bis 4 BGB (ggf. Zusatz: in der voraussichtlichen künftigen Fassung der Erbrechtsreform) der Schenker eine solche Anrechnungsbestimmung auch noch nachträglich durch letztwillige Anordnung anordnen kann, ohne dass der Beschenkte dies vor dem Tod des Schenkers zwingend erfahren muss oder gar verhindern könnte. Soll diese Möglichkeit nachträglicher Anrechnungsbestimmung nicht bestehen, müssten Schenker und Beschenkte sie durch notariellen Erbvertrag ausschließen, was jedoch derzeit nicht – jedenfalls nicht durch beide Beteiligte – gewünscht wird.



1000

Beruht hingegen die Nichtanrechnung auf einer bindenden, dauernden (erbvertraglich geschaffenen) Unterlassungspflicht, könnte stattdessen formuliert werden:

1001

Formulierungsvorschlag: erbvertraglich bindende Nichtanrechnung gemäß § 2135 BGB n.F.

Mit erbvertraglicher Bindungswirkung gemäß § 2278 Abs. 2 Nr. 4 BGB (ggf. Zusatz: in der Fassung des Regierungsentwurfs der Erbrechtsreform vom 30.01.2008) vereinbaren Schenker und Beschenkte, dass der Schenkungsanteil der heutigen Zuwendung nicht auf das künftige Pflichtteilsrecht des Beschenkten nach dem Schenker angerechnet wird und auch eine nachträgliche (letztwillige) Anordnung einer solchen Anrechnung nicht, jedenfalls nicht gegen den Willen des Beschenkten, möglich ist.



1002

Diese erbvertragliche Vereinbarung soll nicht in die besondere amtliche Verwahrung des Gerichts genommen werden. Zur Erleichterung der Pflicht des Notars, Meldung an das Geburtsstandesamt des Schenkers zu erstatten, gibt letzterer sein Geburtsstandesamt, die Eintragsnummer und den Namen seiner Eltern wie folgt an: ...

Den Beteiligten ist bewusst, dass infolge der dauernden Nichtanrechnung der Schenkung auf den Pflichtteilsanspruch der Beschenkte nach dem Tod des Schenkers sein gesetzliches Pflichtteilsrecht ungeschmälert – zusätzlich zur heute erworbenen Schenkung – geltend machen kann, falls er z. B. enterbt oder in geringerem Umfang als zur Hälfte des gesetzlichen Erbteils eingesetzt worden wäre, oder falls vorangegangene Schenkungen an Dritte zu einer Pflichtteilsergänzung gemäß § 2325 BGB führen.

- 1003 Änderungen ergeben sich durch die geplante Reform auch für den Fall der nachträglichen Aufhebung einer anlässlich der Zuwendung erklärten Anrechnungsbestimmung. Während diese nach bisher herrschender Auffassung formfrei möglich war,⁴⁰⁰ bedarf es hierzu künftig der Einhaltung der Form einer Verfügung von Todes wegen, also eines handschriftlichen oder öffentlichen Testaments. Ebenso wie der von vornherein erklärte Ausschluss der Anrechnung kann auch die nachträgliche Aufhebung der Anrechnung erbvertraglich bindend (wobei Erbvertragspartner regelmäßig der Beschenkte ist) getroffen werden. Entsprechende Formulierungsvorschläge für die nachträgliche Aufhebung einer Anrechnung durch einseitige bzw. erbvertragliche Bestimmung könnten wie folgt lauten:

Formulierungsvorschlag: nachträgliche Aufhebung einer angeordneten Anrechnung gemäß § 2325 Abs. 1 Satz 3 BGB n.F.



1004

Bei der zu diesamtlicher Urkunde ... des Notars ... vom ... beurkundeten Schenkung hat der Erschienene als Schenker angeordnet, dass der Schenkungsanteil der Zuwendung auf den künftigen Pflichtteil des Beschenkten nach dem Schenker anzurechnen sei. Diese Anrechnungsbestimmung wird hiermit durch einseitige letztwillige Verfügung des Erschienenen aufgehoben mit der Folge, dass der Pflichtteil des

400 J. Mayer, ZEV 1996, 441 (446), Thubauville, MittRhNotK 1992, 289 (298)

Beschenkten nach dem Tod des Schenkers jedenfalls nicht aufgrund der damaligen Zuwendung reduziert sein wird. Den Erschienenen ist bekannt, dass diese nachträgliche Aufhebung der Anrechnungsbestimmung wiederum durch neuerliche Verfügung von Todes wegen geändert werden könnte dergestalt, dass die Anrechnung auf den Pflichtteil wiederum angeordnet ist.

Soll die spätere Aufhebung der Anrechnungsanordnung mit erbvertraglicher Wirkung erfolgen, könnte formuliert werden: 1005

Formulierungsvorschlag: erbvertraglich bindende nachträgliche Aufhebung einer ursprünglich getroffenen Anrechnungsbestimmung gemäß §§ 2315 Satz 3, 2278 Abs. 2 Nr. 4 BGB

Die zu diesamtlicher Urkunde ... vom ... beurkundete Zuwendung ist hinsichtlich des Schenkungsanteils gemäß der in jener Urkunde dokumentierten, durch den Schenker getroffenen damaligen Anrechnungsbestimmung auf den Pflichtteil des Beschenkten nach dem Tod des Schenkers anzurechnen. Diese Anrechnungsbestimmung wird hiermit durch den Schenker in Form einer letztwilligen Verfügung aufgehoben, und zwar im Weg erbvertraglicher Bindung gemäß § 2278 Abs. 2 Nr. 4 BGB dergestalt, dass eine Änderung dieser Regelung über die Nichtanrechenbarkeit auf den künftigen Pflichtteilsanspruch nur unter Mitwirkung des Erbvertragspartners (des heute anwesenden Beschenkten) möglich ist.



1006

Diese erbvertragliche Vereinbarung soll nicht in die besondere amtliche Verwahrung des Gerichts genommen werden. Zur Erleichterung der Pflicht des Notars, Meldung an das Geburtsstandesamt des Schenkers zu erstatten, gibt letzterer sein Geburtsstandesamt, die Eintragsnummer und den Namen seiner Eltern wie folgt an: ...

Systematisch ist darauf hinzuweisen, dass es für diesen Fall einer Erweiterung der erbrechtlichen Anordnungsmöglichkeiten in Gestalt des § 2278 Abs. 2 Nr. 4 BGB nicht bedurft hätte, da die „Aufhebung“ der ursprünglichen Anrechnungsbestimmung durch ein Vorausvermächtnis schon bisher erbvertraglich gemäß § 2278 Abs. 2 Nr. 2 BGB möglich war.

Außerhalb solcher erbvertraglicher „Selbstbindung“ erweitert die Reform den Grundsatz der Testierfreiheit deutlich zu Lasten des Primats der lebzeitigen 1007

Vertragsgerechtigkeit und ist damit zum einen Ausdruck für die gesetzgeberische Geringschätzung der Schenkung als solcher – die insoweit mit einem zusätzlichen mittelbaren „pflichtteilsrechtlichen Wertrückforderungsvorbehalt“ behaftet ist -, bedingt aber andererseits eine versteckte Aushöhlung des Pflichtteilsrechts „durch die Hintertür“. Sie wird in der Regierungsbegründung dadurch gerechtfertigt, dass der Beschenkte seine Teilhabe am Schenker- (Erblasser-)Vermögen weiterhin erhalte, nur eben bereits früher.

Am besten sofort bestellen:



www.lexisnexus.de/zap



Fax: 0 22 03/100 21 95



Ihre Buchhandlung

LexisNexus Deutschland GmbH
Feldstiege 100

48161 Münster

Bitte bestellen Sie bei Ihrem
Buchhändler oder bei:

ZAP

LexisNexus Deutschland GmbH
Feldstiege 100
48161 Münster
Telefon: 0 22 03/10 02 479
Telefax: 0 22 03/10 02 195
E-Mail: bestellung@lexisnexus.de

☒ Ja, bitte schicken Sie mir sofort nach Erscheinen 2 Wochen zur Ansicht:



Notar Dr. Hans-Frieder Krauß
Überlassungsverträge in der Praxis
Vorweggenommene Erbfolge in Privat- und Betriebsvermögen
2. Auflage Mai 2009
(erscheint reformabhängig)
Preis ca. 98,- €
gebunden mit CD-ROM
ca. 1.400 Seiten
ISBN 978-3-89655-392-8

Preise inkl. MwSt. soweit nicht anders angegeben, versandkostenfrei bei Bestellung beim Verlag.

100-%-Risikofrei-Garantie: Bei schriftlicher oder telefonischer Bestellung habe ich das Recht, die Ware innerhalb von 2 Wochen nach Lieferung ohne Begründung an meinen Lieferanten (Buchhändler oder LexisNexus Deutschland c/o BDK Bücherdienst GmbH, Kölner Str. 248, 51149 Köln) zurückzusenden. Die rechtzeitige Absendung genügt. Kosten und Gefahr der Rücksendung trägt mein Lieferant.

Firma/Kanzlei

Vorname/Name

Straße/Nr.

PLZ/Ort

Tel.

Fax

Persönliche Daten werden durch LexisNexus auf geeigneten Datenverarbeitungsgeräten gespeichert, sofern sie für die reibungslose Durchführung von Verkäufen, Kontaktaufnahmen und Werbezwecke notwendig sind. Für sämtliche erhobenen personenbezogenen Daten wird die Einhaltung der Datenschutzbestimmungen gewährleistet. Die Einwilligung kann jederzeit widerrufen werden.

@

E-Mail-Adresse

☐ Ja, ich möchte den Online-Informationsservice Ihres Verlages nutzen, um über interessante Angebote und Neuigkeiten auf dem Laufenden gehalten zu werden. Diese Einwilligung kann ich bei der LexisNexus Deutschland GmbH jederzeit widerrufen.



x



Datum Unterschrift

