



SEMINARE STEUERN + FINANZEN
H.a.a.S. GmbH

LESEPROBE

STRATEGIEN ZUR UNTERNEHMENSNACHFOLGE – DIE NEUEN ERLASSE ZUM ERBSTG

November 2018

Dr. Catarina Herbst, Rechtsanwältin, Steuerberaterin, Fachanwältin für Steuerrecht,
Hamburg

Inhaltsverzeichnis

A.	DIE BEGÜNSTIGUNGEN FÜR BETRIEBSVERMÖGEN	4
I.	Das begünstigungsfähige Unternehmensvermögens	4
II.	Verwaltungsvermögen.....	13
III.	„Cash“-Verwaltungsvermögen (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz)	14
IV.	Ausschluss der Begünstigung bei 90 % Verwaltungsvermögen.....	19
V.	Schuldenabzug	20
VI.	Umqualifizierung originär nicht begünstigten Vermögens	21
VII.	Sonderregelungen für die Optionsverschonung	22
VIII.	Zusammenfassendes Praxisbeispiel	24
IX.	Mehrstufige Unternehmensstruktur – konsolidierte Verbundvermögensaufstellung	27
X.	Beispiele konsolidierte Verbundvermögensaufstellung	28
XI.	Investitionsklausel	32
XII.	Lohnsumme	32
XIII.	Begünstigung bei Großerwerben.....	33
XIV.	Familienunternehmen.....	35
XV.	Neuregelung des Kapitalisierungsfaktors	36
XVI.	Stundung.....	36
XVII.	Rückwirkung.....	36
B.	GESTALTUNGEN ZUM VERWALTUNGSVERMÖGEN	37
I.	Grundlegende Gestaltungsüberlegungen zur Minimierung von Verwaltungs- vermögen	37
II.	Übertragung auf aufsichtspflichtiges Kredit- oder Finanzdienstleistungsunternehmen	37
III.	Inanspruchnahme der „Rückausnahmen“ für eine Betriebsaufspaltung bzw. Konzernsachverhalte, § 13b Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchstabe a ErbStG	37
IV.	Rückausnahme für Wohnungsunternehmen § 13b Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchstabe d ErbStG.....	38
V.	Rückausnahme für Grundstücke, die dem Absatz von Erzeugnissen dienen, § 13b Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchstabe e ErbStG	40

(AU 55034/181 - Strategien)

Die Allgemeinen Geschäftsbedingungen (AGB) der H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag finden Sie unter www.haas-wir-steuern.de. Die Seminare inkl. Arbeitsunterlagen werden von qualifizierten Referenten sorgfältig vorbereitet und durchgeführt. Sowohl die Referenten als auch die H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag übernehmen jedoch keine Haftung für die Aktualität, Richtigkeit und Vollständigkeit in Bezug auf die Tagungsunterlagen oder die Durchführung des Seminars.

Sollten die Inhalte dieses Seminars bzw. der Seminarunterlage für steuerliche und/oder rechtliche Planungen, Gestaltungen o.ä. verwendet werden, übernehmen wir keine Haftung für sich daraus eventuell ergebende Schäden gleich welcher Art.

Diese Unterrichts- und sonstigen Materialien unterliegen dem Urheberrecht, sodass jede Art der Weitergabe ohne ausdrückliche Genehmigung des Herausgebers untersagt ist.

VI.	„Sylt-GmbH“ statt „Cash-GmbH“?	40
VII.	Gestaltungsüberlegungen zum neuen ErbStG	41
VIII.	Gestaltungen zur Lohnsumme.....	42
IX.	Fallstricke während der Behaltensfrist	44
C.	OPTIMIERUNG DER ERBSCHAFT- UND SCHENKUNGSTEUER	49
I.	Ertragsteuerliche Behandlung der Kosten einer Kapitalgesellschaft für die Bewertung von Gesellschaftsanteilen für Zwecke der Erbschaftsteuer (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG)	49
II.	Ertragsteuerliche Behandlung der Kosten einer Mitunternehmerschaft für die Bewertung von Gesellschaftsanteilen für Zwecke der Erbschaftsteuer	49
III.	Berliner Testament – Erbschaftsteuerliche Problematik.....	49
IV.	Geltendmachung des Pflichtteilsanspruches nach Versterben des Ver- pflichteten (BFH-Urteil vom 19.02.2013 II R 47/11)	50
V.	Taktische Ausschlagung.....	51
VI.	Anerkennung formunwirksamer Testamente	53
D.	ERTRAGSTEUERLICHE FALLSTRICKE UND RISIKEN	54
I.	Übertragungen unter Lebenden.....	54
II.	Testamentsgestaltungen	55
III.	Erbauseinandersetzung.....	61
IV.	Wegfall der Gesamtplanrechtsprechung?.....	64
V.	Trennungstheorie – Vorlage des X. Senats des BFH vom 27.10.2015 (X R 28/12) an den Großen Senat des BFH	66
VI.	Keine Schenkung bei verdeckter Gewinnausschüttung	67
VII.	Vorweggenommene Erbfolge und § 8c KStG	68
VIII.	Kapitalkonten von Personengesellschaften – BFH-Urteil vom 29.07.2015 IV R 15/14	70
E.	VERSORGUNG UND ABSICHERUNG DES SCHENKERS UND SEINES EHEGATTEN – ERFORDERLICHE VERTRAGSGESTALTUNGEN	70
I.	Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen	70
II.	Nießbrauch.....	76
III.	Disquotale Ertragsrechte	77
IV.	Disquotale Stimmrechte	78
V.	Widerrufsrechte	78

A. DIE BEGÜNSTIGUNGEN FÜR BETRIEBSVERMÖGEN

Am 04.11.2016 wurde nach langem politischem Ringen das neue Erbschaftsteuerrecht verabschiedet.¹ Am 22.06.2017 sind hierzu die Koordinierten Ländererlasse betr. Anwendung der geänderten Vorschriften des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (AEErbSt 2017) ergangen (BStBl I S. 902).²

I. Das begünstigungsfähige Unternehmensvermögens

1. Begünstigungsfähiges Betriebsvermögen³

Das begünstigungsfähige Unternehmensvermögen unterscheidet sich nicht von dem bisher geltenden Recht. Weiterhin begünstigungsfähig ist inländisches bzw. in einem Mitgliedstaat des EU/EWR-Raumes gelegenes land- und forstwirtschaftliches Vermögen⁴ sowie Betriebsvermögen beim Erwerb eines ganzen Gewerbebetriebs (Einzelunternehmen oder Teilbetrieb), einer Beteiligung an einer Personengesellschaft i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG (originär gewerblich tätige Personengesellschaft) und § 15 Abs. 3 EStG (auch gewerbliche Prägung), § 18 Abs. 4 Satz 2 EStG (freiberufliche Personengesellschaften) und eines Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA. Weiterhin sind Anteile an Kapitalgesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland bzw. EU/EWR-Raum begünstigungsfähig, wenn der Erblasser oder Schenker am Nennkapital dieser Gesellschaft unmittelbar zu mehr als 25 % beteiligt war (Mindestbeteiligung).⁵

2. Anteile an Kapitalgesellschaften § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG

Begünstigungsfähig ist der Erwerb von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft (z. B. GmbH, AG, KGaA), wenn die Kapitalgesellschaft zur Zeit der Entstehung der Steuer ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland oder in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes hat und der Erblasser oder Schenker zu diesem Zeitpunkt unmittelbar zu mehr als 25 % am Nennkapital der Kapitalgesellschaft beteiligt ist.

Nach Auffassung des bayrischen Finanzministeriums⁶ können auch stimmrechtslose Anteile begünstigungsfähiges Vermögen sein. Der Erlass erging im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der anderen Länder, sodass in der Vergangenheit vertretene Ansichten in anderen Bundesländern (z. B. Hamburg) nicht mehr aufrechterhalten werden dürften.

a) Erfordernis einer „unmittelbaren“ Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft

Keine „unmittelbare“ Beteiligung besteht bei der Übertragung von Anteilen an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft, zu deren Vermögen Anteile an einer Kapitalgesellschaft i. S. d. § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG gehören⁷.

¹ Überblick über die Neuregelungen bei Viskorf/Löcherbach/Jehle DStR 2016 S. 2425 ff.; BDI/Ebner Stolz: Unternehmensnachfolge nach der Erbschaftsteuerreform 2016; Huber/Schmidt/Horch, Die Erbschaftsteuerreform, 2017
² Herbst ErbStB 2017 S. 340; Geck ZEV 2017 S. 481; Reich DStR 2017 S. 1858 alle m. w. N.
³ A 13b.3 ff. AEErbSt
⁴ Betriebe der Land- und Forstwirtschaft werden im vorliegenden Skript nicht näher behandelt
⁵ vgl. H E 13b.5 ErbStH: Dem Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) gehören Island, Liechtenstein und Norwegen an
⁶ Verfügung des FinMin Bayern vom 30.01.2013 S 3812b - 006 - 3 801/13, ZEV 2013 S. 227
⁷ vgl. zur Diskussion: Milatz/Wegmann, DB 2012 S. 1640

Beispiel:¹ K ist gemeinsam mit der E-GmbH Komplementär der entprägten, vermögensverwaltenden E-GmbH & Co. KG. Das Gesellschaftsvermögen der GmbH & Co. KG besteht im Wesentlichen aus der 100%igen Beteiligung an der A-GmbH. K überträgt jeweils 10 % seiner Anteile an der GmbH & Co. KG auf seine Ehefrau F und seine beiden Söhne.

Lösung: Die Ansicht der Finanzverwaltung² ist dahingehend eindeutig:

Unterbeteiligungen oder über eine andere Kapitalgesellschaft oder eine Personengesellschaft gehaltene mittelbare Beteiligungen des Erblassers oder Schenkers sind selbst nicht begünstigt und bleiben bei der Prüfung seiner Beteiligungshöhe vorbehaltlich (...) unberücksichtigt.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung soll im vorliegenden Fall § 10 Abs. 1 Satz 4 ErbStG Anwendung finden, wonach den Gesellschaftern die einzelnen Wirtschaftsgüter und sonstigen Besitzposten des Gesamthandsvermögens und die Gesellschaftsschulden anteilig als Bruchteilseigentum zuzurechnen sind³. Die Finanzverwaltung versagt somit die Entlastungen nach §§ 13a und 19a ErbStG, weil der Erblasser oder Schenker nicht unmittelbar am Nennkapital der Kapitalgesellschaft beteiligt ist⁴. Dieser Rechtsauffassung ist der BFH mit Urteil vom 11.06.2013⁵ (entgegen der Vorinstanz FG Köln, Urteil vom 16.11.2011⁶) gefolgt und hat entschieden, dass die Begünstigung nur dann gewährt werden kann, wenn der Schenker/Erblasser selbst zivilrechtlich deren Gesellschafter und nicht bloß mittelbar über eine Personengesellschaft beteiligt war.

b) Mindestbeteiligung an Kapitalgesellschaften

Die Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft (§ 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG) ist nur dann begünstigungsfähig, wenn der Erblasser oder Schenker **zu mehr als 25 % unmittelbar** an der jeweiligen Gesellschaft beteiligt ist, vgl. § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 ErbStG.

aa) Zukauf weiterer Anteile

Besteht die Möglichkeit, weitere Anteile hinzuzuerwerben, ist bei einer Beteiligung knapp unter der Mindestquote zu einem Zukauf zu raten.

bb) Poolvereinbarung

Alternativ zum Zukauf bietet sich der Abschluss eines Poolvertrages an. Durch den Poolvertrag werden die Anteile des Erblassers oder Schenkers mit den Anteilen der anderen Poolmitglieder bei der Berechnung der Mindestbeteiligungsquote „zusammengerechnet“⁷. Es erfolgt eine wechselseitige Zurechnung, unabhängig davon, ob der Erblasser oder Schenker „Poolführer“ oder nur „Kleingesellschafter“ ist. Diese Möglichkeit hat der Gesetzgeber im § 13b Abs. 1 Nr. 3 Halbsatz 2 ErbStG ausdrücklich normiert.

Für eine Poolvereinbarung ist es erforderlich, dass sich Erblasser oder Schenker und die weiteren Gesellschafter untereinander verpflichten,

1. über die Anteile nur einheitlich zu verfügen oder sie ausschließlich auf andere derselben Verpflichtung unterliegende Anteilseigner zu übertragen und
2. das Stimmrecht gegenüber nichtgebundenen Gesellschaftern einheitlich auszuüben⁸.

¹ vgl. BFH-Urteil vom 11.06.2013 II R 4/12, DStR 2013 S. 1536, vgl. auch Milatz/Müller, GmbHR 2013 S. 944

² R E 13b.6 Abs. 2 Satz 2 ErbStR; A 13b.6 Abs. 2 Satz 3 AEErbSt

³ vgl. R E 10.4 Abs. 1 ErbStR

⁴ vgl. H E 10.3 ErbStH

⁵ vgl. BFH-Urteil vom 11.06.2013 II R 4/12, DStR 2013 S. 1536, vgl. auch Milatz/Müller, GmbHR 2013 S. 944

⁶ FG Köln, Urteil vom 16.11.2011 9 K 3087/10, EFG 2012 S. 1079

⁷ vgl. R E 13b.6 Abs. 3 Satz 2 ErbStR; A 13b.6 Abs. 3 Satz 2 AEErbSt

⁸ vgl. R E 13b.6 Abs. 3 Satz 3 ErbStR; A 13b.6 Abs. 3 Satz 3 AEErbSt

1. Erfordernis der einheitlichen Verfügung

Verfügung bedeutet in diesem Zusammenhang – abweichend von der zivilrechtlichen Betrachtungsweise – nur die Übertragung des Eigentums¹. Insbesondere die Verpfändung oder Bestellung eines Nießbrauches an den Anteilen steht einer Verfügung nicht gleich². Etwas anderes gilt jedoch nach Ansicht der Finanzverwaltung für die Einräumung einer Unterbeteiligung, so R E 13b.6 Abs. 3 Satz 4 ErbStR: Bei Einräumung einer typischen Unterbeteiligung muss auch der Unterbeteiligte den Verpflichtungen der Poolvereinbarung unterliegen. Zwar kann diese Auffassung bei Einräumung einer typischen Unterbeteiligung überzeugen, da eine der Verpfändung vergleichbare Rechtslage geschaffen wird³, dennoch sollte sie bei geplanten Gestaltungen beachtet werden.

Einheitlichkeit setzt voraus, dass für sämtliche Poolmitglieder die gleichen Verfügungsregeln festgelegt sind. Dies kann zum einen in der Weise erfolgen, dass bereits i. R. d. Poolvereinbarung der potenzielle Erwerberkreis auf einen bestimmten Personenkreis eingegrenzt wird oder dass es zur Übertragung der Anteile eines Mehrheitsbeschlusses der Poolmitglieder bedarf⁴. Ungeklärt ist bisher, ob es für einen Mehrheitsbeschluss auf das Verhältnis der Anteile am Nennkapital oder auf die personelle Mehrzahl ankommt. Die besseren Argumente dürften für die erste Auffassung sprechen⁵. I. R. d. bereits zuvor begrenzten Personenkreises sind keine weitergehenden Beschränkungen notwendig, sodass z. B. Verfügungen i. R. d. Familienkreises zustimmungsfrei möglich sind⁶. Das Kriterium der Einheitlichkeit ist dabei nicht zeitlich zu verstehen, sodass sämtliche Poolmitglieder nicht zum selben Zeitpunkt über ihre Anteile verfügen müssen.

Die Voraussetzungen sind auch dann gewahrt, wenn erst mit der Übertragung der Anteile für den Erwerber der Beitritt zur Poolvereinbarung vereinbart wird. Der Erwerber gilt dann auch als einer *derselben Verpflichtung unterliegender Anteilseigner*, obwohl Übertragung und Eingehung der Verpflichtung zusammenfallen⁷.

Eine Poolvereinbarung nach § 13b Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 Satz 2 ErbStG ist auch möglich, wenn ein Teil der Anteile unmittelbar durch die Personengesellschaft im Gesamthandsvermögen und ein Teil unmittelbar durch einen bzw. mehrere Gesellschafter im Sonderbetriebsvermögen gehalten wird und zwischen der Personengesellschaft und den betreffenden Gesellschaftern eine anzuerkennende Poolvereinbarung besteht⁸.

2. Erfordernis der einheitlichen Stimmrechtsausübung

Eine einheitliche Stimmrechtsausübung erfordert es, dass die Einflussnahmemöglichkeiten des einzelnen Anteilseigners zum Zwecke der einheitlichen Willensbildung zurückzutreten haben. Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist daher Voraussetzung, dass die Anteile überhaupt mit Stimmrechten ausgestattet sind. *Stimmrechtslose Anteile* können daher nicht in eine Poolvereinbarung einbezogen werden⁹.

¹ vgl. R E 13b.6 Abs. 4 ErbStR; A 13b.6 Abs. 4 AEErbSt

² vgl. R E 13a.10 Abs. 1 Nr. 1 und 2 ErbStR

³ vgl. van de Loo, GWR 2012 S. 407

⁴ vgl. R E 13b.6 Abs. 4 Satz 2 ErbStR; A 13b.6 Abs. 4 Satz 2 AEErbSt

⁵ vgl. ebenso van de Loo, GWR 2012 S. 407

⁶ vgl. van de Loo, GWR 2012 S. 407, der daher von einer „antizipierten Zustimmung“ aller Poolmitglieder zu einer solchen Übertragung spricht

⁷ vgl. R E 13b.6 Abs. 4 Satz 5 ErbStR; A 13b.6 Abs. 4 Satz 5 AEErbSt

⁸ vgl. R E 13b.15 Abs. 2 ErbStR, sowie dazu Verfügung des LfSt Bayern vom 11.08.2011 S 3812b.1.1 - 1 St 34, in DStR 2011 S. 2254

⁹ vgl. R E 13b.6 Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 2 ErbStR; A 13b.6 Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 2 AEErbSt; dazu auch FinMin Bayern, Erlass vom 30.01.2013 S 3812b-006-3 801/13, ZEV 2013 S. 227

Diese Ansicht wird in der Literatur kritisiert, da insbesondere stimmrechtslose Anteile auch dann begünstigungsfähig sind, wenn ein Erblasser zu mehr als 25 % an einer Kapitalgesellschaft beteiligt ist¹.

Es besteht keine vorlaufende Mindestfrist, in der die Poolvereinbarung vor dem begünstigten Übergang bestanden haben muss. Sie muss jedoch in jedem Fall im Besteuerungszeitpunkt vorliegen². Somit kann eine Poolung auch unmittelbar vor Übergang des Unternehmens vereinbart werden.

3. Form und Inhalt der Poolvereinbarung

Die Poolvereinbarung kann sich direkt aus dem Gesellschaftsvertrag ergeben oder aus anderen schriftlichen Vereinbarungen. In diesem Fall wird eine Innengesellschaft begründet³. Die Aufnahme in die Satzung einer GmbH bedarf der notariellen Beurkundung, § 15 Abs. 4 GmbHG. Damit bieten sich insbesondere folgende Möglichkeiten für die Vereinbarung einer Poolvereinbarung an:

- Gesellschaftsvertrag/Satzung,
 - Vorteil: Dingliche Wirkung und wirkt auch gegenüber Rechtsnachfolgern.
 - Nachteil: Geheimhaltungsinteressen können nicht gewahrt werden, wenn Verfügungsbeschränkungen und Stimmrechtsvereinbarungen ins Handelsregister einzutragen sind.
 - Besonderheit: Bei einer Aktiengesellschaft aufgrund der Satzungsstrenge (§ 23 Abs. 5 AktG) keine Vereinbarung in der Satzung möglich.
- eigenständige schriftliche Vereinbarung im Gesellschafterkreis: Dann lediglich Innengesellschaft,
- i. R. d. Übertragung einzelner Anteile kann der Poolbeitritt als Bedingung vereinbart werden.

Einen ausführlichen Formulierungsvorschlag sowohl als Ergänzung für die Satzung einer GmbH als auch zur Vereinbarung als Innen-GbR bietet der Aufsatz von *Wälzholz*, MittBay-Not 2013 S. 281.

4. Ertragsteuerliche Risiken einer Poolvereinbarung

Beim Abschluss von Poolvereinbarungen sind auch mögliche negative Auswirkungen für andere ertragsteuerliche Bereiche im Blick zu behalten. Insbesondere ist zu prüfen, ob durch den Abschluss ein körperschaft- und/oder gewerbesteuerlicher Verlust- und/oder Zinsvortrag vollständig oder anteilig untergeht⁴. Der Abschluss oder die Änderung einer Poolvereinbarung können die Voraussetzungen des Auffangtatbestands in § 8c Abs. 1 KStG erfüllen. Dazu müsste ein dem Grundtatbestand *vergleichbarer Sachverhalt* erfüllt sein.

Dazu heißt es im BMF-Schreiben zum § 8c KStG⁵:

Vergleichbare Sachverhalte können insbesondere sein:

- Der Erwerb von Genussscheinen i. S. d. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG,
- Stimmrechtsvereinbarungen, Stimmrechtsbindungen, Stimmrechtsverzicht.

¹ vgl. ausführlich zur Kritik: Felten, ZEV 2012 S. 84 (86), van de Loo, GWR 2012 S. 407, vgl. zur Verwaltungssicht umfassend Gelhaar/Saecker, ZEV 2012 S. 358

² vgl. R E 13b.6 Abs. 6 ErbStR; A 13b.6 Abs. 6 AEErbSt

³ vgl. R E 13b.6 Abs. 6 ErbStR; A 13b.6 Abs. 6 AEErbSt

⁴ vgl. zum ganzen Felten, DStR 2010 S. 1261, sowie auch Söffing/Thonemann-Micker, DB 2012 S. 593 (599)

⁵ BMF-Schreiben vom 04.07.2008, BStBl 2008 I S. 736, Rz. 7

Es existiert bisher keine eindeutige Stellungnahme der Finanzverwaltung, obwohl dies aufgrund der wirtschaftlichen Reichweite sehr wünschenswert wäre. Zwar wird in der Literatur¹ die Anwendbarkeit insbesondere im Hinblick auf das eigentliche Regelungsziel verneint, aber es besteht insofern keine Rechtssicherheit. Vielmehr ist es wahrscheinlich, dass die Finanzverwaltung aufgrund des eindeutigen Wortlautes des BMF-Schreibens auch keine verbindlichen Auskünfte erteilt und die Steuerpflichtigen somit zu einem finanzgerichtlichen Verfahren gezwungen werden².

cc) Umstrukturierung der Kapitalgesellschaft

Eine Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft kann sinnvoll sein, da die Anteile an einer Personengesellschaft unabhängig von der Beteiligungshöhe nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG begünstigt sind. Zu beachten ist dabei jedoch ebenfalls der Untergang von bestehenden Verlust- und Zinsvorträgen (§ 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG) sowie die Versteuerung offener Rücklagen nach § 7 UmwStG. Praktisch dürfte sich das Problem der ausreichenden Einflussnahme auf die Geschicke der Gesellschaft stellen, wenn lediglich eine Minderheitsbeteiligung von unter 25 % vorliegt.

c) Umfassender Nießbrauchsvorbehalt an Kapitalgesellschaftsanteilen

Der BFH³ hat entschieden, dass eine wirksame Schenkung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft dann nicht vorliegt, wenn der neue Gesellschafter die ihm übertragenen Gesellschaftsanteile lediglich unter Nießbrauchsvorbehalt erwirbt und diese daraufhin ertragsteuerlich weiterhin dem Nießbraucher nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO zuzurechnen sind.

In dem vorliegenden Fall, hatte ein Vater seinem Sohn Anteile an einer GmbH übertragen und sich ein lebenslangliches Nießbrauchsrecht an den Gesellschaftsanteilen vorbehalten. Dem Sohn standen zwar alle Mitgliedschaftsrechte zu, jedoch bevollmächtigte er seinen Vater unwiderruflich, sämtliche Gesellschafterrechte (insbesondere sein Stimmrecht) für ihn auszuüben und verpflichtete sich, von seinem Stimmrecht keinen Gebrauch zu machen. In der Folge verkauften sowohl Vater als auch Sohn ihre Anteile an einen Dritten. Im Zuge dieser Veräußerung verzichtete der Vater gegen Entgelt gegenüber seinem Sohn auf sein Nießbrauchsrecht. Der Sohn war der Auffassung, als unentgeltlicher Rechtsnachfolger seines Vaters zum einen die Anschaffungskosten seines Vaters (§ 17 Abs. 2 Satz 5 EStG) und zum anderen auch die Ablösezahlung für den Nießbrauch als nachträgliche Anschaffungskosten geltend machen zu können. Dieser Rechtsauffassung erteilte der BFH eine klare Absage: Da im Zuge der Schenkung das wirtschaftliche Eigentum nicht übergegangen sei, habe der Sohn die Anteile nicht unentgeltlich im Zeitpunkt der Schenkung, sondern erst entgeltlich im Zeitpunkt des Verkaufs und der Zahlung der Ablösesumme erworben. Dies hat zur Folge, dass der Sohn nicht als unentgeltlicher Rechtsnachfolger die Anschaffungskosten seines Vaters geltend machen kann. Vielmehr kann er nur die Ablösesumme als Anschaffungskosten vom Veräußerungsgewinn abziehen. Zudem sei zu prüfen, ob nicht der Vater durch die entgeltliche Übertragung auf seinen Sohn ebenfalls einen Veräußerungsgewinn realisiert habe. Das wirtschaftliche Eigentum an einem Kapitalgesellschaftsanteil gehe erst dann auf einen Erwerber über, wenn er als Folge eines Rechtsgeschäfts bereits eine rechtlich geschützte, auf den Erwerb des Rechts gerichtete Position erworben habe, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden könne und die mit dem Anteil verbundenen wesentlichen Rechte sowie das Risiko einer Wertminderung und die Chance einer Wertsteigerung auf ihn übergegangen seien.

¹ vgl. ausführlich Richter/Escher, FR 2011 S. 760, Elicker/Zillmer, BB 2009 S. 2620, Rödder/Möhlenbrock, UBG 2008 S. 595

² ebenso Elicker/Zillmer, BB 2009 S. 2620 (2626)

³ BFH-Urteil vom 24.01.2012 IX R 51/10, DStRE 2012 S. 278

Dieses BFH-Urteil bestätigt die Rechtsprechung des BFH, „im Guten wie im Schlechten“ bei einem Nießbrauch auf das Ertragsteuerrecht abzustellen. Während jetzt auch ein Zuwendungsnießbrauch schenkungsteuerlich begünstigtes Betriebsvermögen darstellen kann, ist in Bezug auf eine Schenkung auch danach zu fragen, ob die Schenkung erst dann ausgeführt ist, wenn die Beteiligung ertragsteuerlich dem Beschenkten zuzurechnen ist¹. Mit dieser Andeutung widerspricht das Urteil des BFH seiner bisherigen ständigen Rechtsprechung², der zufolge die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Erbschaftsteuerrecht keine Anwendung findet, da dieses rein zivilrechtlich geprägt ist. Aus diesem Grund kann das Urteil des BFH vom 24.01.2012 nicht einfach auf das Schenkungsteuerrecht übertragen werden. Dennoch lässt auch dieses Urteil eine Tendenz dahingehend erkennen, auch im Erbschaftsteuerrecht ertragsteuerliche Würdigungen mit heranzuziehen.

3. Anteile an Personengesellschaften

Bei Übertragung eines Anteils an einer Personengesellschaft können die Begünstigungen für Betriebsvermögen nur gewährt werden, wenn der Beschenkte Mitunternehmer der Gesellschaft wird³. Begünstigt werden soll nur die tatsächlich ausgeübte unternehmerische Tätigkeit, bei welcher ein Unternehmerrisiko getragen und nicht nur Vermögen verwaltet wird. Erforderlich ist somit, dass „Betriebsvermögen“ übertragen wird. § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 BewG statuiert die Zurechnung zum Betriebsvermögen und setzt bei Schenkung einer Beteiligung an einer Personengesellschaft voraus, dass der Beschenkte Mitunternehmer i. S. d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG wird. Erforderlich ist hierfür, dass Mitunternehmerinitiative entfaltet und Mitunternehmerrisiko getragen wird⁴. Beide Teilelemente müssen i. R. d. Gesamtbildes vorhanden sein, wobei eine schwach ausgeprägte Mitunternehmerinitiative durch ein hohes Mitunternehmerrisiko kompensiert werden kann und umgekehrt⁵.

a) Mitunternehmerinitiative

Unter Mitunternehmerinitiative ist die „Teilhabe an unternehmerischen Entscheidungen, wie sie z. B. Gesellschaftern oder diesen vergleichbaren Personen als Geschäftsführern, Prokuristen oder anderen leitenden Angestellten obliegen“ zu verstehen⁶.

Voraussetzung ist hierfür, dass dem Gesellschafter zumindest die Mitwirkungs- und Kontrollrechte zustehen, welche das HGB für Kommanditisten vorsieht.

aa) Stimmrecht

Kein Mitunternehmer ist, wer vertraglich vom Stimmrecht ausgeschlossen ist oder zwar formal stimmberechtigt ist, den Mehrheitsgesellschafter aber selbst bei Änderung des Gesellschaftsvertrages nicht an einer Beschlussfassung hindern kann (BFH-Urteil vom 11.10.1988 VIII R 328/83). Wird das Stimmengewicht lediglich beschränkt, hindert dies nicht die Mitunternehmerstellung, wenn die Beschränkung nicht faktisch zu einem Ausschluss des Stimmrechts führt. Hiervon ist aber nur dann auszugehen, wenn im Gesellschaftsvertrag geregelt ist, dass Mehrheitsentscheidungen nicht nur bei den laufenden Geschäften möglich sind, sondern sich auch auf alle Grundlagengeschäfte erstrecken. Ist der Beschenkte nicht in der Lage, beispielsweise einer Satzungsänderung oder der Auflösung der Gesellschaft zu widersprechen, ist davon auszugehen, dass er faktisch kein Stimmrecht hat und somit nicht als Mitunternehmer anzusehen ist.

¹ zur Frage der Auswirkungen auf das Schenkungsteuerrecht vgl. auch Götz, DStR 2013 S. 448

² BFH-Urteil vom 30.06.1960 II 254/57 U, BStBl 1960 III S. 348, BFH-Urteil vom 15.10.1997 II R 68/95, BStBl 1997 II S. 820

³ grundlegend FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 27.04.2006 VI K 2162/03

⁴ BFH-Urteil vom 03.05.1993 GrS 3/1992, BStBl 1993 II S. 616 m. w. N.

⁵ ständige Rechtsprechung, vgl. etwa BFH-Urteil vom 20.11.1990, GmbHR 1991 S. 217 m. w. N.

⁶ ständige Rechtsprechung seit BFH-Urteil vom 25.06.1984 Großer Senat 4/82, BStBl 1984 II S. 751

Im Gesellschaftsvertrag ist somit sicherzustellen, dass alle Grundlagenentscheidungen der Gesellschaft einstimmig zu treffen sind. In diesem Fall ist ein überquotationales Stimmrecht des Schenkers unschädlich, dieser kann sich insofern 51 % der Stimmrechte vorbehalten, ohne die Mitunternehmerinitiative des Beschenkten zu gefährden.

Die Rechtsprechung des BFH ist insofern allerdings sehr großzügig: Ist in einem Gesellschaftsvertrag einer Familienpersonengesellschaft geregelt, dass auch Grundlagengeschäfte mit einfacher Mehrheit beschlossen werden können, steht diese Vertragsklausel der Anerkennung der Beschenkten als Mitunternehmer nicht entgegen, vielmehr ist eine derartige Klausel dahingehend auszulegen, dass sie nur Beschlüsse über die laufenden Geschäfte der Personengesellschaft betrifft¹. Dennoch ist hier zur Vorsicht zu raten, Grundlagengeschäfte sollten der Zustimmung aller Gesellschafter bedürfen.

bb) Stimmrechtsvollmacht

Als Ausschluss des Stimmrechts und damit als Fehlen der Mitunternehmerinitiative wird von der Rechtsprechung zudem der Fall angesehen, dass der Schenker sich eine Stimmrechtsvollmacht erteilen lässt. Eine derartige Stimmrechtsvollmacht hat zur Folge, dass der Gesellschafter selbst nicht mehr an den Entscheidungen der Gesellschaft mitwirken kann, sondern alle Beschlüsse weiterhin allein vom Nießbraucher getroffen werden. Ist zudem im Schenkungsvertrag geregelt, dass bei einem Widerruf der Vollmacht der Schenker die Schenkung widerrufen kann, führt dies dazu, dass der beschenkte Gesellschafter vollständig von jeglicher Initiative als Gesellschafter ausgeschlossen ist. In diesem Fall können die Begünstigungen für Betriebsvermögen nach den §§ 13a und 13b ErbStG nicht gewährt werden².

cc) Kontrollrecht nach § 166 HGB

Keinesfalls eingeschränkt werden darf das Kontrollrecht nach § 166 HGB. Bereits zivilrechtlich ist fraglich, ob dieses Recht des Kommanditisten beschränkt werden kann. Steuerrechtlich ist allerdings davon auszugehen, dass bei fehlendem Kontrollrecht keine Mitunternehmerinitiative mehr vorliegt.

b) Mitunternehmerrisiko

Das Mitunternehmerrisiko setzt nach ständiger Rechtsprechung eine „gesellschaftsrechtliche oder diese wirtschaftlich vergleichbare Teilnahme am Erfolg oder Misserfolg eines gewerblichen Unternehmens“ voraus. Dieses Risiko werde „regelmäßig durch Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven des Anlagevermögens einschließlich eines Geschäftswerts vermittelt“³.

aa) Gewinnbeteiligung

Das Mitunternehmerrisiko setzt insofern grundsätzlich eine Beteiligung am Gewinn voraus. Wer weder am laufenden Gewinn noch am Gesamtgewinn der Gesellschaft beteiligt ist, ist grundsätzlich nicht Mitunternehmer⁴. Umstritten ist insofern, ob bei fehlender Beteiligung am laufenden Gewinn allein die Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert ausreicht, ein Mitunternehmerrisiko zu begründen. Das FG Köln⁵ hat dies verneint. Anders sieht es dagegen das FG Münster⁶, hiernach reicht im Rahmen einer Gesamtabwägung auch eine alleinige Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert⁷.

¹ BFH-Urteil vom 07.11.2000 VIII R 16/97, BStBl 2001 II S. 186

² so ausdrücklich zuletzt BFH-Urteil vom 16.05.2013 II R 5/12 und BFH-Urteil vom 06.05.2015 II R 34/13; vgl. auch Wachter, DStR 2016 S. 2065

³ ständige Rechtsprechung seit BFH-Urteil vom 25.06.1984 Großer Senat 4/82, BStBl 1984 II S. 751

⁴ BFH-Urteil vom 17.05.2006 VIII R 21/04, BFH/NV 2006 S. 1839

⁵ Urteil vom 14.11.2006, EFG 2007 S. 273, nicht rechtskräftig

⁶ Urteil vom 19.06.2008, EFG 2008 S. 1733, nicht rechtskräftig

⁷ so auch Hepp in: Hermann/Heuer/Raupach, a. a. O., Rz. 322