

Steuerrecht

Erbschaftsteuerliche Begünstigung von Betriebsvermögen gemäß § 13a f. ErbStG: Unmittelbare Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft; Übertragung eines Kommanditanteils unter Vorbehalt eines Quotennießbrauchs

Andrea Seemann, Steuerberaterin

BFH, Urteil vom 11.06.2013 – II R 4/12

ErbStG § 10 Abs. 1 Satz 3 a.F., § 10 Abs. 1 Satz 4 n.F., § 13a Abs. 4 Nr. 3 a.F.; AO § 39 Abs. 2 Nr. 2; HGB § 124 Abs. 1

BFH, Urteil vom 16.05.2013 – II R 5/12

ErbStG § 13a Abs. 1, Abs. 2 und Abs. 4 Nr. 1 a.F.; EStG § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3

BFH, Urteil vom 11.06.2013 – II R 4/12:

Ein Erblasser oder Schenker war nur dann i.S.d. § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG a.F. unmittelbar am Nennkapital einer Kapitalgesellschaft beteiligt, wenn er zivilrechtlich deren Gesellschafter war.

BFH, Urteil vom 16.05.2013 – II R 5/12:

Behält sich der Schenker bei der freigebigen Zuwendung einer Kommanditbeteiligung den Nießbrauch zu einer bestimmten Quote hiervon einschließlich der Stimm- und Mitverwaltungsrechte vor und vermittelt daher der mit dem Nießbrauch belastete Teil der Kommanditbeteiligung dem Erwerber für sich genommen keine Mitunternehmerstellung, können für diesen Teil die Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG vor 2009 nicht beansprucht werden.

Keywords

Erbschaftsteuer; Begünstigung; Kapitalgesellschaft; Unmittelbarkeit; Mitunternehmeranteil; Nießbrauch

I. Problemstellungen und praktische Bedeutung

Die Erbschaft- und Schenkungsteuer ist bei der Übertragung von Anteilen an Familienunternehmen durch Schenkung oder von Todes wegen ein wesentlicher Liquiditäts- und Kostenfaktor. Die Möglichkeit der Inanspruchnahme der erbschaftsteuerlichen Begünstigung für Betriebsvermögen (derzeit 85 %ige bzw. auf Antrag 100 %ige Freistellung von der Erbschaft- und Schenkungsteuer) ist daher von großer Bedeutung. Der Bundesfinanzhof hat sich in zwei Urteilen erneut mit den Voraussetzungen der erbschaftsteuerlichen Begünstigung für Betriebsvermögen befasst.

II. BFH – II R 4/12 zur Unmittelbarkeit bei einer Kapitalgesellschaftsbeteiligung

Gemäß § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG a.F. bzw. § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG n.F. ist die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft nur dann dem erbschaftsteuerlich begünstigten Betriebsvermögen zuzurechnen, wenn der Schenker bzw. Erblasser, ggf. bei Poolung gemeinsam mit weiteren Gesellschaftern, eine unmittelbare Beteiligung von mehr als 25 % hält.

Zum Sachverhalt:

Der Kläger war Gesellschafter einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft, die wiederum Anteile an Kapitalgesellschaften hielt. Er

schenkte seinen Kindern und seiner Ehefrau einen Anteil an dieser vermögensverwaltenden Personengesellschaft. Das Finanzamt berücksichtigte bei der Steuerfestsetzung die erbschaftsteuerliche Begünstigung für Betriebsvermögen aufgrund der fehlenden Unmittelbarkeit der Beteiligung nicht. Der Bundesfinanzhof bestätigte die Rechtsauffassung des Finanzamts.

Entscheidungsgründe:

Die Personengesellschaft war weder gewerblich tätig noch gewerblich geprägt, sodass die Begünstigung für gewerbliches oder freiberufliches Vermögen gemäß § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG a.F. bzw. § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG n.F. nicht anwendbar war. Es blieb als mögliche Begünstigung die Befreiung für die Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften. Es stellte sich folglich die Frage, ob eine vermögensverwaltende Personengesellschaft für erbschaftsteuerliche Zwecke als transparent betrachtet und das von der Personengesellschaft gehaltene Vermögen auch für die Frage der Inanspruchnahme der erbschaftsteuerlichen Begünstigung unmittelbar den Gesellschaftern zugerechnet werden kann. Ertragsteuerlich wird eine Personengesellschaft, die nicht gewerblich tätig ist, gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO als transparent eingestuft und die von der Personengesellschaft gehaltenen Vermögensgegenstände werden anteilig den Gesellschaftern zugerechnet. Erbschaftsteuerlich wird nach Ansicht des Bundesfinanzhofs hingegen

nicht durch die Personengesellschaft durchgeblickt. Da der Kläger selbst zivilrechtlich nicht Gesellschafter der Kapitalgesellschaft war, konnte die Steuerbefreiung gemäß § 13a ErbStG für die Übertragung nicht beansprucht werden. Diese Ansicht entspricht der Auffassung der Finanzverwaltung.

Weitere Hinweise:

Die vorstehende Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist nicht nur bei der Übertragung von Anteilen an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft zu beachten, sondern auch dann, wenn der Erblasser oder Schenker aus anderen Gründen nicht unmittelbar zivilrechtlicher Gesellschafter der Kapitalgesellschaft ist. Werden die Anteile an der Kapitalgesellschaft beispielsweise von einem Dritten als Treuhänder gehalten, fehlt es an einer zivilrechtlichen Gesellschafterstellung des Schenkers oder Erblassers. Die Übertragung der Treugeberstellung an einer Kapitalgesellschaftsbeteiligung wäre erbschaftsteuerlich nicht begünstigt. Vorsicht ist auch geboten, wenn im Betriebsvermögen lediglich mittelbar Anteile an einer Kapitalgesellschaft gehalten werden. Die Treugeberstellung beispielsweise wäre erbschaftsteuerlich als sogenanntes Verwaltungsvermögen einzustufen,

da es an einer unmittelbaren Beteiligung von mehr als 25 % fehlt. Die vorstehenden Ausführungen gelten nicht für die Übertragung von ertragsteuerlichem Betriebsvermögen, z.B. für die Übertragung eines Anteils an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft. Insoweit fehlt es im Gesetz an einem Unmittelbarkeitserfordernis.

III. BFH – II R 5/12 zur Steuerbegünstigung für Betriebsvermögen bei Übertragung eines Kommanditanteils unter Vorbehalt eines Quotennießbrauchs

Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Begünstigung für Betriebsvermögen sowohl gemäß § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG a.F. als auch § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG n.F. bei Übertragung eines Mitunternehmeranteils ist, dass der Beschenkte bzw. Erbe sowohl Mitunternehmerinitiative als auch Mitunternehmerisiko entfalten kann, also der Anteil auch nach der Übertragung weiterhin im steuerlichen Sinne ein Mitunternehmeranteil ist. Bei einer Übertragung unter Nießbrauchsvorbehalt, also der Übertragung unter Zurückbehaltung der laufenden Erträge und

meist auch gewisser Stimmrechte, stellt sich immer wieder die Frage, ob der Erwerber Mitunternehmer wird und damit die Übertragung begünstigt ist. Bisher war unklar, ob dieses Risiko dadurch vermieden werden kann, dass sich der Nießbrauch nicht auf den gesamten Mitunternehmeranteil erstreckt, sondern lediglich ein sog. Quotennießbrauch bestellt wird. Bei einem Quotennießbrauch stehen dem Erwerber zumindest bezüglich des unbelasteten Teils die Erträge und Stimmrechte uneingeschränkt zu.

Zum Sachverhalt:

Der Kläger war Kommanditist einer gewerblich tätigen Kommanditgesellschaft. Er übertrug einen Teil seines Kommanditanteils an seine Tochter und behielt sich an diesem Kommanditanteil den Quotennießbrauch i.H.v. ca. 93 % vor. Insoweit als der geschenkte Kommanditanteil mit dem Nießbrauch belastet war, sollten dem Kläger die Stimm- und Mitverwaltungsrechte zustehen. Er war u.a. bevollmächtigt, diese Stimmrechte auszuüben. Das Finanzamt gewährte die erbschaftsteuerliche Begünstigung nur für den nicht mit Nießbrauch belasteten Teilkommanditanteil. Die Klage hiergegen blieb ohne Erfolg.

ABO-SERVICE FÜR ZEITSCHRIFTEN UND INFODIENSTE

- Sie möchten ein Abonnement bestellen?
- Sie möchten Ihre neue Adresse oder andere Änderungen durchgeben?
- Sie möchten gerne ein Probeheft zum Kennenlernen?

Bitte wenden Sie sich an unser Team und halten Sie Ihre Kundennummer bereit. Sie finden die Nummer oben auf Ihrem Adressetikett.

Team Unternehmen und Wirtschaft:

Wiebke Schmidt

Tel.: (02 21) 9 76 68-291

Fax: (02 21) 9 76 68-271

wiebke.schmidt@bundesanzeiger.de



Bundesanzeiger
Verlag

www.bundesanzeiger-verlag.de

Entscheidungsgründe:

Zunächst stellt der Bundesfinanzhof fest, dass die erbschaftsteuerliche Begünstigung beim Erwerb von Betriebsvermögen an die Fortführung des Unternehmens geknüpft ist. Dies bedeutet bei der Übertragung eines Mitunternehmeranteils, dass der Erwerber Mitunternehmer werden muss. Es genügt nicht, wenn der Erwerber bereits vor dem Erwerb einen Mitunternehmeranteil an der Gesellschaft gehalten hat und bezüglich dieses Anteils Mitunternehmer geworden ist. Der zivilrechtliche Grundsatz der Unteilbarkeit bzw. Einheitlichkeit der Mitgliedschaft gilt insoweit also nicht für die steuerliche Betrachtung. Auch wenn ein Gesellschaftsanteil übertragen wird, der teilweise mit einem Nießbrauch belastet ist, muss sowohl der unbelastete Anteil als auch der belastete Anteil für sich eine Mitunternehmerstellung

vermitteln. Es ist nicht ausreichend, dass der Bedachte bezüglich des nicht mit dem Nießbrauch belasteten Teils des übertragenen Gesellschaftsanteils Mitunternehmer wird. Im Rahmen des Quotennießbrauchs hat sich der Kläger die Stimm- und Mitverwaltungsrechte in der Kommanditgesellschaft umfassend vorbehalten. Er wurde von seiner Tochter, der Beschenkten, zur Ausübung der Stimmrechte bevollmächtigt. Seine Tochter hat sich verpflichtet, von ihrem eigenen Stimmrecht insoweit keinen Gebrauch zu machen bzw. ersatzweise auf Wunsch des Klägers nach dessen Weisungen zu handeln. Bei Zuwiderhandlung konnte die Schenkung widerrufen werden. Damit wurde die Beschenkte ertragsteuerlich bezüglich des belasteten Anteils nicht Mitunternehmerin. Die schenkungsteuerliche Begünstigung konnte insoweit nicht gewährt werden.

Weitere Hinweise:

Im Weiteren bekräftigt der BFH seine Rechtsprechung, dass ein nach den (dispositiven) Vorgaben des BGB ausgestalteter Nießbrauch die Stellung des Gesellschafters als Mitunternehmer nicht entfallen lässt. Weiterhin offen bleibt aber, welche Stimmrechte dem Nießbraucher zugewiesen werden können, um den Nießbraucher steuerlich als Mitunternehmer zu qualifizieren ohne die Mitunternehmerstellung des Gesellschafters zu gefährden. In der Praxis werden regelmäßig die laufenden Stimmrechte dem Nießbraucher zugeordnet, während der Gesellschafter die Stimmrechte bezogen auf außerordentliche Geschäfte ausübt. Es ist zu empfehlen, die Nießbrauchsgestaltung durch eine verbindliche Auskunft abzusichern.

Quicklink: [uw1301002](#)

Rezension

Dr. Olivia Sarholz, Rechtsanwältin

Hermut Kormann:

Gewinnverwendung und Vermögen Zukunftssicherung für das Familienunternehmen und seine Inhaber

**Springer Gabler Verlag,
2013, 292 Seiten, 49,99 €,
ISBN 978-3-658-00276-3**

Das Thema Gewinnverwendung begegnet den Gesellschaftern eines Familienunternehmens jedes Jahr aufs Neue. Bei der Entscheidung über die Gewinnverwendung geht es formal nur darum, in welcher Höhe der Gewinn eines Unternehmens ausgeschüttet und in welchem Umfang er

zur Selbstfinanzierung im Unternehmen verbleiben soll. Hinter dieser formalen Betrachtung verbergen sich aber viele materielle Entscheidungen: Sollen die Gesellschafter von dem ausgeschütteten Gewinn leben können? Wie sehen das Entwicklungspotenzial des Unternehmens und die längerfristige Strategie aus? Soll ein Schwerpunkt auf die Rücklagenbildung zur Finanzierung zukünftiger Investitionen und damit auf Wachstum gelegt werden? Welche Einfluss- bzw. Stellgrößen sollen für die Höhe der Gewinnausschüttung entscheidend sein? Die mit der Gewinnverwendung zusammenhängenden Fragen lassen sich beliebig erweitern. Die Gesellschafter haben bei ihrer Entscheidung unternehmerische, strategische, finanzielle, aber auch familiäre und

psychologische Aspekte mit einfließen zu lassen. Bei einer Mehrpersonen-Familiengesellschaft oder einer Mehrgenerationen-Familiengesellschaft bergen vorstehende Fragen ein hohes Konfliktpotenzial und zwar nicht nur unter den Gesellschaftern, sondern auch zwischen Gesellschaftern und Geschäftsführung. Solche Kontroversen zwischen den Gesellschaftern, welche den nachhaltigen Fortbestand des Familienunternehmens und des Familienfriedens gefährden, können reduziert werden, indem die vorstehenden materiellen Gesichtspunkte der Gewinnverwendungsentscheidung offengelegt und zwischen den Beteiligten kommuniziert werden. An diesem Punkt setzt das Buch von Kormann an, dessen erklärte Intention es ist, die meist emotionsgeladenen

Kontroversen über die Gewinnausschüttung vermeiden zu helfen. Als Instrument bietet der Verfasser neben einer umfangreichen Aufklärung und Wissensvermittlung auch Leitlinien mit konkreten Richtgrößen als Entscheidungshilfe an, damit bei der Beschlussfassung der Gesellschafterversammlung eine möglichst weitgehende Transparenz gewährleistet ist.

Der Autor konnte als langjähriger Vorstand eines großen deutschen Familienunternehmens Einblicke in die Struktur eines solchen Unternehmens und Erfahrungen mit der Familienpolitik sammeln. Ferner berät er auch in seiner Funktion als Mitglied des Aufsichtsrats bzw. Beirats viele Familienunternehmer in Strategiefragen, er ist also mit der bearbeiteten Problematik bestens vertraut. Das Buch ist an Gesellschafter von Familienunternehmen, Geschäftsführer und Beiräte in Familienunternehmen sowie an juristische und steuerliche Berater adressiert. Es gliedert sich in sechs Themenschwerpunkte: A. Grundlagen der Ausschüttungspolitik, B. Aspekte des Familienunternehmens, C. Aspekte der Familiengesellschafter, D. Das Familienunternehmen als Vermögensanlage, E. Regeln für die Entscheidungsfindung zur Ausschüttung und F. Zusammenfassung.

Die Überschriften zeigen bereits, dass sich der Autor nicht auf die Gewinnverwendung als solche beschränkt, sondern umfassend die verschiedenen familienpolitischen und unternehmensstrategischen Gesichtspunkte, welche bei einem Gewinnverwendungsbeschluss zu beachten sind,

beleuchtet. Der Autor zeigt u.a. auf, welche Randbedingungen für die Bestimmung der „richtigen“ Ausschüttungsquote mit einbezogen werden müssen. Es geht hierbei darum, das Gleichgewicht zwischen den individuellen Strategien der Gesellschafter und der Unternehmensstrategie zu finden. Die finanzielle Stabilität und das Wachstum (Gründe für eine Thesaurierung) spielen hierbei ebenso eine wichtige Rolle wie die finanzielle Unabhängigkeit der Gesellschafter (Ausschüttung zum Aufbau von privatem Vermögen). Auch hat der Autor zur Umsetzung der „strategischen Asset Allocation“ eine eigene Strategie entwickelt. Darüber hinaus vermittelt er das erforderliche Wissen, um die steuerlichen und finanziellen Wirkungen des Gewinnverwendungsbeschlusses nachvollziehen zu können. So werden sehr anschaulich und an Hand von verschiedenen Abbildungen die einzelnen auf den Gewinn anfallenden Steuern auf Ebene der Gesellschaft (Kapitalgesellschaft versus Personengesellschaft) und der Gesellschafter verdeutlicht. Ausführlich stellt der Autor ferner das Verhältnis und die inneren Zusammenhänge von Eigenkapitalrendite, Wachstumsziele und Höhe der Thesaurierung dar.

Kormann behandelt aber nicht nur die Gewinnverwendung als solche, sondern setzt bereits eine Stufe vorher an, nämlich bei der Frage, ob das Unternehmen einen ausreichenden Gewinn erwirtschaftet. Das Familienunternehmen sollte regelmäßig eine Analyse der Ertragskraft und der

Verlustrisiken durchführen. Sodann plädiert er dafür, auch in Verlustjahren die Ausschüttungsquote – wenn irgend möglich – nicht zu verringern. Des Weiteren gibt Kormann Richtlinien, in welcher Höhe der ausgeschüttete Gewinn beim Gesellschafter angespart werden sollte. Hierbei unterscheidet er zwischen den verschiedenen Bedürfnissen der Mehrgenerationen-Gesellschaft und gibt dem Leser hilfreiche Hinweise, welche Aspekte, auch im Generationenkonflikt, zu berücksichtigen sind. Besonderes Augenmerk lenkt Kormann hier auf den Begriff der „Fairness“ und dessen Relevanz für den Zusammenhalt der Familie.

Vorstehendes bietet freilich nur einen kleinen Einblick in das umfassende Werk von Kormann. Er hat die Thematik leicht verständlich, aber tiefgehend aufgearbeitet. Regelmäßige Abbildungen und Hervorhebungen helfen die Informationen schneller zu erfassen. Hilfreich sind auch seine verschiedenen praxisrelevanten Richtlinien, bspw. für die Höhe der Gewinnausschüttung, des Verschuldensgrades, der Sparquote, etc. Allerdings sollte der Leser stets im Hinterkopf behalten, dass es sich bei den Werten um Orientierungshilfen handelt, welche nicht unreflektiert, ohne Betrachtung der individuellen Bedürfnisse und Interessen, übernommen werden dürfen. Zusammenfassend bleibt festzuhalten, dass das Buch informativ und interessant geschrieben ist. Für jeden, der mit der Gewinnverwendungsfrage in Berührung kommt, sollte das Buch zur Pflichtlektüre werden.