

# SCHENKUNGSTEUER IM MANAGERMODELL

## DIE BEDEUTUNG DES TREUHÄNDERS FÜR DIE SCHENKUNGSTEUER

VON DR. BERTRAM LAYER, STEUERBERATER

### BUNDESFINANZHOF (BFH), URTEIL VOM 6. MAI 2020 – II R 34/17

Veräußert ein Gesellschafter einem vorformulierten Vertragswerk entsprechend seinen Geschäftsanteil an einen Pooltreuhänder, der diesen bis zur Aufnahme eines neuen Gesellschafters treuhänderisch für die verbleibenden Gesellschafter hält, unterliegt der Vorgang bei den verbleibenden Gesellschaftern nicht der Schenkungsteuer.

#### Übersicht

- I. Problemstellung
- II. Sachverhalt
- III. Entscheidungsgründe
- IV. Praktische Bedeutung

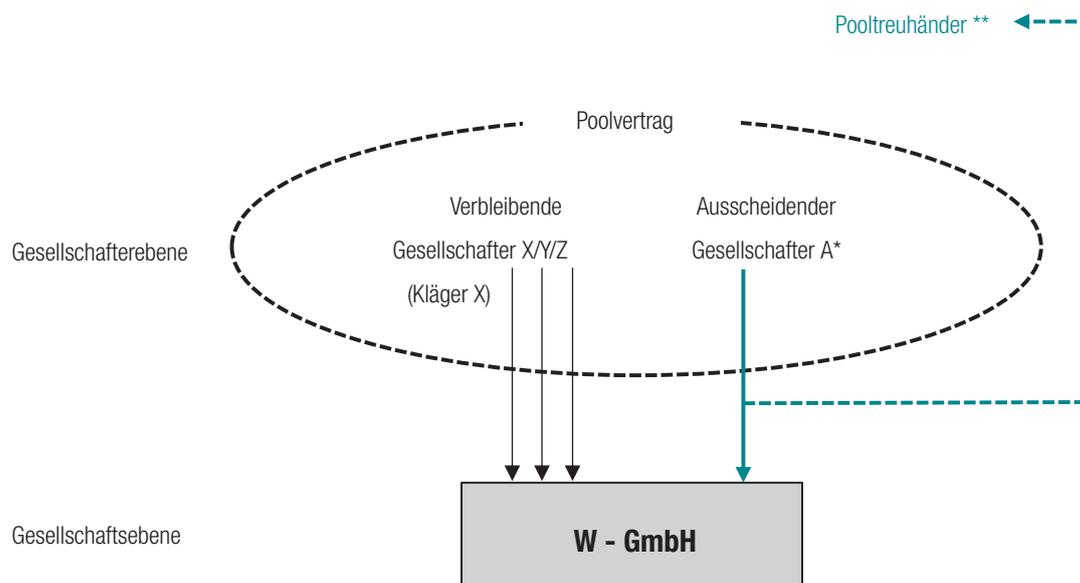
#### I. Problemstellung

Wird, wie im hier vorliegenden Streitfall, ein Gesellschafter in einen Gesellschafterkreis gegen Übernahme von Anteilen zum Nominalwert aufgenommen und muss er bei seinem Ausscheiden aus dem Gesellschafterkreis die Anteile wiederum zum Nominalwert abgeben, so stellen sich zivilrechtliche (insbesondere beim Ausschluss eines solchen Gesellschafters) und auch folgende steuerliche Fragen: zum einen, ob bei der Einräumung einer solchen Beteiligung ein ertragsteuerlich/lohnsteuerlich relevanter Sachverhalt vorliegt, und zum anderen, ob im Falle des Ausscheidens des Gesellschafters zum Nominalwert ein schenkungsteuerlich relevanter Vorgang vorliegen kann. Denn als Schenkung unter Lebenden im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG gilt nach § 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG auch der auf dem Ausscheiden eines Gesellschafters beruhende Übergang des Anteils oder des Teils eines Anteils eines Gesellschafters einer Personen- oder Kapitalgesellschaft auf die anderen Gesellschafter oder die Gesellschaft, soweit der Wert, der sich für seinen Anteil zur Zeit seines Ausscheidens nach erbschaftsteuerlichen Gesichtspunkten ergibt, den Abfindungsanspruch übersteigt. Das hier kommentierte Urteil, das den Fall eines Ausscheidens eines Gesellschafters aus einer Freiberufler-GmbH (hier: Wirtschaftsprüfungsgesellschaft) aus Altersgründen betrifft, kommt zum Ergebnis, dass darin keine Schenkung im Sinne des § 7 ErbStG gesehen werden kann.

#### II. Sachverhalt

Der Kläger (in der beigefügten Abbildung: X) war seit dem 1. Juli 1988 Gesellschafter der W-GmbH (einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft) und dort mit einem Geschäftsanteil im Nennbetrag von 50.000 EUR beteiligt. Die Gesellschafter haben am 30. Juni 2004 die Neufassung eines notariell beurkundeten Poolvertrags beschlossen, der die Verhältnisse der Gesellschafter untereinander regelte. Dazu gehörte unter anderem die Beendigung der Mitgliedschaft bei Vollendung des 63. Lebensjahrs. Der ausscheidende Gesellschafter hatte nach einem vorformulierten Vertragsmuster seinen Geschäftsanteil an einen durch die Poolversammlung bestimmten Pooltreuhänder zu verkaufen und zu übertragen. Der Pooltreuhänder hatte hierfür auf Rechnung der noch in der Gesellschaft verbliebenen (aktiven) Poolmitglieder den Nominalbetrag des Geschäftsanteils zu entrichten, die GmbH die bisher aufgelaufenen Gewinnanteile. Ein Anspruch auf Abfindung stiller Reserven oder eines Goodwill bestand nicht. Der Pooltreuhänder hatte die Geschäftsanteile bis zu ihrer weiteren Übertragung treuhänderisch für alle in der GmbH verbleibenden Poolmitglieder zu erwerben und zu halten. Diese Anteile waren in der Poolversammlung nicht stimmberechtigt und auch bei der Gewinnverteilung nicht zu berücksichtigen. Näheres regelte ein dem Poolvertrag beigefügter Treuhandvertrag.

## Der Urteilssachverhalt im Überblick



\* Eintritt und Austritt von A zum Nominalwert der Beteiligung

\*\* Pooltreuhänder hält den Anteil von A treuhänderisch für die verbleibenden Poolgesellschafter X/Y/Z

Abb. 1; Quelle: Eigene Darstellung

Ein Mitgesellschafter des Klägers (in der beigefügten Abbildung: A) schied aus Altersgründen zu den im vorgenannten Vertragswerk vereinbarten Bedingungen und somit zum Nominalwert aus. In Abb. 1 ist der Sachverhalt im Überblick dargestellt.

Da der erhaltene Nominalwert den gemeinen Wert des Geschäftsanteils unterschritt, setzte das Finanzamt, unter Verweis auf § 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG, Schenkungsteuer fest, und zwar zunächst gegen die GmbH selbst. Nachdem der BFH mit Urteil vom 4. März 2015, II R 51/13, BStBl. Teil II 2015, 672 entschieden hatte, dass jedenfalls die GmbH nicht Steuerschuldnerin sein könne, hat das Finanzamt den Kläger für den Erwerb des Geschäftsanteils durch den Pooltreuhänder unter Berufung auf § 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG zur Schenkungsteuer her-

angezogen. Das Finanzgericht gab der Klage statt. Der BFH bestätigte nunmehr die Entscheidung des Finanzgerichts und begründet seine Entscheidung wie folgt.

### III. Entscheidungsgründe

Nach Auffassung des BFH sind die Voraussetzungen des § 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG in dem hier vorliegenden Fall schon deshalb nicht erfüllt, weil der Geschäftsanteil nicht auf den in der Gesellschaft verbliebenen Kläger übergegangen ist, sondern aufgrund der Vertragsabreden auf den Pooltreuhänder. Die Frage, ob und auf wen ein Geschäftsanteil übergehe, beurteilt sich für schenkungsteuerliche Zwecke grundsätzlich nach dem Zivilrecht und nicht aufgrund einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Dies gilt auch für Treuhandverhältnisse. Im Rah- ➤

men der Erbschaft- und Schenkungsteuer ist auch im Falle einer Treuhanderschaft maßgebend, wer zivilrechtlicher Rechtsinhaber ist. Die in der Abgabenordnung in § 39 enthaltene abweichende Zurechnungsvorschrift im Falle von Treuhandverhältnissen aufgrund der besonderen Form des wirtschaftlichen Eigentums ist auf das Erbschaftsteuerrecht nicht anwendbar.

Ungeachtet dieser Besonderheiten im vorliegenden Fall (Erwerb durch einen Pooltreuhänder) erachtet der BFH den Vorgang auch deshalb nicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 7 Abs. 1 Satz 1 ErbStG als steuerbar, weil es sich um einen von dieser Vorschrift nicht erfassten derivativen Erwerb handelt. Es fehlt nach Auffassung des BFH an einem „Ausscheiden eines Gesellschafters“ sowie einer „Abfindung“, wenn wie im Streitfall der Gesellschaftsanteil unter Lebenden veräußert und dafür ein Kaufpreis entrichtet wird. Einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 42 AO sieht der BFH in dem hier vorliegenden Streitfall ebenfalls nicht.

Zudem kommt der BFH zu dem Ergebnis, dass der Vorgang des Ausscheidens auch nicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG steuerbar ist. Nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG unterliegt als Schenkung unter Lebenden jede freigiebige Zuwendung, soweit der Betrachter durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). Erforderlich ist in objektiver Hinsicht eine Vermögensverschiebung, d.h. eine Vermögensminderung auf der Seite des Schenkers und eine Vermögensmehrung auf der Seite des Beschenkten. In subjektiver Hinsicht ist ein (einseitiger) Wille des Zuwendenden zur (Teil-)Unentgeltlichkeit seiner Leistung erforderlich. Der „Wille zur Unentgeltlichkeit“ liegt vor, wenn und soweit der Zuwendende in dem Bewusstsein handelt, zu der Vermögenshingabe weder rechtlich verpflichtet zu sein noch dafür eine mit seiner Leistung in Zusammenhang stehende (gleichwertige) Gegenleistung zu erhalten.

Der BFH kommt zu dem Ergebnis, dass in dem Poolvertrag das Ausscheiden des jeweiligen Gesellschafters bei Erreichen der Altersgrenze klar geregelt sei. Alle Vermögensverschiebungen beruhen daher auf einer vertraglichen Verpflichtung, die ihrerseits angesichts der Verknüpfung mit dem ursprünglichen Erwerb des Geschäftsanteils zum Nominalwert schon objektiv eine Unentgeltlichkeit nicht erkennen lässt. Zudem fehlt es nach der Auffassung des BFH an dem Willen zur Unentgeltlichkeit. Im Ergebnis unterliegt der Vorgang bei den verbleibenden Gesellschaftern somit nicht der Schenkungsteuer.

#### IV. Praktische Bedeutung

Managermodelle in der zuvor aufgezeigten Form spielen in der Praxis eine (zunehmend) bedeutende Rolle. Nicht nur bei den dem Urteilssachverhalt zugrunde liegenden freiberuflichen Gesellschaften (hier einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft),

sondern auch bei gewerblich tätigen Unternehmen wird Managern eine Beteiligung am Unternehmen angeboten. Dabei ist zu unterscheiden, ob der Gesellschafter (Manager) an den Wertsteigerungen seiner Beteiligung partizipieren kann oder aber der Gesellschafter an den stillen Reserven und an den Wertsteigerungen der Beteiligung nicht partizipieren soll (sogenannte Naked-in-/Naked-out-Klauseln). Jedenfalls für den im Urteil geschilderten Fall, dass die Anteile des ausscheidenden Gesellschafters auf einen als Treuhänder fungierenden Gesellschafter übertragen werden müssen, der diese Geschäftsanteile wiederum auf einen noch zu findenden neuen Gesellschafter zu ebendiesen Konditionen übertragen muss, kann der Anfall von Schenkungsteuer vermieden werden. Die Grundsätze des BFH müssten auch im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters aus einer Personengesellschaft Anwendung finden, wenn seine Anteile auf einen als Treuhänder fungierenden Mitgesellschafter übertragen werden.

Ob auch ohne Zwischenschaltung eines Treuhänders, der die Anteile des ausscheidenden Gesellschafters interimsmäßig erwirbt, ein schenkungsteuerpflichtiger Vorgang vermieden werden kann, ist allerdings fraglich. Es müsste sich zumindest aus einer außerhalb des Gesellschaftsvertrags geregelten vertraglichen Nebenabrede ergeben, dass die zum Nominalwert erworbenen Anteile auch wieder zum Nominalwert abzugeben sind und von den übernehmenden Gesellschaftern dann nur interimsmäßig bis zur Aufnahme eines neuen Gesellschafters gehalten werden.

Es bleibt abzuwarten, wie die Finanzverwaltung zu diesem Urteil Stellung nehmen wird bzw. ob dieses Urteil zeitnah im Bundessteuerblatt veröffentlicht werden wird. ◆



Dr. Bertram Layer ist Steuerberater und Partner im Büro Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz.

#### KEYWORDS

Managermodell • Schenkungsteuer • Beteiligung an den stillen Reserven • Pooltreuhänder