

Kleinert/Bahnmüller: Mitunternehmerinitiative bei (Vorbehaltsquoten-) Nießbrauch und gesellschaftsvertraglichem Einstimmigkeitserfordernis in Grundlagen- sowie Kernbereichsangelegenheiten	BB 2017 1687
---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------

Dr. Jens Kleinert, RA/FAStR, und Nina Bahnmüller, RAin

## **Mitunternehmerinitiative bei (Vorbehaltsquoten-) Nießbrauch und gesellschaftsvertraglichem Einstimmigkeitserfordernis in Grundlagen- sowie Kernbereichsangelegenheiten**

Überträgt ein Gesellschafter einer Personengesellschaft, insbesondere einer KG, seinen Gesellschaftsanteil an einen Dritten unter Vorbehalt eines Nießbrauchs in gewisser Quote, so stellt sich die Frage, ob er und/oder der Dritte Mitunternehmer der Gesellschaft ist bzw. sind. Praktisch geht es darum, ob beim Schenker (und/oder beim Beschenkten) die Mitunternehmerinitiative im Sinne des Ertragsteuerrechts und damit auch begünstigungsfähiges Vermögen i. S. d. Schenkungsteuerrechts vorliegt. Dieser Frage soll in nachfolgendem Beitrag für die sehr praxisrelevante Konstellation nachgegangen werden, dass der Gesellschaftsvertrag der Gesellschaft – dem Regelstatut des HGB entsprechend – das Einstimmigkeitserfordernis vorsieht. Insbesondere bei der vorweggenommenen Erbfolgegestaltung in Familienpersonengesellschaften erlangt die dargestellte Thematik regelmäßig eine hohe Relevanz.

### **I. Einleitung**

Ein Rechtsanwender könnte versucht sein, zu glauben, das nämliche, sich aus einer (einzigen) Gesellschafterposition ergebende Stimmrecht, das dem einen Akteur zusteht, könne nicht – eben weil es diesem bereits zusteht – auch noch einem anderen/weiteren Akteur zustehen.

Nachfolgend soll gezeigt werden, dass diese Annahme jedenfalls in der Konstellation definitiv falsch ist, in der zwei Personen – nämlich der Schenker<sup>1</sup> als (Vorbehaltsquoten)Nießbraucher auf der einen sowie der Beschenkte als (Vorbehaltsquoten)Nießbrauchbelasteter auf der anderen Seite – aus dem nämlichen Gesellschaftsanteil an einer Personengesellschaft Rechte, insbesondere Stimmrechte, ableiten, diese ggf. auch gegenteilig ausüben, und der Gesellschaftsvertrag der betreffenden Personengesellschaft für bestimmte Beschlussgegenstände das Mehrheitsprinzip, für andere Beschlussgegenstände – also für Grundlagen- und/oder Kernbereichsangelegenheiten – das Einstimmigkeitserfordernis, vorsieht. Dies soll nachfolgend aufgezeigt werden.

### **II. Hintergründe zur gesellschaftsrechtlichen Ausgangssituation**

Der Nießbrauch an Anteilen an Personengesellschaften ist als Nießbrauch an Rechten rechtlich zulässig.<sup>2</sup> Bei einem Nießbrauch, welcher – als Nießbrauch an Rechten – dem Regelstatut des BGB entspricht oder davon abweichend ausgestaltet ist, ist Gesellschafter der Personengesellschaft der neue Gesellschafter, d. h. für den Fall der vorweggenommenen Erbfolge der Beschenkte/Nießbrauchbelastete.<sup>3</sup> Diesem – und nicht etwa dem Nießbrauchberechtigten – steht (daher) auch das mit dem verschenkten Gesellschaftsanteil verbundene bzw. sich daraus ergebende Stimmrecht,<sup>4</sup> insbesondere in sog. Grundlagen- und/oder Kernbereichsangelegenheiten, zu.<sup>5</sup>

Nach dem Regelstatut des BGB ist der Nießbrauchbelastete als Gesellschafter Inhaber des Stimmrechts. Allerdings muss der Nießbrauchberechtigte bei den Maßnahmen des Nießbrauchbelasteten, die seine Rechtsposition als Nießbraucher grundlegend tangieren, gemäß § 1071 Abs. 1, Abs. 2 BGB zustimmen. Hierbei ist indes streitig, ob die fehlende Zustimmung des Nießbrauchers zur absoluten oder relativen Unwirksamkeit der betreffenden Maßnahme führt<sup>6</sup> oder

aber nur zu Schadensersatzansprüchen des Nießbrauchberechtigten gegen den Nießbrauchbelasteten.<sup>7</sup>

### III. Hintergründe zur steuerlichen Ausgangssituation

#### 1. Allgemeines

Die Ertragsteuersenate des BFH, dessen Schenkungsteuersenat sowie die Finanzverwaltung verlangen für das Vorliegen einer gewerblichen Mitunternehmerstellung, dass dem entsprechenden Gesellschafter als Mitunternehmer die sog. Mitunternehmerinitiative sowie das sog. Mitunternehmerisiko zukommt. Während das Mitunternehmerisiko insbesondere die anteilige Ertrags- bzw. Verlustpartizipation sowie die Teilhabe an den stillen Reserven des Unternehmens einschließlich eines Geschäftswerts<sup>8</sup> voraussetzt, beinhaltet die Mitunternehmerini-

Kleinert/Bahn Müller: Mitunternehmerinitiative bei (Vorbehaltsquoten-) Nießbrauch und gesellschaftsvertraglichem Einstimmigkeitserfordernis in Grundlagen- sowie Kernbereichsangelegenheiten(BB 2017, 1687)	1688
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------

tiative insbesondere die Teilhabe an den wesentlichen unternehmerischen Entscheidungen.<sup>9</sup>

Ob Mitunternehmerinitiative und/oder Mitunternehmerisiko in ausreichendem Maße vorliegen, beurteilt der BFH anhand des Maßstabes des Regelstatuts des HGB. Demnach ist es für die hier in Rede stehende Mitunternehmerinitiative ausreichend, wenn die Rechte des nießbrauchbelasteten Gesellschafters denjenigen wenigstens angenähert sind, die den Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten des Kommanditisten einer KG nach §§ 164<sup>10</sup>, 166 HGB entsprechen oder die sich aus § 716 BGB ergeben.<sup>11</sup>

Nach dem Regelstatut des HGB gilt gemäß § 161 Abs. 2 i.V. m. § 119 Abs. 1 HGB insbesondere auch für Kommanditgesellschaften das Einstimmigkeitsprinzip; zudem dürfen die Kommanditisten gemäß § 164 HGB<sup>12</sup> der Geschäftsführung bei außergewöhnlichen Geschäftsführungsmaßnahmen – also insbesondere im Bereich der sog. Grundlagen- oder Kernbereichsangelegenheiten – widersprechen. Insbesondere bedarf auch die Geschäftsführung diesbezüglich deren Zustimmung. Daher folgern die Ertragsteuersenate des BFH für Zwecke der Ertragsteuer und – diesen wegen § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG und des darin enthaltenen Verweises auf das Ertragsteuerrecht folgend – der Schenkungsteuersenat des BFH auch für Erbschaft- und Schenkungsteuerzwecke, dass jedenfalls derjenige Gesellschafter kein Mitunternehmer ist, der vertraglich vom Stimmrecht ausgeschlossen ist<sup>13</sup> oder zwar formal stimmberechtigt ist, den anderen (Mehrheits-)Gesellschafter aber selbst bei Änderung des Gesellschaftsvertrages nicht an einer Beschlussfassung hindern kann,<sup>14</sup> also auch in Kernbereichs- und/oder Grundlagenangelegenheiten nicht mitstimmen oder jedenfalls Entscheidungen nicht verhindern kann.

So hat der BFH in seinem Urteil vom 11.10.1988<sup>15</sup> diesbezüglich zu der Frage, welchen Einfluss das Quorum der erforderlichen Zustimmung zu Grundlagenbeschlüssen für das Vorliegen der Mitunternehmerinitiative hat, äußerst instruktiv zu einem Fall, in dem der Vater Komplementär und die Kinder faktisch entrechtete Kommanditisten waren, ausgeführt:

„ . . . Nach dem als Maßstab dienenden Regelstatut des Handelsgesetzbuches (HGB) kann der Kommanditist gemäß § 164 HGB Widerspruch gegen bestimmte Maßnahmen der Geschäftsführung erheben; er kann über die Gesellschafterversammlung, für die nach dem Gesetz das Prinzip der Einstimmigkeit gilt (§ 161 Abs. 2 i.V. m. § 119 Abs. 1 HGB), in allen Fragen, die der Gesellschafterversammlung vorbehalten sind, insbesondere bei Änderung des Gesellschaftsvertrags, durch Ausübung seines Stimmrechts mitentscheiden; er kann schließlich über die Kontrollrechte des § 166 HGB die Geschäftsführung überwachen. Diesen Stimm-, Kontroll-

und Widerspruchsrechten müssen die Rechte der Kläger annähernd entsprechen. Das war in den Streitjahren nicht der Fall.

Die Kläger hatten in der Gesellschafterversammlung zwar ein Stimmrecht; solange der Vater Gesellschafter war, lief das Stimmrecht aber – wie die Revision zu Recht vorträgt – ins Leere. Auch mit allen Stimmen der Kommanditisten konnte der Vater in keinem Fall an einer seine Interessen wahrenen Beschlussfassung gehindert werden, da statt der Einstimmigkeit (vgl. § 119 Abs. 1 HBG) für alle Beschlüsse grundsätzlich die einfache Mehrheit und für Satzungsänderungen und die Auflösung der Gesellschaft eine 3/4-Mehrheit ausreichte (vgl. § 10 Nr. 3 und § 20 Nr. 1 des Gesellschaftsvertrages), dem Vater 76 von insgesamt 100 Stimmen zustanden und eine Gesellschafterversammlung nur beschlussfähig war, wenn 2/3 der Stimmen vertreten waren (§ 9 Nr. 5 des Vertrags). Damit war das Stimmrecht der Kläger ohne Gewicht, weil sie sich in einer Gesellschafterversammlung nie gegen den Vater durchsetzen konnten. . . .

Auch das Widerspruchsrecht des Kommanditisten nach § 164 HGB war durch den Gesellschaftsvertrag abbedungen, solange der Vater Gesellschafter war (§ 6 Nrn. 2 und 3 des Gesellschaftsvertrages). Zwar bedurfte der geschäftsführende Komplementär für bestimmte Maßnahmen der Zustimmung von 3/4 der Stimmen der Gesellschafterversammlung. Der Vater hatte aber allein mehr als 3/4 der Stimmen und im Übrigen galt diese Einschränkung für ihn nicht (§ 6 Nr. 3 des Gesellschaftsvertrages). Der Ausschluss des Widerspruchsrechts ist zwar zivilrechtlich möglich und mag auch für sich gesehen die Unternehmerinitiative nicht ausschließen. In Verbindung mit der Einschränkung des Stimmrechts (§ 161 Abs. 2 i.V. m. § 119 HGB) ist der Ausschluss des Widerspruchsrechts eine entscheidende Einschränkung der Rechte des Kommanditisten, die seine Mitunternehmereigenschaft ausschließt. . . .“

Festzuhalten bleibt: Verfügt der Beschenkte bzw. Nießbrauchbelastete Gesellschafter nach dem Gesellschaftsvertrag der Gesellschaft, an der er Anteile im Rahmen der Schenkung erhalten hat, oder nach den anderen diesen Vorgang regelnden Vereinbarungen, insbesondere nach dem Nießbrauchbestellungsvertrag, über die Stimmrechte, die ihm auch nach dem Regelstatut des HGB zustehen würden, also insbesondere über ein entsprechendes Stimmrecht in Grundlagen- und/oder Kernbereichsangelegenheiten der Gesellschaft, so ist Mitunternehmerinitiative i. S. d. § 15 EStG gegeben und demgemäß liegt auch prinzipiell begünstigungsfähiges Vermögen i. S. d. § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG vor.

## **2. Besonderes zur Mitunternehmerstellung bei Vorliegen eines (Vorbehalts-)Quotennießbrauchs am Gesellschaftsanteil**

Überträgt der Schenker einen Gesellschaftsanteil an einer Personengesellschaft, also insbesondere einen KG-Anteil, unentgeltlich auf eine andere Person, muss diese andere Person *durch und aufgrund* des unentgeltlich auf sie übertragenen Gesellschaftsanteils<sup>16</sup> zum Zeitpunkt der Übertragung eben dieses Gesellschaftsanteils die Mitunternehmerstellung – d. h. insbesondere ausreichend Mitunternehmerinitiative – erlangen, damit der unentgeltlich übertragene Gesellschaftsanteil nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG (i.V. m. § 15 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 3 EStG) begünstigungsfähig ist. Behält sich der Schenker die Stimmrechte auch in Grundlagen- oder Kernbereichsangelegenheiten vor, so fehlt es an der notwendigen Mitunternehmerinitiative beim Beschenkten.

Der BFH<sup>17</sup> führte in diesem Kontext zum Nießbrauch an einem Personengesellschaftsanteil aus:

“. . . Überträgt der Gesellschafter aufgrund vertraglicher Vereinbarungen die Ausübung der Stimmrechte auf den Nießbraucher oder behält sich der Nießbraucher

Kleinert/Bahnmüller: Mitunternehmerinitiative bei (Vorbehaltsquoten-) Nießbrauch und gesellschaftsvertraglichem Einstimmigkeitserfordernis in Grundlagen- sowie Kernbereichsangelegenheiten(BB 2017, 1687)	1689
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------

bei der Übertragung des Gesellschaftsanteils die Ausübung der Stimmrechte vor, kann der Gesellschafter keine Mitunternehmerinitiative entfalten. *Das gilt jedenfalls dann, wenn der Gesellschafter die Ausübung der Stimmrechte dem Nießbraucher umfassend überlassen hat und dies auch für die Grundlagengeschäfte der Gesellschaft gilt. . . .*"

Bei Vorliegen eines Quotennießbrauchs, also in dem Fall, dass der verschenkte Anteil an der Personengesellschaft nicht vollumfänglich, also zu 100 %, zugunsten des Schenkers mit einem Nießbrauch belastet ist, sondern nur zu einer geringeren Quote (z. B. zu 70 %), verlangt der BFH für eine vollständige steuerliche Privilegierung des besagten Anteils als Betriebsvermögen, dass der Beschenkte auch durch den nießbrauchbelasteten Teil (also z. B. die vorstehend genannten 70 %) des Gesellschaftsanteils – und nicht nur durch den nicht nießbrauchbelasteten Teil (die übrigen, z. B. 30 %) – die erforderliche Mitunternehmerstellung erlangt. So stellte der BFH<sup>18</sup> fest:

„ . . . Aufgrund der Zielsetzung des § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG gelten entsprechende Grundsätze auch dann, wenn sich der Schenker bei der Übertragung einer Beteiligung an einer Personengesellschaft an einem Anteil hiervon den Nießbrauch vorbehält. Die Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 und Abs. 2 ErbStG sind in einem solchen Fall für den *nießbrauchbelasteten* Anteil nur dann zu gewähren, wenn dieser Anteil für sich betrachtet dem Bedachten die Stellung als Mitunternehmer vermittelt. Dass der Bedachte bezüglich des nicht mit dem Nießbrauch belasteten Teils der übertragenen Gesellschaftsbeteiligung Mitunternehmer ist, genügt nicht. Unabhängig von der Frage nach der Teilbarkeit der Mitgliedschaft eines Gesellschafters in einer Personengesellschaft sind vielmehr die Vereinbarung des Nießbrauchs an einem Teil der Gesellschaftsbeteiligung und die Ausgestaltung des Nießbrauchs sowie die tatsächliche Durchführung der getroffenen Vereinbarungen entscheidend. . . .

Liest man die vorstehenden Ausführungen des BFH, wonach auch der nießbrauchbelastete Anteil (im o. g. Beispiel die 70 %) eines Gesellschaftsanteils die Mitunternehmerstellung des Beschenkten vermitteln muss, könnte man geneigt sein anzunehmen, die Rechtspositionen des Schenkers als Nießbrauchberechtigtem auf der einen und des Beschenkten als Nießbrauchbelastetem auf der anderen Seite stünden im Verhältnis der Rivalität, also sich gegenseitig ausschließend, zueinander. Oder, anders ausgedrückt: Steht dem Schenker in Höhe der Quote, in der der Anteil nießbrauchbelastet ist (z. B. 70 %), das Stimmrecht auch in Grundlagen- oder Kernbereichsangelegenheiten zu, könne dieses nicht auch dem Beschenkten zustehen und könne insoweit, also in Höhe der Nießbrauchquote (70 %), die Betriebsvermögensprivilegierung hinsichtlich des verschenkten (Gesamt-)Anteils an der Personengesellschaft nicht greifen.

Eine solche Schlussfolgerung wäre aber, sollte sie auch ansonsten ggf. zutreffend sein können, jedenfalls für den Fall unrichtig, dass der Gesellschaftsvertrag der betreffenden Gesellschaft in Grundlagen- oder Kernbereichsangelegenheiten – exakt genauso wie das Regelstatut des HGB, welches für solche Fälle ebenfalls gemäß § 119 Abs. 1 i.V. m. §§ 161 Abs. 2, 164 HGB, das Zustimmungsbedürfnis aller Gesellschafter vorsieht – die Einstimmigkeit verlangt, also die 100 %ige Zustimmung aller zur Abstimmung berufenen Stimmen.

### **3. Unschädlichkeit von Zustimmungserfordernissen des Nießbrauchberechtigten**

Für das Verständnis wichtig ist, sich in diesem Kontext – der Verteilung der Stimmrechte im Verhältnis zwischen Schenker als Nießbraucher und Beschenktem als Nießbrauchberechtigtem im Bereich des nießbrauchbelasteten Teils des verschenkten Anteils – die folgenden Aussagen des BFH

zur Bedeutung des § 1071 BGB in Erinnerung zu rufen. Dieser führte in seinem Urteil vom 1.3.1994<sup>19</sup> aus:

„. . . Darüber hinaus gewährt § 1071 BGB dem Nießbraucher ein Zustimmungsrecht zu Maßnahmen des Gesellschafters, die sein Recht beeinträchtigen. Dies gilt insbesondere für Änderungen des Gesellschaftsvertrags und für sonstige Grundlagen- und außergewöhnliche Geschäfte, sofern sie sich nachteilig auf den Nießbrauch auswirken. *Insoweit wird ein Mitwirkungsrecht des Gesellschafters berührt, das er auch als Kommanditist hätte (§ 164 S. 1 2. Hs. HGB). Dieses Recht bleibt jedoch erhalten*; der Nießbraucher erwirbt – soweit das Zustimmungsrecht nicht ohnehin auf das Innenverhältnis zum Gesellschafter beschränkt ist – allenfalls ein zusätzliches Mitwirkungsrecht hinzu. *Damit entfällt mit der Einräumung des Nießbrauchs die Möglichkeit zur Ausübung der Mitunternehmerinitiative für den Gesellschafter nicht.*

Und der BFH-Schenkungsteuersenat<sup>20</sup> stellt zu dem im Übergabevertrag geregelten Zustimmungserfordernis des nießbrauchberechtigten Schenkers zu Stimmabgaben des beschenkten nießbrauchbelasteten Gesellschafters in der KG fest:

„. . . Dies folgt daraus, dass T im Bereich der Grundlagengeschäfte ihr Stimmrecht noch persönlich ausüben durfte. *Zwar hatte sie dazu jeweils die Zustimmung des Klägers einzuholen*; entscheidend ist jedoch, dass der Kläger in diesem Bereich nicht ohne T handeln konnte, weil er selbst kein stimmberechtigter Gesellschafter der KG war. *Damit war er gehindert, den Gesellschaftsvertrag der KG in wesentlichen Punkten zu ändern und T gegen deren Willen aus der Gesellschaft auszuschließen.* Dieser Umstand reicht aus, um ihr Mitunternehmerinitiative zuzuerkennen.“

Aus Vorstehendem folgt, dass das Zustimmungserfordernis des nießbrauchberechtigten Schenkers (i. S. d. § 1071 BGB) unschädlich ist für die Mitunternehmerinitiative des Beschenkten.

#### **IV. Bedeutung und Auswirkung des gesellschaftsvertraglichen Einstimmigkeitsprinzips bei Grundlagen- oder Kernbereichsangelegenheiten**

Nach allen vorstehend zitierten Urteilen der BFH-Ertragsteuersenate und des BFH-Schenkungsteuersenates wird ein Kommanditist (nur) dann nicht Mitunternehmer i. S. d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, wenn er in keinem Fall in Kernangelegenheiten den Mehrheitsgesellschafter an einer Beschlussfassung hindern kann, also insbesondere dann nicht, wenn es um die Änderung des Gesellschaftsvertrages oder die Auflösung der Gesellschaft geht.

Dieser Ausschluss der Mitunternehmerinitiative liegt aber nach den insoweit eindeutigen Ausführungen des BFH eben nur dann vor, wenn der Gesellschaftsvertrag *abweichend vom Regelstatut des HGB* Regelungen vorsieht, durch die der betreffende Gesellschafter in keinem Fall – aufgrund des nämlichen, an ihn verschenkten Anteils an der Personengesellschaft – den Mitgesellschafter an einer Beschlussfassung hindern kann.

Ein solcher Fall kann aber bei einem entsprechend ausgestalteten Gesellschaftsvertrag, welcher für Grundlagen- und Kernbereichsangelegenheiten die Einstimmigkeit postuliert, niemals vorliegen.

Kleinert/Bahn Müller: Mitunternehmerinitiative bei (Vorbehaltsquoten-) Nießbrauch und gesellschaftsvertraglichem Einstimmigkeitserfordernis in Grundlagen- sowie Kernbereichsangelegenheiten(BB 2017, 1687)	1690
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------

#### **1. Herleitung der Anforderungen an die Mitunternehmerinitiative anhand des Regelstatuts des HGB**

Bei Beschlussgegenständen, die nach den Anforderungen des § 161 Abs. 2 i.V. m. § 119 Abs. 1 HGB bzw. des § 164 HGB der Einstimmigkeit, also der zustimmenden Beschlussfassung aller zur Mitwirkung bei der Beschlussfassung berufenen Stimmen der Gesellschafter bedürfen, kann jeder

nicht zustimmende Gesellschafter für sich allein, gleichgültig ob ihm nur eine oder mehrere Stimmen zustehen, die positive, zustimmende Beschlussfassung verhindern. Ergo: Jede einzelne Stimme hat – bezogen auf die zustimmende Beschlussfassung – denselben Erfolgswert wie die – sei sie auch noch so groß – Anzahl gegenläufiger Stimmabgaben. Oder, anders gewendet: Jeder verschenkte Anteil an einer Gesellschaft, sofern auf diesen Anteil mindestens eine Stimme entfällt, vermittelt die Mitunternehmerinitiative.

### **Beispiel 1:**

Vater (V) ist alleiniger vermögensmäßig beteiligter Kommanditist einer KG. Er hat einen Gesellschaftsanteil (Mitunternehmeranteil) an der KG im Nominalwert von 10 000 Euro (Pflicht- und Haftkapitalanteil, sog. Kapitalkonto I). Nach dem Gesellschaftsvertrag der KG entfallen auf je 100 Euro je eine Stimme. V könnte also – theoretisch – seinen Gesellschaftsanteil in 100 Gesellschaftsanteile à 100 Euro teilen und jeder dieser 100 Gesellschaftsanteile würde – eben wegen des Einstimmigkeitsprinzips bei der KG – nach dem Regelstatut des HGB jeweils dem Beschenkten eine Mitunternehmerinitiativposition i. S. d. Regelstatuts des HGB vermitteln.

## **2. Abwandlung(en): Qualifizierte Mehrheitsanforderung(en) im Gesellschaftsvertrag der KG**

Wie der BFH im vorstehend zitierten Urteil vom 11.10.1988<sup>21</sup> ausgeführt hat, in dem der Gesellschaftsvertrag ein Quorum von 75 % aller Stimmen insbesondere für Satzungsänderungen vorsah und der Schenker allein über 76 % aller Stimmen verfügte, hat die Ausgestaltung des Gesellschaftsvertrages, insbesondere der Stimmgewichte bzw. des Quorums für die Zustimmung – natürlich (!) entscheidenden Einfluss auf das Vorliegen der – nach dem Regelstatut des HGB und des dort vorgesehenen Einstimmigkeitsprinzips – zu beurteilenden Mitunternehmerinitiative beim Beschenkten.

### **Beispiel 1–1. Abwandlung:**

Gilt nach dem Gesellschaftsvertrag der Gesellschaft z. B. nicht das Einstimmigkeitsprinzip für Grundlagenbeschlüsse, sondern z. B. ein Quorum von mehr als 75 % für die Zustimmung, so kann der Beschenkte nur dann eine eigene Mitunternehmerinitiative aus dem geschenkten Anteil entwickeln, wenn V seinem Sohn im Beispielsfall von dem Gesellschaftsanteil i. H. v. 10 000 Euro mindestens einen Anteil i. H. v. 2500 Euro schenkt, da S nur dann aufgrund des geschenkten Anteils über die notwendige Sperrminorität bei Grundlagenbeschlüssen – also denselben Erfolgswert der Stimme wie nach dem Regelstatut des HGB – verfügt. Nimmt man den BFH, der einen solchen Fall bislang noch nicht zu entscheiden hatte, auch hier beim Wort, könnte V also maximal in 4 Tranchen à 25 %<sup>22</sup> seine 100 %ige Beteiligung an S übertragen, so dass jede Tranche à 25 % – wie vom BFH gefordert – S eine Sperrminorität und damit denselben Erfolgswert wie nach dem Regelstatut des HGB bei Grundlagenbeschlüssen vermitteln würde.<sup>23</sup>

### **Beispiel 1–2. Abwandlung:**

Gilt nach dem Gesellschaftsvertrag der Gesellschaft nicht das Einstimmigkeitsprinzip für Grundlagenbeschlüsse, sondern z. B. das Quorum einer (nur) mehr als 50 %igen Zustimmung, so kann der Beschenkte nur dann eine eigene Mitunternehmerinitiative aus dem geschenkten Anteil entwickeln, wenn V seinem Sohn im Beispielsfall von dem Gesellschaftsanteil i. H. v. 10 000 Euro mindestens einen Anteil i. H. v. 5000 Euro schenkt, da S nur dann aufgrund des geschenkten Anteils über die notwendige Sperrminorität bei Grundlagenbeschlüssen, also denselben Erfolgswert der Stimme wie nach dem Regelstatut des HGB, verfügt. V könnte also – wenn man mit dem BFH auch in diesem Fall streng und ausschließlich auf den geschenkten Anteil abstellt – maximal in 2

Tranchen à 50 % seine 100 %ige Beteiligung an S übertragen, so dass jede Tranche à 50 % – wie vom BFH gefordert – S eine Sperrminorität bei Grundlagenbeschlüssen vermitteln würde.<sup>24</sup>

### 3. Bedeutung des Einstimmigkeitserfordernisses für die Mitunternehmerinitiative

Es kann bei solchen, der Einstimmigkeit – also der 100 %igen Zustimmung aller Gesellschafter mit allen vorhandenen Stimmen – bedürftigen (Grundlagen- oder Kernbereichs-) Beschlussgegenständen niemals an einem Anteil eine verbleibende (nießbrauchunbelastete<sup>25</sup>) (Rest-)Quote existieren, auf die durchgerechnet zumindest eine Stimme entfällt, mit welcher bzw. mit den daraus resultierenden Stimmen – soll der entsprechende Beschluss zustimmend gefasst werden – nicht auch zugestimmt werden müsste, damit die Einstimmigkeit überhaupt erst erreicht wird (!). Steht dem nießbrauchbelasteten Gesellschafter aus dem nämlichen, an ihn unter (Quotennießbrauchs-) Vorbehalt verschenkten Gesellschaftsanteil auch durchgerechnet nur eine einzige Stimme zu, hat diese einzige Stimme – eben weil es für das Zustandekommen des Beschlusses aller Stimmen bedarf – genauso viel Erfolgswert, wie wenn ihm alle, also 100 %, der mit dem an ihn verschenkten Gesellschaftsanteil verbundenen Stimmen bzw. Stimmrechte zuständen (!).

#### Beispiel 2:

Vater (V) hält einen Kommanditanteil an einer KG, der Kommanditanteil hat einen Nominalbetrag i. H. v. 10 000 Euro. Nach dem Gesellschaftsvertrag der KG gewähren je 100 Euro eines Kommanditanteils je eine Stimme, der ganze Kommanditanteil gewährt daher 100 Stimmen. Der Gesellschaftsvertrag der KG sieht bei Grundlagen- oder Kernbereichsangelegenheiten das Einstimmigkeitserfordernis vor; bei allen anderen Beschlussgegenständen reicht die Zustimmung mit der einfachen Mehrheit der abgegebenen Stimmen. V überträgt seinen ganzen Kommanditanteil im Wege der vorweggenommenen Erbfolge unentgeltlich auf seinen Sohn (S); V behält sich aber einen Nießbrauch i. H. v. 99 % an dem übertragenen Kommanditanteil vor. Das Nießbrauchrecht des V umfasst nach dem Übergabevertrag auch – aber nur in Höhe der dem V zustehenden Quote (99 %) (!) – das Stimmrecht, und zwar ausnahmslos und für alle Beschlussgegenstände, d. h. auch für Grundlagen- und/oder Kernbereichsangelegenheiten. Das auf den S übergehende Stimmrecht an dem auf ihn übertragenen Kommanditanteil umfasst nach dem Übergabevertrag – korrespondierend – auch, aber nur in Höhe der dem S zuste-

Kleinert/Bahn Müller: Mitunternehmerinitiative bei (Vorbehaltsquoten-) Nießbrauch und gesellschaftsvertraglichem Einstimmigkeitserfordernis in Grundlagen- sowie Kernbereichsangelegenheiten(BB 2017, 1687)	1691
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------

henden, nicht nießbrauchbelasteten Quote (1 %) (!) – das Stimmrecht, und zwar ausnahmslos und für alle Beschlussgegenstände, d. h. auch für Grundlagen- oder Kernbereichsangelegenheiten.

Es liegt auf der Hand, dass in dem Bereich der für die Mitunternehmerstellung des Beschenkten als Nießbrauchbelastetem allein maßgeblichen Beschlussgegenstände, also in Grundlagen- oder Kernbereichsangelegenheiten,<sup>26</sup> der S jeden Beschluss, den V mit den ihm zustehenden 99 Stimmen herbeiführen möchte, mit der *einen* einzigen, auf ihn durch die unentgeltliche Übertragung übergegangenen und nicht mit einem Nießbrauch belasteten Stimme verhindern kann, eben da es zur Beschlussfassung 100 zustimmender Stimmen – also auch derjenigen/einzigen Stimme des S – bedarf. Anders gewendet: Die Situation wäre– hinsichtlich des Zustandekommens des Beschlusses – nicht anders, wenn V sich bei ansonsten völlig unverändertem Sachverhalt nicht ein 99 %iges, sondern nur ein 1 %iges Nießbrauchrecht vorbehalten hätte, also die rechtlichen 99 % der Stimmrechte auf S entfielen. Auch in diesem Fall wäre das Stimmgewichtsverhältnis von V gegenüber S wegen des Einstimmigkeitsprinzips völlig unverändert, eben weil beim Einstimmigkeitserfordernis jede einzelne ablehnende bzw. zustimmende Stimme genauso viel

Erfolgswert hat wie eine x-beliebige Anzahl gegenläufiger Stimmen. Der Erfolgswert der Stimme des Beschenkten könnte bei Grundlagen- und Kernbereichsangelegenheiten – allein wegen des für diese vorgesehenen Einstimmigkeitsprinzips – nicht einmal höher sein, wenn der Schenker sich an dem verschenkten Gesellschaftsanteil gar keinen Nießbrauch vorbehalten hätte.

Vorstehendes erhellt, dass und warum sich bei Beschlussgegenständen, hinsichtlich derer das Einstimmigkeitsprinzip gilt, jegliche quotale Betrachtung logisch verbietet. Soweit dem Beschenkten daher hinsichtlich solcher Beschlussgegenstände (neben dem Nießbraucher) aus dem nämlichen, an ihn verschenkten nießbrauchbelasteten Gesellschaftsanteil zumindest eine Stimme zusteht, vermittelt dieser Gesellschaftsanteil – egal ob aus dem nießbrauchbelasteten Anteil oder aus dem nicht nießbrauchbelasteten Anteil i. S. d. BFH-Rechtsprechung<sup>27</sup> – die Mitunternehmerstellung des Beschenkten. Der an den Beschenkten verschenkte Anteil als solcher vermittelt dem Beschenkten – genau wie nach dem Regelstatut des HGB – wegen des Einstimmigkeitserfordernisses, und zwar ausschließlich wegen des Einstimmigkeitserfordernisses (!), ein Zustimmungserfordernis und damit die notwendige Mitunternehmerinitiative.

#### **4. Irrelevanz der Quote für die Mitunternehmerinitiative des Beschenkten bei Vorliegen eines Einstimmigkeitserfordernisses**

Bei voreiliger Betrachtung besteht die Gefahr, dass man der vorstehenden Aussage zunächst zustimmen, dann aber mit Blick auf die Aussagen des BFH in Bezug auf den Quotennießbrauch die Betriebsvermögensprivilegierung am Ende doch verneinen will: Der Beschenkte S sei ja schließlich i. H. v. 99 % mit einem Quotennießbrauch zugunsten des Schenkers V belastet und daher sei trotz alledem eben in Höhe dieser Quote – entsprechend der diesbezüglichen Aussagen des BFH-Schenkungssteuersenats in dessen Urteil vom 16.5.2013<sup>28</sup> – die Betriebsvermögensprivilegierung der §§ 13a ff. ErbStG am Ende doch nicht zu gewähren.

Eine solche Schlussfolgerung wäre nicht nur fehlerhaft, sie stünde sogar zu den Wertungen des BFH im krassen Widerspruch: Zum einen – als schwächstes Argument – hatte der BFH bisher ausnahmslos nur Fälle zu beurteilen, in denen im Gesellschaftsvertrag der entsprechenden Gesellschaft, an der die Anteile verschenkt bzw. vererbt wurden, kein Einstimmigkeitsprinzip vorgesehen war. Zudem: Die Betrachtung des BFH, der nießbrauchbelastete Erwerber müsse in Fällen des Quoten(vorbehalts-)nießbrauchs auch in Höhe der Nießbrauchquote aus dem geschenkten Gesellschaftsanteil Mitunternehmerinitiative erlangen, betrifft ausschließlich das bilaterale Verhältnis zwischen nießbrauchbelastetem Beschenktem und nießbrauchberechtigtem Schenker, nicht aber das – davon deutlich zu trennende – Verhältnis zwischen Gesellschaft und Gesellschafter sowie das Verhältnis aller Gesellschafter untereinander. Ausschließlich auf letztgenannte Verhältnisse stellt die Rechtsprechung des BFH zu den Anforderungen des Regelstatuts des HGB in Bezug auf die Mitunternehmerinitiative beim Beschenkten ab.

Wenn bzw. soweit der nießbrauchbelastete Beschenkte aufgrund der an ihn verschenkten Beteiligung Mitunternehmerinitiative erlangt, ist die Steuervergünstigung der §§ 13a ff. ErbStG zu gewähren. Eine solche Rechtsposition erlangt der nießbrauchberechtigte Beschenkte bei bestehendem Einstimmigkeitserfordernis aber zumindest, wenn die an ihn verschenkte Beteiligung als solche – mit oder ohne Quotennießbrauchbelastung – bei ihm zu mindestens einer Stimme führt. Er erlangt vielmehr dann sogar eine deutlich bessere Rechtsposition, wie an folgendem Beispiel aufgezeigt werden soll.

#### **Beispiel 3:**

V ist alleiniger (100 %) vermögensmäßig beteiligter Kommanditist einer KG; sein einziger Gesellschaftsanteil (Kapitalkonto I) beläuft sich auf 10 000 Euro.



**Beispiel 3 – Alt. 1:**

Der Gesellschaftsvertrag der KG sieht in Grundlagen- und Kernbereichsangelegenheiten das Einstimmigkeitserfordernis vor. Je 10 000 Euro gewähren eine Stimme. V überträgt seinen Gesellschaftsanteil vollständig auf seinen Sohn (S) und behält sich an dem übertragenen Gesellschaftsanteil einen Quotennießbrauch i. H. v. 100 % vor. Der Quotennießbrauch ist – entsprechend dem Nießbrauchregelstatut des BGB – so ausgestaltet, dass S in Höhe seiner Nießbrauchquote entsprechend § 1071 BGB in Grundlagen- und Kernbereichsangelegenheiten nur nach vorheriger Zustimmung des V abstimmen darf.

**Beispiel 3 – Alt. 2:**

Der Gesellschaftsvertrag der KG sieht in Grundlagen- und Kernbereichsangelegenheiten (ebenfalls) das Einstimmigkeitserfordernis vor. Abweichend von Alternative 1 gewähren je 100 Euro eines Gesellschaftsanteils eine Stimme. V überträgt seinen Gesellschaftsanteil vollständig auf S und behält sich an dem übertragenen Gesellschaftsanteil einen Quotennießbrauch i. H. v. 99 %. Der Quotennießbrauch ist – abweichend von dem Nießbrauchregelstatut des BGB – so ausgestaltet, dass V in Höhe seiner Nießbrauchquote auch in Grundlagen- und Kernbereichsangelegenheiten das Stimmrecht zusteht.

Betrachtet man die Stimmrechtssituation des S, so verfügt dieser in Alternative 2 aufgrund des an ihn übertragenen Gesellschaftsanteils

Kleinert/Bahn Müller: Mitunternehmerinitiative bei (Vorbehaltsquoten-) Nießbrauch und gesellschaftsvertraglichem Einstimmigkeitserfordernis in Grundlagen- sowie Kernbereichsangelegenheiten(BB 2017, 1687)	1692
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------

durchgerechnet über eine Stimme in der KG. Unbeschadet des Umstandes, dass der Nießbrauch zu Lasten des S vom Nießbrauchregelstatut des BGB abweicht, kann S diese ihm allein zustehende Stimme absolut frei – also ohne irgendwelche Zustimmungsnotwendigkeiten seitens des V als Nießbrauchberechtigtem (vgl. § 1030 BGB) – abgeben. Wegen des Einstimmigkeitserfordernisses kann V daher auf Ebene der KG in Grundlagen- und Kernbereichsangelegenheiten nichts ohne Zustimmung des S und damit gegen dessen Willen positiv beschließen.

In Alternative 1 verfügen demgegenüber S und V nur gemeinschaftlich, vermittelt über den einen einzigen nießbrauchbelasteten Gesellschaftsanteil, über eine Stimme in der KG. Unbeschadet des Umstandes, dass der Nießbrauch nicht zu Lasten des S vom Nießbrauchregelstatut des BGB abweicht, kann S diese ihm nach der BGH-Rechtsprechung<sup>29</sup> als Gesellschafter der KG in Grundlagen- oder Kernbereichsangelegenheiten gesellschaftsrechtlich zustehende Stimme bei der KG nicht absolut frei ausüben. Dabei ist ohne Belang, ob man in der für diesen Fall nach dem BGB-Nießbrauchregelstatut einschlägigen Regelung des § 1071 BGB – wonach der Nießbraucher V gegenüber dem nießbrauchbelasteten Gesellschafter S im Innenverhältnis dessen Stimmabgabe zustimmen muss – für den Fall der fehlenden Zustimmung des V eine absolute Unwirksamkeit der Stimmabgabe des S gegenüber der KG oder aber nur eine relative Unwirksamkeit der Stimmabgabe des S gegenüber dem V oder aber nur eine den S gegenüber V zum Schadensersatz verpflichtende Maßnahme<sup>30</sup> erblickt.

Selbst wenn man mit dem BFH<sup>31</sup> davon ausgeht, dass ein Zustimmungserfordernis seitens des Nießbrauchers i. S. d. § 1071 BGB die Mitunternehmerinitiative des nießbrauchbelasteten Gesellschafters nicht entfallen lässt, so lässt sich wohl nicht ernsthaft bestreiten, dass S jedenfalls in der Alternative 2 – bezogen auf den an ihn übertragenen Gesellschaftsanteil – besser dasteht, weil ihm dort, völlig frei und unbelastet, eine Stimme in der KG zusteht und er damit, eben wegen des dort geltenden Einstimmigkeitsprinzips, alles verhindern oder Neues initiieren und – bei Zustimmung auch der anderen Gesellschafter – umsetzen kann. Oder, anders ausgedrückt: Die

eigentlich – bezogen auf den nießbrauchbelasteten Anteil des Gesellschaftsanteils – auf Ebene des zwischen Nießbrauchbelastetem und Nießbrauchberechtigtem bestehenden Nießbrauchverhältnisses vom BGB-Regelstatut zu Lasten des S abweichende Regelung wird auf Ebene der KG wegen des dort vorgesehenen Einstimmigkeitsprinzips i.V. m. der Gewährung einer Stimme durch die andere Stimmenstückelung<sup>32</sup> wieder zugunsten des nießbrauchbelasteten Gesellschafters S ausgeglichen bzw. sogar überkompensiert. Der nießbrauchbelastete S erhält somit – wie es der BFH<sup>33</sup> verlangt – durch den von V an ihn übertragenen Gesellschaftsanteil eine Stimme und damit in Alternative 2 sogar mehr an Mitunternehmerinitiative zugewandt als in der vom BFH<sup>34</sup> gebilligten Alternative 1.

#### **5. Weitergehend: Fehlende Stringenz zwischen Zählwert und Erfolgswert der Stimme**

Wenn der BFH, z. B. im Urteil vom 16.5.2013,<sup>35</sup> ausführt, beim Quotennießbrauch gewähre der quoten*un*belastete Teil die Mitunternehmerinitiative und der quotenbelastete Teil nur dann, wenn der Beschenkte auch insoweit über die notwendigen Stimmrechte bei Grundlagenbeschlüssen verfüge, so weicht das – zugunsten des Beschenkten(!) – in vielen möglichen Fallkonstellationen von den Anforderungen des Regelstatuts des HGB ab:

##### **Beispiel 4:**

V ist vermögensmäßig beteiligter Kommanditist einer KG. Der Gesellschaftsvertrag der KG sieht für Beschlüsse in Grundlagenangelegenheiten das Quorum einer mehr als 75 %igen Zustimmung vor. V überträgt seinen Gesellschaftsanteil vollständig auf S und behält sich an dem übertragenen Gesellschaftsanteil einen Quotennießbrauch i. H. v. 50 % vor. Der Gesellschaftsanteil des V (Kapitalkonto I) beläuft sich in allen nachstehend aufgeführten Alternativen auf 10 000 Euro, je 100 Euro gewähren eine Stimme.

##### **Beispiel 4 – Alt. 1:**

V ist vor der Schenkung zu 100 % an der KG beteiligt. Der Quotennießbrauch V entspricht dem Regelstatut des BGB

##### **Beispiel 4 – Alt. 2:**

V ist vor der Schenkung zu 100 % an der KG beteiligt. Der Quotennießbrauch des V entspricht nicht dem Regelstatut des BGB, sondern gewährt V auch in Grundlagen- und Kernbereichsangelegenheiten die Stimmrechte.

##### **Beispiel 4 – Alt. 3:**

V ist vor der Schenkung zu 40 % an der KG beteiligt. Der Quotennießbrauch V entspricht dem Regelstatut des BGB.

##### **Beispiel 4 – Alt. 4:**

V ist vor der Schenkung zu 40 % an der KG beteiligt. Der Quotennießbrauch des V entspricht nicht dem Regelstatut des BGB, sondern gewährt V auch in Grundlagen- und Kernbereichsangelegenheiten die Stimmrechte.

##### **Beispiel 4 – Alt. 5:**

V ist vor der Schenkung zu 20 % an der KG beteiligt. Der Quotennießbrauch V entspricht dem Regelstatut des BGB.

##### **Beispiel 4 – Alt. 6:**

V ist vor der Schenkung zu 20 % an der KG beteiligt. Der Quotennießbrauch V entspricht nicht dem Regelstatut des BGB, sondern gewährt V auch in Grundlagen- und Kernbereichsangelegenheiten die Stimmrechte.

Da nach dem HGB-Regelstatut Einstimmigkeit gilt, also jede Stimme eine Sperrminorität ausmacht, ist vorliegend wegen des Zustimmungserfordernisses von mehr als 75 % bei der KG, notwendig, dass bei S aufgrund des ihm von V geschenkten Gesellschaftsanteils eine solche Sperrminorität (überhaupt) ankommt.

Subsumiert man die Alternativen 1–6 des Beispiels 4 durch, kommt man zu folgenden Ergebnissen:

#### **In Beispiel 4 – Alt. 1**

erhält S 50 % der mit dem Gesellschaftsanteil verbundenen Stimmen, also 50 Stimmen, unbelastet, die übrigen 50 % mit dem Nießbrauchrecht des V belastet.

Kleinert/Bahn Müller: Mitunternehmerinitiative bei (Vorbehaltsquoten-) Nießbrauch und gesellschaftsvertraglichem Einstimmigkeitserfordernis in Grundlagen- sowie Kernbereichsangelegenheiten(BB 2017, 1687)	1693
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------

Da das Nießbrauchrecht dem Regelstatut des BGB entspricht und das sich aus § 1071 BGB ergebende Zustimmungsrecht des V unschädlich ist, stehen S auch die übrigen 50 % der Stimmen, also weitere 50 Stimmen zu. Da der Anteil des V auch eine Sperrminorität bei der KG ausmacht, ist S unstreitig durchgerechnet zu 100 % der Quote des ihm von V übertragenen Gesellschaftsanteils Mitunternehmer geworden.

#### **In Beispiel 4 – Alt. 2**

erhält S 50 % der mit dem Gesellschaftsanteil verbundenen Stimmen, also 50 Stimmen, unbelastet, die übrigen 50 % mit dem Nießbrauchrecht des V belastet. Da das Nießbrauchrecht nicht dem Regelstatut des BGB entspricht, stehen die übrigen 50 % der Stimmen, also weitere 50 Stimmen, nicht dem S zu. Da auch der quotenunbelastete hälftige Anteil des V für sich allein auch eine Sperrminorität bei der KG ausmacht, ist S unstreitig durchgerechnet zu 50 % der Quote des ihm von V übertragenen Gesellschaftsanteils Mitunternehmer geworden.

#### **In Beispiel 4 – Alt. 3**

erhält S 50 % der mit dem Gesellschaftsanteil verbundenen Stimmen, also 50 Stimmen, unbelastet, die übrigen 50 % mit dem Nießbrauchrecht des V belastet. Da das Nießbrauchrecht dem Regelstatut des BGB entspricht und das sich aus § 1071 BGB ergebende Zustimmungsrecht des V unschädlich ist, stehen S auch die übrigen 50 % der Stimmen, also weitere 50 Stimmen zu. Da der Anteil, auch wenn er nur 40 % des gesamten Kapitals der KG und damit nur 40 % aller Stimmen repräsentiert, auch eine Sperrminorität bei der KG ausmacht, ist S unstreitig durchgerechnet zu 100 % der Quote des ihm von V übertragenen Gesellschaftsanteils, welcher 40 % an der KG ausmacht, Mitunternehmer geworden.

#### **In Beispiel 4 – Alt. 4**

erhält S 50 % der mit dem Gesellschaftsanteil verbundenen Stimmen, also 50 Stimmen, unbelastet, die übrigen 50 % mit dem Nießbrauchrecht des V belastet. Da das Nießbrauchrecht nicht dem Regelstatut des BGB entspricht, stehen die übrigen 50 % der Stimmen, also weitere 50 Stimmen, nicht dem S zu. Da der komplette Anteil des V nur 40 % des gesamten Kapitals der KG und damit nur 40 % aller Stimmen repräsentiert, repräsentieren 50 % der mit dem Gesellschaftsanteil des V verbundenen Stimmen nur 20 % aller Stimmen. Daher machen die mit dem Geschäftsanteil übergebenen Stimmen keine Sperrminorität des S bei der KG aus. S ist demnach – gemessen an den Stimmrechtsvorgaben des Regelstatuts des HGB – durch den ihm von V geschenkten Gesellschaftsanteil kein – auch nicht in Höhe des quotenunbelasteten Teils – Mitunternehmer der KG geworden.

#### **In Beispiel 4 – Alt. 5 und 6**

vermittelt der Anteil des V nur 20 % aller Stimmen in der KG und damit, weil der Gesellschaftsvertrag der KG in Grundlagenangelegenheiten kein Einstimmigkeitserfordernis, sondern (nur) die Zustimmung von mehr als 75 % aller Stimmen vorsieht, gemessen an dem Regelstatut des HGB keine Mitunternehmerinitiative des S. Da der gesamte Gesellschaftsanteil bereits keine Mitunternehmerinitiative vermitteln kann, kommt es auf die Ausgestaltung des Nießbrauchs gar nicht mehr an. S ist demnach – gemessen an den Stimmrechtsvorgaben des Regelstatuts des HGB – durch den ihm von V geschenkten Gesellschaftsanteil kein – auch nicht in Höhe des quotenunbelasteten Teils – Mitunternehmer der KG geworden.

Ergo: Nimmt der BFH seine eigenen Ausführungen ernst und ermittelt bzw. vergleicht er die konkrete Stimmkraft des Beschenkten mit der Stimmrechtssituation eines Beschenkten, dem ein Geschäftsanteil an einer Personengesellschaft geschenkt wird, die das Einstimmigkeitserfordernis des HGB bei Grundlagenangelegenheiten vorsieht, dann müsste der BFH sogar unweigerlich in den Alternativen 4, 5 und 6 des Beispiels 4 jegliche Mitunternehmerinitiative des Beschenkten verneinen. Tut er dies nicht und achtet er nur hinsichtlich des quotenbelasteten Teils darauf, ob der nießbrauchbelastete Beschenkte im Verhältnis zum nießbrauchberechtigten Schenker in solchen Angelegenheiten abstimmen darf, dann berücksichtigt der BFH – zu Gunsten der Steuerpflichtigen (!) – nur den Zählwert<sup>36</sup> der entsprechenden Stimme, nicht aber den sich bei Anlegung des Einstimmigkeitserfordernisses als Beurteilungsmaßstab ergebenden Erfolgswert = Beschlussverhinderungsmöglichkeit mit der nämlichen Stimme. Dann ist es aber erst recht für das Vorliegen der Mitunternehmerinitiative ausreichend, wenn sogar der Erfolgswert der nämlichen Stimme – eben wegen des Einstimmigkeitserfordernisses – gegeben ist.

## V. Fazit

Sieht der Gesellschaftsvertrag der Gesellschaft, an der Anteile unentgeltlich übertragen werden sollen, für Beschlussgegenstände in Grundlagen- und/oder Kernbereichsangelegenheiten das sog. Einstimmigkeitsprinzip – also die Zustimmung sämtlicher vorhandenen Stimmen – vor, ist die Übertragung dieser Anteile unter (Vorbehaltsquoten-)Nießbrauch selbst für den Fall, dass dem Nießbrauchberechtigten auch in Grundlagen- und Kernbereichsangelegenheiten das Stimmrecht zusteht, wegen des gleichen Erfolgswerts aller vorhandenen Stimmen insoweit unschädlich, als auf die nicht nießbrauchbelastete Quote des übertragenen Anteils des Gesellschafters durchgerechnet zumindest eine Stimme entfällt.



**Dr. Jens Kleinert**, RA/FAStR, ist Partner der internationalen Kanzlei Osborne Clarke am Standort Köln. Schwerpunkte seiner Tätigkeit bilden u. a. die vorweggenommene Erbfolge, die Besteuerung von Kapitaleinkünften sowie von Fondsinvestments.



**Nina Bahnmüller**, RAin, ist Senior Associate bei Osborne Clarke am Standort Köln. Schwerpunkte ihrer Tätigkeit bilden u. a. die vorweggenommene Erbfolge, die Besteuerung von Kapitaleinkünften sowie die Prozessführung.

---

<sup>1</sup> Nachfolgend ist, da die Nießbrauchbestellung unter Lebenden im Fokus steht, nur vom Schenker und vom Beschenkten, nicht aber vom Erblasser und vom Erben die Rede.

<sup>2</sup> Siehe jüngst noch das OLG München, 8.8.2016 – 31 Wx 204/16, WM 2017, 1062, 1063 m. w. N. zur BGH-Rechtsprechung und zur Literatur. Siehe insbesondere BGH, 9.11.1998 – II ZR 213/97, BB 1999, 175, DStR 1999, 246, ZEV 1999, 71 sowie *Roth*, in: Baumbach/Hopt, HGB-Komm., 37. Aufl. 2016, § 105, Rn. 44 m. w. N., insbesondere zur Zulässigkeit mangels Verstoßes gegen das sog. Abspaltungsverbot.

<sup>3</sup> BGH, 9.11.1998 – II ZR 213/97, BB 1999, 175, DStR 1999, 246, ZEV 1999, 71 m. Anm. *Lieber*; zu Nießbrauchgestaltungen siehe auch *Kleinert/Geuß*, DStR 2013, 288 ff. m. w. N.

<sup>4</sup> *Hinweis*: Die nachfolgende Darstellung betont – quasi monokausal – nur das Stimmrecht, da das fehlende Stimmrecht in den jüngsten Entscheidungen des BFH zu diesem Themenkreis jeweils zur Versagung der Mitunternehmerstellung des Beschenkten führte. Die Verf. verkennen nicht, dass die Beurteilung des Vorliegens der Mitunternehmerstellung auf einer wertenden Gesamtbetrachtung beruht und eine Mitunternehmerstellung sehr wohl auch dann vorliegen kann, wenn die nachfolgend aufgeführten Stimmrechtsanforderungen nicht vollständig erfüllt werden, klammern eine solche Gesamtbetrachtung aber bewusst nachfolgend aus.

<sup>5</sup> BGH, 9.11.1998 – II ZR 213/97, BB 1999, 175, DStR 1999, 246, ZEV 1999, 71 m. Anm. *Lieber*; zum Meinungsstand *Frank*, MittBayNot 2010, 96, 99 f. m. w. N.

<sup>6</sup> Siehe dazu *Herrler*, in: Palandt, BGB-Kommentar, 76. Aufl. 2017, § 1071, Rn. 1 m. w. N.; *Pohlmann*, in: MüKo-BGB, 7. Aufl. 2017, § 1071, Rn. 13 m. w. N.

<sup>7</sup> So die h. M, siehe z. B. OLG Düsseldorf, 14.9.1998 – 3 Wx 209/98, NJW-RR 1999, 619, 620 sowie *Pohlmann*, in: MüKo-BGB, 7. Aufl. 2017, § 1071, Rn. 13 m. w. N.

<sup>8</sup> Siehe *Wacker*, in: Schmidt, EStG-Komm., 36. Aufl. 2017, § 15, Rn. 264 m. w. N. zur BFH-Rechtsprechung.

<sup>9</sup> Siehe *Wacker*, in: Schmidt, EStG-Komm., 36. Aufl. 2017, § 15, Rn. 263 m. w. N. zur BFH-Rechtsprechung

<sup>10</sup> Nach ganz h. M. gewährt § 164 HGB dem Kommanditisten nicht nur ein Widerspruchsrecht, sondern vor Durchführung einer entsprechenden Maßnahme ist die Zustimmung aller Gesellschafter einzuholen; s. *Grunewald*, in MüKo-HGB, 3. Aufl. 2012, § 164, Rn. 10 m. w. N.; RG, 22.10.1938 – II 58/38, RGZ 158, 30.

<sup>11</sup> Siehe *Wacker*, in: Schmidt, EStG.-Komm., 36. Aufl. 2017, § 15, Rn. 263–272 m. w. N. zur BFH-Rechtsprechung

<sup>12</sup> Gesetzeswortlaut: “. . . Die Kommanditisten sind von der Führung der Geschäfte der Gesellschaft ausgeschlossen; sie können einer Handlung der persönlich haftenden Gesellschafter nicht widersprechen, es sei denn, dass die Handlung über den gewöhnlichen Betrieb des Handelsgewerbes der Gesellschaft hinausgeht. . . .”

<sup>13</sup> Siehe z. B. BFH, 6.5.2015 – II R 34/13, BStBl. II 2015, 821, BB 2015, 2470 m. BB-Komm. *Kotzenberg* sowie dazu auch *Wacker*, in Schmidt, EStG-Komm., 36. Aufl. 2017, § 15, Rn. 272, 309 u. 752 m. w. N.

<sup>14</sup> Siehe BFH, 11.10.1988 – VIII R 328/88, BStBl. II 1989, 762.

<sup>15</sup> BFH, 11.10.1988 – VIII R 328/83, BStBl. II 1989, 762, BB 1989, 1036 zitiert in EStH 15.8 (1) “Mitunternehmerinitiative” a. E.

<sup>16</sup> BFH, 16.5.2013 – II R 5/12, BB 2013, 2022 m. BB-Komm. *Gemeinhardt*, BStBl. II 2013, 635 “. . . Die Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 2 ErbStG sind auch in einem

solchen Fall nur dann zu gewähren, wenn der übertragene Gesellschaftsanteil dem Bedachten die Stellung eines Mitunternehmers vermittelt. . . .“

17 BFH, 6.5.2015 – II R 34/13, BStBl. II 2015, 821, BB 2015, 2470 m. BB-Komm. *Kotzenberg*.

18 BFH, 16.5.2013 – II R 5/12, BStBl. II 2013, 635, BB 2013, 2022 m. BB-Komm. *Gemeinhardt*; inhaltsgleich s. BFH, 6.5.2015 – II R 34/13, BStBl. II 2015, 821, BB 2015, 2470 m. BB-Komm. *Kotzenberg*.

19 BFH, 1.3.1994 – VIII R 35/92, BStBl. II 1995, 241, BB 1994, 2474.

20 BFH, 16.12.2009 – II R 44/08, BFH/NV 2010, 690.

21 BFH, 11.10.1988 – VIII R 328/83, BB 1989, 1036, BStBl. II 1989, 762.

22 Die mehr als 25 %ige Mindestbeteiligungsquote, die das ErbStG in § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG vom Schenker (allein oder in Kooperation mit gepoolten Anteilen) zum Zeitpunkt der Schenkung bei der Schenkung von Anteilen an Kapitalgesellschaften verlangt, ist nach Auffassung der Verf. nichts anderes, als dass die Beteiligten auch nach dem Regelstatut des AktG (vgl. § 179 Abs. 2 AktG, 3/4 Mehrheit) bzw. des GmbHG (§ 53 Abs. 2 S. 1 GmbHG = 3/4 Mehrheit) – wie z. B. beim Einstimmigkeitserfordernis des HGB – über eine entsprechende Sperrminorität betreffend solche Grundlagenbeschlüsse verfügen sollen.

23 U. E. ist das unter dem Gesichtspunkt der Gesamtwürdigung der Umstände jedenfalls für den Fall anders zu sehen, dass der Beschenkte im Beispiel bereits über eine Beteiligung i. H. v. 25 % verfügt und ihm lediglich eine geringere Beteiligung hinzugeschenkt wird, die für sich gesehen insbesondere hinsichtlich der Stimmrechte in Grundlagengeschäften nicht beschränkt ist.

24 BFH, 16.5.2013 – II R 5/12, BStBl. II 2013, 635, BB 2013, 2022 m. BB-Komm. *Gemeinhardt*.

25 Siehe dazu § 1030 Abs. 2 BGB: “Der Nießbrauch kann durch den Ausschluss einzelner Nutzungen beschränkt werden.”

26 Die Mitwirkungsbefugnis in Angelegenheiten der laufenden Geschäftsführung ist für den nießbrauchbelasteten Gesellschafter bzw. dessen Mitunternehmerstellung unbeachtlich, da eine solche dem Kommanditisten nach dem Regelstatut des HGB auch nicht zukommt, siehe statt aller BFH, 1.3.1994 – VIII R 35/92, BStBl. II 1995, 241, BB 1994, 2474, Rn. 48.

27 Siehe das vorstehend zitierte BFH-Urteil vom 16.5.2013 – II R 5/12, BStBl. II 2013, 635, BB 2013, 2022 m. BB-Komm. *Gemeinhardt*.

28 BFH, 16.5.2013 – II R 5/12, BStBl. II 2013, 635, BB 2013, 2022 m. BB-Komm. *Gemeinhardt*.

29 BGH, 9.11.1998 – II ZR 213/97, BB 1999, 175, DStR 1999, 246, ZEV 1999, 71.

30 Zum diesbezüglichen Streitstand im Rahmen des § 1071 BGB siehe die Nachw. in Fn. 6 und 7.

31 Siehe dazu BFH; 16.12.2009 – II R 44/08, BFH/NV 2010, 690 sowie BFH, 1.3.1994 – VIII R 35/92, BStBl. II 1995, 241, BB 1994, 2474; die einschlägigen Passagen beider Urteile sind vorstehend unter III. 2. a. E. zitiert.

32 Je 10 000 Euro eines Gesellschaftsanteils gewähren in Alternative 1 eine Stimme, in Alternative 2 gewähren jedoch bereits je 100 Euro eines Gesellschaftsanteils eine Stimme.

33 BFH, 16.5.2013 – II R 5/12, BStBl. II 2013, 635, BB 2013, 2022 m. BB-Komm. *Gemeinhardt*.

34 Siehe BFH, 16.12.2009 – II R 44/08, BFH/NV 2010, 690 sowie BFH, 1.3.1994 – VIII R 35/92, BStBl. II 1995, 241, BB 1994, 2474; die einschlägigen Passagen beider Urteile sind vorstehend unter 3. b) a. E. zitiert.

35 BFH, 16.5.2013 – II R 5/12, BStBl. II 2013, 635, BB 2013, 2022 m. BB-Komm. *Gemeinhardt*.

36 D. h., ob der Beschenkte im Verhältnis zum Schenker überhaupt (nur) in der entsprechenden Grundlagenangelegenheit abstimmen darf, also über die entsprechende Stimme verfügt.