

Kleinert/Geuß: Schenkung einer mitunternehmerischen Beteiligung unter Vorbehalt oder Zuwendung eines (Quoten-)Nießbrauchs - Sicherung der Betriebsvermögensbegünstigung durch präzise Vertragsgestaltung	DStR 2013 , 288
--	-----------------------

Schenkungen einer mitunternehmerischen Beteiligung unter Vorbehalt oder Zuwendung eines (Quoten-)Nießbrauchs

Sicherung der Betriebsvermögensbegünstigung durch präzise

Vertragsgestaltung

Von Dr. Jens Kleinert und

Nina Geuß, beide Köln*

Der nachfolgende Beitrag zeigt auf, wie die Mitgliedschaftsrechte aus einer Beteiligung zwischen Nießbraucher und Gesellschafter aufgeteilt werden sollten, um die Inanspruchnahme des Verschonungsabschlags zu sichern. Darüber hinaus werden Gestaltungsmöglichkeiten dargestellt, die ein aktuelleres Urteil des Hessischen FG zur Mitunternehmereigenschaft bei lediglich quotalem Nießbrauch liefern könnte.

1. Einleitung

Eine Schenkung von Anteilen an gewerblich tätigen oder gewerblich geprägten Personengesellschaften unter Vorbehalt des Nießbrauchs oder unter gleichzeitiger Zuwendung eines Nießbrauchs zugunsten eines Dritten ist in der Nachfolgeberatungspraxis gang und gäbe. Diese Thematik hatte gerade jüngst im Rahmen der Gestaltung der Vermögensübertragung mittels sog. Cash-GmbH (oder im hier einschlägigen Fall der Cash-KG)¹ eine erhebliche Bedeutung. Die Erbschaft- und schenkungsteuerlichen Begünstigungen für Betriebsvermögen werden in diesen Fällen nur dann gewährt, wenn der Begünstigte durch die Übertragung eine Mitunternehmerstellung erlangt. Bei einer Schenkung eines Anteils an einer gewerblich tätigen oder einer gewerblich geprägten Personengesellschaft kann der Verschonungsabschlag für Betriebsvermögen nach §§ 13a, 13b ErbStG nur dann in Anspruch genommen werden, wenn das erworbene Vermögen sowohl auf Seiten des Schenkers als auch auf Seiten des Erwerbers Betriebsvermögen i. S. des § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG gewesen bzw. geblieben ist². Das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht weicht in diesem Punkt von seiner ansonsten zivilrechtlich orientierten Betrachtungsweise ab. Im Rahmen der Regelungen zum Verschonungsabschlag sind die Begriffe „Betriebsvermögen“, „Gewerbebetrieb“, „Teilbetrieb“ und „Anteil an einer Gesellschaft“ nach ertragsteuerlichen Grundsätzen auszulegen und abzugrenzen³. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH hängt die Inanspruchnahme des Verschonungsabschlags für Betriebsvermögen nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG davon ab, ob der Beschenkte/Erbe Mitunternehmer geworden ist. Diese Mitunternehmerstellung muss nach dem Urteil des BFH vom 23. 2. 2010, II R 42/08⁴ durch den erworbenen Gesellschaftsanteil vermittelt werden.

Aus dieser Entscheidung des BFH sind einige Kriterien zu entnehmen, die auf Seiten des Gesellschafters bei vorbehaltenem oder bestelltem Nießbrauch für die Mitunternehmerstellung zwingend erforderlich sind. Ein genaueres Bild ergibt sich unter Berücksichtigung weiterer zur Mitunternehmerstellung des Inhabers eines mit einem Nießbrauch belasteten Gesellschaftsanteils ergangener Entscheidungen.

Neben den Anforderungen an die Mitunternehmerstellung des Gesellschafters eines nießbrauchsbelasteten Anteils wird im Folgenden dargestellt, wie es sich erreichen lässt, dass

Kleinert/Geuß: Schenkung einer mitunternehmerischen Beteiligung unter Vorbehalt oder Zuwendung eines (Quoten-)Nießbrauchs - Sicherung der	289
--	-----

Betriebsvermögensbegünstigung durch präzise Vertragsgestaltung(DStR 2013, 288)

der Beschenkte trotz des Nießbrauchs Mitunternehmer wird, und gleichzeitig der Nießbraucher aufgrund eigener Mitunternehmerschaft gewerbliche Einkünfte erzielt, die diesem steuerlich zuzurechnen sind. Letzteres hat insbesondere dann Bedeutung, wenn der Nießbrauch nicht zugunsten des Schenkers, sondern eines Dritten, z. B. des Ehegatten des Schenkers, bestellt wird, da diesem, die Mitunternehmerstellung vorausgesetzt, mit der Einräumung des Nießbrauchs ebenfalls begünstigtes Betriebsvermögen übertragen wird⁵.

Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze beleuchtet der Beitrag schließlich, wie die Mitunternehmerstellung von Gesellschafter und Nießbraucher auch bei einem lediglich quotalen Nießbrauch vorliegen kann, was insbesondere vor dem Hintergrund des Urteils des Hessischen FG vom 25. 10. 2011⁶ und des hieran anschließenden, derzeit noch anhängigen Revisionsverfahrens vor dem BFH⁷ aktuell von besonderer Bedeutung ist.

2. Anforderung des BFH an die Übertragung begünstigten Betriebsvermögens: Übertragung eines „Mitunternehmeranteils“

In seiner Entscheidung vom 23. 2. 2010⁸ führt der BFH aus:

„(...) der Vorschrift (des § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG) ist (...) nur Genüge getan, wenn die Mitunternehmerstellung durch den erworbenen Gesellschaftsanteil vermittelt worden ist. (...) Hat der Gesellschaftsanteil beim Übergang vom Schenker auf den Beschenkten seine Fähigkeit verloren, kraft eigener Beschaffenheit dem neuen Inhaber eine Mitunternehmerstellung zu vermitteln, fehlt es an einem durchgehend vorhandenen Gesellschaftsanteil i. S. des § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG i. V. m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 EStG.“

Zwar erwähnt der BFH ausdrücklich den Grundsatz der unteilbaren Mitgliedschaft bei Personengesellschaften, lässt jedoch offen, ob dieser auch beim (Hinzu-)Erwerb eines Gesellschaftsanteils unter Nießbrauchsvorbehalt anzuwenden ist, da dies für die Anwendung des § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG ohne Bedeutung sei. Unter Heranziehung der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung, die die besondere Sozialgebundenheit von Betriebsvermögen betont, stellt der BFH klar, dass die steuerliche Begünstigung bei der Übertragung eines Personengesellschaftsanteils nur dann greift, wenn der übertragene Anteil kraft eigener Beschaffenheit dem neuen Inhaber eine Mitunternehmerstellung vermitteln kann. Ungeachtet des Grundsatzes der Unteilbarkeit der Personengesellschaftsbeteiligung betrachtet der BFH somit den übertragenen Anteil abstrakt und unabhängig von einer etwaig bereits vor der Übertragung bestehenden Mitunternehmerstellung des Beschenkten. So „teilt“ der BFH nicht die zivilrechtliche Mitgliedschaft, sondern die steuerrechtliche Mitunternehmerstellung, was er in seinem Beschluss vom 8. 10. 2008⁹ noch in Frage stellte.

Mit seinem Urteil vom 1. 9. 2011¹⁰ machte der BFH deutlich, dass es für die Gewährung des Verschonungsabschlags bei der Übertragung von Betriebsvermögen nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG ausreicht, wenn der Bedachte einen Nießbrauch erlangt, ohne dass eine zivilrechtliche Gesellschafterstellung erforderlich ist, sofern der Nießbraucher als Mitunternehmer anzusehen ist, und es sich durchgängig um Betriebsvermögen handelt. Dieses Urteil ist zwar nicht im BStBl II veröffentlicht, die gleichlautenden Erlasse der Obersten Finanzbehörden der Länder vom 2. 11. 2012¹¹ nehmen jedoch auf dieses Bezug. Auch aus Sicht der Finanzbehörden ist danach die Erlangung einer Gesellschafterstellung nicht erforderlich.

3. Zivilrechtliche Grundlagen zum Nießbrauch am Gesellschaftsanteil

3.1 Unbeschränkter Nießbrauch

Der Nießbrauchsberechtigte ist befugt, die Nutzungen/Rechtsfrüchte einer Sache/eines Rechts zu ziehen (§ 1030 Abs. 1, § 1068 Abs. 1, § 100, § 99 BGB). Die Zulässigkeit des Nießbrauchs an einem Gesellschaftsanteil als solchem wird inzwischen überwiegend anerkannt¹². Besteht ein Nießbrauch, d. h. eine dingliche (Mit-)Berechtigung des Nießbrauchers an einem Kommanditanteil, bleibt Gesellschafter aber dennoch nur der Kommanditist¹³. Im Fall des Quotennießbrauchs bilden Nießbraucher und Gesellschafter nach Auffassung des BGH eine Gemeinschaft i. S. der §§ 741 ff. BGB¹⁴.

Der nach dem Regelstatut des BGB ausgestaltete Nießbrauch an einem Gesellschaftsanteil stellt nach h. M. einen Ertragsnießbrauch dar, d. h. der Nießbraucher hat Anspruch auf die entnahmefähigen Gewinne¹⁵. Nicht vom Nießbrauch erfasst sind grds. die Rücklagen und Gewinne aus der Auflösung stiller Reserven¹⁶ sowie der Anteil am Auseinandersetzungsguthaben¹⁷. Innerhalb der entnahmefähigen Gewinne beschränkt sich der Nießbrauch auf denjenigen Teil, der nicht aus der Realisierung stiller Reserven im Anlagevermögen stammt¹⁸.

Inwieweit der Nießbrauch nach dem Regelstatut des BGB mangels abweichender Vereinbarung auch das Recht zur Ausübung von Stimmrechten erfasst, ist umstritten¹⁹. Nach

Kleinert/Geuß: Schenkung einer mitunternehmerischen Beteiligung unter Vorbehalt oder Zuwendung eines (Quoten-)Nießbrauchs - Sicherung der Betriebsvermögensbegünstigung durch präzise Vertragsgestaltung(DStR 2013, 288)	290
--	-----

wohl h. M. stehen die Stimmrechte ohne explizite Regelung ausschließlich dem Gesellschafter zu²⁰. Der BFH sieht dies offensichtlich anders und ordnet die Stimmrechte für Beschlüsse in laufenden Angelegenheiten dem Nießbraucher zu²¹. Lediglich in den sog. Grundlagengeschäften²² verbleiben nach dieser Auffassung die Rechte beim Gesellschafter. Nach § 1071 BGB können jedoch auch im Bereich der Grundlagengeschäfte solche Rechtsgeschäfte nur mit der Zustimmung des Nießbrauchers erfolgen, durch die der Nießbrauch aufgehoben oder beeinträchtigt wird. Das Fehlen dieser Zustimmung führt nach h. M. nicht zur gesellschaftsrechtlichen Unwirksamkeit, sondern löst nur Schadenersatzansprüche des Nießbrauchers aus²³.

3.2 Beschränkter Nießbrauch

In vielen Fällen benötigt der Schenker zum Bestreiten seines Lebensunterhalts nicht sämtliche auf die übertragene Beteiligung entfallenden Erträge. Um zu verhindern, dass der Schenker zu seinen Lebzeiten nach Vollzug der Schenkung ein „zu großes“ Vermögen aufbaut, welches ggf. nicht wieder steuerbegünstigt vererbt werden kann, empfiehlt es sich häufig, den Nießbrauch nicht auf das gesamte übertragene Vermögen zu erstrecken, sondern zu beschränken.

Dies kann auf zwei Arten erfolgen: im Wege des Bruchteils- und des Quotennießbrauchs²⁴. Beim sog. Bruchteilsnießbrauch erfasst der Nießbrauch nicht die gesamte (geschenkte) Beteiligung, sondern nur einen ideellen Anteil hieran, diesen jedoch vollumfänglich; gleichzeitig bleibt ein weiterer ideeller Anteil vollumfänglich unbelastet²⁵. Der Quotennießbrauch erstreckt sich dagegen auf die gesamte (geschenkte) Beteiligung, ist jedoch auf eine bestimmte Quote der Nutzungen (ggf. einschließlich der Verwaltungsrechte) beschränkt²⁶.

4. Anforderungen an die Ausgestaltung des Nießbrauchs gemäß §§ 13a und b ErbStG

Auch wenn im Einzelfall zwischen Schenker und Beschenktem auf den ersten Blick kein Bedürfnis besteht, den Umfang des Nießbrauchs detailliert zu regeln, und sich die Parteien stattdessen pauschal auf die Vereinbarung eines Nießbrauchs „nach den Vorgaben des BGB“ zu einigen beabsichtigen, empfiehlt sich ein solches Vorgehen nicht. Angesichts der umstrittenen Rechtslage insbesondere hinsichtlich des Rechts zur Ausübung von Stimm- und sonstigen Verwaltungsrechten

birgt eine entsprechend „vage“ Einigung ein erhebliches Risiko von Streitigkeiten über Rechte im Einzelfall.

Im Bereich der Nachfolgeplanung sind in der Praxis ausdrückliche Vereinbarungen über die Rechte des Nießbrauchers bereits aus dem Grunde üblich, weil sich der Schenker in vielen Fällen noch besondere Einflussmöglichkeiten in der Gesellschaft sichern möchte. Gleiches gilt für den Umfang des Fruchtziehungsrechts, der häufig gegenüber der Grundkonzeption des BGB modifiziert werden soll. Im Hinblick auf die Steuerbegünstigungen der §§ 13a, 13b ErbStG durch den Verschonungsabschlag für Betriebsvermögen ist in diesem Zusammenhang bei der Übertragung einer Beteiligung an einer gewerblich tätigen oder gewerblich geprägten Personengesellschaft besondere gestalterische Vorsicht gefragt.

Wird eine Beteiligung unter dem Vorbehalt des Nießbrauchs zugunsten des Schenkers übertragen, so sollten die Rechte des Beschenkten nicht so weit eingeschränkt werden, dass dieser nicht als Mitunternehmer der Gesellschaft anzusehen ist. Hierbei sind die Interessen des Schenkers, der i. d. R. bestrebt ist, sich möglichst weitgehende Rechte zu sichern, vor dem Hintergrund des steuerrechtlichen Erfordernisses einer mitunternehmerischen Beteiligung (auch) des Beschenkten zu berücksichtigen. Soll der Nießbrauch nicht (nur) zugunsten des Schenkers bestehen, sondern (zugleich und ggf. aufschiebend betagt auf den Tod des Schenkers) z. B. dessen Ehegatten zustehen, sollten die Rechte zwischen Nießbraucher und Beschenktem so austariert sein, dass beide Mitunternehmerstellung erlangen. Denn nur dann können beide Übertragungen vollumfänglich von der Betriebsvermögensverschonung profitieren.

4.1 Voraussetzungen der Mitunternehmerstellung: Mitunternehmerrisiko und Mitunternehmerinitiative

Die Mitunternehmerstellung setzt nach ständiger Rechtsprechung des BFH²⁷ Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerrisiko voraus. Beide Hauptmerkmale der Mitunternehmerstellung können zwar im Einzelfall mehr oder weniger ausgeprägt sein, sie müssen jedoch beide vorliegen²⁸.

4.2 Anforderungen an den Nießbrauch aufgrund des Kriteriums der Mitunternehmerinitiative

Mitunternehmerinitiative bedeutet vor allem Teilnahme an unternehmerischen Entscheidungen, wobei die Möglichkeit zur Ausübung von Gesellschafterrechten, die wenigstens den Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten eines Kommanditisten angenähert sind, oder die den gesellschaftsrechtlichen Kontrollrechten nach § 716 Abs. 1 BGB entsprechen, ausreicht²⁹.

Kleinert/Geuß: Schenkung einer mitunternehmerischen Beteiligung unter Vorbehalt oder Zuwendung eines (Quoten-)Nießbrauchs - Sicherung der Betriebsvermögensbegünstigung durch präzise Vertragsgestaltung (DStR 2013, 288)

291

4.2.1 Mitunternehmerinitiative des Gesellschafters

Nach Auffassung des BFH, entsprechend seiner Vorstellung vom Umfang der Rechte des Nießbrauchers nach dem BGB (s. 3.1), belässt ein nach den Vorgaben des BGB ausgestalteter Nießbrauch dem Gesellschafter die Mitunternehmerinitiative³⁰. So soll dem Gesellschafter ausreichende Mitunternehmerinitiative verbleiben, wenn der Nießbraucher in den laufenden Angelegenheiten die Stimmrechte in der Gesellschaft ausübt und die zur Sicherung seines Fruchtziehungsrechts notwendigen Kontroll- und Informationsrechte hat. Der Ausschluss des Gesellschafters für laufende Angelegenheiten sei deshalb für seine Mitunternehmerstellung

unschädlich, weil auch der Kommanditist nach dem gesetzlichen Leitbild in § 164 Satz 1 HGB von der Geschäftsführung in laufenden Angelegenheiten ausgeschlossen sei³¹. Auch das Zustimmungsrecht, das dem Nießbraucher gemäß § 1071 BGB³² bei Maßnahmen des Gesellschafters zustehe, die sich nachteilig auf den Nießbrauch auswirkten, hindere die Mitunternehmerstellung des Gesellschafters nicht. Zwar würden insoweit Rechte des Gesellschafters berührt, die denen eines Kommanditisten entsprechen. Diese Rechte des Gesellschafters blieben jedoch erhalten, und der Nießbraucher erwerbe allenfalls ein zusätzliches Mitwirkungsrecht hinzu. Dem Gesellschafter verbleibe zur eigenen Ausübung ein Kernbereich eigener Mitwirkungsrechte, die er unter Ausschluss des Nießbrauchers ausüben könne³³. Sofern der Gesellschafter diese Rechte auch tatsächlich selbst ausübt, kommt ihm Mitunternehmerinitiative zu³⁴.

Er darf sich jedoch nicht der Rechte begeben, die den Kernbereich seiner Gesellschafterstellung berühren³⁵. Übt der Nießbraucher diese Rechte neben den Stimmrechten in laufenden Angelegenheiten dennoch tatsächlich aus, so ist dieser Umstand gemäß § 41 Abs. 1 Satz 1 AO trotz zivilrechtlicher Unwirksamkeit der Besteuerung zugrunde zu legen. Das hat zur Folge, dass die Mitunternehmerinitiative des Gesellschafters entfällt³⁶.

4.2.2 Mitunternehmerinitiative des Nießbrauchers

Im zuletzt genannten Fall, dass der Nießbraucher die Stimmrechte auch in den Grundlagengeschäften ausübt, entfaltet nur dieser Mitunternehmerinitiative in der Gesellschaft³⁷. Die Mitunternehmerinitiative des Nießbrauchers ist auch dann gegeben, wenn der Gesellschafter bezogen auf den nießbrauchsbelasteten Anteil die Stimmrechte nach Weisung des Nießbrauchers ausübt und letztem die uneingeschränkten Auskunfts- und Einsichtsrechte eines Gesellschafters zustehen³⁸.

Ausreichend für die Mitunternehmerinitiative des Nießbrauchers sollte es aber bereits sein, wenn der Nießbraucher die Stimmrechte in den laufenden Angelegenheiten ausübt, Auskunfts- und Einsichtsrechte in Angelegenheiten hat, die sein Nießbrauchsrecht betreffen, und der Gesellschafter bei der Stimmrechtsausübung im Grundlagenbereich der Zustimmung des Nießbrauchers bedarf, sofern dessen Nießbrauchsrecht tangiert ist. Die Ausübung von Stimmrechten auch im Kernbereich durch den Nießbraucher sollte nicht erforderlich sein. Denn einerseits ist die Erlangung einer zivilrechtlichen Gesellschafterposition für die Mitunternehmerschaft nicht erforderlich³⁹.

Andererseits sind nach der sog. Kernbereichslehre Stimmrechte in Grundlagengeschäften gerade nicht von der Gesellschafterstellung lösbar und auf einen anderen übertragbar (s. 4.2.1 a. E.). Vor dem Hintergrund der Einheit der Rechtsordnung sollte daher für die Mitunternehmerinitiative des Nießbrauchers nicht mehr verlangt werden dürfen, als was zivilrechtlich rechtswirksam gestaltbar ist.

4.3 Anforderungen an den Nießbrauch aufgrund des Kriteriums des Mitunternehmerrisikos

Mitunternehmerisiko bedeutet gesellschaftsrechtliche oder eine wirtschaftlich vergleichbare Teilnahme am Erfolg oder Misserfolg eines gewerblichen Unternehmens. Dieses Risiko wird durch Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven des Anlagevermögens einschließlich eines Geschäftswerts vermittelt⁴⁰.

Ohne abweichende Vereinbarung beschränkt sich der Nießbrauch auf die entnahmefähigen Erträge mit Ausnahme des Anteils, der auf die Realisierung stiller Reserven im Anlagevermögen entfällt (s. 3.1). Das Mitunternehmerisiko des Gesellschafters ist in dieser Konstellation gegeben. Verfehlt ist u. E. daher die Aussage des FG Köln im Urteil vom 14. 11. 2006⁴¹, derzufolge die bloße Beteiligung

des Gesellschafters an den stillen Reserven unter Einschluss des Firmenwertes ohne gleichzeitige Beteiligung am laufenden Gesellschaftsgewinn nicht ausreiche, um Mitunternehmerisiko zu begründen, weswegen nach einer in der Literatur vertretenen Auffassung⁴² anstelle eines unbeschränkten Nießbrauchs die Wahl nur eines Quotennießbrauchs zu empfehlen sei. Dass die Auffassung des FG Köln diesbezüglich unzutreffend ist, ergibt sich bereits eindeutig aus dem Urteil des BFH vom 1. 3. 1994⁴³, in dem dieser das Mitunternehmerisiko des Gesellschafters bejahte, obwohl der Gesellschafter am laufenden Gewinn nicht beteiligt war. Spätestens die gleichlautenden Erlasse der Obersten Finanzbehörden der Länder

Kleinert/Geuß: Schenkung einer mitunternehmerischen Beteiligung unter Vorbehalt oder Zuwendung eines (Quoten-)Nießbrauchs - Sicherung der Betriebsvermögensbegünstigung durch präzise Vertragsgestaltung(DStR 2013, 288)	292
--	-----

vom 2. 11. 2012⁴⁴ machen deutlich, dass diese Ansicht des FG Köln nicht einmal von den Finanzbehörden geteilt wird, da auch diese erkennbar bei vollumfänglichem Nießbrauch die Mitunternehmerstellung des Gesellschafters für möglich erachten.

Die Beteiligung an den stillen Reserven im Anlagevermögen taucht als Kriterium des Mitunternehmerisikos in der BFH-Rechtsprechung regelmäßig auf. Unklar ist, ob es sich hierbei um ein notwendiges Kriterium handelt⁴⁵ mit der Folge, dass ohne Beteiligung des Nießbrauchers an den stillen Reserven dessen Mitunternehmerisiko stets zu verneinen wäre. Einige Urteile des BFH enthalten insoweit die Formulierung, dass das Mitunternehmerisiko „regelmäßig“ durch Beteiligung auch an den stillen Reserven im Anlagevermögen vermittelt werde⁴⁶. Im Urteil des BFH vom 21. 4. 2009⁴⁷ heißt es dagegen: „Wer Mitunternehmer sein will, muss (...) an den stillen Reserven (...) beteiligt sein.“

Hinweis:

Aus Gründen der gestalterischen Vorsicht sollte daher, wenn es auf die Mitunternehmerstellung des Nießbrauchers ankommt, abweichend von der Grundkonzeption des BGB auch dieser an den stillen Reserven beteiligt werden. Aus zivilrechtlicher Sicht sollten dem keine Bedenken entgegen stehen.

Das Mitunternehmerisiko des Nießbrauchers sollte im Hinblick auf die erforderliche Verlustteilnahme nicht deshalb zu verneinen sein, weil der Nießbraucher im Außenverhältnis nicht persönlich haftet. Der BFH hat insoweit bereits mit Urteil vom 24. 9. 1991⁴⁸ entschieden, dass eine persönliche Haftung für das Mitunternehmerisiko nicht Voraussetzung ist. Anderenfalls wäre es auch schwerlich denkbar, wie ein Kommanditist mit einer nur symbolischen Hafteinlage von z. B. 1 € Mitunternehmerisiko tragen sollte. Ausreichen muss daher das Risiko minderer oder ausfallender Gewinne als mittelbares Tragen von Verlusten.

5. Gleichzeitigkeit der Mitunternehmerstellung bei Nießbraucher und Gesellschafter

Bislang gibt es keine ausdrückliche BFH-Rechtsprechung darüber, ob Nießbraucher und Gesellschafter nebeneinander bezogen auf denselben Gesellschaftsanteil Mitunternehmer sein können. Auch unter Beachtung der vom BFH aufgestellten Anforderungen an die Mitunternehmereigenschaft sollte es jedoch möglich sein, dies durch entsprechende Gestaltung zu erreichen⁴⁹. Auch der gleichlautende Erlass der Obersten Finanzbehörden der Länder vom 2. 11. 2012⁵⁰ sowie das BMF-Schreiben vom 18. 1. 2013⁵¹ gehen erkennbar hiervon aus.

Um Gesellschafter und Nießbraucher Mitunternehmerinitiative zukommen zu lassen, sollte der Nießbraucher die Stimmrechte in laufenden Angelegenheiten ausüben, dem Gesellschafter sollte dagegen der Bereich vorbehalten sein, der die Grundlagen der Gesellschafterstellung betrifft, wobei der Gesellschafter wegen § 1071 BGB der Zustimmung des Nießbrauchers bedarf, wenn Entscheidungen den Nießbrauch beeinträchtigen.

Hinweis:

Hinsichtlich des Erfordernisses des Mitunternehmerrisikos ist u. E. zu raten, sowohl Nießbraucher als auch Gesellschafter an den stillen Reserven im Anlagevermögen partizipieren zu lassen. Dies kann z. B. mittels einer Regelung geschehen, die vorsieht, dass der Nießbrauch auch diejenigen (anteiligen) Entnahmen erfasst, die aus der Aufdeckung stiller Reserven im Anlagevermögen stammen, die nach der Schenkung entstanden sind, dem Gesellschafter jedoch diejenigen stillen Reserven verbleiben, die zum Schenkungszeitpunkt bereits entstanden waren.

Bei Einhaltung dieser Vorgaben sollten beide Beteiligte als Mitunternehmer anzusehen sein, sodass sowohl für die Schenkung der Substanz an den Gesellschafter als auch für die Zuwendung des Nießbrauchs an einen Dritten die Inanspruchnahme des Verschonungsabschlags für Betriebsvermögen nach §§ 13a/b ErbStG in Betracht kommen sollte.

6. Mitunternehmerstellung bei quotalem Nießbrauch

Vorstehendes sollte auch auf den Fall anzuwenden sein, dass der Nießbrauch nur eine bestimmte Quote des übertragenen Vermögens erfasst. Bei Ausgestaltung der Rechte zwischen Nießbraucher und Gesellschafter wie unter 5. empfohlen, sind beide als Mitunternehmer anzusehen, unabhängig davon, ob sich der Nießbrauch quotall oder vollumfänglich auf den übertragenen Gesellschaftsanteil bezieht.

Dem Urteil des Hessischen FG vom 25. 10. 2011⁵² lag jedoch eine Konstellation zugrunde, in der sich der Schenker einen quotalen Nießbrauch vorbehielt und sich hierbei bezogen auf seine Nießbrauchsquote so weitreichende Stimm- und sonstige Verwaltungsrechte sicherte, dass das FG allein bezogen auf die abstrakt (isoliert) betrachtete belastete Anteilsquote als solche die Mitunternehmerinitiative des Gesellschafters verneinte. Diese sah es nur hinsichtlich der unbelasteten Anteilsquote für gegeben an. Gleichwohl nahm das Gericht die Mitunternehmerstellung des Gesellschafters für den gesamten erworbenen Anteil an. Dies erscheint insbesondere angesichts der zivilrechtlichen Rechtslage bei Quotennießbrauch sachgerecht. Hier wäre es gerade dogmatisch unzutreffend, die geschenkte Beteiligung zivilrechtlich in einen belasteten und einen unbelasteten Anteil aufzuteilen. Genau hierin unterscheiden sich Quoten- und Bruchteilsnießbrauch: Bei letztem erstreckt sich der Nießbrauch bereits zivilrechtlich nur auf einen ideellen Anteil der Beteiligung, der quotale Nießbrauch erfasst dagegen die gesamte Beteiligung (s. 3.2)⁵³. Die Rechte, die dem Gesellschafter trotz des quotalen Nießbrauchs verbleiben, reichen aus, um die Anforderungen an das Vorliegen einer Mitunternehmerstellung zu begründen. Durch diese Befugnisse wird der gesamte

Kleinert/Geuß: Schenkung einer mitunternehmerischen Beteiligung unter Vorbehalt oder Zuwendung eines (Quoten-)Nießbrauchs - Sicherung der Betriebsvermögensbegünstigung durch präzise Vertragsgestaltung(DStR 2013, 288)

293

geschenkte Anteil insgesamt der Sache nach Betriebsvermögen.

Stehen dem Nießbraucher bei einem Quotennießbrauch bezogen auf seine Nießbrauchsquote so weitreichende Stimm- und Verwaltungsrechte zu, dass dies bei einem vollumfänglichen Nießbrauch der Mitunternehmerinitiative des Gesellschafters entgegen stünde, sollte daher nach dem Urteil des Hessischen FG gleichwohl eine steuerbegünstigte Schenkung von Betriebsvermögen für den gesamten geschenkten Anteil in Betracht kommen. Für die Beratungspraxis bleibt zu hoffen, dass der BFH der finanzgerichtlichen Rechtsprechung folgt, und so der Zivilrechtslage bei Quotennießbrauch gerecht wird.

Es ist in diesem Kontext darauf hinzuweisen, dass die Nießbrauchsquote im Urteilssachverhalt nicht unbedeutend gering war, sondern bei ca. 94 % lag. Vorbehaltlich des Vorliegens eines

Gestaltungsmissbrauchs im Einzelfall, den das Gericht im vorliegenden Fall ausdrücklich verneinte, sollte daher nach der Rechtsprechung des Hessischen FG bei der Schenkung eines Anteils an einer gewerblich tätigen oder einer gewerblich geprägten Personengesellschaft selbst die Belastung mit einem Nießbrauch in einer Quote von z. B. 99 % es bei entsprechender Vertragsgestaltung ermöglichen, dass der Beschenkte die Mitunternehmerstellung erlangt, auch wenn sich der Nießbraucher Rechte vorbehält, die über die Grundkonzeption des BGB hinausgehen. Weil die Bestätigung dieser Rechtslage durch den BFH für die Beraterpraxis einen größeren Gestaltungsspielraum bei der Ausgestaltung der Rechte zwischen Nießbraucher und Gesellschafter ermöglichen würde, als dies angesichts des begehrten Verschonungsabschlags beim alternativen Vorbehalt eines vollumfänglichen Nießbrauchs der Fall ist, und gleichzeitig für das Vorliegen der Mitunternehmerstellung des Gesellschafters eine höhere Rechtssicherheit mit sich brächte, darf das BFH-Urteil mit besonderer Aufmerksamkeit erwartet werden.

7. Zusammenfassung

Bei der bloßen Vereinbarung eines Nießbrauchs nach den Regeln des BGB sollte der Gesellschafter unstreitig Mitunternehmer sein. Dies gilt unabhängig davon, ob man mit der h. M. davon ausgeht, dass der Gesellschafter sämtliche Verwaltungsrechte selbst ausübt und sich damit das Recht des Nießbrauchers auf die reine Fruchtziehung beschränkt, oder ob man mit dem BFH annimmt, der Nießbraucher übe die Stimmrechte in laufenden Angelegenheiten aus und der Gesellschafter in Bereichen, die die gesellschaftsrechtlichen Grundlagen betreffen. Lediglich dann, wenn der Nießbraucher faktisch die Verwaltungsrechte auch im Kernbereich wahrnimmt, sollte der Gesellschafter trotz der zivilrechtlichen Unwirksamkeit eines solchen Vorgehens wegen § 41 Abs. 1 AO nicht als Mitunternehmer anzusehen sein.

Ob bei einem Nießbrauch nach dem Regelstatut des BGB auch der Nießbraucher als Mitunternehmer anzusehen ist, ist u. E. insoweit fraglich, als die BFH-Rechtsprechung nicht eindeutig zu erkennen gibt, ob die Beteiligung an stillen Reserven notwendige Voraussetzung des Mitunternehmerrisikos ist. Aus Gründen der gestalterischen Vorsicht sollte daher auch der Nießbraucher an den stillen Reserven partizipieren, z. B. an den ab dem Übertragungszeitpunkt entstandenen stillen Reserven im Anlagevermögen.

Die Vereinbarung eines lediglich quotalen Nießbrauchs liefert für die Beraterpraxis u. E. die Chance, die Rechte des Nießbrauchers gegenüber der Grundkonzeption des BGB zu stärken, ohne die Mitunternehmerstellung des Gesellschafters zu gefährden. Dies gilt jedenfalls angesichts des Urteils des Hessischen FG vom 25. 10. 2011⁵⁴. Es bleibt daher zu hoffen, dass das Urteil der revisionsrechtlichen Überprüfung standhält.

* Dr. Jens Kleinert ist Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht und Partner, Nina Geuß ist Rechtsanwältin bei Osborne Clarke, Köln.

¹ Vgl. hierzu BFH v. 27. 9. 2012, II R 9/11, DStR 2012, 2063, ZEV 2012, 599 m. Anm. Hannes; zuvor BFH v. 9. 10. 2011, II R 9/11, BStBl II 2012, 29, DStR 2011, 2193, ZEV 2011, 672 m. Anm. Hannes.

² BFH v. 14. 2. 2007, II R 69/05, BStBl II 2007, 443, DStR 2007, 669, ZEV 2007, 292 m. Anm. Meincke, zu § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG a. F., der wortgleich in § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG n. F. übernommen wurde.

³ R E 13b.5 Abs. 3 Satz 2 ErbStR 2011; BFH v. 1. 9. 2011, II R 67/09, DStRE 2012, 38, Tz. 19; Hessisches FG v. 25. 10. 2011, 1 K 1507/08, BeckRS 2012, 94456, EFG 2012, 721 u. voraussichtlich in DStRE 2013, 212; Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, Jan. 2012, § 13b Rn. 60.

⁴ BStBl II 2010, 555, DStR 2010, 868, ZEV 2010, 320 m. Anm. Wachter, Ls. 1.

⁵ BFH v. 1. 9. 2011, II R 67/09, (Fn. 3), Tz. 55.

⁶ 1 K 1507/08, (Fn. 3).

⁷ Az. BFH: II R 5/12; Entscheidung nach telefonischer Auskunft der Geschäftsstelle zu erwarten für Anfang 2013; zum AdV-Verfahren vgl. Hessisches FG v. 2. 7. 2008, 1 V 1357/08, BeckRS 2008, 26025589, EFG 2008, 1984; sowie BFH v. 8. 10. 2008, II B 107/08, BeckRS 2010, 25016011, ZEV 2008, 611.

⁸ II R 42/08, (Fn. 4), Tz. 14.

⁹ II B 107/08, (Fn. 7), Tz. 15.

¹⁰ II R 67/09, (Fn. 3), Tz. 55.

¹¹ 34 – S 3812b – 005 – 38 141/12, BStBl I 2012, 1101, DStR 2012, 2440.

¹² Bassenge, in: Palandt, BGB, 71. Aufl. 2012, § 1068 Rn. 5; Frank, MittBayNot 2010, 96 m. w. N.; Pohlmann, in: MüKo-BGB, 5. Aufl. 2009, § 1068 Rn. 24 (s. a. Rn. 28 – 30 zu Gestaltungsalternativen); BFH v. 1. 3. 1994, VIII R 35/92, BStBl II 1995, 241, DStR 1994, 1803, Tz. 43, m. w. N.

¹³ BGH v. 9. 11. 1998, II ZR 213/97, DStR 1999, 246, ZEV 1999, 71 m. Anm. Lieber, Tz. 12.

¹⁴ BGH v. 6. 6. 2003, V ZR 392/02, NJW-RR 2003, 1290, Tz. 11.

¹⁵ Pohlmann, (Fn. 12), § 1068 Rn. 27 und insb. Rn. 50 m. w. N.

¹⁶ Bassenge, (Fn. 12), § 1068 Rn. 5; BFH v. 1. 3. 1994, VIII R 35/92, (Fn. 12), Tz. 45; Pohlmann, (Fn. 12), § 1068 Rn. 53 ff.

¹⁷ Bassenge, (Fn. 12), § 1068 Rn. 5; BFH v. 1. 3. 1994, VIII R 35/92, (Fn. 12), Tz. 46.

¹⁸ BFH v. 1. 3. 1994, VIII R 35/92, (Fn. 12), Tz. 45.

¹⁹ Vgl. zum Meinungsstand Pohlmann, (Fn. 12), § 1068 Rn. 69 f.; Hohaus, in: Münch. Hdb d. GesR, 3. Aufl. 2009, § 66 Rn. 26 ff.

²⁰ Zum Meinungsstand Frank, MittBayNot 2010, 96, 99 m. w. N.

²¹ BFH v. 23. 2. 2010, II R 42/08, (Fn. 4), Tz. 16; v. 1. 3. 1994, VIII R 35/92, (Fn. 12), Tz. 48; ausdr. offen gelassen in BFH v. 10. 12. 2008, II R 34/07, BStBl II 2009, 312, DStR 2009, 321, ZEV 2009, 149 m. Anm. Götz, Tz. 18.

²² Auch hier ist wiederum höchst streitig, welche Geschäfte im Einzelnen zum Kernbereich der Gesellschafterstellung zu zählen und daher als Grundlagengeschäfte von dieser untrennbar sind; s. hierzu Pohlmann, (Fn. 12), § 1068 Rn. 69-70; Hopt, in: Baumbach/Hopt, HGB, 35. Aufl. 2012, § 119 Rn. 36.

²³ Bassenge, (Fn. 12), § 1071 Rn. 1; Pohlmann, (Fn. 12), § 1071 Rn. 13.

²⁴ Bassenge, (Fn. 12), § 1030 Rn. 5 u. § 1066 Rn. 4.

²⁵ Hochheim/Wagenmann, DStR 2010, 1707, unter 4.2.

²⁶ Hochheim/Wagenmann, DStR 2010, 1707, unter 4.2.

²⁷ BFH v. 31. 5. 2012, IV R 40/09, BFH/NV 2012, 1440, BeckRS 2012, 95592, Tz. 19; v. 1. 3. 1994, VIII R 35/92, (Fn. 12), Tz. 43; v. 25. 6. 1984, GrS 4/82, BStBl II 1984, 751, BeckRS 1984, 22006912, Tz. 207 jew. m. w. N.

²⁸ St. Rspr., vgl. BFH v. 1. 3. 1994, VIII R 35/92, (Fn. 12), Tz. 47 m. w. N.; v. 25. 6. 1984, GrS 4/82, (Fn. 27), Tz. 208.

²⁹ BFH v. 1. 9. 2011, II R 67/09, (Fn. 3), Tz. 20; v. 25. 6. 1984, GrS 4/82, (Fn. 27), Tz. 210.

³⁰ BFH v. 23. 2. 2010, II R 42/08, (Fn. 4), Tz. 16; v. 10. 12. 2008, II R 34/07, (Fn. 21), Tz. 18; v. 1. 3. 1994, VIII R 35/92, (Fn. 12), Tz. 43, wobei der BFH das Vorliegen eines Nießbrauchs nach dem Regelstatut des BGB zwar nicht ausdrücklich erwähnt, mangels Erwähnung gesonderter Vereinbarungen zwischen den Beteiligten im Urteilstatbestand jedoch offensichtlich vom Regelfall des BGB ausgeht.

- ³¹ BFH v. 1. 3. 1994, VIII R 35/92, (Fn. 12), Tz. 48.
- ³² Beim Quotennießbrauch auch über §§ 744, 745 BGB.
- ³³ BFH v. 1. 3. 1994, VIII R 35/92, (Fn. 12), Tz. 49 f.
- ³⁴ BFH v. 16. 12. 2009, II R 44/08, BeckRS 2009, 25015969, BFH/NV 2010, 690, Tz. 21.
- ³⁵ Vgl. zur sog. Kernbereichslehre Hohaus, (Fn. 19), § 66 Rn. 29, m. w. N.
- ³⁶ BFH v. 23. 2. 2010, II R 41/08, BStBl 2010, 555, DStR 2010, 868, Tz. 16.
- ³⁷ BFH v. 23. 2. 2010, II R 41/08, (Fn. 36), Tz. 16; v. 10. 12. 2008, II R 34/07, (Fn. 21), Tz. 18 f.
- ³⁸ BFH v. 1. 9. 2011, II R 67/09, (Fn. 3), Tz. 48.
- ³⁹ BFH v. 1. 9. 2011, II R 67/09, (Fn. 3), Tz. 55.
- ⁴⁰ St. Rspr., vgl. BFH v. 21. 4. 2009, II R 26/07, BStBl II 2009, 602, DStR 2009, 1362, Tz. 15; v. 16. 5. 1995, VIII R 18/93, BStBl II 1995, 714, DStR 1995, 1423, Tz. 36; v. 1. 3. 1994, VIII R 35/92, (Fn. 12), Tz. 44 m. w. N.; v. 25. 6. 1984, GrS 4/82, (Fn. 27), Tz. 211.
- ⁴¹ 9 K 2612/04, DStRE 2007, 762.
- ⁴² Hochheim/Wagenmann, ZEV 2010, 109, 111.
- ⁴³ VIII R 35/92, (Fn. 12), Tz. 44 ff.
- ⁴⁴ Siehe Fn. 11.
- ⁴⁵ Dagegen Wacker, in: Schmidt, EStG, 31. Aufl. 2012, § 15 Rn. 306.
- ⁴⁶ BFH v. 1. 3. 1994, VIII R 35/92, (Fn. 12), Tz. 44; v. 25. 6. 1984, GrS 4/82, (Fn. 27), Tz. 211.
- ⁴⁷ II R 26/07, (Fn. 41), Tz. 15.
- ⁴⁸ VIII R 349/83, BStBl II 1992, 330, DStR 1992, 495.
- ⁴⁹ So auch Wacker, (Fn. 45), § 15 EStG Rn. 309.
- ⁵⁰ Siehe Fn. 11.
- ⁵¹ IV C 6 - S 2296 - A/07/10001, DStR 2013, 199.
- ⁵² 1 K 1507/08, (Fn. 3).
- ⁵³ Hessisches FG v. 25. 10. 2011, 1 K 1507/08, (Fn. 3).
- ⁵⁴ 1 K 1507/08, (Fn. 3).