

HAFTUNGSRISIKEN

„Vorsicht Falle“: Drei große Risiken bei der Unternehmensnachfolge

von Dipl.-Finw. StB Christian Herold, Herten/Westf.

| Die Unternehmensnachfolge bietet in der Beratung hohe Haftungsrisiken. Aus meiner Sicht sind die Gefahren immer dann besonders hoch, wenn der Senior das Zepter noch nicht ganz aus der Hand geben will und daher auf verschiedenen Wegen versucht wird, ihm noch Mitsprache- bzw. Mitwirkungsrechte einzuräumen. Nachfolgend werden drei Fälle aus der jüngeren Rechtsprechung aufgezeigt, in denen die gewollte steuerfreie oder zumindest steuerbegünstigte Vermögensübertragung gescheitert ist und hohe Steuernachzahlungen ausgelöst hat. |

1. Nießbrauch an Kommanditanteilen

Der Nießbrauch ist bei Nachfolgeregelungen verständlicherweise ein gern gesehener Begleiter. Während er im Zusammenhang mit dem Privatvermögen bzw. bei der Übertragung von Grundbesitz meist gestalterisch keine allzu großen Probleme bereitet, kann er jedoch bei der Übertragung von Betriebsvermögen große Gefahren bergen. Dies gilt zum Beispiel dann, wenn das Finanzamt der Auffassung ist, dass dem Junior nicht genügend Rechte eingeräumt worden sind, um seine Mitunternehmerinitiative zu entfalten. Ein BFH-Urteil aus dem Jahr 2015 zeigt, wie gefährlich Nießbrauchregelungen sein können (BFH 6.5.15, II R 34/13).

Vereinfacht dargestellt hatte ein Vater seinem Sohn einen Kommanditanteil unter Vorbehalt des Nießbrauchs übertragen. Allerdings vereinbarten die Vertragsparteien, dass der Vater als Nießbrauchberechtigter hinsichtlich der Kommanditanteile (weiter) das Stimmrecht ausübt, und zwar auch hinsichtlich der Grundlagengeschäfte. Das Finanzamt versagte daraufhin die Steuerbegünstigungen für Betriebsvermögen nach § 13a ErbStG (a. F.). Der BFH hat dieses Ergebnis letztlich bestätigt.

PRAXISHINWEIS | Besser wäre es in diesem Fall gewesen, wenn dem Beschenkten beachtliche Stimmrechte zugeordnet worden wären, zumindest für grundlegende Beschlüsse.

Aus dem Urteil ergab sich leider nicht, welche einkommen- und gewerbesteuerlichen Konsequenzen das Finanzamt in dem Fall gezogen hat. Es kann zwar davon ausgegangen werden, dass auch ertragsteuerlich die Einkunftsquelle weiter dem Vater zuzurechnen war. Das wiederum kann aufgrund von Verschiebungen in der Steuerprogression zu ungewollten Belastungen geführt haben. Es könnte sich im Streitfall aber auch um eine gewinnrealisierende Anteilsaufgabe gehandelt haben (vgl. NWB 15, 2412; BFH 6.5.15, II R 34/13; siehe auch FG Düsseldorf, 24.8.16, 4 K 3250/15 Erb; Rev. zugelassen).

Nießbrauch bei Übertragung von BV nicht ungefährlich

Vater behält sich weiter alleiniges Stimmrecht vor

Einkunftsquelle wohl weiter dem Vater zuzuordnen

2. Übertragung von verpachteten Betrieben

Ein weiterer Fall kann bei der Planung der (Unternehmens-)Nachfolge ebenfalls erhebliche Probleme bereiten. Es geht um Folgendes:

Ein Steuerpflichtiger hat seinen Betrieb vor vielen Jahren aufgegeben; die Immobilien des ehemaligen Betriebsvermögens werden jedoch weiterhin an einen fremden Unternehmer für dessen Gewerbebetrieb verpachtet. Um den Aufgabegewinn nicht versteuern zu müssen, wurde seinerzeit die Betriebsverpachtung im Ganzen erklärt. Nun möchte der Steuerpflichtige seinen verpachteten Gewerbebetrieb unter Vorbehalt des Nießbrauchs auf eines seiner Kinder übertragen. Stille Reserven sollen selbstverständlich nicht aufgedeckt werden. Hier ist jedoch höchste Vorsicht geboten, wie ein Urteil des FG Münster vom 18.9.14 (13 K 724/11 E) zeigt, das der BFH mittlerweile bestätigt hat (IX R 59/14). FG Münster und BFH sehen in einem ähnlich gelagerten Fall nämlich keine unentgeltliche Betriebsaufgabe i. S. v. § 6 Abs. 3 EStG; mithin sind die stillen Reserven aufzudecken.

Die Begründung liegt darin, dass bei der Trennung von Eigentum und Einkunftsquelle der ursprüngliche Eigentümer den verpachteten Gewerbebetrieb nicht wieder aufnehmen kann. Das ist jedoch bei der Betriebsverpachtung entscheidend, das heißt, der Verpächter muss die Möglichkeit haben, den Betrieb in der bisherigen Form wieder aufzunehmen und fortzuführen.

PRAXISHINWEIS | Daher sollte bei der Übertragung gegen Vorbehalt des Nießbrauchs jedenfalls auf das Risiko der Aufdeckung von stillen Reserven hingewiesen werden, sofern andere Möglichkeiten der Übertragung von den Beteiligten nicht gewünscht sind.

3. Teilentgeltlichkeit bei einer Versorgungsrente und fortbestehender Geschäftsführerstellung

Ende 2012 hatte der Vater, der bis dahin alleiniger Gesellschafter der GmbH war, seinen Geschäftsanteil an der Gesellschaft im Wege der vorweggenommenen Erbfolge dem Sohn übertragen. Der Wert des übertragenen Anteils wurde als nach § 13a ErbStG a. F. begünstigtes Vermögen festgestellt. Der Sohn wurde zum alleinvertretungsberechtigten und von den Beschränkungen des § 181 BGB befreiten weiteren Geschäftsführer der GmbH bestellt. Der Vater blieb weiter Geschäftsführer der GmbH. Seine Abberufung ohne eigene Zustimmung berechnete V zum Widerruf der Anteilsübertragung. Der Sohn verpflichtete sich zur Zahlung einer indexgebundenen Versorgungsrente an die Eltern bis zum Tode des Längstlebenden.

Das Finanzamt lehnte den Abzug der Versorgungsleistungen in Zusammenhang mit der Übertragung eines GmbH-Anteils ab. Sie seien nur abziehbar, wenn der Übergeber die Geschäftsführertätigkeit vollständig und ausnahmslos eingestellt habe. Diese Voraussetzung liege im Streitfall nicht vor.

Kein Fall der unentgeltlichen Betriebsaufgabe

Hinweis auf drohende Aufdeckung stiller Reserven

Sohn zum weiteren Geschäftsführer der GmbH bestellt

Der BFH gab dem Finanzamt Recht. Die Versorgungsleistungen seien nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a S. 2 Buchst. c EStG 2013 (jetzt inhaltsgleich § 10 Abs. 1a Nr. 2 S. 2 Buchst. c EStG) nur dann als Sonderausgaben abziehbar, wenn

- sie im Zusammenhang mit der Übertragung eines mindestens 50 % betragenden Anteils an einer GmbH zugesagt worden seien,
- der Vermögensübergeber als Geschäftsführer tätig gewesen sei und
- der Übernehmer diese Tätigkeit nach der Übertragung „übernehme“.

Dadurch soll sichergestellt werden, dass die Übertragung von GmbH-Anteilen nur dann in den Begünstigungsbereich von § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG 2013 fällt, wenn der Übergeber – ähnlich dem Inhaber eines Einzelunternehmens und typischerweise auch eines Mitunternehmers – persönlich in der Geschäftsführung tätig ist und eben diese Tätigkeit aufgibt.

Zwar habe der Vater als Übergeber seinen 100%igen Geschäftsanteil an der GmbH auf den Sohn übertragen. Nach dem Wortlaut von § 10 Abs. 1 Nr. 1a S. 2 Buchst. c EStG 2013 sei darüber hinaus nicht nur erforderlich, dass der Vermögensübergeber vor der Übertragung als Geschäftsführer tätig gewesen sei, sondern auch, dass er nach der Vermögensübertragung diese Tätigkeit beende. Dies war aber nicht geschehen.

MERKE | Das in § 10 Abs. 1 Nr. 1a S. 2 Buchst. c EStG 2013 verwendete Wort „übernehmen“ bedeutet nach Duden „als Nachfolger in Besitz nehmen oder weiterführen“. Diese Definition spricht für die Auslegung der Finanzverwaltung im BMF-Schreiben in BStBl I 10, 227 und für die Meinung in der Literatur, wonach der Übergeber nach der Anteilsübertragung seine Geschäftsführertätigkeit insgesamt aufgeben muss.

Bestätigt wird diese Auslegung des Begriffs „übernehmen“ auch durch seine Verwendung im allgemeinen Sprachgebrauch. Wird ein Wirtschaftsunternehmen durch ein anderes übernommen, ist das Unternehmen nach der Übernahme in den Händen des Übernehmers; daraus folgt zugleich, dass es nicht mehr in den Händen des ursprünglichen Eigentümers, des „Übergebers“, ist.

PRAXISHINWEIS | Das Problem in dem Fall lag aber nicht (nur) darin, dass die Versorgungsleistungen nicht abziehbar waren. Vielmehr war die Übertragung der GmbH-Anteile nun als **teilentgeltliches Rechtsgeschäft** zu werten. Damit waren die stillen Reserven anteilig aufzudecken. Bedenkt man, dass GmbH-Anteile vielfach nur Anschaffungskosten von 25.000 EUR aufweisen, dürfte die Steuerbelastung auch bei einer teilentgeltlichen Veräußerung enorm sein (BFH 20.3.17, X R 35/16).

Übernehmer muss
Geschäftsführeramt

...

... als Nachfolger
„in Besitz nehmen“

Anteilige Aufdeckung
stiller Reserven
kann hier teuer
werden