

MITUNTERNEHMERANTEILE

Entwarnung bei Anteilsübertragungen unter Nießbrauchsvorbehalt?

von StB Dipl.-Betriebsw. Thomas Seiler, Bornheim

| Soll ein Betrieb zu Lebzeiten auf die nächste Generation übertragen werden, kann ein Vorbehaltsnießbrauch zur ungewünschten Aufdeckung stiller Reserven führen. Die steuerneutrale Übertragung zu Buchwerten ist nämlich ausgeschlossen, wenn sich der Übertragende an der einzigen wesentlichen Betriebsgrundlage den Nießbrauch vorbehält und seine bisherige gewerbliche Tätigkeit fortführt. Ob dieses Credo des BFH aus dem Jahr 2017 allerdings auf die Übertragung von Mitunternehmeranteilen übertragbar ist, war lange strittig. Das jüngste BMF-Schreiben zu § 6 Abs. 3 EStG schafft hier auf den ersten Blick Entwarnung. Doch ist dem wirklich so? |

1. Ein Blick zurück

Der BFH hatte mit Urteil vom 25.1.17 (X R 59/14, Abruf-Nr. 194480) entschieden, dass die Übertragung eines Einzelunternehmens unter Vorbehalt eines Nießbrauchs, der dem Übertragenden die Fortsetzung seiner gewerblichen Tätigkeit erlaubt, der Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG entgegensteht. Der Buchwertansatz ist hiernach nur anwendbar, wenn der Nachfolger im Zuge der Betriebsübergabe in die Lage versetzt wird, die gewerbliche Tätigkeit ohne Weiteres fortzusetzen. Der Nießbrauch des Übergebers hindere – so der BFH – den Übergang der wirtschaftlichen Einheit „Betrieb“ auf den Nachfolger, weil der Übergeber seine bisherige Tätigkeit gar nicht wie erforderlich einstellt. Zunächst wird aber nur das Eigentum an dem Betrieb übertragen und erst später – aufgrund der Beendigung des Nießbrauchs – die eigene gewerbliche Tätigkeit des Übernehmers ermöglicht. Damit sei der Anwendungsbereich des § 6 Abs. 3 EStG aber gerade verwehrt.

MERKE | Die Übertragung eines Einzelunternehmens unter Nießbrauchsvorbehalt ist nach diesen Grundsätzen ertragsteuerlich als Entnahme zu werten, mit der Folge, dass die stillen Reserven in den übertragenen Wirtschaftsgütern realisiert werden. Da der Übergeber die gewerbliche Tätigkeit aufgrund seines Nießbrauchs weiterführt, entsteht auf dessen Ebene auch kein tarifbegünstigter Aufgabegewinn i. S. v. §§ 16, 34 EStG; vielmehr erzielt der Übergeber einen laufenden Gewinn.

Ob die Urteilsgrundsätze auch auf den Vorbehaltsnießbrauch an einem Mitunternehmeranteil Anwendung finden können, wurde in der Literatur unterschiedlich beantwortet (bejahend z. B. Ehmcke in: Blümich, EStG, § 6 Rn. 1222f., Schulze zur Wiesche, StBp 17, 276; ablehnend demgegenüber Hübner/Fritz, DStR 17, 2360 sowie Dräger, DB 17, 2768). Auch nach Auffassung von Kulosa (stellvertretender Vorsitzender des X. Senats des BFH) steht der Vorbehaltsnießbrauch der steuerneutralen Übertragung eines Mitunternehmeranteils gemäß § 6 Abs. 3 EStG nicht entgegen, da es bei Mitunternehmerschaften – im Gegensatz zu Einzelunternehmen – nicht auf die Beendigung der Tätigkeit ankommen könne (vgl. Schmidt/Kulosa, § 6 EStG Rn. 646).



IHR PLUS IM NETZ
iww.de/gstb
Abruf-Nr. 194480

Sogenannter
tätigkeitsbezogener
Betriebsbegriff

Aufdeckung der
stillen Reserven als
missliche Folge

Gegensätzliche
Literaturstimmen

Die Gegenmeinung übersieht hier zum einen den Grundsatz der Gleichbehandlung von Einzelunternehmer und Mitunternehmern und zum anderen, dass der Mitunternehmer(teil)anteil als solches isoliert zu betrachten ist. So hat der BFH z. B. entschieden, dass kein die Mitunternehmerstellung vermittelnder Anteil übertragen wird, wenn zwar der Beschenkte bereits Mitunternehmer ist, aber der übertragene Anteil für sich keine Mitunternehmerschaft vermittelt (BFH 23.2.10, II R 42/08). Es ist nicht erkennbar, warum diese isolierte Betrachtungsweise für die Übertragung von Mitunternehmeranteilen im Rahmen von § 6 Abs. 3 EStG anders zu beurteilen sein sollte.

Zur weiteren Verunsicherung führten dann Aussagen des IV. Senats, die offensichtlich auch die doppelte Mitunternehmerstellung von Nießbraucher und Nießbrauchsbesteller infrage stellen. Der BFH (19.7.18, IV R 10/17, DStR 18, 2372) hat insoweit ausgeführt: „... ausgehend von dem Grundsatz, dass an einem Gesellschaftsanteil nur eine einzige Mitunternehmerstellung begründet werden kann, ist der Erwerber eines Gesellschaftsanteils nur dann Inhaber der daran bestehenden Mitunternehmerstellung geworden, wenn Mitunternehmerinitiative und -risiko vollständig auf ihn übergegangen sind“. Auch wenn die Ausführungen hierzu „lediglich“ Obiter Dicta entstammen, dürfte der IV. Senat es „ernst“ meinen (siehe hierzu auch Stein, ErbBStg 18, 41).

MERKE | Konsequenz dieser „Es-kann-nur-einen-geben“-Auffassung wäre: Sofern die Mitunternehmerstellung nicht vollumfänglich auf den Beschenkten übergeht, fällt der Übertragungsvorgang ebenfalls nicht unter § 6 Abs. 3 EStG.

Gerne übersehen wird, dass die ertragsteuerliche Beurteilung vollständig auf die erbschaftsteuerliche Begünstigung i. S. d. § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG durchschlägt. Wenn also bei der Ertragsteuer gilt, dass keine Mitunternehmerstellung übertragen wurde, gilt dies ebenso für die Erbschaft-/Schenkungsteuer. Die Begünstigungen der §§ 13a, b ErbStG wären mithin ebenfalls ausgeschlossen. Vor diesem Hintergrund waren Anteilsübertragungen unter Nießbrauchsvorbehalt nicht sicher zu gestalten. Und verbindliche Auskünfte wurden seitens der Finanzverwaltung bislang nicht (mehr) erteilt.

2. Sicherheit durch das BMF-Schreiben vom 20.11.19?

Nach zähem Ringen innerhalb der Finanzverwaltung – nach Kenntnis des Verfassers wurde das nun veröffentlichte Schreiben bereits für das Frühjahr 2018 in Aussicht gestellt – erging am 20.11.19 endlich das BMF-Schreiben zu Zweifelsfragen zu § 6 Abs. 3 EStG. Dort heißt es in Rn. 7 (für Teilanteile gilt dies entsprechend; siehe Rz. 18 des BMF-Schreibens) zur Übertragung eines Mitunternehmeranteils unter Vorbehalt eines Nießbrauchsrechts:

„Erfolgt die Übertragung eines Mitunternehmeranteils unter Vorbehalt eines Nießbrauchsrechts **und wird der neue Gesellschafter Mitunternehmer**, steht der Nießbrauchsvorbehalt der Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG nicht entgegen. Die Grundsätze des zu Einzelbetrieben mit gewerblichen Einkünften nach § 15 EStG ergangenen BFH-Urteils vom 25.1.17 (X R 59/14) gelten nicht für die Übertragung von Mitunternehmeranteilen. Dagegen ist

IV. Senat hat sog. doppelte Mitunternehmerstellung hinterfragt

Verbindliche Auskünfte waren zur Absicherung nicht zu erlangen

Formulierung im BMF-Schreiben scheint Entwarnung zu geben

die unentgeltliche Übertragung eines im Ganzen verpachteten gewerblichen Einzelunternehmens unter Vorbehalt eines Nießbrauchsrechts kein von § 6 Abs. 3 EStG erfasster Vorgang (BFH 25.1.17, X R 59/14)“.

Man könnte nun davon ausgehen, dass zukünftige Gestaltungen durch eine verbindliche Auskunft abgesichert werden können und für bisherige Gestaltungen der Vertrauensschutz i. S. d. § 176 AO greift. Für nicht abgesicherte jüngere Übertragungsfälle ist dies schon zweifelhaft.

Beachten Sie | Betrachtet man den Wortlaut der zitierten Textziffer aber genauer, tritt hinsichtlich des Zusatzes „**und wird der neue Gesellschafter Mitunternehmer**“ Unsicherheit auf. Natürlich könnte man dieser Aussage, die ja letztlich nur eine Selbstverständlichkeit wiedergibt, keine besondere Bedeutung beimessen. Tatsächlich wollte oder konnte die Finanzverwaltung sich aber wohl nicht eindeutig zu der Frage der doppelten Mitunternehmerschaft äußern. Dieser Eindruck wird dadurch bekräftigt, dass dem Vernehmen nach auch weiterhin keine verbindliche Auskunft zu der Frage der doppelten Mitunternehmerschaft erteilt wird. Im Ergebnis hat das aktuelle BMF-Schreiben zur Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG an dieser Stelle eine offene Flanke, die es zu beachten gilt.

Beachten Sie | Gleichwohl ist es so, dass Anfragen zu verbindlichen Auskünften bezogen auf die Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG im Rahmen von Anteilsübertragungen unter Nießbrauchsvorbehalt nunmehr bearbeitet werden. Wie der vor dem genannten Hintergrund bestehende Widerstreit dabei aufgelöst werden soll, bleibt abzuwarten. Insofern muss konstatiert werden, dass das BMF-Schreiben aktuell nur eine trügerische Sicherheit vermittelt.

Es sollten daher weiterhin alternative Gestaltungen in Betracht gezogen und vorsorglich von Gestaltungen unter Nießbrauchsvorbehalt abgesehen werden, sofern diese eine doppelte Mitunternehmerstellung vermitteln sollen. Soweit die Voraussetzungen hierfür erfüllt werden können, könnten die Anteilsübertragungen z. B. unter Vereinbarung von Versorgungsleistungen vollzogen werden, ggf. ausgestaltet als Ertragsnießbrauch.

GESTALTUNGSTIPP | Will der Übergeber nur eine rein vermögensmäßige Beteiligung übertragen und weiterhin die Gesellschafterrechte ausüben, wäre eine typische stille Gesellschaft (ggf. Unterbeteiligung) zu bevorzugen; dann naturgemäß ohne die Möglichkeit der Erbschaft-/schenkungsteuerlichen Begünstigungen für Betriebsvermögen, aber dafür unter Ausnutzung der Erbschaftsteuerlichen Freibeträge.

Sollen dagegen Gesellschafterrechte beim Übergeber verbleiben und gleichzeitig die Vergünstigungen für Betriebsvermögen in Anspruch genommen werden, bietet sich eine Gestaltung mit atypischer Unterbeteiligung an, ggf. mit disquotaler Gewinnbeteiligung statt Nießbrauch. Mit Abschluss des Unterbeteiligungsvertrags entsteht eine doppelstöckige Personengesellschaft, bei der die Obergesellschaft den Anteil an der Untergesellschaft verwaltet. In diesem Fall dürften die angesprochenen Probleme insgesamt nicht bestehen.

Problematik
bewusst
ausgeklammert?

Alternative
Gestaltungen
weiterhin ratsam

Atypische
Unterbeteiligung als
Ausweg nutzen

■ Beispiel 1

V ist Kommanditist der ABV-KG. Er möchte zwar gerne Vermögen an seinen Sohn S übertragen, ist aber nicht bereit, auch Einfluss abzugeben oder will sich nicht einem Mitspracherecht durch S aussetzen. Bei dieser Interessenlage kommt die Beteiligung des S als typischer Unterbeteiligter in Betracht, die durch fehlende Beteiligung an den stillen Reserven und fehlenden Einfluss auf die Geschäftsführung gekennzeichnet ist. S erzielt in diesem Fall Einkünfte aus Kapitalvermögen, während aufseiten des V die Vergütungen an den S Betriebsausgaben darstellen.

Da der BFH die ertragsteuerliche Anerkennung versagt, wenn der Beschenkte keine eigene Einlage leistet (BFH 7.11.18, IV R 20/16), ist es für die Begründung der Unterbeteiligung erforderlich, dass V dem S den Einlagebetrag zur freien Verfügung schenkt, der dann von diesem wiederum als Einlage erbracht wird. In diesem Fall bedarf es für die steuerliche Anerkennung wohl auch keiner notariellen Beurkundung der Schenkung und ggf. des Gesellschaftsvertrags (vgl. hierzu Hübner, ZEV 08, 254). Diese sollte rein vorsorglich dennoch in Betracht gezogen werden. Neben den allgemeinen Anforderungen bei Angehörigengeschäften erfordert die steuerliche Anerkennung der typischen Unterbeteiligung insbesondere das freie Verfügungsrecht des Unterbeteiligten über die Gewinnanteile, das Bestehen von Kontrollrechten gem. § 233 HGB und die Angemessenheit der Gewinnbeteiligung.

Bei einer geschenkten Beteiligung darf im Zeitpunkt der Vereinbarung bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung eine Durchschnittsrendite von maximal 15 % des Nominalbetrags der Einlage pro Jahr erwartet werden; ist die Verlustbeteiligung ausgeschlossen, von maximal 12 % (vgl. H 15.9 EStR zu einer schenkweise eingeräumten stillen Beteiligung).

Beachten Sie | Schenkungsteuerlich erfolgt die Bewertung der Unterbeteiligung des S mit dem Nominalwert der Einlage. Sofern die Rentierlichkeit über 15 % bzw. 12 % liegt, unterliegt auch dieser Übergewinn bereits mit Einräumung der Beteiligung der Schenkungsteuer (s. Götz in: Wilms/Jochum, ErbStG, § 7 ErbStG Rz. 319 ff. mit Beispiel). Soweit sich die Schenkung im Rahmen der Freibeträge für Kinder bewegt, entsteht keine Schenkungsteuer.

■ Beispiel 2

Wie Beispiel 1, nur dass für die Vermögensübertragung an S die Betriebsvermögensbegünstigungen des Erbschaftsteuerrechts in vollem Umfang in Anspruch genommen werden sollen, gleichzeitig V aber nicht voll auf seinen Einfluss bei der KG verzichten will und auch die Erträge weiter zum Großteil bei ihm verbleiben sollen.

Wegen der beschriebenen Problematik in Zusammenhang mit der Anteilsübertragung unter Vorbehaltsnießbrauch bietet es sich in diesem Fall an, dem S eine atypische Unterbeteiligung mit disquotalem Gewinnbezugsrecht an dem KG-Anteil des Vaters in der gewünschten Höhe einzuräumen, wodurch zwischen V und S eine Innengesellschaft entsteht. Bei Begründung der atypischen Unterbeteiligungsgesellschaft bringt V seinen KG-Anteil gem. § 24 UmwStG ein, soweit dies „für eigene Rechnung“ erfolgt, was allerdings einen Buchwertantrag erfordert, wenn der Vorgang erfolgsneutral sein soll.

Sohn soll keinen Einfluss auf die Geschäftsführung nehmen können

Ggf. notarielle Beurkundung notwendig

Übergewinn unterliegt bereits bei Einräumung der Schenkungsteuer

Atypische Unterbeteiligung mit disquotalem Gewinnbezugsrecht

Die anschließende unentgeltliche Einräumung der Unterbeteiligung zugunsten des S erfolgt wiederum zu Buchwerten gem. § 6 Abs. 3 S. 1 EStG (vgl. zu alldem Maetz, DStR 15, 1844 ff.). Die Gesellschafter der Unterbeteiligungsgesellschaft erzielen gewerbliche Einkünfte gem. § 15 EStG.

Eine gleichzeitige Mitunternehmerstellung von Schenker und Beschenktem innerhalb der Unterbeteiligungsgesellschaft kann problemlos vertraglich vereinbart werden (entsprechende Vertragsmuster finden sich z. B. bei Hannes, Formularhandbuch Vermögens- und Unternehmensnachfolge, A. 2.50 ff.). Die bereits beschriebene Problematik der doppelten Mitunternehmerschaft greift hier nicht, da durch Begründung der Unterbeteiligungsgesellschaft eine doppelstöckige Struktur entstanden ist, in der die Unterbeteiligungsgesellschaft als Obergesellschaft den eingebrachten Mitunternehmeranteil zwar gemeinsam verwaltet, die mit dem Anteil verbundenen Gesellschafterrechte aber eben nicht aufgespalten werden.

GESTALTUNGSTIPP | Um dem Schenker weiterhin ausreichenden Einfluss auf die eingebrachte Beteiligung zu ermöglichen, können die Stimmrechte innerhalb der Unterbeteiligungsgesellschaft entsprechend ausgestaltet werden, ohne dass hierdurch die Mitunternehmerstellung des Unterbeteiligten gefährdet wird (vgl. Erb/Regierer/Vosseler, Bewertung von Erbschaft und Schenkung, Kap. 6 Rn. 132).

Die disquotale Gewinnverteilung wird dadurch erreicht, dass der grundsätzlich frei gestaltbare Gewinnverteilungsschlüssel abweichend von der kapitalmäßigen Beteiligung der Gesellschafter vereinbart wird. Hierdurch kann eine zielgenaue Zuordnung der Erträge zwischen Schenker und Besenkten erfolgen. So könnten dem V – analog zum Nießbrauch – die Ausschüttungen vollständig zugewiesen werden, während die übrigen Gewinne wiederum vollständig dem S oder aber auch S und V nach deren Beteiligungsquoten innerhalb der Unterbeteiligung zustehen sollen.

Beachten Sie | Schenkungsteuerlich wirkt sich das disquotale Gewinnbezugsrecht auf die Bemessungsgrundlage aus, da bei der Bewertung von Betriebsvermögen die Ertragskraft und der vereinbarte Gewinnverteilungsschlüssel entscheidend sind (vgl. §§ 109 Abs. 2 S. 2 i. V. m. 11 Abs. 2 BewG). Entsprechend erhöht oder vermindert sich der schenkungsteuerliche Wert des übertragenen Betriebsvermögens durch ein überquotales oder unterquotales Gewinnbezugsrecht. Bei einer späteren Übertragung der restlichen Anteile des Schenkers (bzw. im Erbfall) wirkt sich daher ein überproportionales Gewinnbezugsrecht bei der ersten Schenkung auf den Wert des Anteils bei einer folgenden Übertragung entsprechend höher aus (vgl. hierzu Werz/Sager ErbStB 10, 73 ff.).

FAZIT | Die Einräumung einer atypischen Unterbeteiligung eröffnet in vollem Umfang die Anwendung der erbschaftsteuerlichen Begünstigungen für Betriebsvermögen. Das gilt ebenso für die spätere Übertragung der ursprünglich bei V verbliebenen Anteile, dessen Mitunternehmerstellung vorausgesetzt. Eine solche Gestaltung ist aber nicht nur steuerlich attraktiv, sondern bietet vor allem die nötige Rechtssicherheit.



INFORMATION
Hinweis zu
Vertragsmustern

Stimmrechte
entsprechend
auszugestalten

Attraktive und vor
allem rechtssichere
Gestaltungsoption