

Schenkweise Übertragung von Mitunternehmeranteilen unter Nießbrauchsvorbehalt

Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 6.11.2019 - II R 34/16

Schenkung eines Kommanditanteils unter Vorbehaltsnießbrauch
StB Benjamin Schloßmann und RA Guido Hagemeier *

Die schenkweise Übertragung von Mitunternehmeranteilen unter dem Nießbrauchsvorbehalt ist im Rahmen von Unternehmensnachfolgeplanungen ein häufig anzutreffendes Gestaltungsinstrument. Für die Möglichkeit der Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung für Betriebsvermögen im Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuer ist die rechtliche und wirtschaftliche Ausgestaltung des Nießbrauchsrechts von besonderer Bedeutung. Der II. Senat des BFH schafft durch sein Urteil vom 6.11.2019 ¹ weitere Klarheit für die Rahmenbedingungen dieser Ausgestaltung. Dieser Beitrag beschäftigt sich mit den Schwerpunkten sowie Kernbotschaften der Entscheidung und den Folgen für die steuerliche Beratungspraxis.

BFH, Urteil v. 6.11.2019 - II R 34/16 NWB MAAAH-42553

Kernfragen

- ▶ Was ist bei der unentgeltlichen Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften zu beachten?
- ▶ Ist eine unentgeltliche Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften unter Vorbehaltsnießbrauch möglich?
- ▶ Kann bei der unentgeltlichen Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften die Einräumung eines Vorbehaltsnießbrauchs mit einer Stimmrechtsvollmacht verbunden werden, ohne die Stellung des Erwerbs als Mitunternehmer zu gefährden?

I. Das BFH-Urteil vom 6.11.2019

1. Leitsatz

Der Leitsatz des BFH-Urteils vom 6.11.2019 lautet wie folgt:

(1) Die Begünstigung von Betriebsvermögen nach § 13a ErbStG i. d. F. des Jahres 2007 setzt voraus, dass der Gegenstand des Erwerbs bei dem bisherigen Rechtsträger Betriebsvermögen war und bei dem neuen Rechtsträger Betriebsvermögen wird. (2) Ist Gegenstand des Erwerbs eine Beteiligung an einer Personengesellschaft, muss der Erwerber Mitunternehmer werden. (3) Der Eigentümer eines nießbrauchbelasteten Kommanditanteils kann Mitunternehmer sein. (4) Die Übertragung der Steuerberechnung auf das FA im Tenor der finanzgerichtlichen Entscheidung setzt voraus, dass

* Märkische Revision GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft, Essen.

1 Vgl. BFH, Urteil v. 6.11.2019 - II R 34/16 NWB MAAAH-42553, Kurzinformativ StuB 2020 S. 282 NWB JAAAH-45616.

dem FA nur noch die Berechnung der Steuer verbleibt. Wertungs-, Beurteilungs- oder Entscheidungsspielräume sind unzulässig. Ein Zuwarten auf eine gesonderte Feststellung geht über die Steuerberechnung hinaus.

2. Sachverhalt

Der Leitsatz in Ziffer 4 des Urteils betrifft einen verfahrensrechtlichen Aspekt. Auf diesen wird im Weiteren nicht vertieft eingegangen, da sich dieser Artikel mit der unentgeltlichen Übertragung von Kommanditanteilen unter Vorbehaltsnießbrauch beschäftigt.

Der Kläger war gemeinsam mit seiner Schwester zu jeweils 50 % Kommanditist einer GmbH & Co. KG (A-KG). Die A-KG betreibt eine Spedition sowie Grundstücksvermietung zu gewerblichen Zwecken und ist Eigentümerin einer Reihe von Grundstücken. Mit notariellem Vertrag übertrug der Kläger mit wirtschaftlicher Wirkung zum 31.12.2006 unentgeltlich einen Teilkommanditanteil i. H. von nominal 2.556,46 € (4 % seiner Kommanditeinlage) an seinen Sohn. Dinglich sollte die Übertragung erst mit Eintragung des Sohnes im Handelsregister wirksam werden. Dies geschah zum 1.10.2007.

Mit der Übertragung wurde ein **lebenslängliches, umfangreiches Nießbrauchsrecht** für den Kläger vereinbart. Diesem standen alle Nutzungen und Erträge sowie alle Zahlungen der Gesellschaft an den Gesellschafter, insbesondere Sonderzahlungen und Rücklagen, zu. Ferner trug er Lasten und Aufwendungen. Weiter erhielt der Kläger eine lebenslängliche Stimmrechtsvollmacht für die Gesellschafterversammlungen der A-KG. Sein Sohn verpflichtete sich, zu Lebzeiten keine Verfügungen über den Gesellschaftsanteil zu treffen. Der Kläger konnte die Schenkung nach seinem Ermessen u. a. dann ganz oder teilweise widerrufen, falls sein Sohn die Vollmacht widerrufen sollte.

S. 506

Im Rahmen der entsprechenden Steuererklärung erklärte der Sohn des Klägers, den Freibetrag nach § 13a ErbStG a. F. in Anspruch nehmen zu wollen. Das FA lehnte die Gewährung der Steuerbegünstigung nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 2 ErbStG a. F. mit der Begründung ab, es sei kein Betriebsvermögen übertragen worden. Auch im Einspruchsverfahren versagte das FA die Steuerbegünstigung nach § 13a ErbStG a. F., da der Sohn des Klägers aufgrund der Ausgestaltung des Vorbehaltsnießbrauchs nicht Mitunternehmer geworden sei.

Das FG hat der dagegen gerichteten Klage stattgegeben und zur Begründung ausgeführt, der Sohn des Klägers sei Mitunternehmer der A-KG geworden. Weder der Nießbrauchsvorbehalt noch die Vereinbarungen betreffend die Stimm- und Verwaltungsrechte stünden dem entgegen.

Das FA hat in seiner Revisionsbegründung im Wesentlichen ausgeführt, die umfassende Übertragung der Stimmrechte an den Kläger und die Verknüpfung von Vollmachtswiderruf und möglichem Schenkungswiderruf habe den Sohn des Klägers erheblich eingeengt und stehe einer Mitunternehmerstellung entgegen.

Der BFH hat die Revision als begründet angesehen und das Urteil aufgehoben. Zur Begründung hat er ausgeführt, das Urteil sei aufzuheben und an das FG zurückzuverweisen, weil keine Feststellungen zu der erforderlichen Erklärung des Klägers als Schenker über die Höhe der in Anspruch genommenen Freibeträge vorlägen und die Höhe der steuerpflichtigen Bereicherung noch zu ermitteln sei. Das FG habe jedoch zutreffend entschieden, dass die Steuer dem Grunde nach unter Berücksichtigung der Steuerbegünstigung nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 2 ErbStG a. F. festzusetzen sei.

3. Urteilsbegründung

Zur Begründung für die Gewährung der Steuerbegünstigung nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 2 ErbStG a. F. hat der BFH unter Bezugnahme auf seine bisherige Rechtsprechung wie folgt ausgeführt:

Die Steuervergünstigungen nach § 13a ErbStG a. F. seien nur zu gewähren, wenn das von Todes wegen oder durch Schenkung unter Lebenden erworbene Vermögen **durchgehend** sowohl beim bisherigen als auch beim neuen Rechtsträger **inländisches Betriebsvermögen** sei (§ 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG a. F.). Daher müsse der **Erwerber** einer Beteiligung an einer Personengesellschaft **Mitunternehmer** geworden sein. An dieser Voraussetzung ändere sich nichts, auch wenn sich der Schenker Rechte – wie z. B. einen Nießbrauch – vorbehalte. Der übertragene Gesellschaftsanteil müsse in jedem Fall die Stellung eines Mitunternehmers vermitteln.

Mitunternehmer i. S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG könne nur sein, wer **zivilrechtlich Gesellschafter** einer Personengesellschaft sei. Darüber hinaus sei kennzeichnend für den Mitunternehmer, dass er zusammen mit anderen Personen **Mitunternehmerinitiative** entfalten könne, ein **Mitunternehmerrisiko** trage und die Absicht zur Gewinnerzielung habe.

Nach Ansicht des BFH könnten beide Hauptmerkmale (Mitunternehmerrisiko und Mitunternehmerinitiative) im Einzelfall mehr oder weniger ausgeprägt sein, jedoch müssten beide vorliegen. Im Falle der Mitunternehmereigenschaft eines Kommanditisten müsse der Gesellschafter nach dem Gesellschaftsvertrag und der tatsächlichen Durchführung zumindest eine Stellung haben, die nicht wesentlich hinter derjenigen zurückbleibe, die handelsrechtlich das Bild des Kommanditisten bestimme.²

Mitunternehmerrisiko, so der BFH, bedeute die gesellschaftsrechtliche oder eine dieser wirtschaftlich vergleichbaren Teilnahme am Erfolg oder Misserfolg eines gewerblichen Unternehmens. Ein Mitunternehmerrisiko sei regelmäßig anzunehmen, wenn eine Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven des Anlagevermögens einschließlich eines Geschäftswerts gegeben sei. Für die Beteiligung an einer Kommanditgesellschaft bedeute dies, dass ein Kommanditist einerseits am laufenden Gewinn, im Falle seines Ausscheidens oder einer Liquidation gem. §§ 168, 161 Abs. 2, 155 HGB, §§ 738 ff. BGB auch an den stillen Reserven und nach Maßgabe von § 167 Abs. 3 HGB auch am Verlust beteiligt sein müsse.³

Zur **Mitunternehmerinitiative** führt der BFH unter Hinweis auf den Beschluss des Großen Senats⁴ aus, diese bedeute vor allem die Teilnahme an unternehmerischen Entscheidungen, wie sie Gesellschaftern oder diesen vergleichbaren Personen oblägen. Ausreichend sei dabei die **Ausübung von Gesellschafterrechten**, die wenigstens den Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten angenähert sein müssten, die einem Kommanditisten nach dem HGB zustehen oder den gesellschaftsrechtlichen Kontrollrechten nach § 716 BGB entsprächen.

Die Frage, ob eine gesellschaftsrechtliche Position dem handelsrechtlichen Bild des Kommanditisten entspreche, sei, so der BFH, unter Berücksichtigung aller die rechtliche und wirtschaftliche Stellung einer Person insgesamt bestimmenden Umstände zu würdigen.⁵ Aus der Formel „nicht wesentlich zurückbleibt“ in dem vorgenannten Urteil, so der II. Senat, folge aber auch, dass das handelsrechtliche Bild des Kommanditisten keine Mindestvoraussetzung darstelle, jenseits derer ein Kommanditist generell nicht mehr als Mitunternehmer angesehen werden könne.⁶

S. 507

² Vgl. BFH, Beschluss v. 25.6.1984 - GrS 4/82 NWB IAAAA-91985, BStBl 1984 II S. 751.

³ Vgl. BFH, Beschluss v. 25.6.1984 - GrS 4/82 NWB IAAAA-91985, BStBl 1984 II S. 751.

⁴ Vgl. BFH, Beschluss v. 25.6.1984 - GrS 4/82 NWB IAAAA-91985, BStBl 1984 II S. 751.

⁵ Vgl. BFH, Urteil v. 13.7.2017 - IV R 41/14 NWB RAAAG-58245, BStBl 2017 II S. 1133.

Daher sei es für das Mitunternehmerrisiko **unschädlich**, wenn der durch Eigenkündigung ausscheidende Kommanditist nicht an den stillen Reserven und am Geschäftswert beteiligt werde. **Schädlich** hingegen sei, wenn der Kommanditist nur an den Verlusten beteiligt werde. Eine fehlende Beteiligung an den stillen Reserven können hingegen durch eine besonders ausgeprägte Mitunternehmerinitiative und eine erhebliche Beteiligung am laufenden Betriebsergebnis ausgeglichen werden.

Entspricht das Mitunternehmerrisiko dem handelsrechtlichen Bild des Kommanditisten, reicht es für die Mitunternehmerinitiative nach Auffassung des BFH aus, wenn die Rechte des Kommanditisten nur in den Rechten als Gesellschafter in der Gesellschafterversammlung und den Kontrollrechten des § 166 HGB bestehen. Der Ausschluss des Widerspruchsrechts nach § 164 HGB ist dann unschädlich.⁷

Ein **VorbehaltNießbrauch** steht der Mitunternehmerstellung des Kommanditisten, dessen Gesellschaftsanteil mit einem Nießbrauch belastet ist, grds. nicht entgegen. Dies entspricht der ständigen Rechtsprechung des BFH.⁸

Nach Auffassung des II. Senats ist eine Regelung, nach der die „Stimm- und Verwaltungsrechte“ dem Nießbraucher überlassen sind und im Bereich der Grundlagengeschäfte der Gesellschafter der Zustimmung des Nießbrauchers bedarf, für eine Mitunternehmerinitiative als noch ausreichend anzusehen, da umgekehrt auch der Nießbraucher im Bereich der Grundlagengeschäfte nicht ohne den Gesellschafter handeln kann.⁹ Eine Mitunternehmerstellung ist nach Ansicht des II. Senats hingegen zu verneinen, wenn dem Nießbraucher die Stimm- und Verwaltungsrechte und auch die Stimmrechte für die Grundlagengeschäfte umfassend überlassen sind.¹⁰

Im vorliegenden Fall hat der BFH die Mitunternehmerstellung des beschenkten Sohnes des Klägers trotz der erteilten Stimmrechtsvollmacht und eines möglichen Widerrufs der Schenkung bei Widerruf der Stimmrechtsvollmacht bejaht. Zur Begründung hat der II. Senat im Wesentlichen wie folgt argumentiert:

Der Sohn des Klägers sei an den stillen Reserven beteiligt und habe die Verluste zu tragen. Daher trage er das Mitunternehmerrisiko. Darüber hinaus habe der Sohn des Klägers auch Mitunternehmerinitiative, da er an der Ausübung der Stimmrechte nicht gehindert sei. Die Stimmrechtsvollmacht erlaube dem Kläger lediglich die Ausübung der Stimmrechte, solange und soweit sein Sohn damit einverstanden sei. Die Vollmacht sei zwar auf Lebenszeit erteilt, aber widerruflich. Darüber hinaus belasse die Bevollmächtigung das Recht bei dem bisherigen Rechtsträger (dem Gesellschafter) und schaffe nur eine weitere Befugnis in der Person der Bevollmächtigten. Eine verdrängende Vollmacht sei schon wegen des Verstoßes gegen § 137 Satz 1 BGB unwirksam. Der Kommanditist, der Stimmrechtsvollmacht erteile, bleibe Träger des Stimmrechts und sei im Verhältnis zur Gesellschaft weiterhin zur Ausübung seines Stimmrechts uneingeschränkt in der Lage. Selbst im Konfliktfall genosse die Stimmrechtsbefugnis des Sohnes Vorrang. Ob er dann den Widerruf der Vollmacht zu befürchten habe oder sich gegenüber dem Kläger schadensersatzpflichtig mache, sei unerheblich. Bis zu einem Widerruf habe das Stimmrecht jedenfalls Bestand und ob ein solcher Widerruf tatsächlich erfolge, könne nicht vorhergesagt werden. Soweit der Sohn des Klägers über

6 Vgl. BFH, Urteil v. 19.7.2018 - IV R 10/17 NWB QAAAG-97089, BFH/NV 2018 S. 1268.

7 Vgl. BFH, Urteil v. 19.7.2018 - IV R 10/17 NWB QAAAG-97089, BFH/NV 2018 S. 1268.

8 Vgl. BFH, Urteil v. 16.5.1995 - VIII R 18/93 NWB TAAAA-95353, BStBl 1995 II S. 714. Mitunternehmer i. S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ist nach § 39 AO regelmäßig der **zivilrechtliche Eigentümer**, es sei denn, einem Dritten ist das **wirtschaftliche Eigentum** zuzurechnen. Dies ist gem. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO dann der Fall, wenn der Dritte die tatsächliche Herrschaft über das Wirtschaftsgut in einer Weise ausübt, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann.

9 Vgl. BFH, Urteil v. 16.12.2009 - II R 44/08 NWB OAAAD-38559, BFH/NV 2010 S. 690.

10 Vgl. BFH, Urteil v. 4.5.2016 - II R 18/15 NWB CAAAF-82835, BFH/NV 2016 S. 1565.

den Kommanditanteil keine Verfügungen treffen dürfe, entspräche dies der Regelung in § 1071 BGB und damit den Regeln des Nießbrauchs.

II. Folgen für die Praxis

1. Allgemeines

Die schenkweise Übertragung von Mitunternehmeranteilen ist im Rahmen von **Unternehmensnachfolgeplanungen** ein häufig anzutreffendes Gesprächsthema zwischen Mandant und Steuerberater. Um eine Versorgung des Schenkers sicherzustellen und diesem gewisse Mitbestimmungsrechte weiterhin zu zugestehen, ist der sog. Vorbehaltsnießbrauch eine beliebte Gestaltung, die mit der schenkweisen Übertragung der Mitunternehmeranteile verknüpft werden kann.

Die Versorgung des Schenkers wird im Rahmen des Nießbrauchs durch ein **laufendes Fruchtziehungsrecht** sichergestellt. Die Teilhabe an den **stillen Reserven** des Betriebs steht dabei regelmäßig dem Beschenkten zu. Als Alternative zu einem solchen Recht auf Fruchtziehung kommt in der Praxis grds. noch die Vereinbarung einer sog. **Versorgungsleistung** i. S. des § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG in Betracht. Die Vermittlung einer Mitunternehmerstellung zugunsten des Beschenkten/Gesellschafters ist in diesen Fällen erfahrungsgemäß anzunehmen, so dass die Inanspruchnahme der Begünstigung für Betriebsvermögen im Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuer i. S. der §§ 13a und 13b ErbStG möglich sein sollte. Allerdings knüpfen sowohl der Gesetzgeber als auch die Finanzverwaltung die Privilegierung im ertragsteuerlichen Bereich an sehr enge Voraussetzungen, so dass beispielsweise eine gewerblich geprägte Personengesellschaft nicht die notwendigen Tatbestandsvoraussetzungen für eine Begünstigung erfüllt.¹¹ Unter anderem aus diesem Grund bekommt die Vorbehaltsnießbrauchsgestaltung in der Praxis häufig den Vorzug.

S. 508

Die Beibehaltung von **Mitbestimmungsrechten** zugunsten des Schenkers wird zur Vermeidung einer Aushöhlung der Stimmrechte des Beschenkten in vielen Fällen durch die Vereinbarung einer Stimmrechtsvollmacht zugunsten des Schenkers gelöst. Das besprochene Urteil des BFH gibt für diesen Bereich Rahmenbedingungen vor, die vor allem für die schenkungsteuerliche – und auch für die ertragsteuerliche Praxis erhebliche Relevanz haben.

2. Erbschaft- und Schenkungsteuer

Das besprochene Urteil betrifft einen Fall des Jahres 2007, so dass grds. eine in Bezug auf die Regelungen des §§ 13a und 13b ErbStG überholte Regelung Gegenstand des Verfahrens war. U. E. sollte das Urteil allerdings auch für die aktuell geltende Gesetzeslage des § 13b Abs. 2 Nr. 1 ErbStG anwendbar sein, da weiterhin, wie auch im § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG a. F., auf § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ErbStG Bezug genommen wird.¹²

Für die Beurteilung, ob der Beschenkte mit der Übertragung des Gesellschaftsanteils Mitunternehmer geworden ist und mithin Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerrisiko trägt, ist der Zeitpunkt der Übertragung maßgeblich,¹³ d. h. für den Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuer gilt das **strenge Stichtagsprinzip**.

Soweit der Beschenkte an den stillen Reserven beteiligt wird und die Verluste zu tragen hat, ist das Tatbestandsmerkmal des Mitunternehmerrisikos unstreitig gegeben und nur die Mitunternehmer-

¹¹ § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG sowie BMF, Schreiben v. 11.3.2010 - IV C 3 - S 2221/09/10004 NWB RAAAD-39637, BStBl 2010 I S. 227.

¹² Nach RE 13b.5 Abs. 3 Satz 2 ErbStR 2019 ist der Begriff „Beteiligung an einer Personengesellschaft“ weiterhin nach ertragsteuerlichen Grundsätzen abzugrenzen.

¹³ Vgl. BFH, Urteil v. 6.5.2015 - II R 34/13 NWB SAAAE-97184, BStBl 2015 II S. 821.

initiative bedarf eines besonderen Augenmerks. Der BFH konstatiert mit seiner Entscheidung, dass es für die Mitunternehmerinitiative auf die **Stimm- und Verwaltungsrechte im Bereich der Grundlagengeschäfte ankommt**. Für die Beurteilung der Auswirkungen einer zugunsten des Schenkers eingeräumten Stimmrechtsvollmacht unter Widerrufsvorbehalt legt der BFH **strenge zivilrechtliche Maßstäbe** an.¹⁴ Der Kommanditist, der Stimmrechtsvollmacht erteile, bleibe Träger des Stimmrechts und sei im Verhältnis zur Gesellschaft auch weiterhin zur Ausübung seines Stimmrechts uneingeschränkt in der Lage. Solange es keine Verpflichtung im Innenverhältnis gibt, das Stimmrecht nicht auszuüben, kann die Erteilung einer Stimmrechtsvollmacht erfolgen – ohne dabei die Mitunternehmerinitiative des Beschenkten in Frage stellen zu müssen.¹⁵

Aufgrund der **Rechtsunsicherheit** im Zusammenhang mit der Einräumung von Stimmrechtsvollmachten und der Auswirkung auf die Mitunternehmerstellung kam es in der Unternehmensnachfolgepraxis häufig dazu, dass die Vollmachtserteilung nicht mit dem Schenkungsvertrag verbunden wurde, um Diskussionen mit der Finanzverwaltung in diesem Punkt zu vermeiden. Eine derartige Praxis wird wohl künftig aufgrund der klarstellenden und zugleich für den Stpfl. erfreulichen Entscheidung des BFH nicht mehr notwendig sein.

3. Ertragsteuern

Obwohl das besprochene Urteil in einer erbschaft- und schenkungsteuerlichen Angelegenheit ergangen ist, hat es auch für den Bereich der Ertragsteuer wesentliche Bedeutung. Neben der Frage der Anwendbarkeit der Privilegierungsvorschrift des § 6 Abs. 3 EStG ist die Beantwortung der Frage, ob eine Mitunternehmerstellung vorliegt, auch für die laufende Besteuerung von Relevanz.

Festzuhalten ist für den Bereich der Ertragsteuern, dass es sich um eine Veranlagungssteuer handelt und abgrenzend zur Erbschaft- und Schenkungsteuer grds. **nicht das strenge Stichtagsprinzip gilt**. Für die Anwendbarkeit des § 6 Abs. 3 EStG wird es wohl im Wesentlichen auch auf die Verhältnisse zum wirtschaftlichen Übertragungszeitpunkt ankommen, wobei eine tatsächliche Handhabung im Rahmen von Gesellschafterversammlungen im Hinblick auf die Stimmrechtsausübung in Streitfällen möglicherweise nicht bedeutungslos sein dürfte.

Eine grds. Nichtanwendbarkeit der Vorschrift des § 6 Abs. 3 EStG bei Übertragung von Mitunternehmeranteilen unter Einräumung eines Vorbehaltsnießbrauchs ist erfreulicherweise nach dem BMF-Schreiben vom 20.11.2019¹⁶ und auch nach dem Vernehmen der Verfasser im Rahmen der mündlichen Verhandlung nicht anzunehmen.¹⁷ Entscheidendes Kriterium für die Begünstigung i. S. des § 6 Abs. 3 EStG ist, wie auch bei der oben dargestellten erbschaftsteuerlichen Begünstigung für Betriebsvermögen, dass der **Beschenkte die Mitunternehmerstellung** erlangt.

Für die Einkünftequalifikation der laufenden Bezüge aufgrund des Nießbrauchsrechts auf Ebene des Schenkers kommt es des Weiteren darauf an, ob der Schenker neben dem Beschenkten grds. überhaupt Mitunternehmer werden kann und im konkreten Einzelfall auch geworden ist.¹⁸ Sollte grds. eine Mitunternehmerstellung zu verneinen sein, was u. E. abzulehnen ist, wird man wohl zu dem Ergebnis gelangen, dass der Schenker/Nießbraucher Einkünfte gem. § 22 EStG unter Anwendung der Regelungen des Zu- und Abflussprinzips i. S. des § 11 EStG erzielt und diese Einnahmen nicht der Gewerbesteuer unterliegen.

S. 509

14 Vgl. zum Thema „Stimmrechtsvollmacht bei der Übertragung von KG-Anteilen unter Vorbehaltsnießbrauch“ auch *Wachter*, DStR 2016 S. 2065.

15 Abgrenzung zum BFH, Urteil v. 6.5.2015 - II R 34/13 NWB SAAAE-97184, BStBl 2015 II S. 821.

16 Vgl. BMF, Schreiben v. 20.11.2019 - IV C 6 - S 2241/15/10003 NWB HAAA-35697, BStBl 2019 I S. 1291, Rz. 7.

17 Abgrenzung zum BFH, Urteil v. 25.1.2017 - X R 59/14 NWB LAAAG-47393, BStBl 2019 II S. 730.

18 Vgl. ausführlich zu dieser Abgrenzung *Strahl*, NWB 2020 S. 605 NWB SAAAH-43108.

III. Fazit

Der BFH hat mit seinem Urteil vom 6.11.2019 seine bisherige Rechtsprechung zu der Frage der Mitunternehmerstellung bei der schenkweisen Übertragung von Mitunternehmeranteilen unter Vorbehaltsnießbrauch fortentwickelt und aus Sicht des Stpfl. für erfreuliche Klarstellung gesorgt. Es ist nun höchstrichterlich geklärt, dass auch bei der Einräumung einer Stimmrechtsvollmacht zugunsten des Schenkers/Nießbrauchers, die mit einem Widerrufsrecht der Schenkung verbunden ist, auch dann Mitunternehmerinitiative zugunsten des Beschenkten vermittelt wird, wenn dieser Stimm- und Verwaltungsrechte im Bereich der Grundlagengeschäfte ausüben kann, ohne sich dabei im Innenverhältnis gegenüber dem Schenker verpflichtet zu haben. Diese Entscheidung hat neben der Begünstigung für Betriebsvermögen i. S. der §§ 13a und 13b ErbStG auch Auswirkung auf die ertragsteuerlichen Bereich der Buchwertprivilegierung i. S. des § 6 Abs. 3 EStG und die laufende Einkünftequalifikation für Schenker und Beschenkten. In der steuerlichen Unternehmensnachfolgegestaltung wird der Vorbehaltsnießbrauch bei der schenkweisen Übertragung von Mitunternehmeranteilen aufgrund dieser Entscheidung im Vergleich zur Vermögensübertragung mit Versorgungsleistungen wieder an Bedeutung gewinnen.

Kernaussagen

- ▶ Um eine Begünstigung von Betriebsvermögen zu erreichen, ist unbedingt darauf zu achten, dass der Gegenstand der Übertragung bei dem neuen Rechtsträger Betriebsvermögen wird. Dieses Ziel wird regelmäßig dadurch erreicht, dass der neue Rechtsträger Mitunternehmer wird. Dazu muss dem neuen Rechtsträger ein Mitunternehmerisiko zukommen und Mitunternehmerinitiative verbleiben.
- ▶ Nach dem BFH-Urteil vom 6.11.2019 - II R 34/16 ist eine unentgeltliche Übertragung unter Nießbrauchsvorbehalt und die Inanspruchnahme der Begünstigung von Betriebsvermögen möglich. Der Vorbehaltsnießbrauch steht der Begünstigung nicht entgegen, solange der Erwerber Mitunternehmer wird. Soweit dem Nießbraucher Stimmrechte übertragen werden, ist darauf zu achten, dass zumindest im Bereich der sog. Grundlagengeschäfte dem Erwerber die Stimmrechte zustehen müssen.
- ▶ Die Erteilung einer Stimmrechtsvollmacht an den Nießbrauchsberechtigten ist grds. möglich. Dabei ist darauf zu achten, dass der Beschenkte an der Ausübung der Stimmrechte nicht gehindert sein darf. Das bedeutet, dass der Nießbraucher von seiner Stimmrechtsvollmacht nur dann Gebrauch machen darf, wenn der Beschenkte damit einverstanden ist. Die Stimmrechte des Beschenkten müssen grds. vorgehen. Eine verdrängende Vollmacht für den Nießbrauchsberechtigten ist schädlich, verstößt im Übrigen auch gegen § 137 Satz 1 BGB und wäre damit unwirksam.

AUTOREN

Dipl.-Finanzwirt StB Benjamin Schloßmann ist Gesellschafter und Geschäftsführer der Märkische Revision GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft in Essen. Er verantwortet den Bereich Steuerberatung der Märkische Revision GmbH. Seine Tätigkeitsschwerpunkte

liegen in der Unternehmensnachfolge- sowie Umstrukturierungsberatung mittelständischer Unternehmen.

RA Guido Hagemeyer ist Geschäftsführer und Partner der Märkische Revision GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft in Essen. Seine Tätigkeitsschwerpunkte liegen in der Konzeption und Begleitung von Unternehmens- und Immobilientransaktionen, Umstrukturierungen sowie Unternehmensnachfolgen und Vermögensübertragungen.

Fundstelle(n):

StuB 13/2020 Seite 505

NWB JAAAH-51892