

Aufsätze

Tagungsbericht über die 5. ErbR-Tagung 2011

von Dr. Maximilian Haag, LL.M., Rechtsanwalt, München



Am 14.10.2011 fand die 5. ErbR-Tagung der Arbeitsgemeinschaft Erbrecht statt, zu der rund 70 Teilnehmer nach München gekommen waren. Tagungsthema waren neueste Entwicklungen bei Personen- und Kapitalgesellschaften sowie Stiftungen aus Sicht des Zivil- und des Steuerrechts. Nach einleitenden Worten von RA Dr. Heinz-Willi Kamps referierte RiBFH Dr. Armin Pahlke über steuerliche Aspekte von Schenkungen bei Personengesellschaften. RA Prof. Dr. Burkhard Binnewies diskutierte die steuerlichen Folgen disquotaler Ausschüttungen und Beteiligungsverschiebungen bei Kapitalgesellschaften. Am Nachmittag lieferte Prof. Dr. Rainer Hüttemann ein umfassendes Bild des zivilrechtlichen und steuerlichen Umfelds von gemeinnützigen Stiftungen in Deutschland. Notar Thomas Wachter erörterte zivil- und steuerrechtliche Probleme bei Familienstiftungen anhand von Praxisfällen. Die Moderation des Nachmittags hatte RA Dr. Wolfram Theiss übernommen.

I. Schenkungen bei Personengesellschaften

Schwerpunktmäßig beschäftigte sich *Pahlke* mit der Verfassungsmäßigkeit der zum 01.01.2009 neugefassten erbschaftsteuerlichen Verschonungsregeln. Nach der Rechtsprechung des BVerfG müsse der Gesetzgeber Steuerbegünstigungen für die mittelständische Wirtschaft zielgenau ausgestalten. Bei Anteilen an gewerblich geprägten Personengesellschaften sei zweifelhaft, ob deren Steuerverschonung diesen Anforderungen genüge. Schenke der Alleingesellschafter einer GmbH & Co. KG, die nur Festgeld verwaltet, seinem Sohn Anteile im Wert von 10 Mio. Euro, so ist diese Schenkung nach § 13a Abs. 8 ErbStG zu 100 % steuerfrei, da Festgeld nach Lesart der Verwaltung kein erbschaftsteuerliches Verwaltungsvermögen ist. Nach Ansicht *Pahlkes* verstößt die Anwendung von § 13a ErbStG hier gegen die Zielrichtung des Gesetzes, jedes risikolose Anlagevermögen der Privatsphäre von der Verschonung auszuschließen. Denn schenke der Gesellschafter seinem Sohn 10 Mio. Euro Bargeld, so fallen 3 Mio. Euro Schenkungsteuer an. Diese unterschiedliche Behandlung ist *Pahlke* zufolge vor Art. 3 GG kaum zu rechtfertigen.

Pahlke wies weiter darauf hin, dass nur ein kleiner Teil aller Erbfälle und Schenkungen erbschaftsteuerlich erfasst wird. Der Vorwurf, es handle sich um kein allgemeines Gesetz, sei jedoch nicht erfolversprechend, da das BVerfG durch seine Forderung, der Wert eines Einfamilienhauses müsse steuerfrei bleiben, einer breiten Bemessungsgrundlage mit niedrigen Steuersätzen eine Absage erteilt habe. Darüber hinaus habe das Gericht 1995 die Verschonung des mittelständischen Betriebsvermögens gefordert, so dass sich der Gesetzgeber in einer verfassungsrechtlichen Zwickmühle befinde.

Für den Fall, dass ein Gesellschafter einer Personengesellschaft eine unangemessen hohe Tätigkeitsvergütung bezieht verneinte *Pahlke* eine schenkungsteuerliche Relevanz des überhöhten Vergütungsanteils. Da die gesamte Vergütung der Einkommensteuer unterliege, wäre die gleichzeitige Erhebung der Schenkungsteuer systemwidrig. Alles deute darauf hin, dass das BVerfG sich diesem Thema demnächst näher widmen wird.

Abschließend erläuterte *Pahlke* die Bestimmung des § 7 Abs. 6 ErbStG. Die Vorschrift ziehe ihre Berechtigung aus den früheren Bewertungsunterschieden zwischen Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften. Dieses Regelungsziel habe angesichts des zum 01.01.2009 erfolgten Systemwechsels im Bewertungsrecht keine Bedeutung mehr, da nun rechtsformunabhängig der Ertragswert herangezogen werde. *Pahlke* zufolge ist die Vorschrift in teleologischer Reduktion nun außer Acht zu lassen, da andernfalls der Ertragswert im Rahmen der Erbschaftsteuer doppelt berücksichtigt werde.

II. Inkongruente Einlagen und Ausschüttungen bei Kapitalgesellschaften

Binnewies diskutierte Probleme inkongruenter Einlagen und Ausschüttungen bei Kapitalgesellschaften aus Sicht der Schenkungsteuer. Ausgangspunkt war der Ländererlass vom 20.10.2010¹, mit dem die Finanzverwaltung akzeptiert hat, dass der BFH bei disquotalen Einlagen in eine Kapitalgesellschaft keine Schenkung des einlegen-

¹ DStR 2011, 79 ff. – H 18 ErbStH.

den Gesellschafters an die Mitgesellschafter annimmt. Die Verwaltung hat ferner anerkannt, dass verdeckte Gewinnausschüttungen an nahestehende Personen keine Schenkungen zwischen Gesellschafter und nahestehender Person begründen. Mit dem geplanten § 7 Abs. 8 ErbStG solle dagegen wieder die Rechtslage vor Entscheidung des BFH festgeschrieben werden. Aus einer beiläufigen Äußerung des BFH ziehe die Verwaltung im Erlass vom 20.10.2010 den Schluss, dass die Kapitalgesellschaft Schenkerin sein könne und die verdeckte Gewinnausschüttung neben der Ertragsteuer auch der Schenkungsteuer unterliege. *Pahlke* merkte hierzu an, dass die Rechtsprechung diese Ansicht nicht unterstützen wird.

Binnewies verdeutlichte, dass Einlagen im Regelfall auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage geleistet werden. Erbringe ein Gesellschafter eine disquotale Einlage, so kämen hierfür als Gründe in Betracht die finanzielle Stärkung der Gesellschaft, der Ausgleich anderweitiger Leistungen der sonstigen Gesellschafter oder aber eine Vermögensverschiebung auf die Mitgesellschafter. Nur die letzte Fallgruppe habe schenkungsteuerliche Relevanz. Der BFH lehne allerdings auch in dieser Konstellation die Schenkung ab, da es an einer unmittelbaren Vermögensverschiebung zwischen den Gesellschaftern fehle. *Binnewies* sprach sich dagegen für eine Differenzierung nach dem subjektiven Ziel der Einlage aus. Ein Indiz für den Bereicherungswillen seien familiäre Bindungen zwischen den Gesellschaftern. Diese wirtschaftliche Betrachtungsweise führe zu sachgerechteren Ergebnissen als die Auffassung des BFH, da sie dem von den Beteiligten tatsächlich Gewollten entspreche. *Pahlke* merkte an, dass eine Subjektivierung des Steuertatbestandes die Berechenbarkeit der Besteuerung beeinträchtigen würde.

Zum Urteil des FG Nürnberg vom 29.07.2010² führte *Binnewies* aus, dass nach seiner Ansicht eine freigebige Zuwendung an die GmbH nicht in Betracht komme, da die GmbH keine Privatsphäre habe. Würde der derzeit geplante § 7 Abs. 8 ErbStG Gesetz, so könnte im Fall des FG Nürnberg eine Dreifachbesteuerung ausgelöst werden: Die Zuwendung würde bei der GmbH der Körperschaftsteuer und – nach Ansicht des FG Nürnberg – gleichzeitig der Schenkungsteuer unterworfen und die mittelbare Anteilswertsteigerung bei den Gesellschaftern der GmbH nach § 7 Abs. 8 ErbStG ein weiteres Mal der Schenkungsteuer.

III. Gemeinnützige Stiftungen

Hüttemann hob zunächst eine Änderung des Stiftungsgesetzes von Nordrhein-Westfalen³ hervor. Nach altem

Recht konnte der Stifter statuarische Erleichterungen für Zweckänderungen durch die Stiftungsorgane vorsehen. Diese Dispositionsfreiheit über den Stiftungszweck habe der Gesetzgeber nun abgeschafft. Auf die Frage von *Theiss*, ob es möglich sei, den Sitz einer Stiftung von einem Staat in einen anderen zu verlegen, führte *Hüttemann* aus, dass der Stifterwille meist einer solchen Verlegung entgegenstehen dürfte. Gleiches gelte für Sitzverlegungen von einem Bundesland in ein anderes.

Im Steuerrecht wies *Hüttemann* auf die EuGH-Rechtsprechung⁴ zum grenzüberschreitenden Spendenabzug hin. Der Gesetzgeber habe europarechtlichen Anforderungen bislang nur punktuell und je Sachverhalt in unterschiedlicher Weise Rechnung getragen. Eine gesetzliche Vereinheitlichung der Abzugsregeln wäre wünschenswert. Darüber hinaus habe der Gesetzgeber mit der Streichung der »Schattenwirkung« von Kapitalerträgen (§ 2 Abs. 5b Satz 2 Nr. 1 EStG) im Steuervereinfachungsgesetz 2011 die Abzugsfähigkeit von Spenden verschlechtert. Im Hinblick auf den erhöhten Spendenabzug für Stiftungen habe der BFH⁵ allerdings keine unzulässige Ungleichbehandlung gegenüber anderen gemeinnützigen Einrichtungen festgestellt, da Stiftungen mangels Mitgliedern ein größeres Mittelbeschaffungsproblem hätten als etwa Vereine. In einer anderen Entscheidung habe der BFH⁶ den Verlust der Gemeinnützigkeit für den Fall angenommen, dass der Gesellschafter einer gemeinnützigen GmbH bei Veräußerung seiner Geschäftsanteile an eine andere gemeinnützige Einrichtung einen Kaufpreis erhält, der den Buchwert der Geschäftsanteile übersteigt. *Hüttemann* kritisierte, dass eine Beschränkung auf den Buchwert de lege lata nicht möglich sei. In einer weiteren Entscheidung habe der BFH⁷ dagegen zu Recht festgestellt, dass Erträge einer gemeinnützigen Körperschaft aus der Beteiligung an einer gewerblich geprägten Personengesellschaft steuerfrei sind.

Abschließend hob *Hüttemann* einige Änderungen des neuen Anwendungserlasses zur Abgabenordnung hervor, mit dessen Veröffentlichung Ende 2011 zu rechnen sei. Vorgesehen seien etwa ergänzende Regelungen zur Förderung ausländischer gemeinnütziger Einrichtungen. Bemerkenswert sei, dass die Verwaltung die Geprägetheorie⁸ im neuen Erlass nicht mehr ausdrücklich erwähne.

² 4 K 392/2009 (rkr.), DStRE 2011, 227 ff.

³ Gesetz vom 09.02.2010, GVBl. NW 2010, 111.

⁴ EuGH v. 27.01.2009 – C-318/07 »Persche«; EuGH v. 16.06.2011 – C-10/10 »Kommission/Österreich«; EuGH v. 10.02.2011 – C-25/20 »Missionswerk Werner Heukelbach«.

⁵ BFH v. 15.09.2010 – X R 11/08, BFH/NV 2011, 769.

⁶ BFH v. 12.10.2010 – I R 59/09, BFH/NV 2011, 329 ff.

⁷ BFH v. 25.05.2011 – I R 60/10, DB 2011, 1669 ff.

⁸ Bisher Abs. 2 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO.

IV. Familienstiftungen

Wachter gab einen Einblick in die Welt deutscher Familienstiftungen und erörterte zwanzig Praxisfälle zu Stiftungen. Nach einer Entscheidung des OLG Stuttgart⁹ müsse bei Errichtung einer Stiftung von Todes wegen die gesamte Stiftungssatzung den erbrechtlichen Formvorschriften genügen, wenn die Satzung Bestandteil des Testaments sei. Auf Frage aus dem Publikum, wer bei Stiftung von Todes wegen bis zur Errichtung der Stiftung Eigentümer der gestifteten Vermögensgegenstände sei antwortete *Wachter*, dass es sich um »ruhendendes Vermögen« handle, das während der Übergangszeit nicht handlungsfähig sei. In der Praxis sollte die Stiftung daher schon zu Lebzeiten errichtet und ein Großteil des Stiftungsvermögens erst von Todes wegen übertragen werden. Im Zusammenhang mit Vermögensübertragungen auf Stiftungen zum Zwecke der Asset Protection warnte *Wachter* vor den Anfechtungsmöglichkeiten nach § 134 InsO und § 4 AnfG.

Zur Schenkungsteuer führte *Wachter* aus, dass die Vermögensausstattung der Familienstiftung im Regelfall Steuerklasse III unterliegt. Das Steuerklassenprivileg

nach § 15 Abs. 2 S. 1 ErbStG sei nur anwendbar, wenn es sich bei den Begünstigten um Familien im Inland handelt. Nach Ansicht der Finanzverwaltung sei das Steuerklassenprivileg nicht anzuwenden, wenn neben Familienmitgliedern auch eine gemeinnützige Organisation zu den Destinatären zählt. Diese Auffassung stehe jedoch im Widerspruch zu § 13 Abs. 1 Nr. 16 ErbStG. Die Frage sei gerichtlich noch nicht geklärt. Im Zusammenhang mit der Vermögensausstattung von Stiftungen wies *Wachter* ferner darauf hin, dass die Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils auf eine Stiftung nicht ertragsteuerneutral ist, da § 6 Abs. 4 Satz 1 Hs. 2 EStG auf natürliche Personen als Erwerber abstellt.¹⁰ Mit Urteil vom 13.04.2011¹¹ habe der BFH sich schließlich mit der Spaltung einer Familienstiftung im Wege der Gründung einer zweiten Stiftung beschäftigt. Die Vermögensübertragung von der alten auf die neue Stiftung sei schenkungsteuerpflichtig und falle in Steuerklasse III. Das Urteil zeige eindrücklich, dass der Weg in die Stiftung zivil- und steuerrechtlich eine »Einbahnstraße« darstellt und spätere Umstrukturierungen nur eingeschränkt möglich sind. ■

9 OLG Stuttgart v. 10.06.2009 – 8 W 501/08, ZEV 2010, 200 f.

10 BMF-Schreiben v. 03.03.2005, BStBl. I 2005, 458, Tz. 7.

11 BFH v. 13.04.2011 – II R 45/09, BStBl. II 2011, 732 f.