

Tagungsbericht

7. ErbR-Tagung, München, 11. Oktober 2013

Die diesjährige ErbR-Tagung widmete sich dem Thema „Vermögensnachfolge“. Dabei setzten die Veranstalter, dem Veranstaltungsort entsprechend, einen deutlichen steuerlichen Schwerpunkt, ließen aber auch die zivil- und gesellschaftsrechtlichen Grundlagen nicht außen vor. Die Referate boten den Teilnehmern vertiefte Einblicke in eine Vielfalt schwieriger Rechtsfragen rund um die Nachfolgeplanung.

Als erster Referent behandelte *Armin Pablke* vom II. Senat des BFH ausgewählte Themen der Nachlassauseinandersetzung aus erbschaftsteuerlicher Sicht. Dabei sei von dem Grundsatz auszugehen, dass die Zuordnung von Nachlassgegenständen im Rahmen der Auseinandersetzung steuerlich belanglos sei, da § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG den Erwerb *durch* Erbanfall erfasse, nicht denjenigen *aufgrund* Erbanfalls. Abgewichen werde von diesem Grundsatz vor allem bei den Begünstigungen des Erbschaftsteuergesetzes für Betriebsvermögen und Familienheime; um Fehlallokationen zu vermeiden, komme es hier darauf an, wer den betreffenden Vermögensgegenstand tatsächlich erhält. In der Folge könne es zu gravierenden Belastungsunterschieden zwischen den Erben kommen, die zukünftige Erblasser im Blick haben sollten, um sie ggf. über Vorausvermächtnisse auszugleichen.

Ein weiterer Schwerpunkt des Vortrags lag auf dem Umgang des Steuerrechts mit Unsicherheiten über die tatsächliche Erbfolge. Klar stellte *Pablke* zunächst heraus, dass das Erbschaftsteuerrecht sich nach § 41 Abs. 1 AO nicht darum kümmert, ob eine Verfügung von Todes wegen zivilrechtlich wirksam ist, soweit die Beteiligten sie wirtschaftlich gelten lassen. So scheide etwa bei der Weitergabe von Nachlassbestandteilen nach dem Erbfall eine schenkungsteuerliche Erfassung als freigebige Zuwendung *des Erben* aus, wenn sich die Verfügung auf eine entsprechende Willenserklärung des Erblassers zurückführen lässt, und zwar unabhängig von deren Wirksamkeit. Insofern könnten bei mündlichen Äußerungen allerdings Nachweisprobleme auftauchen. Auch das Ergebnis eines ernsthaft gemeinten Erbvergleichs werde der Besteuerung zugrunde gelegt; dabei müsse sich allerdings jede dort getroffene Vermögenszuweisung auf einen erbrechtlichen Rechtsgrund zurückführen lassen. Daran fehle es insbesondere bei der vergleichsweisen Abfindung eines weichenden Erbprätendenten. Hier sei derzeit eine Besteuerungslücke zu konstatieren, zumal der Erbe eine solche Zahlungsverpflichtung als Nachlassverbindlichkeit abziehen könne.

Im Anschluss an *Pablkes* Vortrag widmete sich *Wolfram Theiss* dem komplexen Thema der Vor- und Nacherbschaft bei Gesellschaftsbeteiligungen aus erb- und gesellschaftsrechtlicher Sicht. Nach einem Überblick über die Vor- und Nacherbschaft im Allgemeinen und die Sondererbsfolge bei der Personengesellschaft wies der Referent zunächst auf die Bedeutung einer Abstimmung zwischen erbrechtlicher Regelung und Gesellschaftsvertrag hin. Insbesondere sei auf die gesellschaftsrechtliche Nachfolgeberechtigung des Vor- wie auch des Nacherben zu achten. Sodann behandelte er die problematische Frage, welche Gewinne der Vorerbe als Nutzungen



für sich beanspruchen kann. Nicht überzeugend erscheine die Aussage des BGH, dass der gesamte entnahmefähige Gewinn grundsätzlich dem Vorerben zugewiesen sei, gleichzeitig aber thesaurierte Gewinne, mit denen der Vorerbe zur Eigenkapitalbildung der Gesellschaft beigetragen habe, in die Nacherbschaft fielen. Stimmiger sei eine im Schrifttum vertretene Auffassung, die grundsätzlich zwischen gesellschaftsvertraglicher und erbrechtlicher Ebene unterscheidet und auch solche Gewinne dem Vorerben zuordnet, die von einer Entnahmebeschränkung betroffen sind, wenn und soweit diese Beschränkung über das kaufmännisch Gebotene hinausgeht. Insgesamt könne künftigen Erblassern nur empfohlen werden, hierzu testamentarisch klare Regelungen vorzusehen.

Rechtliche Unklarheiten konstatierte *Theiss* schließlich auch in der Frage, inwieweit der Vorerbe an Änderungen des Gesellschaftsvertrags mitwirken darf, die sich rechtsmindernd oder pflichtenvermehrend auf den Gesellschaftsanteil auswirken. Problematisch sei, dass derartigen Änderungen keine Gegenleistung gegenüberstehe, so dass sie sich als verbotene unentgeltliche Verfügungen darstellen könnten (§ 2113 Abs. 2 BGB). Der BGH stelle insoweit sachgerecht darauf ab, inwieweit die betreffende Änderung im Gesellschaftsinteresse geboten war und daher eine Maßnahme ordnungsgemäßer Verwaltung darstellte.

Steuerliche Fragen im Zusammenhang mit der Vor- und Nacherbsfolge in Gesellschaftsanteile waren das Thema des folgenden Beitrags von *Heinz-Willi Kamps*. Bewusst stellte der Referent dabei die Feststellung an den Anfang, dass eine Vor- und Nacherbschaft in aller Regel nicht steuerlich motiviert sei, und schloss mit Hinweisen zum Nießbrauchvermächtnis als steuerlich vorteilhafter Gestaltungsalternative. Die regelmäßigen Nachteile der Vor- und Nacherbschaft führte *Kamps* den Zuhörern deutlich vor Augen, indem er verschiedene Fallkonstellationen auf ihre Steuerfolgen hin untersuchte. Dabei betonte er, dass die Steuerlast deutlich geringer ausfalle, wenn der Nacherbfall nicht mit dem Tode, sondern schon zu Lebzeiten des Vorerben eintrete; dies sollte bei entsprechenden Verfügungen von Todes wegen möglichst berücksichtigt werden.

Im Bereich der Unternehmensnachfolge besonders bedeutsam sind derzeit die Verschonungsregelungen für Betriebsvermögen, auf die *Kamps* anschließend einging. Dabei hinterfragte er kritisch einen kürzlich ergangenen Gerichtsbescheid des FG Münster (3 K 204/11 Erb), demzufolge die Behaltensfrist nach § 13a Abs. 5 Nr. 4 ErbStG a.F. nicht mit dem Tode des

ursprünglichen Erben enden soll. Diese Entscheidung widerspreche sowohl der Auffassung der Finanzverwaltung als auch der vorherrschenden Ansicht im Schrifttum, dass die Behaltensfristen bei Vermögensübergang aufgrund des Todes des Inhabers endeten. Es sei zu hoffen, dass der BFH das Urteil im derzeit anhängigen Revisionsverfahren korrigiere.

Unterbeteiligung und stille Beteiligung als Formen mittelbarer Unternehmensbeteiligungen waren Gegenstand des nun folgenden Referats von *Heinrich Hübner*. Als Gemeinsamkeit beider Rechtsinstitute stellte der Referent ihre Eigenschaft als Finanzierungsgeschäfte heraus, für die eine Vermögenseinlage konstitutiv sei. Kritisch würdigte er daher die Entscheidung BFH (II R 10/06), der zufolge noch kein Vermögensgegenstand zugewandt wird, wenn die übertragene Unterbeteiligung an einem Gesellschaftsanteil nicht die Voraussetzung einer atypischen Unterbeteiligung erfüllt. Der BFH berücksichtige hier nicht, dass mit einer Unterbeteiligung immer eine Kapitalforderung zugewendet werde, da sie eine Einlage voraussetze. Die Existenz einer Einlage lasse sich anhand der Testfrage überprüfen, ob dem mittelbar Beteiligten bei Beendigung dem Grunde nach eine Abfindung für die Beteiligung zusteht.

Bei unentgeltlichen Zuwendungen mittelbarer Beteiligungen im Familienkreis muss auch aus steuerlicher Sicht auf die zivilrechtliche Wirksamkeit geachtet werden. Hier wies *Hübner* auf eine aktuelle Entscheidung des FG Sachsen-Anhalt hin (1 K 1568/07), das die Einschaltung eines Ergänzungspflegers für eine solche Zuwendung an minderjährige Kinder nicht für erforderlich hält, da die Verlustbeteiligung über die (geschenkte) Einlage wirtschaftlich allenfalls die möglichen Vorteile des Geschäfts verringere, nicht aber als rechtlicher Nachteil zu qualifizieren sei. Das FG stütze sich auf die zivilrechtliche Rechtsprechung mehrerer Oberlandesgerichte, weiche aber von einer BFH-Entscheidung aus dem Jahre 1973 ab (I R 101/72); insofern bleibe abzuwarten, wie der BFH in der Revision die Dinge beurteilt.

Abschließend widmete sich *Hübner* verschiedenen Gestaltungsfragen, unter anderem der Frage, ob sich Anteilsvinkulierungen durch eine Unterbeteiligung umgehen lassen. Auszugehen sei dabei von dem Grundsatz, dass eine Unterbeteiligung auch im Falle einer Anteilsvinkulierung begründet werden kann. Ausnahmsweise müsse sie aber auf der Ebene der Hauptgesellschaft zugelassen werden, wenn der Unterbeteiligte mittelbar oder unmittelbar unternehmerischen Einfluss in der Hauptgesellschaft ausüben kann.

Für *Karlheinz Muscheler*, der bedauerlicherweise krankheitsbedingt kurzfristig absagen musste, sprang zum Abschluss der Tagung nochmals *Heinrich Hübner* ein. In seinem zweiten Vortrag gab er zunächst einen Überblick über die Besteuerung von Beteiligungsträger- und Familienstiftungen und schilderte die rechtliche Behandlung der nichtrechtsfähigen Stiftung als virtuellem Rechtsträger, dessen Vermögen treuhänderisch vom Träger gehalten wird. Kritisch hinterfragte er den Umstand, dass nichtrechtsfähige Stiftungen bisher nicht als Familienstiftungen anerkannt werden, weil sie schenkungsteuerlich den Zweckzuwendungen zugeordnet werden. Diese Praxis sei infolge der Neuerung der § 7 Abs. 1 Nr. 8 Satz 2, Nr. 9 Satz 2 ErbStG durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 nicht mehr haltbar. Wenn Sondervermögen ausländischen Rechts, insbesondere Trusts, als Steuersubjekte i.S.d. Erbschaftsteuergesetzes gälten, könne die nichtrechtsfähige Stiftung nicht anders behandelt werden. Dementsprechend müsse sie auch als Familienstiftung ausgestaltet und besteuert werden können. Abschließend behandelte *Hübner* das erhebliche Gestaltungspotential, das sich infolge der Entscheidung des BFH (II R 6/12) im Hinblick auf disquotale Gewinnausschüttungen ergibt. Hier existiere derzeit eine erhebliche Besteuerungslücke.

Wiss. Referentin und Rechtsanwältin
Dr. Christine Osterloh-Konrad, München