

RA/StB Wilfried W. Krauß / WP/StB Dipl.-Kfm. Hugo Meichelbeck, beide Nürnberg

# Unternehmensnachfolge bei minderjährigen Kindern

– Schenkung einer atypischen Unterbeteiligung mit (abschmelzendem) Nießbrauchsvorbehalt –

**RA/StB Wilfried W. Krauß** ist Associate Partner, **WP/StB Dipl.-Kfm. Hugo Meichelbeck** ist Partner bei Rödl & Partner, Nürnberg.  
**Kontakt: autor@der-betrieb.de**

Vor dem Hintergrund des Regierungsentwurfs vom 08.07.2015 zur Reform der ErbSt ist Eile geboten hinsichtlich der Übertragung von Unternehmensanteilen an die nächste Generation. Unternehmer, die minderjährige Kinder haben, sehen sich häufig daran gehindert, eine Gesellschaftsbeteiligung an die nächste Generation zu übertragen, weil eine Gesellschafterstellung von minderjährigen Kindern einerseits nicht gewünscht ist und andererseits laufende Erträge aus dem Unternehmen (noch) nicht übertragen werden sollen. Diese Interessen des Schenkers können durch die unentgeltliche Gewährung einer atypischen Unterbeteiligung mit Nießbrauchsvorbehalt (sog. Unterbeteiligungsmodell) weitgehend gewahrt werden. Der Beitrag zeigt, dass das Unterbeteiligungsmodell sich nicht nur für Sofortmaßnahmen anbietet, sondern auch nach Änderung des ErbStG für schrittweise Nachfolgemaßnahmen interessant sein kann.

## I. Einleitung

### 1. Gesetzentwurf der Bundesregierung

Das BVerfG hatte in seiner Entscheidung vom 17.12.2014<sup>1</sup> beanstandet, dass (i) eine Begünstigung von Betriebsvermögen unabhängig davon erfolgt, ob im konkreten Einzelfall ein Bedürfnis für eine solche Verschonung besteht, (ii) Vorgaben des bisherigen ErbStG zu leicht umgangen werden können und (iii) Betriebe von bis zu 20 Mitarbeitern von der Lohnsummenregelung freigestellt sind. Der RegE vom 08.07.2015<sup>2</sup> enthält deutliche Verschärfungen zur derzeitigen Rechtslage und kann zu wesentlichen steuerlichen Mehrbelastungen führen. Die Änderungen sind zusammengefasst im Wesentlichen wie folgt:

- Begünstigungsfähig ist gem. § 13b Abs. 3 ErbStG-E nur noch originäres gewerbliches Betriebsvermögen. Wirtschaftsgüter, die dem nicht begünstigten Vermögen zuzuordnen sind, sind grds. von der Begünstigung ausgeschlossen, soweit sie 10% des Nettowerts des begünstigten Vermögens übersteigen.
- Nach § 13a Abs. 9 ErbStG-E<sup>3</sup> ist eine Prüfung erforderlich, ob der Erwerber verschonungsbedürftig ist, wenn der steuerliche Wert des begünstigten Vermögens innerhalb von 10 Jahren 26 Mio. € übersteigt (Freigrenze). Bei Vorliegen qualifizierter gesellschaftsvertraglicher Kapitalbindungsvorschriften (erhöhte Entnahme-, Abfindungs- und Verfügungsbeschränkungen) wird unter hohen zusätzlichen Voraussetzungen diese Schwelle auf 52 Mio. € erhöht. Übersteigt der Wert des begünstigten Vermögens 26 Mio. € (bzw. 52 Mio. €) pro Einzelwerb, wird grds. eine individu-

elle Verschonungsbedarfsprüfung gem. § 28a ErbStG-E vorgenommen, in der der Erwerber nachzuweisen hat, dass er die ErbSt auf den Erwerb grds. nicht aufbringen kann. Dabei ist auch das Privatvermögen des Erwerbers einzubeziehen. Erst wenn der Erwerber mehr als 50% des verfügbaren Vermögens zur Steuerzahlung heranzuziehen hätte, ist der Erwerber verschonungsbedürftig.

- Der Erwerber ist im Rahmen der Verschonungsbedürfnisprüfung grds. zur Offenlegung seines eigenen privaten Vermögens verpflichtet. Alternativ hierzu kann der Erwerber nach § 13c Abs. 1 ErbStG-E einen größenabhängigen, abschmelzenden Verschonungsabschlag wählen. Der Verschonungsabschlag soll ab einem Unternehmenswert von 26 Mio. € (bzw. 52 Mio. €) mit einem Prozentpunkt weniger pro 1,5 Mio. € übersteigendem Unternehmenswert abgeschmolzen werden.
- Die Lohnsummenregelung findet gem. § 13a Abs. 3 ErbStG-E in abgemilderter Weise auch bei Betrieben mit mehr als drei bis nicht mehr als 20 Beschäftigten in abgestufter Weise Anwendung. Dabei gelten gestaffelte Lohnsummenswellen.

### 2. Zweckmäßigkeit des Unterbeteiligungsmodells

Die Einräumung einer Unterbeteiligung ist zweckmäßig, wenn etwa Familienmitglieder wirtschaftlich am Unternehmen beteiligt werden sollen, ohne dass sie gleichzeitig auch Gesellschafter der Gesellschaft sein sollen oder an der Geschäftsführung der Gesellschaft teilhaben sollen. Diese Interessenlage besteht insb. dann, wenn es um eine Nachfolge von noch minderjährigen Kindern geht.

Werden minderjährige Kinder Gesellschafter, würde die Gesellschaft in ihren Handlungsmöglichkeiten erheblich eingeschränkt. So bestünde häufig das Erfordernis, einen Ergänzungspfleger zu bestellen (§ 1909 BGB) oder eine Genehmigung des Familiengerichts einzuholen, etwa bei einem späteren Verkauf des geschenkten Gesellschaftsanteils (vgl. § 1822 Nr. 3 BGB).<sup>4</sup>

Ebenso ist die Einräumung einer Unterbeteiligung dann sinnvoll, wenn der Beschenkte künftig – jedenfalls auf absehbare Zeit – nicht im Unternehmen tätig werden wird oder eine Gesellschafterstellung des Beschenkten aus anderen Gründen nicht erwünscht ist und dieser dennoch eine vermögensmäßige Zuwendung erhalten soll. Umgekehrt kann durch eine Unterbeteiligung ein als Nachfolger vorgesehener Abkömmling frühzeitig in das Unternehmen eingebunden und schrittweise an das Unternehmen herangeführt werden. Im Einzelfall kommen auch Situationen infrage, bei denen aus gesellschaftsvertraglichen bzw. tatsächlichen Gründen eine rechtsgeschäftliche Übertragung von Gesellschaftsanteilen nicht möglich ist. Ein weiterer Vorteil der Unterbeteiligung ist, dass der Unterbeteiligte nicht nach außen für Dritte als Gesell-

<sup>1</sup> BVerfG vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, DB0689466.

<sup>2</sup> DB0707996.

<sup>3</sup> Vgl. hierzu Bockhoff/Eick, DB 2015 S. 1685.

<sup>4</sup> Vgl. Werner, ZEV 2015 S. 914 (915).

schafter der Gesellschaft erkennbar ist, weil eine Anmeldung zum Handelsregister nicht erfolgt.

Durch einen zusätzlichen (Quoten-)Nießbrauch an der Unterbeteiligung zugunsten des Schenkers kann die Vermögenssubstanz an der Unterbeteiligung von deren laufendem Ertrag getrennt werden. So kann dem Interesse des Schenkers an weiteren laufenden Einkünften Rechnung getragen werden.

## II. Atypische Unterbeteiligung als steuerlich begünstigtes Vermögen

### 1. Zivilrechtliche Einordnung der Unterbeteiligung

Das Institut der Unterbeteiligung ist nicht ausdrücklich gesetzlich geregelt. Unterbeteiligung ist die gesellschaftsvertraglich eingeräumte Mitberechtigung einer oder mehrerer Personen durch Einlage an den Vermögensrechten, insb. am Gewinn – ggf. auch am Wertzuwachs und am Verlust – des Hauptbeteiligten, d.h. des Gesellschafters der PersGes. oder KapGes.<sup>5</sup> Auf die Unterbeteiligung werden die für die stille Gesellschaft geltenden §§ 230 ff. HGB analog und darüber hinaus ergänzend die §§ 705 ff. BGB angewendet.<sup>6</sup>

Anders als bei einer stillen Gesellschaft i.S.d. § 230 HGB besteht die Unterbeteiligung nicht am gesamten Handelsgeschäft des Kaufmanns, sondern am referenzierenden Gesellschaftsanteil des Gesellschafters.<sup>7</sup> Der Unterbeteiligte steht damit in keinem gesellschaftsrechtlichem Verhältnis zur Hauptgesellschaft. Weil die Unterbeteiligung eine reine Innengesellschaft ist, geht die Einlage dabei analog § 230 Abs. 1 HGB in das Vermögen des Hauptbeteiligten über.<sup>8</sup>

Sollen mehrere Beschenkte jew. eine Unterbeteiligung erhalten, ist es sinnvoll, jew. eine quotale, separate Unterbeteiligung am Gesellschaftsanteil des Beschenkten zu übertragen. Dann wird kein einheitliches Unterbeteiligungsverhältnis, sondern es werden einzelne, voneinander unabhängige Rechtsbeziehungen begründet.<sup>9</sup>

Unterschieden wird zwischen der typischen und der atypischen Unterbeteiligung: während die typische Unterbeteiligung – neben dem Recht auf Rechnungslegung innerhalb der Unterbeteiligung (§ 233 HGB) – regelmäßig lediglich einen schuldrechtlichen Anspruch auf Ergebnisbeteiligung vermittelt, erhält der Unterbeteiligte bei einer atypischen Unterbeteiligung umfangreiche zusätzliche Rechte, etwa in Form von Mitspracherechten bei der Verwaltung der Hauptbeteiligung und der Teilhabe an stillen Reserven.<sup>10</sup>

### 2. Atypische Unterbeteiligung als begünstigter Mitunternehmeranteil

Die übertragene Unterbeteiligung ist begünstigtes Vermögen i.S.d. § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG, wenn es sich bei der Unterbeteiligung an der Gesellschaft um einen Anteil an einer Gesellschaft i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG (sog. Mitunternehmeranteil) handelt. Dabei kommt nur eine Unterbeteiligung an der PersGes. infrage. Eine Unterbeteiligung an einem Anteil an einer

KapGes. führt dagegen nicht zur Übertragung schenkungsteuerlich begünstigten Vermögens, weil einerseits § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 ErbStG voraussetzt, dass unmittelbar der Anteil an einer KapGes. selbst Zuwendungsgegenstand ist<sup>11</sup> und andererseits der Hauptbeteiligte in diesem Fall seinerseits nicht mitunternehmerisch tätig ist.<sup>12</sup> Dem Beschenkten muss daher sowohl Mitunternehmerinitiative als auch Mitunternehmerisiko übertragen werden. Beides kann im Einzelfall mehr oder weniger ausgeprägt sein. Mitunternehmer kann daher sein, wer geringes Mitunternehmerisiko trägt, aber ausgeprägte Mitunternehmerinitiative entfaltet und umgekehrt. Ob diese Merkmale vorliegen, beurteilt sich nach dem Gesamtbild der rechtlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse.<sup>13</sup>

#### a) Mitunternehmerinitiative

Mitunternehmerinitiative bedeutet Teilhabe an unternehmerischen Entscheidungen. Nach Auffassung des BFH<sup>14</sup> ist im Zusammenhang mit der Einräumung einer Unterbeteiligung zur Begründung einer hinreichenden Mitunternehmerinitiative die Gewährung von Kontrollrechten eines stillen Gesellschafters i.S.d. § 233 HGB – diese entsprechen den Kontrollrechten eines Regelkommanditisten nach § 166 HGB – ausreichend. Zusätzlich könnte die Mitunternehmerinitiative dadurch gestärkt werden, dass sich der Schenker gegenüber dem Beschenkten zur Rechnungslegung über die Unterbeteiligung verpflichtet und dem Beschenkten ein Mitspracherecht bei der Verwaltung der Hauptbeteiligung einräumt. Dies könnte etwa dergestalt erfolgen, dass in wesentlichen bzw. besonders bedeutenden Angelegenheiten der Gesellschaft eine Beschlussfassung in der Unterbeteiligung herbeizuführen ist, bevor darüber eine Beschlussfassung bei der Gesellschaft erfolgt. Hinsichtlich dieser Beschlussfassung könnte sich der Schenker wiederum zu seiner Absicherung eine Stimmrechtsmehrheit vorbehalten.

#### b) Mitunternehmerisiko

Mitunternehmerisiko bedeutet gesellschaftsrechtliche oder eine dieser wirtschaftlich vergleichbare Teilhabe am Erfolg oder Misserfolg des Unternehmens.<sup>15</sup> Dies setzt eine Ergebnisbeteiligung sowie eine Verlustbeteiligung, welche allerdings auf die Einlage beschränkbar ist,<sup>16</sup> voraus. Zusätzlich ist grds. eine Beteiligung an den stillen Reserven inklusive Firmenwert erforderlich.<sup>17</sup> Daher sollte vertraglich eine Gewinnbeteiligung und eine auf die Einlage beschränkte Verlustbeteiligung entsprechend der Beteiligungsquote in der Unterbeteiligung sowie eine Beteiligung an einem etwaigen Erlös aus der Veräußerung oder der Liquidation der Hauptbeteiligung in Form eines Abfindungsanspruchs vorgesehen werden.

#### c) Wesentliche einkommensteuerliche Konsequenzen

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die Übertragung einer atypischen Unterbeteiligung an einem Anteil an einer

5 Vgl. Ulmer/Schäfer, in: MüKo-BGB, 6. Aufl. 2013, vor § 705 Rn. 92; K. Schmidt, in: MüKo-HGB, 3. Aufl. 2012, § 230 Rn. 192f.

6 Vgl. Gehrlein, in: Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, HGB, 3. Aufl. 2014, § 230 Rn. 92; K. Schmidt, a.a.O. (Fn. 5), § 230 Rn. 204.

7 Vgl. Ulmer/Schäfer, a.a.O. (Fn. 5), vor § 705 Rn. 92.

8 Vgl. K. Schmidt, a.a.O. (Fn. 5), § 230 Rn. 231.

9 Daher ist regelmäßig eine einheitliche, mehrgliedrige Unterbeteiligung mit mehreren Unterbeteiligten unerwünscht; vgl. Kühne/Rehm, NZG 2013 S. 561 (564).

10 Vgl. Blaurock/Blaurock, in: Hdb Stille Gesellschaft, 7. Aufl. 2010, § 30 Rn. 30.15 ff.; K. Schmidt, a.a.O. (Fn. 5), § 230 Rn. 208.

11 Vgl. hierzu BFH vom 11.06.2013 – II R 4/12, DB 2013 S. 1766; R E 13b.6 Satz 2 ErbStR; Geck, ZEV 2013 S. 610 (612); Hübner, DStR 2013 S. 2257 (2258); Werner, ZEV 2015 S. 194 (199).

12 Kauffmann, in: Frottscher, EStG, 172. EL 11/2012, § 15 Rn. 253.

13 Vgl. etwa BFH vom 04.11.1997 – VIII R 18/95, BStBl. II 1999 S. 384 = DB 1998 S. 2046 (Ls.); Wacker, in: L. Schmidt, EStG, 34. Aufl. 2015, § 15 Rn. 262; Kauffmann, a.a.O. (Fn. 12), § 15 Rn. 320.

14 BFH vom 02.10.1997 – IV R 75/96, BStBl. II 1998 S. 137 = DB 1998 S. 907 (Ls.).

15 Wacker, a.a.O. (Fn. 13), § 15 Rn. 264.

16 Vgl. BFH vom 03.05.1979 – IV R 153/78, BStBl. II 1979 S. 515.

17 Vgl. BFH vom 01.09.2011 – II R 67/09, BStBl. II 2013 S. 210 = DB0577429, Tz. 20; Bode, in: Blümich, EStG, 125. EL 10/2014, § 15 Rn. 332.

PersGes. bei entsprechender vertraglicher Gestaltung zur Übertragung eines schenkungsteuerlich begünstigten Mitunternehmeranteils führt. Ertragsteuerlich ist die schenkweise Einräumung der Unterbeteiligung gem. § 6 Abs. 3 EStG neutral möglich.<sup>18</sup> Der Vorgang führt dazu, dass zusätzlich zu der Mitunternehmerschaft im Hinblick auf die Hauptgesellschaft und den Hauptgesellschafter (Untergesellschaft) eine weitere Mitunternehmerschaft zwischen dem Hauptbeteiligten und dem Unterbeteiligten (Obergesellschaft) begründet wird. Es entsteht somit eine doppelstöckige Mitunternehmerschaft.<sup>19</sup> Gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG werden mittelbar über eine PersGes. beteiligte Gesellschafter, also auch ein Unterbeteiligter, den unmittelbar Beteiligten gleichgestellt, sofern sowohl er als auch die vermittelnde PersGes. (Unterbeteiligungsgesellschaft) als Mitunternehmer der PersGes. anzusehen sind, an denen sie jew. unmittelbar beteiligt sind.<sup>20</sup> Ertragsteuerlich ist die atypisch stille Unterbeteiligung dann als „andere PersGes.“ i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG anzusehen, weil der Unterbeteiligte so gestellt wird, als wäre er auch an der Vermögenssubstanz der Mitunternehmerschaft bezüglich der Hauptgesellschaft beteiligt.<sup>21</sup>

Wird die Stellung eines Unterbeteiligten – sei es durch vertragliche Vereinbarung zu Lebzeiten oder durch Todesfall – in diejenige eines Gesellschafters an der Hauptgesellschaft umgewandelt, führt dies weder zu einem schenkungsteuerlich relevanten Vorgang noch zu einer ertragsteuerlichen Gewinnrealisierung, weil der Unterbeteiligte steuerlich bereits Mitunternehmer bei der Hauptgesellschaft ist. Entscheidend ist, dass die „Umwandlung“ einer Mitunternehmerschaft in eine Mitunternehmerschaft anderer Rechtsform steuerlich unbeachtlich ist. Dass die zivilrechtliche Identität der Gesellschaft nicht gewahrt wird, ist steuerlich nicht relevant.<sup>22</sup>

### III. Ausgestaltung des Nießbrauchsvorbehalts

#### 1. Zivilrechtliche Grundlagen

Der Nießbrauch an Beteiligungen dient wirtschaftlich der mittelbaren Teilhabe am Unternehmen dadurch, dass dem Nießbraucher das ausschließliche Nutzungsrecht an der Beteiligung durch deren dingliche Belastung übertragen wird.<sup>23</sup> Im Gegensatz zur Unterbeteiligung führt ein Nießbrauch zu einer dinglichen Belastung des Gesellschaftsanteils.<sup>24</sup> Durch Vorbehalt eines Nießbrauchs durch den Schenker im Zusammenhang mit der schenkweisen Einräumung der Unterbeteiligung können deshalb dessen Vermögensinteressen weitgehend gewahrt werden. Die Bestellung eines Nießbrauchs an Gesellschaftsanteilen richtet sich nach §§ 1068 ff. BGB. Dies gilt auch für einen Nießbrauch an einer Unterbeteiligung.<sup>25</sup> Die Nutzungen (§§ 100 i.V.m. 99 Abs. 3 BGB) in Form der laufenden Erträge aus dem Gesellschaftsanteil bzw. aus der sich darauf beziehenden Unterbeteiligung stehen dann weiterhin dem Schenker zu.

Soll sich der Nießbrauch nur anteilig auf die Unterbeteiligung beziehen, sollte daher ein sog. Quotennießbrauch bestellt werden. Bei einem Quotennießbrauch erhält der Schenker bzw. Nießbraucher der Unterbeteiligung nur einen Teil des auf die Unterbeteiligung entfallenden Gewinns. Die übrigen Vermögensrechte an der Unterbeteiligung entfallen auf den Beschenkten.<sup>26</sup>

Interessengerecht ist häufig auch eine Nießbrauchsregelung mit Abschmelzungswirkung. So kann etwa geregelt werden, dass sich der (Quoten-)Nießbrauch mit Erreichen eines bestimmten Alters des Beschenkten oder des Schenkers sukzessive in festgelegten Abschnitten und festgelegten Quoten reduziert.

#### 2. Steuerliche Konsequenzen des Nießbrauchs

Grds. können bei ausreichender Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerisiko sowohl der Nießbraucher als auch der Nießbrauchsbesteller steuerlich Mitunternehmer im Hinblick auf die Gesellschaftsbeteiligung sein.<sup>27</sup> Der Vorbehalt eines Nießbrauchs zugunsten des Hauptgesellschafters hat daher per se keine nachteiligen schenkungsteuerlichen Auswirkungen auf die Mitunternehmerstellung des Unterbeteiligten. Etwas anderes kann jedoch insb. dann gelten, wenn die Nießbrauchsbelastung im Hinblick auf die Unterbeteiligung dazu führt, dass das auf den Unterbeteiligten übertragene Mitunternehmerisiko derart reduziert wird, dass dessen Mitunternehmerstellung von der Finanzverwaltung nicht anerkannt wird. Dies ist v.a. auch vor dem Hintergrund relevant, dass gerade einem minderjährigen Beschenkten regelmäßig nur relativ schwach ausgeprägte Mitunternehmerinitiative übertragen werden wird, weil dieser typischerweise möglichst geringe unternehmerische Entscheidungen tragen soll.

Zwar trägt der Unterbeteiligte auch bei voller Nießbrauchsbelastung von Anfang an das volle Risiko des Wertverlusts der Unterbeteiligung. Darüber hinaus erhält er mit Vertragsabschluss eine gesicherte Rechtsposition im Hinblick auf eine – ggf. spätere vollumfängliche – Gewinnbeteiligung. Nach einer von der Finanzverwaltung im Rahmen eines Antrags auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft (§ 89 AO) geäußerten Rechtsauffassung wird die Übertragung hinreichenden Mitunternehmerrisikos jedoch bei einem vollumfänglichen Nießbrauchsvorbehalt, d.h. wenn sich ein Vorbehaltsnießbrauch auf die gesamte Unterbeteiligung bezieht, zumindest schwierig. Die Übertragung eines schenkungsteuerlich begünstigten Mitunternehmeranteils würde dann nicht anerkannt werden. Dagegen wäre es steuerlich unschädlich, wenn sich der Nießbrauch auf einen sehr hohen Anteil (ca. 97-99%) der Einlage des Unterbeteiligten bezieht. Dies bedeutet, dass jedenfalls ca. 1-3% der Unterbeteiligung unbelastet von Nießbrauchsrechten übergehen sollten, um die Übertragung hinreichenden Mitunternehmerrisikos sicherzustellen. Im Ergebnis darf daher – wenn nicht eine anderweitige Abstimmung mit dem FA erfolgt – grds. lediglich ein Quotennießbrauch zugunsten des Schenkers vorbehalten werden. Das an den Unterbeteiligten übertragene Mitunternehmerisiko kann weiter durch Vereinbarung eines abschmelzenden Quotennießbrauchs gestärkt werden, weil dann feststeht, dass das Mitunternehmerisiko des Unterbeteiligten sukzessive erhöht wird.

18 Vgl. Herrmann, in: Frotscher, EStG, 145. EL 07/2008; Carle/Fuhrmann, FR 2006 S. 749 (753).

19 Vgl. Kauffmann, a.a.O. (Fn. 12), § 15 Rn. 252; Bitz, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG, 108. EL 02/2015, § 15 Rn. 53.

20 Kauffmann, a.a.O. (Fn. 12), § 15 Rn. 374.

21 Bode, a.a.O. (Fn. 17), § 15 Rn. 232a.

22 Vgl. hierzu BFH vom 20.09.2007 – IV R 10/07, BStBl. II 2008 S. 118 = DB 2008 S. 99, II.1. b) cc); vom 16.04.2010 – IV B 94/09, BFH/NV 2010 S. 1272, Tz. 26; Wacker, a.a.O. (Fn. 13), § 16 Rn. 422.

23 K. Schmidt, a.a.O. (Fn. 5), vor § 230 Rn. 10.

24 Vgl. K. Schmidt, a.a.O. (Fn. 5), vor § 230 Rn. 11.

25 Vgl. K. Schmidt, a.a.O. (Fn. 5), vor § 230 Rn. 32, Rn. 13.

26 Vgl. Sudhoff, Unternehmensnachfolge, 5. Aufl. 2005, § 34 Rn. 3.

27 Vgl. Bode, a.a.O. (Fn. 17), § 15 Rn. 366; Bitz, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG, 91. EL 05/2011, § 15 Rn. 32.

Der Wert des Nießbrauchsvorbehalts ist gem. § 10 Abs. 6 Satz 3 ErbStG als Last vom Wert des steuerpflichtigen Erwerbs des Beschenkten mit dem Teil in Abzug zu bringen, soweit er dem steuerlichen Teil des zugewendeten Mitunternehmeranteils entspricht. Seine Bewertung richtet sich nach den allgemeinen bewertungsrechtlichen Vorschriften, d.h. nach §§ 14 ff. i.V.m. Anl. 9 BewG. Effektiv hängt damit der Kapitalwert eines ggf. abzugsfähigen Nießbrauchsvorbehalts vom Alter des Schenkers und den ggf. vereinbarten Abschmelzungszeitpunkten ab.

#### IV. Praktische Hinweise zur Implementierung des Unterbeteiligungsmodells

Vor Umsetzung des Unterbeteiligungsmodells ist im Einzelfall ein Antrag auf verbindliche Auskunft bei dem für die Schenkung zuständigen FA ratsam. Dies gilt jedenfalls dann, wenn dem Unterbeteiligten nur in sehr eingeschränktem Umfang Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerrisiko übertragen werden soll.

Obwohl die Einräumung einer Unterbeteiligung grds. formlos möglich ist, bedarf sie im Falle der Schenkung der notariellen Beurkundung gem. § 518 Abs. 1 BGB.<sup>28</sup> Ein Formmangel wird dabei gem. § 518 Abs. 2 Satz 2 BGB mit Bewirken der versprochenen Leistung, d.h. mit wirksamem Abschluss des Unterbeteiligungsvertrags, geheilt.<sup>29</sup> Daher könnte die Schenkung einer Unterbeteiligung nach allgemeinen zivilrechtlichen Grundsätzen auch formfrei, d.h. privatschriftlich erfolgen. Praktisch wird vom Familiengericht i.d.R. dennoch eine notarielle Urkunde verlangt. Dies wird damit begründet, dass durch die Dokumentation und die laufende Nummerierung durch den Notar das beurkundete und anschließend familiengerichtlich genehmigte Dokument eindeutig zugeordnet werden kann. Eine nachträgliche Ersetzung der Urkunde durch eine andere, auf den gleichen Tag datierte privatschriftliche Urkunde oder etwaige nachträgliche Änderungen des Schenkungs- und Unterbeteiligungsvertrags würden damit verhindert. Dieses „faktische“ Beurkundungserfordernis sollte im Vorfeld mit dem zuständigen Rechtspfleger zumindest informell abgestimmt werden. Mit einer notariellen Beurkundung des Vertragswerks können im Einzelfall erhebliche Kosten entstehen. Diese können durch eine notarielle Beurkundung im Ausland – insb. in Österreich oder in der Schweiz – erheblich reduziert werden.<sup>30</sup> Da auch in Österreich oder in der Schweiz notariell beurkundete Dokumente mit einer Nummerierung versehen sind und daher dem besonderen familiengerichtlichen Absicherungszweck genügen, sind diese auch in diesem Zusammenhang anzuerkennen. Auch insoweit empfiehlt sich eine informelle Abstimmung mit dem Familiengericht im Vorfeld.

Ist der Beschenkte minderjährig, sind die Eltern – auch wenn nur ein Elternteil Gesellschafter der Hauptgesellschaft ist – im Zusammenhang mit der Schenkung der Unterbeteiligung aufgrund des Selbstkontrahierungsverbots von der Vertretung ausgeschlossen, §§ 1629 Abs. 2, 1795 Abs. 2, 181 BGB. Der minderjährige Beschenkte muss daher von einem Ergänzungspfleger vertreten werden, der vom Familiengericht zu

bestellen ist, § 1909 Abs. 1 BGB. Ein Ergänzungspfleger ist jedoch nur für den Akt der Übertragung der Unterbeteiligung erforderlich; bei der laufenden Verwaltung der Unterbeteiligung kann das Kind dagegen grds. von seinen Eltern vertreten werden, denn die Bestellung eines Dauerergänzungspflegers ist nicht erforderlich.<sup>31</sup>

Die Schenkung der Unterbeteiligung bedarf auch der Genehmigung des Familiengerichts gem. §§ 1643 Abs. 1, 1822 Nr. 3 BGB, die bei wirtschaftlicher Vorteilhaftigkeit regelmäßig erteilt wird. Funktional zuständig ist dabei der Rechtspfleger nach § 3 Nr. 2b RpflG. Die familiengerichtliche Genehmigung wirkt gem. § 1829 Abs. 1 Satz 2 BGB auf den Zeitpunkt des Vertragsschlusses zurück, wenn sie dem Vertragspartner durch den Ergänzungspfleger mitgeteilt wird, sodass der Unterbeteiligungsvertrag von Anfang an gültig ist.<sup>32</sup>

Bei Schenkungen unter Lebenden entsteht die Steuer gem. § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung. Schenkungsteuerlich wird die zivilrechtliche Rückwirkung einer Genehmigung dabei zwar nicht nachvollzogen.<sup>33</sup> Effektiv wird steuerrechtlich eine Rückwirkung einer nachträglichen familiengerichtlichen Genehmigung aber anerkannt, wenn die Genehmigung unverzüglich nach Abschluss des Vertrags beantragt wird und in einer dem gerichtlichen Geschäftsgang angemessenen Frist erteilt wird.<sup>34</sup> Ebenso wird nach st. Rspr. im Zusammenhang mit Grundstücksschenkungen schenkungsteuerlich die Rückwirkung einer behördlichen Genehmigung für zulässig erachtet, wenn die Beteiligten alles getan haben, um die Genehmigung herbeizuführen.<sup>35</sup>

#### V. Ausblick

Nach § 37 Abs. 10 ErbStG-E sollen die Änderungen des ErbStG erstmals auf Erwerbe angewandt werden, für die die Steuer nach dem Tag der Verkündung des Änderungsgesetzes entsteht. Dies ist nach dem Vorstehenden der Zeitpunkt des wirksamen Abschlusses des Schenkungs- und Unterbeteiligungsvertrags, sofern die familiengerichtliche Genehmigung unverzüglich danach beantragt wird. Sofern der Gesetzgeber die vom BVerfG gesetzte Umsetzungsfrist bis zum 30.06.2015 weitgehend ausschöpft, haben betroffene Unternehmer regelmäßig noch ausreichend Zeit, um ein individualisiertes Unterbeteiligungsmodell zu konzipieren und umzusetzen.

Aber auch nach Inkrafttreten des geänderten ErbStG kann das Unterbeteiligungsmodell ein geeignetes Instrument zur Unternehmensnachfolge sein. So könnten durch frühzeitige Schenkungen die Freigrenze gem. § 13a Abs. 9 ErbStG-E (26 Mio. bzw. 52 Mio. €) und der allgemeine schenkungsteuerliche Freibetrag nach § 16 ErbStG alle 10 Jahre und damit mehrfach genutzt werden. Dies hat auch zur Folge, dass künftige Wertzuwächse des Gesellschaftsanteils steuerlich unberücksichtigt bleiben, weil

31 Vgl. BFH vom 29.01.1976 – IV R 102/73, BStBl. II 1976 S. 328; K. Schmidt, a.a.O. (Fn. 5), § 230 Rn. 227.

32 Vgl. Wagenitz, in: MüKo-BGB, 6. Aufl. 2012, § 1829 Rn. 8.

33 BFH vom 26.10.2005 – II R 53/02, BFH/NV 2006 S. 551; Fischer, in: Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, 5. Aufl. 2014, § 9 Rn. 80, 82.

34 Vgl. dazu in ertragsteuerlicher Hinsicht BFH vom 01.02.1973 – IV R 49/68, BStBl. II 1973 S. 307; vom 16.12.2008 – VIII R 83/05, BFH/NV 2009 S. 1118; Bode, a.a.O. (Fn. 17), § 15 Rn. 381, Wacker, a.a.O. (Fn. 13), § 16 Rn. 446.

35 Vgl. hierzu BFH vom 14.03.1979 – II R 67/76, BStBl. II 1979 S. 642; vom 24.07.2002 – II R 33/01, BStBl. II 2002 S. 781 = DB 2002 S. 2362 (Ls.); R E 9.1 Abs. 1 und Abs. 3 ErbStR; Fischer, a.a.O. (Fn. 33), § 9 Rn. 100ff., der darauf hinweist, dass aus dogmatischer Sicht auf den Eigentumsübergang abgestellt werden müsste.

28 Vgl. Gehrlein, a.a.O. (Fn. 6), § 230 Rn. 93.

29 Vgl. BFH vom 31.05.1989 – III R 91/87, BStBl. II 1990 S. 10 = DB 1989 S. 2513; BGH vom 29.11.2011 – II ZR 306/09, DB 2012 S. 394 = BGHZ 191 S. 354; Blaurock, NZG 2012 S. 521 (522).

30 Vgl. hierzu BGH vom 17.12.2013 – II ZB 6/13, DB 2014 S. 292; Meichelbeck/Krauß, DStR 2014 S. 752 ff.

sie schon beim Beschenken eintreten. Darüber hinaus kann ein Nießbrauchsvorbehalt bezogen auf die Unterbeteiligung als Last schenkungsteuerlich in Abzug gebracht werden, soweit die Schenkung steuerpflichtig ist. Der Wert des Nießbrauchs richtet sich nach den allgemeinen bewertungsrechtlichen Vorschriften. Je niedriger das Lebensalter des Schenkers ist, desto höher und effektiver ist danach der schenkungsteuerlich abzugsfähige Wert des Nießbrauchs.

#### **Redaktionelle Hinweise:**

- Zur Analyse des RegE zur Anpassung des ErbStG und SchenkStG für ausgesuchte Familienunternehmen vgl. *Bockhoff/Eick*, DB 2015 S. 1685;
- zu den Änderungen durch den RegE vgl. *Stalleiken*, DB 2015 S. 1628 = DB0708092;
- RegE online: DB0707996;
- zur temporären Abschaffung der ErbSt vgl. *Hey*, DB0697844;
- zu den Reformkonzepten zur ErbSt vgl. *Kirchdörfer/Layer*, DB 2015 S. 451 = DB0691634; *Bockhoff/Christopeit*, DB 2015 S. 393 = DB0691448; *Lüdicke*, DB0696565;
- IFSt, Gesammelte Positionen zu den Eckwerten der ErbSt-Reform 2016, DB0696072;
- zur BVerfG-Entscheidung vom 17.12.2014 vgl. *Stalleiken*, DB 2015 S. 18 = DB0689697 und *Lüdicke*, DB0689696;
- zur Unternehmensgefährdung durch ErbSt vgl. *Maiterth*, DB 2014 S. 2297 = DB0667923.