

PU Praxis

Unternehmensnachfolge

Nachlassplanung · Steuerstrategien · Übergabemodelle



Ihr Plus im Netz: pu.iww.de | S. 43–80
Online | Mobile | Social Media

02 | 2025

Kurz informiert

Mehr Existenzgründungen als Schließungen in den Dienstleistungsbranchen, weniger im Handel und Baugewerbe	43
Eine weitere Plattform auf dem Markt der Unternehmensnachfolge.....	43

Rechtliche Aspekte bei der Unternehmensnachfolge

Möglichkeiten der Haftungsbegrenzung in Unternehmensnachfolgetransaktionen	44
--	----

Schenkung von Unternehmensanteilen

Doppelte Mitunternehmerschaft bei Nießbrauch an Personengesellschaften	50
--	----

Besonderheiten der Unternehmensbewertung

Bewertung von KMU und Start-ups: Anwendbarkeit und Grenzen traditioneller Bewertungsmethoden	56
--	----

Kaufpreisfindung in der Unternehmensnachfolge

Drastische Abschläge bei fehlender nachhaltiger Aufstellung	63
---	----

Auslagerung „historischer“ Pensionsverpflichtungen

Kalkulation des Abgeltungsbetrags von „Rentnergesellschaften“	67
---	----

Möglichkeiten einer vorweggenommenen Erbfolge

Familienstiftung als Schutz gegen die Zergliederung des eigenen Vermögens...	74
--	----

SCHENKUNG VON UNTERNEHMENSANTEILEN

Doppelte Mitunternehmerschaft bei Nießbrauch an Personengesellschaften

von RA StB Dr. Iring Christopeit, LL.M, Fachanwalt für Erbrecht und Fachanwalt für Steuerrecht, München

Bei der Planung der Unternehmensnachfolge ist die Beteiligung der Folgeneration durch Schenkung von Unternehmensanteilen unter dem Vorbehalt eines Nießbrauchs immer noch ein gängiges Modell. Jedoch herrscht bei Fragen zur sogenannten doppelten Mitunternehmerstellung auch Rechtsunsicherheit. Der Beitrag fasst die Rechtslage zusammen und stellt die steuerlichen Folgen der unterschiedlichen Auffassungen dar.

1. Vorteile des Nießbrauchs

Der Vorteil der Bestellung eines Nießbrauchsrechts an einer Gesellschaftsbeteiligung liegt darin, dass der Schenker einer Gesellschaftsbeteiligung auf diesem Wege seine Gewinnbeteiligung und einen großen Einfluss auf die Gesellschaft beibehalten kann (vgl. Hochheim/Wagenmann, ZEV 2010, 109).

Um allerdings die Vorzüge der Verschonungsabschlüsse der §§ 13a, 13b, 13c ErbStG beanspruchen zu können, müssen bei der Schenkung einer Beteiligung an einer gewerblich tätigen oder einer gewerblich geprägten Personengesellschaft **bestimmte Voraussetzungen** beachtet werden.

In missglückten Fällen kann die steuerliche Verschonung des Erwerbs von Betriebsvermögen nicht in Anspruch genommen werden, wenn es an der Mitunternehmerstellung des Erwerbers fehlt (vgl. Jülicher, in: Troll/Geber/Jülicher, ErbStG, § 13b Rn. 142). Schlimmstenfalls scheidet die Privilegierung des Betriebsvermögens daran, dass die Veräußerer sich einen zu großen „Teil“ vom überlassenen Mitunternehmeranteil vorbehalten, sodass der Erwerber nicht die Voraussetzungen einer typischen Mitunternehmerstellung erfüllt (vgl. Wacker, in: Schmidt, EStG, § 15 Rn. 250 ff.).

2. Anforderungen an die Mitunternehmerstellung

Die Anforderungen an die Mitunternehmerstellung sowohl beim Übertragenden als auch beim Beschenkten bei einer Übertragung von Anteilen an einer Gesellschaft i. S. d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 ErbStG ergibt sich daraus, dass die Begriffe Betriebsvermögen, Gewerbebetrieb, Teilbetrieb und Anteil an einer Gesellschaft (vgl. § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) nach ertragsteuerlichen Grundsätzen auszulegen und abzugrenzen sind (FG Hessen 25.10.11, 1 K 15407/08, DStRE 2013, 212; BFH 16.5.13, II R 5/12, BStBl II 13, 635). Diese Ausnahme zu dem ansonsten zivilrechtlich geprägten Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht ergibt sich aus der infolge der §§ 95 ff. BewG mittelbaren Verweisung des § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG auf die Vorschriften des EStG.

Schenker behält Einfluss auf die Gesellschaft

Das ErbStG verlangt die Mitunternehmerstellung des Erwerbers

Auslegung und Abgrenzung nach ertragsteuerlichen Grundsätzen

Die Mitunternehmerstellung setzt sich zusammen aus den Begriffen der Mitunternehmerinitiative und dem Mitunternehmerisiko (BFH 31.5.12, IV R 40/09, BFH/NV 2012, 1440), die kumulativ vorliegen müssen.

2.1 Mitunternehmerinitiative

Die Mitunternehmerinitiative setzt voraus, dass der Mitunternehmer an unternehmerischen Entscheidungen teilhaben kann, indem er zumindest solche Gesellschafterrechte ausüben kann, die den Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten eines Kommanditisten angenähert sind oder mit den gesellschaftsrechtlichen Kontrollrechten nach § 716 Abs. 1 BGB gleichzusetzen sind (BFH 1.9.11, II R 67/09, DStR E 2012, 38).

Da aus zivilrechtlicher Sicht nicht abschließend geklärt ist, in welcher Art und Weise sich die Stimmrechtsverteilung zwischen dem Nießbraucher und dem Gesellschafter beim Vorbehalt eines Nießbrauchsrechts an einem Personengesellschaftsanteil darstellt, sollte eine solche Aufteilung vertraglich herbeigeführt werden (vgl. Fleischer, ZEV 2012, 466; Viskorf/Haag, ZEV 2012, 24). Dabei sind grundsätzlich zwei Lösungsmöglichkeiten denkbar (vgl. Fleischer, ZEV 2012, 466):

- Zum einen die **abweichende Inhaltsbestimmung des Nießbrauchs durch Vereinbarung**, dass das aus dem nießbrauchsbelasteten Anteil hervorgehende Stimmrecht zu einem bestimmten Teil dem Nießbraucher zustehen soll.
- Zum anderen die **Feststellung des Stimmrechts für den Gesellschafter bei gleichzeitiger Einräumung von rechtsgeschäftlichen Befugnissen** für den Nießbraucher durch eine Vollmacht.

Da die Vollmachtslösung den Nachteil hat, dass der Gesellschafter unabhängig von der Vollmachtserteilung sein Stimmrecht ausüben kann, was auch Mitgesellschafter betreffen könnte, wird die Inhaltsbestimmung als der bessere Weg angesehen (vgl. Fleischer, ZEV 2012, 466; ders. DStR 2013, 902). Bei der vertraglichen Gestaltung der Stimmrechte sollten die folgenden Anhaltspunkte beachtet werden:

Nach dem BFH (23.2.10, II R 42/08, ZEV 2010, 320) ist es für die Mitunternehmerinitiative des Nießbrauchsbestellers unschädlich, wenn der Nießbraucher in den laufenden Angelegenheiten die Stimmrechte der Gesellschaft ausübt und diejenigen Kontroll- und Informationsrechte hat, die zur Sicherung des Fruchtziehungsrechts notwendig sind. Dies wird damit begründet, dass auch der Kommanditist nach dem handelsrechtlichen Leitbild von der Geschäftsführung in laufenden Angelegenheiten ausgeschlossen sei (BFH 1.3.94, VIII R 35/92, BStBl II 95, 241). Der Gesellschafter habe auch in den Fällen weiterhin Mitunternehmerinitiative, in denen dem Nießbraucher nach § 1071 BGB ein Zustimmungswort bei Maßnahmen des Gesellschafters zustehe, die negativen Einfluss auf den Nießbrauch hätten. Denn die insoweit beeinträchtigten Rechte des Gesellschafters verblieben diesem und der Nießbraucher erhalte lediglich ein zusätzliches Mitwirkungsrecht. Solange der Gesellschafter einen Kernbereich eigener Mitwirkungsrechte habe, komme ihm Mitunternehmerinitiative zu (BFH 16.12.09, II R 44/08, BFH/NV 2010, 690).

Kumuliertes Vorliegen von Mitunternehmerinitiative und -risiko

Stimmrechtsaufteilung sollte vertraglich abgesichert werden

Inhaltsbestimmung wird als der bessere Weg angesehen

Stimmrechtsausübung in den laufenden Angelegenheiten ist unschädlich

Die Mitunternehmerinitiative des Gesellschafters entfällt jedoch, wenn sich der Nießbraucher auch Stimmrechte im Bereich der Grundlagengeschäfte vorbehält (BFH 23.2.10, II R 42/08, ZEV 2010, 320). Wenn die Gesellschafter hiernach verfahren, ist dies trotz gesellschaftsrechtlicher Unwirksamkeit nach § 41 Abs. 1 S. 1 AO steuerlich zu berücksichtigen mit der Folge, dass die Mitunternehmerinitiative des Gesellschafters entfällt (BFH 15.12.10, II R 41/08, BStBl 2010, 555).

Die Mitunternehmerinitiative des Nießbrauchers ist zum einen dann gegeben, wenn der Nießbraucher seine Stimmrechte auch in den Grundlagengeschäften ausübt, aber auch dann, wenn der Gesellschafter hinsichtlich des nießbrauchsbelasteten Anteils die Stimmrechte nach Weisung des Nießbrauchers ausübt und dem Nießbraucher die uneingeschränkten Auskunfts- und Einsichtsrechte eines Gesellschafters zustehen (BFH 1.9.11, II R 67/09, DStRE 2012, 38).

Weiterhin besteht eine Mitunternehmerinitiative des Nießbrauchers auch in den Fällen, in denen er die Stimmrechte in den laufenden Angelegenheiten ausübt, Auskunfts- und Einsichtsrechte in Angelegenheiten hat, die sein Nießbrauchsrecht betreffen und der Gesellschafter bei der Stimmrechtsausübung im Grundlagenbereich der Zustimmung des Nießbrauchers bedarf, sofern dessen Nießbrauchsrecht betroffen ist (vgl. Kleinert/Geuß, DStR 2013, 288).

Da die Einräumung einer zivilrechtlichen Gesellschafterposition nicht erforderlich ist (BFH 1.9.11, II R 67/09, DStR E 2012, 38), ist die Ausübung von Stimmrechten auch im Kernbereich durch den Nießbraucher für die Entfaltung einer Mitunternehmerinitiative nicht erforderlich.

Diese Grundsätze hat der BFH in einem Urteil (6.5.15, II R 34/13, ZEV 2015, 543) bestätigt. Nach der Rechtsprechung erfordert die Übertragung einer Mitunternehmerstellung, dass der Empfänger über das Zugewendete im Verhältnis zum Leistenden tatsächlich und rechtlich frei verfügen kann, was allein zivilrechtlich zu beurteilen ist.

Gegenstand der Zuwendung bei Anteilen an Personengesellschaften ist die sich aufgrund der Übertragung der Gesellschaftsbeteiligung ergebende Vermögensverschiebung zwischen Schenker und Beschenkten. Voraussetzung hierfür ist, dass der Schenker dem Beschenkten das Mitgliedschaftsrecht zivilrechtlich wirksam überträgt, andernfalls erlangt der Beschenkte keinen Anteil am Gesellschaftsvermögen (BFH 1.7.92, II R 108/99, BStBl II 92, 923). Dabei ist für den Tatbestand der freigebigen Zuwendung unerheblich, ob der Beschenkte auch ertragsteuerrechtlich als Mitunternehmer anzusehen ist (BFH 1.10.14, II R 40/12, BFH/NV 2015, 500).

Die Möglichkeit der vertraglichen Regelung der Ausübung der Stimmrechte durch die Beteiligten (Pohlmann, MüKo BGB, § 1068 Rn. 81) ist auch für die steuerliche Beurteilung maßgeblich. Daher kann auch die zivilrechtlich umstrittene Frage, ob beim Nießbrauch an einem Gesellschaftsanteil ohne entsprechende Vereinbarung die Stimmrechte allein dem Gesellschafter, allein dem Nießbraucher oder dem Nießbraucher und dem Gesellschafter gemeinschaftlich zustehen, dahinstehen.

Kein Vorbehalt der Stimmrechte im Bereich der Grundlagengeschäfte

Gesellschafter bedarf der Zustimmung des Nießbrauchers

Zivilrechtlich wirksame Übertragung des Mitgliedschaftsrechts

2.2 Mitunternehmerrisiko

Unter dem Mitunternehmerrisiko versteht man die gesellschaftsrechtliche oder eine wirtschaftlich vergleichbare Teilnahme am Erfolg oder Misserfolg eines gewerblichen Unternehmens. Hierunter fällt sowohl die Beteiligung am Gewinn und Verlust als auch an den stillen Reserven des Anlagevermögens einschließlich eines Geschäftswerts (BFH 21.4.09, II R 26/07, BStBl. II 2009, 602).

Der Nießbrauch nach den §§ 1068 ff. BGB ist so ausgestaltet, dass sich dieser auf die entnahmefähigen Erträge bezieht, wobei der Anteil hiervon ausgenommen ist, der auf die Realisierung der stillen Reserven im Anlagevermögen entfällt. Dagegen fallen die Rücklagen und Gewinne aus der Auflösung stiller Reserven sowie der Anteil am Auseinandersetzungsguthaben grundsätzlich nicht unter den Nießbrauch (vgl. Pohlmann, MüKo BGB, § 1068 Rn. 27, 50).

Grundsätzlich liegt ein Mitunternehmerrisiko des Beschenkten vor, wenn sich der Nießbrauch auf die entnahmefähigen Erträge beschränkt (BFH 1.3.94, VIII R 35/92, BStBl II 95, 241). Auf eine Beteiligung am laufenden Gesellschaftsgewinn kommt es hingegen nicht an (BFH 1.3.94, VIII R 35/92, BStBl II 95, 241; Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 2.11.12, DB 2013, 28; FG Köln 14.11.06, 9 K 2612/04, DStR E 2007, 762; Hochheim/Wagenmann, ZEV 2010, 109, 111).

Ob der Nießbraucher an den stillen Reserven im Anlagevermögen beteiligt sein muss, um ein Mitunternehmerrisiko annehmen zu können, wird unterschiedlich beurteilt (BFH 1.3.94, VIII R 35/92, BStBl II 95, 241; 21.4.09, II R 26/07, BStBl II 09, 602).

Vor diesem Hintergrund ist zu überlegen, ob nicht der Nießbraucher an den stillen Reserven beteiligt werden sollte (vgl. Kleinert/Geuß, DStR 2013, 288).

3. BFH-Rechtsprechung zur Mitunternehmerinitiative

3.1 Bisherige Mitunternehmerschaftsdogmatik

Aus steuerlicher Hinsicht wirft die Schenkung eines Personengesellschaftsanteils oder Einräumung einer Unterbeteiligung unter Nießbrauchsvorbehalt die Frage auf, wer als Mitunternehmer i. S. d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG gilt und die Einkünfte als solche zu versteuern hat. Fraglich ist vor allem, ob der Hauptgesellschafter und der Nießbraucher gleichzeitig Mitunternehmer des gleichen Gesellschaftsanteils sein können (sog. „doppelte Mitunternehmerstellung“).

Nach bisheriger herrschender Meinung (als Leitentscheidung zur diagonalen Spaltung des Mitunternehmeranteils wird angesehen BFH 1.3.94, VIII R 35/92; dem folgend FG Niedersachsen 22.12.04, 3 K 277/03, EFG 2005, 639; BFH 1.9.11, II R 67 /09, StB 2013, 59 Ls. Niebrauchserlass v. 2.11.12, DStR 2012, 2440; s. hierzu auch Stein, DStR 2013, 567; Wacker, in: Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 15, Rn. 309; Viskorf/Haag, ZEV 2012, 24; Götz, ZEV 2014, 241; von Oertzen/Stein, Ubg 2012, 285) der Dogmatik der diagonalen Spaltung des Mitunternehmeranteils, sollen bei entsprechender vertraglicher Gestaltung sowohl

Nießbrauch bezieht sich auf die entnahmefähigen Erträge

Auf die Beteiligung am Gesellschaftsgewinn kommt es nicht an

Können Hauptgesellschafter und Nießbraucher gleichzeitig Mitunternehmer sein?

der Nießbraucher als auch der Gesellschafter gleichsam mitunternehmerisches Risiko und Initiative tragen, sodass eine mitunternehmerische Stellung beider erreicht werden kann (Stein, BB 2021, 28). Nießbraucher und Nießbrauchbesteller stehen nach einigen Auffassungen in einem Bruchteils-gemeinschaftsverhältnis, das als Obergesellschaft an der Personengesellschaft beteiligt ist (BeckOK EStG/Schenke EStG § 15 Rn. 1994). Dementsprechend können sie auch in ertragsteuerlicher Hinsicht als eigenständige Mitunternehmer behandelt werden.

Durch diese Systematik konnte bei Übertragung des Gesellschaftsanteils zum einen die Verschonung nach § 13a, 13b ErbStG gewährt und zugleich die Erträge dem Nießbraucher zugewiesen und bei diesem versteuert werden.

3.2 Abwendung von der Mitunternehmerschaftsdogmatik durch den IV. Senat des BFH

Mit zwei Entscheidungen der Jahre 2016 und 2017 wandte sich der IV. Senat des BFH (22.6.17, IV R 42/13, BFH/NV 2016, 742, StB 2018, 2 Ls; 19.7.18, IV R 10/17, DStR 2018, 2372) von den zuvor dargestellten Grundsätzen ab, indem er die mitunternehmerische Berechtigung ausgehend von § 39 AO bewertete und ausführte, dass an einem Gesellschaftsanteil nur eine einzige Mitunternehmerstellung begründet werden könne und der Erwerber eines Gesellschaftsanteils nur dann Inhaber der daran bestehenden Mitunternehmerstellung geworden sei, wenn Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerisiko vollständig auf ihn übergegangen seien.

Demzufolge kann nur entweder der Gesellschafter oder, ganz ausnahmsweise, der Nießbraucher mitunternehmerisch an einem Personengesellschaftsanteil berechtigt sein, eine mitunternehmerische Berechtigung sowohl des Nießbrauchers wie auch des Gesellschafters scheidet jedoch aus (zustimmend etwa Desens, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghof, EStG, Stand: Juni 2020, § 15, Rn. C 145; Wendt, in: Leingärtner, Besteuerung der Landwirte, 37. Aufl. 2020, Kap. 41, Rn. 82).

Ohne bezüglich der Konsequenzen für die Anerkennung der doppelten Mitunternehmerschaft ausdrücklich Stellung zu nehmen, eignete sich der II. Senat in seiner Entscheidung zur Rechtssache II R 34/16 zumindest die dogmatischen Grundpositionen des IV. Senates an, Mitunternehmer i. S. d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG sei nach § 39 Abs. 1 AO regelmäßig der zivilrechtliche Gesellschafter. Diese Bezugnahme des II. Senats auf § 39 AO und die vom IV. Senat darauf gestützte Ausschließlichkeitsbetrachtung legt nahe, dass auch der II. Senat nicht an der doppelten Mitunternehmerstellung festhält.

Nach Auffassungen mancher positionieren sich auch die Ausführungen im BMF-Schreiben zu § 6 Abs. 3 EStG vom 20.11.19 (IV C 6 - S 2241/15/10003 BStBl I 19, 1291) nicht für oder gegen die doppelte Mitunternehmerstellung, ebenso wenig wie die Erbschaftsteuerrichtlinien in RE 13b.30 Abs. 6 S. 1 ErbStR. Vermehrt wird jedoch auf Basis dieser Ausführungen vertreten, dass die dogmatische Abkehr von der doppelten Mitunternehmerstellung auf Einzelunternehmen zu reduzieren ist.

Bewertung der mitunternehmerischen Berechtigung ausgehend von § 39 AO

Weder BMF noch ErbStR positionieren sich eindeutig

Nach Stein sprechen dennoch weiterhin viele Argumente für die Beibehaltung einer doppelten Mitunternehmerschaft. Dies begründet er u. a. damit, dass die Frage der Mitunternehmerstellung nicht nach § 39 AO zu bewerten sei, wie der IV. Senat annimmt, sondern danach, ob das Wirtschaftsgut „Nießbrauchsrecht“ dem Nießbraucher aufgrund der damit verbundenen, abgeleiteten Stimm- und Initiativrechte Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerrisiko trägt und damit Mitunternehmer wird (Stein, BB 2021, 28,31).

So befürwortet auch der Vorsitzende des I. Senats, Wacker, in seiner Kommentierung aus dem Jahr 2020 weiterhin eine doppelte Mitunternehmerstellung und leitet nichts Gegenteiliges aus der Entscheidung IV R 15/1519 ab (BFH 1.3.18, IV R 15/15, BStBl II 18, 539, BB 2018, 2030 m. BB-Komm. Greco, StB 2018, 243 Ls.).

Auch RiBFH Levedag kritisiert die Einheitsbetrachtung des IV. Senats und tendiert zur Erhaltung der doppelten Mitunternehmerschaftsdogmatik (Levedag, JM 2020, 75). Ebenso führt Schenke an, dass der vom IV. Senat postulierte Grundsatz keine Grundlage im Gesetz findet (BeckOK EStG/Schenke EStG § 15 Rn. 1559). Vielmehr könne und müsse es für die Zuerkennung der Mitunternehmerstellung allein darauf ankommen, ob nach allgemeinen Kriterien die Anforderungen hinreichender Mitunternehmerinitiative und hinreichenden Mitunternehmerrisikos erfüllt sind (BeckOK EStG/Schenke EStG § 15 Rn. 1559).

3.3 Die Wendung zum Guten

Einigkeit herrscht im Schrifttum jedenfalls über die Frage, ob selbst im Fall der dogmatischen Abkehr von der doppelten Mitunternehmerstellung dennoch sowohl Gesellschafter als auch Nießbraucher zugleich Mitunternehmer sein können. Dies wird auf Grundlage unterschiedlicher rechtlicher Erwägungen – die sämtlich zu demselben Ergebnis kommen – jeweils bejaht (vgl. Wind, DStR 2024, 1464 m. w. N.).

PRAXISTIPP | In der Praxis sollten deshalb bei der Wahl einer solchen Struktur detaillierte Regelungen hinsichtlich der Aufteilung der Rechte und Pflichten zwischen den Beteiligten getroffen werden (vgl. Wind, DStR 2024, 1464).

Jedenfalls empfiehlt sich die Einholung einer verbindlichen Auskunft, in der die geplante Nießbrauchsabrede, die im Idealfall bereits die Grundlage für das Entstehen zweier Mitunternehmerstellungen ist, ohne dass es einer gesonderten Innenabrede (Innengesellschaft) bedarf, als Anlage eingeführt wird. Die Praxis zeigt, dass diese verbindlichen Auskünfte überwiegend auch erteilt werden.

Viele Argumente sprechen für die Beibehaltung der doppelten Mitunternehmerschaft

Detaillierte Regelungen zur Aufteilung der Rechte und Pflichten