

Wissenschaftliche Schriftleiter:  
Dr. Hans Flick, Rechtsanwalt  
Dr. Max Rid, Vors. Richter am  
Bundesfinanzhof a. D.  
Paul G. Flockermann,  
Ministerialdirektor a. D.

# DStR

DEUTSCHES STEUERRECHT

Heft 3 · Seiten 89–136

37. Jahrgang · 22. Januar 1999

Wissenschaftliche Schriftleiter:  
Karl-Heinz Mittelsteiner, Steuerberater  
Dr. Walter Niemann,  
Rechtsanwalt, Steuerberater  
und Wirtschaftsprüfer

Geschäftsführend:  
Dipl.-Kfm. Karl-Heinz Sporer

Begründer und Mitwirkende:

Steuerberater Walter Ludwig Eckert † · Steuerberater und Wirtschaftsprüfer Volker Fasolt · Rechtsanwalt Dr. Hans Flick  
Richter am BVerfG Professor Dr. Paul Kirchhof · Steuerberater Karl-Heinz Mittelsteiner · Präsident des BFH  
Professor Dr. Klaus Offerhaus · Steuerberater Dipl.-Volkswirt Dr. h.c. Heinz Sebiger · Professor Dr. Horst Vogel

STEUERRECHT

AUFSÄTZE

Dr. Hanspeter Daragan und Dr. Hannelore Zacher-Röder, Rechtsanwälte/Fachanwälte für Steuerrecht, Bremen und Würzburg

## Qualifizierte Nachfolge und Sonderbetriebsvermögen

*Märkle*, der sich sehr eingehend mit Strategien zur Vermeidung der Zwangsentnahme von Sonderbetriebsvermögen bei qualifizierter Nachfolge beschäftigt hat<sup>1</sup>, verdanken wir den Hinweis, daß qualifizierte Nachfolge und Sonderbetriebsvermögen sich vertragen, wenn der Nachfolger zeitgleich rechtlicher oder wirtschaftlicher Eigentümer von Mitgliedschaft (Gesellschaftsanteil) und Sonderbetriebsvermögen wird. Er bezieht sich dabei auf Entscheidungen des Großen Senats und des VIII. Senats des BFH, in denen ausgeführt wird, daß ein Miterbe mit dem Erbfall wirtschaftlicher Eigentümer des Nachlasses oder eines Nachlaßgegenstandes sein könne. Resignierend fügt er allerdings hinzu, daß beide Senate leider nicht verraten hätten, wie sich das bewerkstelligen läßt. Dieses bislang offenbar sorgsam gehütete Geheimnis soll im folgenden gelüftet werden.

### 1. Zur Auffrischung

Durch den Tod eines Gesellschafters wird eine Personengesellschaft im allgemeinen nicht aufgelöst. Für OHG und KG ergibt sich das nunmehr aus dem Gesetz (§§ 131 Abs. 2 Nr. 1, 161 Abs. 2 HGB), für eine GbR entgegen § 727 Abs. 1 BGB aus dem Gesellschaftsvertrag. Stirbt ein Kommanditist, geht sein Anteil auf seine Erben über, wenn der Gesellschaftsvertrag keine abweichende Regelung enthält (§ 177 HGB). Aber auch die Mitgliedschaft eines persönlich haftenden Gesellschafters kann im Gesellschaftsvertrag vererblich gemacht werden, ganz allgemein (*einfache Nachfolgeklausel*) oder beschränkt auf einen oder mehrere Erben (*qualifizierte Nachfolgeklausel*).

Nach allgemeiner Auffassung führt eine qualifizierte Nachfolgeklausel verbunden mit der Erbeinsetzung des qualifizierten Nachfolgers dazu, daß die Mitgliedschaft (Gesellschaftsanteil) mit dem Tod des verstorbenen Gesellschafters durch Sonderrechtsnachfolge auf den Nachfolger übergeht, also außerhalb der erbrechtlichen Nachfolge. Einer Erbauseinandersetzung oder irgendwelchen Übertragungsakte bedarf es nicht. Der übrige Nachlaß steht allen Erben in gesamthänderischer Verbundenheit bis zur Auseinandersetzung zu.

Ertragsteuerlich vollzieht sich der Übergang der Mitgliedschaft ohne Gewinnauswirkung. Der Nachfolger führt nach § 7 Abs. 1 EStDV das Kapitalkonto des Erblassers fort, oder genauer gesagt: die Buchwerte der Anteile des Erblassers an den einzelnen Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens. Schwierigkeiten tauchen dann auf, wenn der Gesellschaftsanteil, um die einprägsame Formulierung *Märkles*<sup>2</sup> aufzugreifen, kein Einzelkind ist, sondern ein Zwilling, dessen Geschwister das Sonderbetriebsvermögen des Erblassers ist.

Sonderbetriebsvermögen ist ein rein steuerrechtliches Phänomen. Ein Wirtschaftsgut, meistens ein bebautes Grundstück, das die Gesellschaft betrieblich nutzt, wird als Betriebsvermögen des Eigentümer-Gesellschafters behandelt, obwohl es nicht zum Gesellschaftsvermögen gehört. Sonderbetriebsvermögen wird zivilrechtlich von der Sonderrechtsnachfolge nicht erfaßt. Es fällt in den Nachlaß, was bedeutet, daß es bei mehreren Erben gesamthänderisch gebundenes Eigentum der Miterben wird. Da nur einer der Miterben Nachfolger und damit Mitunternehmer in der nutzenden Gesellschaft wird, gelten die auf die anderen Miterben entfallenden Anteile am Sonderbetriebsvermögen als entnommen. Diese Entnahmen werden dem Erblasser zugerechnet. Und damit sich dieses Steuerdrama entrollt, genügt eine einzige Sekunde juristischer oder logischer Natur, in der Mitgliedschaft und Sonderbetriebsvermögen sich beim Erbfall oder später aus den Augen verloren haben.

### 2. Quot caput, tot sententiae

Um dieses zumindest für die Betroffenen unerfreuliche Ergebnis zu vermeiden, sind in der Literatur zahlreiche mehr oder weniger erfolgversprechende Gestaltungsvorschläge unterbreitet

1) *Märkle*, FR 1997, 135 ff.

2) *Märkle*, FR 1997, 136.



## AUFsätze

worden<sup>3</sup>. Besonders Märkle<sup>4</sup> hat sich sehr eingehend mit der Thematik beschäftigt. Nun soll das, was bereits geschrieben steht, hier nicht im einzelnen wiederholt und diskutiert werden. Es soll bei einigen Hinweisen zu einigen der bekannten Modelle aus der Sicht der Gestaltungspraxis sein Bewenden haben.

## (1) Alleinerbenmodell

„Geschwisterliche“ Verbundenheit (von Gesellschaftsanteil und Sonderbetriebsvermögen) bleibt erhalten, wenn der Nachfolger zum Alleinerben eingesetzt wird (Alleinerbenmodell). Dann gehen mit dem Tode des Erblassers die Mitgliedschaft kraft Sonderrechtsnachfolge und das Sonderbetriebsvermögen kraft Erbfolge auf ihn allein über. Irgendwelche (Zwangs-)Entnahmen sind nicht zu befürchten.

Diese Lösung schließt alle übrigen gesetzlichen Erben von der Erbfolge aus. Sie müssen also ausdrücklich oder stillschweigend enterbt werden. Ihr Erbe können sie nur auf einem anderen Weg, nämlich über ein Vermächtnis, bekommen. In Familien, in denen die Erbfolge nüchtern als ökonomischer Vorgang verstanden wird, stößt das auf keine Probleme. Diese Familien sind heutzutage aber eine Minderheit, so daß Vermächtnis statt Erbteil vielfach immer noch als Degradierung verstanden wird. Kann sich der potentielle Erblasser um des Familienfriedens dem nicht verschließen, scheidet die Alleinerbenlösung aus. Damit stellt sich die Frage, ob und wie bei einer Mehrerbtenlösung verhindert werden kann, daß die beiden „Zwillinge“ sich auseinanderleben.

Dabei gilt es zu beachten, daß dem steuerlich einheitlichen Phänomen Sonderbetriebsvermögen zivilrechtlich unterschiedliche Gestaltungen zugrunde liegen können. Sonderbetriebsvermögen ergibt sich zum einen, wenn ein Gesellschafter ein für den Betrieb der Gesellschaft wesentliches Wirtschaftsgut aufgrund einer entsprechenden Verpflichtung im Gesellschaftsvertrag zur Verfügung stellt, meistens gegen einen Vorabgewinn, der nur im Verhältnis der Gesellschafter, also bei der Gewinnverteilung, als Aufwand behandelt wird. Möglich, wenn auch ungewöhnlich, ist es, die Nutzungsüberlassung außerhalb des Gesellschaftsvertrages in einer Nebenvereinbarung der Gesellschafter untereinander zu regeln, ohne daß das mit der dritten Möglichkeit gleichbedeutend ist, nämlich einem Miet- oder Pachtverhältnis. Auch bei einer schuldrechtlichen Nebenleistungsvereinbarung besteht die „Gegenleistung“ der Gesellschaft im allgemeinen in einem Vorabgewinnanteil, also anders als bei einem Miet- oder Pachtvertrag nicht in einer ergebnisunabhängigen Nutzungsentschädigung, die im Jahresabschluß der Gesellschaft zu Aufwand führt. Auch muß beachtet werden, ob das aktive Sonderbetriebsvermögen lastenfrei ist oder ob Restverbindlichkeiten aus einer Fremdfinanzierung bestehen, die durch Sicherungsrechte – bei Grundstücken sind das meist Grundschulden – geschützt sind. Die Restverbindlichkeit ist zwar passives Sonderbetriebsvermögen. Zivilrechtlich geht sie, anders als die Sicherungsrechte bei einer Übertragung des verhafteten Wirtschaftsguts, nicht kraft Gesetzes auf den Nachfolger über, sondern nur durch Schuldübernahme, die vereinbart werden muß.

## (2) Schenkung von Todes wegen

Das Modell Schenkung von Todes wegen (§ 2301 BGB)<sup>5</sup> mag ertragsteuerlich funktionieren, wenn der Warnung Märkles<sup>6</sup> folgend ein Treuhänder eingeschaltet wird, der den Vollzug der Schenkung von der Erbengemeinschaft weg in die eigene Hand nimmt. Geht es jedoch wie so oft um ein Grundstück, wird der Übergang des Eigentums auf den Treuhänder und von ihm auf den Nachfolger nicht nur mit Notar- und Grundbuchkosten, sondern im allgemeinen auch mit Grunderwerbsteuer erkauf<sup>7</sup>.

Hinzu kommt: Hat der Schenker den Vorsteuerabzug aus seinen Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Anspruch genommen, interessiert sich das Finanzamt aus umsatzsteuerlicher Sicht dafür und will wissen, ob eine Geschäftsveräußerung (§ 1 Abs. 1 a UStG) vorliegt oder gar Entnahmeeigenverbrauch (§ 1 Abs. 2 Nr. 2 a UStG) mit unangenehmen Konsequenzen nach § 15 a UStG<sup>8</sup>. Nicht nur die Abwicklungsschwierigkeiten, auch diese Nachteile können das Modell unattraktiv machen.

## (3) Ausgliederungsmodell

Und zum Ausgliederungsmodell ist anzumerken, daß als gewerblich geprägte Gesellschaft seit dem 1. 7. 1998 problemlos die GmbH & Co. KG gewählt werden kann (§ 1 Abs. 2 HGB). Trotz der damit verbundenen Registerkosten ist sie ertragsteuerrechtlich sicherer als eine GmbH & Co. GbR. Bei der GmbH & Co. KG bedarf es keiner vertraglichen Haftungsbeschränkungen, die nach außen, unter Umständen imageschädigend, verlautbart werden müssen. Sie hat auch die potentielle Achillesferse einer persönlichen und unbeschränkten Haftung aller Gesellschafter für gesetzliche Ansprüche nicht<sup>9</sup>. Aus gestaltender Sicht sollte diese Auffanggesellschaft als Einheits-GmbH & Co. KG gestaltet werden, also als eine KG, die Alleingesellschafterin ihrer Komplementär-GmbH ist. Auch wenn der Geschäftsanteil an der Komplementär-GmbH im allgemeinen keine stillen Reserven enthält, Sekunden-Entnahmen also finanziell risikolos sind, macht es keinen Sinn, Sonderbetriebsvermögen zu vermeiden, indem neues Sonderbetriebsvermögen geschaffen wird. Es kompliziert schließlich auch die zivilrechtliche Nachfolgeregelung.

## 3. Wir wollen niemals auseinander geh'n

Vorgabe jeder Gestaltung ist, daß die „Zwillinge“ Mitgliedschaft (Gesellschaftsanteil) und Sonderbetriebsvermögen immer und alle Zeit Hand in Hand den gleichen Weg gehen, solange sie im Reiche des Steuerrechts (lust?)wandeln. Sie dürfen sich niemals, nicht einmal eine juristische oder logische Sekunde lang, loslassen. In den Gefilden des Zivilrechts können sie durchaus getrennte Wege gehen.

Mitgliedschaft (Gesellschaftsanteil) und Sonderbetriebsvermögen müssen also unter Lebenden oder von Todes wegen in einem einheitlichen Akt auf einen Nachfolger übergehen. Das läßt sich erreichen, indem man sich eines steuerlichen Gestaltungsmittels bedient, nämlich des wirtschaftlichen Eigentums (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO). Dieser Gedanke ist keineswegs neu. Märkle<sup>10</sup> hat darauf hingewiesen, daß sowohl der Große Senat<sup>11</sup> wie auch der VIII. Senat<sup>12</sup> des BFH davon ausgehen, ein Erbe könne schon vor der Auseinandersetzung unter Ausschluß der übrigen Erben wirtschaftlicher Eigentümer (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO) des ungeteilten Vermögens oder eines Nachlaßgegenstandes geworden sein.

3) Zum Meinungsstand siehe L. Schmidt, EStG, 17. Aufl., § 16 Rn. 675.

4) FR 1997, 135 ff.

5) Dazu kritisch Reischl, ZEV 1996, 50.

6) FR 1997, 142.

7) Zu den Einzelheiten vgl. Fischer, in: Boruttau, GrEStG, 14. Aufl., § 1 Rn. 198 ff.

8) Vgl. dazu Abschn. 5 Abs. 1 Satz 4 und Abs. 5 UStR. Zur Frage, wann eine Lieferung des Treugebers an den Treuhänder vorliegt, vgl. Giesberts, in: Rau/Dürrewächter/Flick/Geist, UStG, § 3 Rn. 271 ff.

9) Dazu L. Schmidt, (Fn. 3), § 15 Rn. 227.

10) FR 1997, 138.

11) Beschl. v. 5. 7. 1990, BStBl II 1990, 837, DStR 1990, 662.

12) Urt. v. 29. 10. 1991, BStBl II 1992, 512, DStR 1992, 610. Zum wirtschaftlichen Eigentum des Sachvermögensnehmers an einem Einzelunternehmen siehe BFH v. 24. 9. 1991, BStBl II 1992, 330, DStR 1992, 495.



## AUFSÄTZE

Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH<sup>13</sup> setzt wirtschaftliches Eigentum voraus, daß ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die tatsächliche Sachherrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, daß er den zivilrechtlichen Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer wirtschaftlich von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut ausschließen kann. Wirtschaftliches Eigentum erfordert also Besitz an dem Wirtschaftsgut verbunden mit einer Position, die den Besitzer schuldrechtlich so stellt, als ob er Eigentümer wäre (*Quasi-Eigentum*). Dazu gehört, daß ihm die Nutzungen des Wirtschaftsguts zustehen, er die damit verbundenen Lasten zu tragen hat, ihm die Chance von Wertsteigerungen zukommt und er die Gefahr von Wertverlusten oder einer Zerstörung des Wirtschaftsgutes trägt, und daß er, zumindest in tatsächlicher Hinsicht, über das Wirtschaftsgut verfügen kann.

Daraus läßt sich ableiten, daß ein wesentliches Kriterium der Besitz an dem in Frage stehenden Wirtschaftsgut ist. Damit ist grundsätzlich der unmittelbare Besitz als Sachherrschaft gemeint (§ 854 Abs. 1 BGB). Auf ihn kann es hier jedoch nicht ankommen. Unmittelbarer Besitzer ist die nutzende Gesellschaft. Der überlassende Gesellschafter ist mittelbarer Besitzer (§ 868 BGB). Besitzmittlungsverhältnis ist das Gesellschaftsverhältnis, die Nebenleistungsabrede oder der Miet- oder Pachtvertrag. Das erleichtert und erschwert die Gestaltung zugleich. Der gute Tropfen daran ist, daß sich der in § 857 BGB angeordnete Übergang des Besitzes auf den Erben umgehen läßt, wenn das Besitzmittlungsverhältnis direkt auf den Nachfolger übergeleitet wird. Dazu muß es für bestimmte Gestaltungen zunächst überleitungsfähig gemacht werden. Das ist der schlechte Tropfen.

#### 4. Das Geheimnis wird gelüftet: das Miterbenmodell

Hier betreten wir den für Erblasser, die nicht mit „warmer“, sondern nur mit „kalter Hand“ geben wollen, interessanten Gestaltungsbereich. Daß Vorausvermächtnis und Teilungsanordnung für sich allein ungeeignet sind, dem Nachfolger wirtschaftliches Eigentum zu verschaffen, ist inzwischen steuerliches Gemeingut. Was also kann und muß getan werden, damit ein Vorausvermächtnis oder eine Teilungsanordnung zu wirtschaftlichem Eigentum führt?

Das Mehr besteht in einer postmortalen Vollmacht, der Einsetzung des Nachfolgers zum Testamentsvollstrecker und der Überleitung des Besitzmittlungsverhältnisses. Der Erblasser bevollmächtigt den Nachfolger unwiderruflich mit Wirkung ab seinem – des Erblassers – Tod unter Befreiung von allen Beschränkungen, darunter denen des § 181 BGB. Soweit es um Grundbesitz geht, muß die Vollmacht in grundbuchmäßiger Form (§ 29 GBO) erteilt werden. Gleichzeitig wird ein Miet- oder Pachtverhältnis oder eine Nebenleistungsvereinbarung durch Vereinbarung mit der Gesellschaft abtretbar gemacht und aufschiebend auf den Tod des Erblassers bedingt auf den Nachfolger übertragen. Außerdem wird der Nachfolger in der letztwilligen Verfügung des Erblassers zum Testamentsvollstrecker unter weitestgehender Befreiung von allen Beschränkungen ernannt mit der einzigen Aufgabe, das Vorausvermächtnis oder die Teilungsanordnung zu seinen Gunsten zu vollziehen. Soweit noch Verbindlichkeiten vom Nachfolger zu übernehmen sind, kann der Erblasser die Übernahme durch Auflage oder durch Vermächtnis zugunsten der anderen Erben anordnen, wiederum flankiert durch Einsetzung eines der Erben zum Testamentsvollstrecker mit der Aufgabe, die Erfüllung von Auflage oder Vermächtnis einzufordern.

Mit dem Tod des Erblassers geht der mittelbare Besitz an dem Sonderbetriebsvermögen auf den Nachfolger über. Soweit

die Nutzungsüberlassung auf dem Gesellschaftsverhältnis beruht, wird das kraft der Sonderrechtsnachfolge in die Mitgliedschaft bewirkt, andernfalls durch Eintritt der aufschiebenden Bedingung. Der Nachfolger hat es ab diesem Zeitpunkt allein in der Hand, das Eigentum oder die Inhaberschaft an den Vermögensgegenständen des Sonderbetriebsvermögens auf sich zu übertragen. Als Vermächtnisnehmer stehen ihm ab dem Erbfall auch die Erträge des Wirtschaftsgutes zu (§ 2184 BGB)<sup>14</sup>. Damit gehen die Mitgliedschaft und das wirtschaftliche Eigentum am Sonderbetriebsvermögen zeitgleich auf den Nachfolger über.

Beläßt es der Erblasser bei einer Teilungsanordnung, muß er durch zusätzliches Vorausvermächtnis (Gewinnvermächtnis) sicherstellen, daß der Nachfolger die Erträge des Sonderbetriebsvermögens ab dem Erbfall alleine erhält. Dann führt auch eine Teilungsanordnung zum gewünschten steuerlichen Ergebnis, also zum wirtschaftlichen Eigentum des Nachfolgers am Sonderbetriebsvermögen ab dem Erbfall.

#### 5. Und so geht es auch: das Schenkungsmodell

Der potentielle Erblasser und noch Gesellschafter kann sein Sonderbetriebsvermögen durch Schenkung<sup>15</sup> unter Lebenden unter Nießbrauchsvorbehalt auf Lebenszeit auf den Nachfolger übertragen. Steuerlich genügt das für sich allein nicht, da der Nachfolger dadurch zivilrechtlicher Eigentümer und nach der Regelzuordnung des § 39 Abs. 1 AO auch zeitgleich wirtschaftlicher Eigentümer wird. Der vorbehaltene Nießbrauch kann den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums nicht verhindern<sup>16</sup>. Die Folge wäre eine steuerwirksame Entnahme des Sonderbetriebsvermögens durch den Erblasser. Das Gestaltungsziel wäre verfehlt.

Kombiniert man die Nießbrauchslösung jedoch mit dem Recht des Schenkers, die Schenkung jederzeit und ohne Angaben von Gründen zu widerrufen, sehen die Dinge anders aus. Dann bleibt der Schenker ertragsteuerlich wirtschaftlicher Eigentümer<sup>17</sup>. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen also auseinander.

Nach h. M. ist die Vereinbarung eines freien, uneingeschränkten Widerrufsvorbehalts (unbenannter Widerrufsvorbehalt) zulässig<sup>18</sup>. Er kann als Rückforderungsrecht ausgestattet werden oder als das Recht, ein langfristig abgegebenes Rückübertragungsangebot<sup>19</sup> anzunehmen. Handelt es sich um ein Grundstück im Sonderbetriebsvermögen, kann der Rückerwerb durch Eintragung einer Vormerkung (§ 883 BGB) gesichert werden. Vormerkbar ist allerdings nicht der Widerrufsvorbehalt, auch nicht ein Anspruch aus dem Widerrufsvorbehalt<sup>20</sup>, sondern der durch den Widerruf bedingte Rückübertragungsanspruch. Bei anderen Wirtschaftsgütern kann sich der Schenker unwiderruflich unter Befreiung vom Selbstkontrahierungsverbot des § 181 BGB zur Rücküberreignung auf sich bevollmächtigen lassen oder, noch einfacher, die Beteiligten können die Rücküberreignung

13) v. 24. 9. 1991, BStBl II 1992, 330, 332.

14) Dazu von Oertzen, ZEV 1996, 459, 460.

15) Im Rahmen einer alleits einvernehmlichen Gestaltung, die keine Pflichtteilergänzungsansprüche oder sonstigen Ausgleichsansprüche befürchten läßt, die sich aus einer Schenkung ergeben können, ist der Gebrauch des Wortes Schenkung unbedenklich.

16) BFH v. 24. 7. 1991, BStBl II 1991, 909, 910, DStR 1991, 1524.

17) BFH v. 16. 5. 1989, BStBl II 1989, 877.

18) Zum Meinungsstand vgl. Kollhosser, in: MüKo-BGB, 3. Aufl., § 517 Rn. 6.

19) Dazu aus ertragsteuerrechtlicher Sicht BFH v. 16. 5. 1989, BStBl II 1989, 877.

20) So Wacke, in: MüKo-BGB, 3. Aufl., § 883 Rn. 24.



## AUFsätze

aufschiebend bedingt vereinbaren, wobei aufschiebende Bedingung der Widerruf der Schenkung ist.

Der Widerrufsvorbehalt muß so ausgestaltet werden, daß er nicht von den Erben geltend gemacht werden kann, sondern, wie der Nießbrauch auch, mit dem Tode des Berechtigten erlischt. Es muß also eindeutig festgelegt werden, daß es sich um ein höchstpersönliches Recht des Schenkers handelt, das nicht vererbt werden kann, oder daß der Widerrufsvorbehalt unter der auflösenden Bedingung des Todes des Schenkers steht. Da mit dem Tode des Schenkers dann sowohl der Widerrufsvorbehalt als auch der Nießbrauch erlöschen, ist der Beschenkte mit dem Tode des Schenkers nicht nur der zivilrechtliche, sondern auch der wirtschaftliche Eigentümer, da er nunmehr die uneingeschränkte wirtschaftliche Sachherrschaft über sein Eigentum erhält. Zugleich wird er aufgrund der Erbeinsetzung in Verbindung mit der qualifizierten Nachfolgeklausel Gesellschafter und damit Mitunternehmer. Das Sonderbetriebsvermögen ist bei dieser Lösung nahtlos und ohne – steuerrechtlichen – Zwischenerwerb durch eine Erbengemeinschaft Hand in Hand mit der Mitgliedschaft (Gesellschaftsanteil) auf den Nachfolger übergegangen. Steuerlich sind die „Zwillinge“ also beisammen geblieben.

Ist das Sonderbetriebsvermögen an die Gesellschaft vermietet oder verpachtet, geht das Miet- oder Pachtverhältnis nach § 571 BGB mit dem Übergang des zivilrechtlichen Eigentums auf den Nachfolger über. Der vorbehaltene Nießbrauch verhindert den Übergang allerdings zunächst<sup>21</sup>. Er macht den Nießbraucher zum mittelbaren Besitzer erster und den Nachfolger zum mittelbaren Besitzer zweiter Stufe. Fällt der Nießbrauch mit dem Tode des Erblassers weg, ist der Nachfolger ohne weiteres Vermieter oder Verpächter und damit mittelbarer Besitzer erster Stufe. Da eine analoge Anwendung des § 571 BGB auf andere Nutzungsverhältnisse abgelehnt wird<sup>22</sup>, muß eine Nebenleistungsvereinbarung im Wege der Vertragsübernahme<sup>23</sup> aufschiebend bedingt auf den Tod des Erblassers an den Nachfolger abgetreten werden. Bei dieser Gestaltung handelt es sich um eine Schenkung unter Lebenden, nicht um eine Schenkung von Todes wegen (§ 2301 BGB). Denn sie steht nicht unter der Bedingung, daß der Beschenkte den Schenker überlebt.

Solange der Nießbrauch besteht, wird der Schenker einen notwendigen Schuldendienst beibehalten (Bruttonießbrauch). Dessen ungeachtet muß die Schenkung unter der Auflage oder der Verpflichtung erfolgen, daß der Beschenkte den beim Tod des Schenkers vorhandenen Restbestand an Schulden übernehmen muß. Unterstützt werden kann das durch eine gleichlautende erbrechtliche Auflage oder ein Vermächtnis zugunsten der anderen Erben, flankiert von der Einsetzung eines anderen Erben zum Testamentsvollstrecker mit der alleinigen Aufgabe, für die Erfüllung der Auflage oder des Vermächtnisses zu sorgen.

## 6. Pro und Contra

Wie fast alles im Leben haben die beiden Gestaltungsmöglichkeiten ihre Vor- und Nachteile: Das *Schenkungsmodell* hat den bekannten Nachteil, daß der Schenker die Substanz zivilrechtlich aus der Hand gibt. Der Nießbrauchsvorbehalt verschafft ihm normalerweise nur die Erträge. Damit er über die Substanz weiterhin verfügen kann, muß er, da es einen Dispositionsnießbrauch nicht gibt<sup>24</sup>, sich vom Nachfolger unter Befreiung von den Beschränkungen des § 181 BGB unwiderruflich bevoll-

mächtigen oder nach § 185 BGB per Einwilligung zu Verfügungen im eigenen Namen ermächtigen lassen. In manchen Fällen wird auch ein Belastungsvorbehalt, verbunden mit einer Grundschuld an nächstbesten Stelle ausreichen. Vor allem aber kann sich als Nachteil erweisen, daß die beabsichtigte Nachfolge scheitert, weil der ins Auge gefaßte Nachfolger vorversterbt und der ganze Aufwand umsonst gewesen ist. Aber auch das ist kein dem Schenkungsmodell eigentümlicher Nachteil, sondern Problem jeder vorweggenommenen Erbfolge.

Erbchaftsteuerlich ist die Schenkung trotz des freien Widerrufs vollzogen<sup>25</sup>. Der Betriebsvermögensfreibetrag und der Abschlag nach § 13 a ErbStG können allerdings ebensowenig in Anspruch genommen werden wie die Tarifierleichterung nach § 19 a ErbStG<sup>26</sup>. Wer das nicht will, muß dem Nachfolger auch einen Teil der Mitgliedschaft geben oder auf das Miterbenmodell ausweichen. Sonst bleibt es beim persönlichen Freibetrag des § 16 ErbStG und der Chance, den Zehnjahreszeitraum zu durchleben und dann diesen Freibetrag erneut in Anspruch zu nehmen.

Beim *Miterbenmodell* gehen Mitgliedschaft und wirtschaftliches Eigentum am Sonderbetriebsvermögen zeitgleich auf den Nachfolger über. Deshalb sind die §§ 13 a, 19 a ErbStG hilfreich, so daß der Betriebsvermögensfreibetrag, der Bewertungsabschlag und bei einem Nachfolger, der nicht zur Steuerklasse I gehört, auch die Tarifiermäßigung voll zur Verfügung stehen. Es hat den Vorteil, daß ein Vorversterben des erkorenen Nachfolgers keinen umfangreichen juristischen Reparaturbedarf auslöst. Und daß der Nachfolger bis zum Tode des Erblassers warten muß, bis er wirtschaftlich nachfolgen darf, ist kein Nachteil gegenüber dem Schenkungsmodell. Auch dort hat er zu Lebzeiten des Erblassers nichts in der Hand.

## 7. Zum Schluß

Qualifizierte Nachfolge und Sonderbetriebsvermögen vertragen sich, wenn die Mitgliedschaft (Gesellschaftsanteil) und das Sonderbetriebsvermögen in einem einheitlichen Akt auf den Nachfolger übergehen. Ertragsteuerrechtlich entscheidend ist der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums. Dieser läßt sich auch durch Erbeinsetzung des Nachfolgers als Miterben und unterstützende Gestaltungen hinsichtlich des Sonderbetriebsvermögens erreichen. Dies ist in Schenkungsfällen eine jederzeit widerrufliche Schenkung des Sonderbetriebsvermögens unter Nießbrauchsvorbehalt und in Erbfällen eine Zuweisung des Sonderbetriebsvermögens an den Nachfolger durch Vorausvermächtnis oder Teilungsanordnung, die durch eine unwiderrufliche postmortale Vollmacht des Nachfolgers und seine Einsetzung zum Testamentsvollstrecker – mit der Aufgabe, das Vorausvermächtnis oder die Teilungsanordnung zu erfüllen – ergänzt wird. Außerdem muß das zwischen dem Erblasser und der Gesellschaft bestehende Nutzungsverhältnis zeitgleich auf den Nachfolger übergeleitet werden.

21) RG v. 27. 5. 1929, RGZ 124, 325, 329.

22) Vgl. Palandt/Putzo, BGB, 57. Aufl., § 571 Rn. 1.

23) Zur Zulässigkeit und den Voraussetzungen einer Vertragsübernahme vgl. BGH v. 20. 6. 1985, BGHZ 95, 88.

24) Palandt/Bassenge, (Fn. 22), § 1030 Rn. 8.

25) BFH v. 13. 9. 1989, BStBl II 1989, 1034.

26) Gleichlautende Erlasse v. 17. 6. 1997, BStBl I, 673, Rn. 6, DSr 1997, 1086; Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 13 a Rn. 135.