Gesellschafter, Gesellschaften und Gesellschaftsbeteiligungen im Familienrecht

-Ausgewählte Problemfelder-

Verfasser:

RAuN Ulrich Spieker, FAStR in Bielefeld

ARGE Familienrecht

Herbsttagung Rostock 2019

INHALTSVERZEICHNIS

Literaturverzeichnis XIII

§ 1 BEDEUTUNG DER RECHTSFORM DES RECHTSTRÄGERS FÜR DEN TATSÄCHLICHEN ODER FINGIERTEN ZUFLUSS VON ERTRÄGEN 1

A. Trennungsprinzip (Kapitalgesellschaften) 1

I. Fundstelle in der Bilanz (§ 266 Abs. 3 HGB) 2

II. Behandlung der Gewinne aus der Beteiligung an Kapitalgesellschaften 2

1. Ab dem 01.01. 2009 geltende Rechtslage bei Dividendeneinkünften 3

2. Rechtsnatur der Einkünfte 3

a) Standardfall 1 – Beteiligung im Privatvermögen 4

b) Standardfall 2 – Beteiligung und Antragsverfahren (sog. Teileinkünfteverfahren für Beteiligungserträge) 4

c) Standardfall 3 – Beteiligung im Betriebsvermögen 6

III. „unterhaltsrechtliche Ausschüttungsobliegenheit“ 6

1. Rechtliches „Können“ und „Zumutbarkeit“ - Mehrheitsgesellschafter 7

2. Rechtliches „Können“ und „Zumutbarkeit“ - Minderheitsgesellschafter 7

IV. Mißbrauch oder Obliegenheit zur inkongruenten Gewinnausschüttung 8

V. Entstehung der Steuerschuld bei Gewinnausschüttungen 8

VI. Berücksichtigung der Betriebsaufspaltung 9

1. Grundlagen 9

2. personelle Verflechtung (Zusammenrechnung der Anteile von Eltern und Kindern – die „Sorgerechtsfalle“) 10

a) Grundfall 10

b) Strittiger Fall 11

B. Transparenzprinzip (Personengesellschaften) 11

I. allgemeine Grundlagen 11

II. Beispielsrechnung ... 12
III. Berücksichtigung Sonderbetriebseinnahmen ... 13
1. Definition ... 13
2. Abgrenzung Privatvermögen/Betriebsvermögen ... 13
IV. Begünstigung „stehengelassene Gewinne“ in der Personengesellschaft ... 15
C. Einheitsprinzip (Einzelunternehmer) ... 15
§ 2 BEDEUTUNG DER RECHTSFORM DES RECHTSTRÄGERS FÜR DEN ZUGEWINNAUSGLEICH ... 16
A. Arbeitshilfe Auskunft ... 16
B. Bewertung von Gesellschaftsbeteiligungen und Betriebsvermögen ... 18
I. Bewertung im Prozess - allgemeine Grundsätze ... 18
II. Berücksichtigung von Veräußerungs-, Kündigungs- oder Abfindungsbeschränkungen bei der Anteilsbewertung im Zugewinnausgleich ... 19
1. Problemstellung ... 19
2. Nicht oder nur eingeschränkt veräußerbare Unternehmensbeteiligungen - Berücksichtigung im Zugewinnausgleich ... 20
3. Berücksichtigung von Abfindungsklauseln bei der Anteilsbewertung im Zugewinnausgleich ... 22
4. Realisierung der Wertminderung zum Stichtag ... 22
5. Endgültige Bewertung im Zugewinnausgleich ... 23
6. Berücksichtigung von Fälligkeitsregelungen ... 23
7. Gleichbehandlung von Personen- und Kapitalgesellschaftsanteilen ... 24
III. Bewertung von Freiberuflerpraxen und Kleinbetrieben im Zugewinnausgleich ... 24
1. Schwierigkeiten der Bewertung ... 24
2. Erleichterungen der Bewertung ... 25
IV. Bewertungsmethoden ... 25
C. Doppelwertungsverbot ... 26
D. Erbrechtliche Folgen ... 27
I. Wegfall des Ehegattenerbrechts - Fallgestaltungen iSv § 1933 BGB ... 27

II. „Dritter“ als Bedachter (insbesondere Kinder) 28
III. Scheidungsantrag 28
1. Erblasser als Antragsteller 29
2. Zustimmung durch den Erblasser als Antragsgegner 30
3. Materielle Voraussetzungen für die Ehescheidung 30
4. Versöhnung – Trennungsjahr - Härtefallklausel 31
5. Einigung über die Folgesachen 31
a) Rechtslage nach dem FamFG 31
b) Rechtslage vor dem FamFG 32
c) Darlegungs – und Beweislastfragen 32
6. Rechtsfolgen 32
IV. Güterrechtliche Lösung (Zugewinn) – Stichtag - Erbschaftsteuer 33
1. Güterrechtliche Lösung (Zugewinn) – Stichtag - 33
2. Güterrechtliche Lösung (Zugewinn) – Stichtag - Erbschaftsteuer 34
a) Behandlung der Schuld beim Erben 34
b) Behandlung der Forderung beim überlebenden Ehegatten 34
§ 3 BEWERTUNG UNTERNEHMERISCH GEBUNDENES VERMÖGEN NACH DER RECHTSFORM 34
A. Beachtung der Betriebsaufspaltung - Grundlagen 34
B. Beachtung von Sonderbetriebsvermögen 35
I. Definition 35
II. Abgrenzung Privatvermögen/Betriebsvermögen 35
C. Übersicht – zu beachtende latente Steuern Betriebs-/Privatvermögen 37
D. Börsenwert und Methodenpluralismus zur Bestimmung des Unternehmenswertes 41
I. Methodenpluralismus im Erbschaft – und Ertragssteuerecht zur Bestimmung des Unternehmenswertes 42
II. Wertermittlung statt Schätzung 42
III. Methodenhierarchie der Bewertungsverfahren 42
IV. Übersicht Methodenhierarchie zur Unternehmensbewertung nach ErbStG und EStG 43
1. Übersicht vereinfachtes Ertragswertverfahren 45
2. Übersicht Ermittlung des bereinigten, nachhaltig erzielbaren durchschnittlichen Jahresertrages 46

3. Übersicht Kapitalisierungszins 47
E. Vorrang des vereinfachten Ertragswertverfahrens und Feststellungslast ? 48
I. Abschläge für „Familiengesellschaften“ 48
II. Vorrang der Bewertung nach branchentypisch ertragswertorientierte Verfahren am Beispiel der Richtlinien der BRAK zur Bewertung von Anwaltskanzleien 49
1. stark vereinfachte Beispiele (BRAK – Richtlinie) 49
a) Beispiel 1. – Einzelkanzlei – Werte 2015 49
b) Bespiel 2. – Sozietät – zwei Gesellschafter– Werte 2015 50
2. stark vereinfachte Beispiele (vereinfachtes Ertragswertverfahren - §§ 199 ff. BewG) 50
a) Beispiel 1. – Einzelkanzlei – Werte 2015 50
b) Beispiel 2. – Sozietät – zwei Gesellschafter – Werte 2015 51
3. Schlussfolgerungen 52
III. Exkurs – Grundzüge der Bewertung von Arztpraxen 54
1. Multiplikatoren-Verfahren 54
2. Modifizierter Ertragswertverfahren 54
IV. Vorrang der Sicht des Erwerbers zur Bestimmung des Unternehmenswertes 55
F. Berücksichtigung des Ertragssteueraufwandes 55
I. Typisierung des Ertragssteueraufwandes nach den ErbStR 55
II. Typisierung des Ertragssteueraufwandes nach IDW S 1 55
III. Bedeutung der Sicht des „fiktiven Veräußerers“ zur Bestimmung des Unternehmenswertes 56
G. Folgerungen für die Berücksichtigung des Ertragssteueraufwandes auf den fiktiven Veräußerungserlös im Zugewinnausgleich („Abzug latente Steuerlast“) 57
I. Nichtberücksichtigung stichtagsbezogener zu ermittelnder Einkommensteuerschuld auf übrige Einkünfte ? 57
II. Relevanz der Nichtberücksichtigung stichtagsbezogener zu ermittelnder Einkommensteuerschuld auf übrige Einkünfte auf den Unternehmenswert 59
III. Relevanz der Fortführungserwartung 59

IV. Steuerrechtliche Grundlagen Einzelunternehmer und Personegesellschaften 60
1. Grundlagen § 34 EStG 60
2. Kritische Fragestellungen aus der Sicht der Berechnung im Zugewinnausgleich 60
V. Steuerrechtliche Grundlagen zu Kapitalanteilen an einer Kapitalgesellschaft 61
H. Fälle zur Berechnung der latenten Steuerlast 62
I. Grundüberlegung richtige Bestimmung der Veranlagungform 62
1. Veranlagungsformen ab 2013 62
2. Veranlagungswahlrechte an 2013 63
II. Einzelunternehmer und Personegesellschafter 64
1. Fall Fünftelregelung 64
a) Was ist in die Berechnungsgrundlage einzubeziehen 64
b) Lösung 64
2. Fall Freibetragsregelung mit halben Steuersatz oder Fünftelregelung bei älteren Unternehmern 65
a) Lösung erster Schritt = Berechnung Freibetrag 65
b) Lösung zweiter Schritt = Höhe der Steuern bei halbem Steuersatz 65
III. Kapitalanteile an einer Kapitalgesellschaft 66
1. Grundlagen 66
2. Fall 67
3. Lösung 68
I. Ertragsteuerliche Folgen des Zugewinnausgleiches 69
I. Typischer Fehler - Erfüllung von Zugewinnausgleichsanspüchen „Anstatt Geld“ 69
II. Erfüllung von Pflichtteilsansprüchen „Anstatt Geld“ 69
III. Steuerbarkeit von „privaten Veräußerungsgeschäften“ bei Leistungen „Anstatt Geld“ 70
IV. Übertragung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens 72
1. Gefahr - Private Veräußerungsgeschäfte („Spekulationssteuerpflicht“ - § 23 EStG -) 72
2. Zweifelsfragen zur Höhe des Veräußerungsgewinns 73

3. Abschreibungen / Buchwertbetrachtung ... 74
V. Fremdvergleich ... 74
VI. Immobilienübertragung unter Ehegatten als private Veräußerungsgeschäfte - Vermeidungsgestaltungen ... 75
1. Eigene Wohnnutzung gemäß § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG ... 75
2. Trennungsfalle ... 76
3. Betrieblich / beruflich genutzte Teile (sog. gemischte Nutzung) ... 76
4. Vermeidung durch Stundung nach § 1382 BGB ... 77
5. Vermeidung durch Antrag nach § 1383 BGB ... 77
6. Vermeidung durch unentgeltliche Zuwendung mit Anrechnungsbestimmung nach § 1380 BGB ... 78
7. Vermeidung durch Übertragung mit "gestreckter Gegenleistung" ... 78
8. Vermeidung durch Überbrückung der Zehnjahresfrist (Angebot) ... 79
9. Vermeidung durch Einräumung dingliche Rechte ... 79
VII. Gefahr - gewerblicher Grundstückshandel ... 80
VIII. Gefahr - AfA - Bemessungsgrundlage: Wert der übernommenen Wirtschaftsgüter ... 82
IX. Grunderwerbsteuer bei Vermögensübertragungen im Rahmen einer Scheidung ... 82
X. Gefahr zinslose Stundung der Ausgleichsforderung ... 84
J. Selbstgenutzte Immobilie ... 86
I. Grundlagen ... 86
II. Trennungsfalle ... 86
§ 4 EINSEITIGE RECHTSFORMABHÄNGIGE GESTALTUNGEN DER GESELLSCHAFTER IM VORHINEIN ... 87
A. Gesellschaftsvertragliche Einflussnahmen auf die Privatsphäre der Gesellschafter ... 87
I. Gesellschaftsvertraglich „erzwungene“ Güterstandregelungen ... 88
1. Problemstellung ... 88
2. Lösungsansätze ... 89
3. Formulierungsvorschlag ... 89
4. Rechtliche Würdigung ... 90
5. Umfassender Formulierungsvorschlag ... 90
6. Praktische Bewertung ... 91

II. Verhalten des Gesellschafters im Privatbereich als Ausschließungsgrund ... 91
B. Abbedingung des § 1365 BGB und Modifikation der Gütergemeinschaft ... 92
I. Problemstellung ... 92
II. Gesellschaftsbeteiligung als „Vermögen im ganzen“ ... 92
III. Besonderheiten bei der Gütergemeinschaft ... 93
IV. Gestaltungsmöglichkeiten ... 93
V. Formulierungsvorschlag: ... 93
C. Abgrenzung Fortsetzungs-/ Nachfolge-/ oder Eintrittsklauseln ... 94
I. Beispiel Todesfall GbR ... 94
II. Bespiel Todesfall und nachfolgende Nachlassinsolvenz GbR ... 94
III. Beispiel Insolvenzfall GbR ... 94
IV. Übersicht Fortsetzungsklausel ... 94
V. Übersicht Nachfolgeklausel ... 95
1. Zivilrecht ... 95
VI. Übersicht Eintrittsklausel ... 96
§ 5 SICHERUNGSKLAUSELN BEI UNENTGELTLICHER ÜBERTRAGUNG VON GESELLSCHAFTSBETEILIGUNGEN UND SONSTIGEN EINKUNFTSQUELLEN ... 96
A. Zivilrechtliche Grundlagen und Wirkungen der Sicherungsklauseln ... 96
B. Gestaltung der Sicherungsklauseln ... 97
I. Herausgabeklauseln ... 97
II. Rückfallklauseln / auflösende Bedingungen ... 97
III. Vertragliches Rückforderungsrecht bei Nichterfüllung von Auflagen bzw. bei Eintritt bestimmter Ereignisse ... 98
IV. Widerrufsvorbehalte ... 99
1. Generelle Widerrufsvorbehalte: ... 99
2. Konkretisierte Widerrufsvorbehalte: ... 99
V. Verwertungsklauseln ... 99
VI. Verkaufsrecht ... 99
VII. Beleihungsrecht ... 100
C. Sicherung der Sicherungsklauseln ... 100
I. Allgemeine Gestaltungsmöglichkeiten ... 100
II. Formulierungsvorschlag (Rücktrittsrecht): ... 100

III. Zusätzliche Sicherungsinstrumente bei der Übertragung von Gesellschaftsbeteiligungen ... 101
D. Steuerliche Folgen der Sicherungsklauseln ... 102
I. Ertragsteuerliche Folgen ... 102
1. Auflösende Bedingung ... 102
2. Vertragliches Rückforderungsrecht und Widerrufvorbehalt ... 102
a) Generelle Rückforderungsrechte und Widerrufvorbehalte ... 102
b) Konkretisierte Rückforderungsrechte und Widerrufvorbehalte ... 102
II. Schenkungsteuerliche Folgen ... 103
1. Schenkungsteuerliche Folgen der auflösenden Bedingungen ... 103
2. Schenkungsteuerliche Folgen des vertraglichen Rückforderungsrechts ... 103
3. Schenkungsteuerliche Folgen des Widerrufvorbehalts ... 103
4. Schenkungsteuerliche Folgen des Rückfalls bei Tod des Übertragenden ... 104
§ 6 RECHTSFORMABHÄNGIGE GESTALTUNGEN BEIDER EHEGATTEN IM VORHINEIN („MODIFIZIERTER ZUGEWINN“) ... 104
A. Festlegung familienrechtlicher Kernbereiche (Abstufung) ... 104
I. Erste Stufe (Betreuungsunterhalt) ... 105
II. Zweite Stufe (Unterhalt wegen Alters oder wegen Krankheit und Versorgungsausgleich) ... 105
III. Dritte Stufe (Unterhalt wegen Erwerbslosigkeit, Anspruch wegen Krankenvorsorge- und Altersvorsorgeunterhalt) ... 106
IV. Vierte Stufe (Anspruch auf Aufstockungsunterhalt) ... 106
V. Fünfte Stufe (Zugewinnausgleich) ... 106
1. Wirksamkeits- und Ausübungskontrolle ... 106
2. Ausübungskontrolle - Hinübergreifen von einem Ausgleichssystem in ein anders Ausgeleichssystem ... 107
VI. Sechste Stufe (Erb- und/oder Pflichtteilsverzicht) ... 108
B. Prüfungsfolge ... 109
I. Wirksamkeitskontrolle ... 109
II. Ausübungskontrolle ... 109
1. Grundlagen ... 109

2. Hinübergreifen von einem Ausgleichssystem in ein anders Ausgeleichssystem 110
C. Ausgleichsgerechtigkeit 111
I. Gestaltungsmöglichkeit – Gütertrennung 111
II. Gestaltungsmöglichkeit – modifizierter Zugewinnausgleich 111
III. Eintragungsfähigkeit 112
IV. Vollstreckungsbeschränkung 112
V. Probleme und Nachteile des gegenständlich beschränkten Zugewinnausgleichs 113
1. Abgrenzung des privilegierten vom nicht privilegierten Vermögen 113
2. Berücksichtigung der Rechtsform des Unternehmens 113
3. Änderungen der Unternehmensstruktur 114
4. Formulierungsvorschlag: 114
5. Vermögensausgleichsproblematik 115
6. Verschiebung von nicht privilegiertem zu privilegiertem Vermögen 116
7. Umkehrung der Zugewinnausgleichsberechtigung („Begrenzungsklauseln” bei der ehevertraglichen Herausnahme von Vermögenswerten aus der Zugewinnausgleichsberechnung) 117
§ 7 PROBLEM STEUERBARKEIT VON „KOMPENSATIONSLEISTUNGEN“ IM RAHMEN DES MODIFIZIERTEN ZUGEWINNAUSGLEICHES 117
A. von Leistungen vor Eingehung der Ehe - (Teil)-Verzicht auf zukünftigen (theoretischen) Zugewinn gegen Geld 117
B. von Leistungen vor Eingehung der Ehe (Teil) - Verzicht auf zukünftigen (theoretischen) Unterhalt gegen Geld 118
C. von Leistungen vor Eingehung der Ehe (Teil)-Verzicht auf zukünftigen (theoretischen) Versorgungsausgleich gegen Geld 118
D. von Leistungen nach Eingehung der Ehe aber vor Trennung und Scheidung - unbenannten Zuwendung unter Ehegatten 119
I. Erbschaftsteuerliche Grundlagen der Zuwendung unter Ehegatten 120
II. Formulierungsbeispiele der Zuwendung unter Ehegatten 120

E. von Geld oder Übertragung von Vermögenswerten des einen durch den anderen Ehegatten während der intakten Ehe zum Aufbau einer eigenen Versorgung 121
F. von Einzahlungen des einen oder den anderen Ehegatten auf „Oder-Konten“ während der intakten Ehe 121
G. von Steuerschulden des einen durch den anderen Ehegatten während intakter Ehe 122
§ 8 GESTALTUNGEN UNTER EINBEZIEHUNG DER STEUERFREIHEIT DES ZUGEWINNAUSGLEICHS 122
A. Voraussetzungen des § 5 ErbStG 122
B. Endgültiger oder "fliegender" Zugewinnausgleich 124
I. Formulierungsvorschlag 125
II. Verzicht auf Ausgleichsforderung und Mehrleistungen 125
III. Umgekehrte und doppelte Güterstandsschaukel 126
IV. Einfache umgekehrte Güterstandsschaukel und Todesfall 126
V. Fliegender Zugewinnausgleich 126
VI. Keine Steuerfreiheit der unbenannten Zuwendung 127
C. Auseinandersetzung durch Realteilung? 127
I. Realteilung bei Erbauseinandersetzungen 127
II. Realteilung bei der Auseinandersetzung von Gütergemeinschaften 127
III. Realteilung bei der Auseinandersetzung von Zugewinngemeinschaften 127
D. Steuerfreiheit der Übertragung der selbst genutzten Immobilie 128
I. Bisherige Rechtslage 128
1. Übertragung zu Lebzeiten (§ 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG) 128
2. der Begriff der Selbstnutzung 129
II. Neufassung – Privilegierung auch für den Todesfall 129
1. Ehegatte – Lebenspartner (§ 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG) 129
2. Behaltensfrist 129
3. Kinder – Enkel (§ 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG) 130
4. Behaltensfrist 130
§ 9 SONDERFORMEN DER GESELLSCHAFTSRECHTLICHER GESTALTUNG UND DES VERMÖGENAUSGLEICHES 130
A. Innengesellschaften 130

I. Begriffsbestimmung in Abgrenzung zu den Außengesellschaften 130
II. Typische Erscheinungsformen der Innengesellschaften 130
B. BGB-Innengesellschaft und Abgrenzung zur unbenannten Zuwendung.... 131
I. Grundlagen und Einordnung 131
II. Abgrenzung 132
III. Begriffsbestimmung der BGB Innengesellschaft 132
1. Keine Teilnahme am Rechtsverkehr 133
2. Fehlen eines Gesamthandsvermögens/ Rechtsprechung und herrschende Meinung im Schrifttum 133
3. Entstehen 133
4. Außenverhältnis 134
5. Innenverhältnis 134
6. Beendigung 135
C. Stille Gesellschaft 135
I. Definition 135
II. Anwendung 135
III. Typen 136
IV. Abgrenzung zum partiarischen Darlehen/Genussrechten 136
V. Entstehung/Form 137
1. Allgemeine Voraussetzungen 137
2. Besonderheiten bei Personengesellschaften 137
3. Außenhaftung 138
4. Auflösung 138
5. Laufende Besteuerung des stillen Gesellschafters 139
6. Steuerliche Behandlung eines Abfindungsguthabens 143
VI. Besonderheiten der stillen Gesellschaft mit Kapitalgesellschaften 144
D. Die Unterbeteiligung 146
I. Allgemeine Grundlagen 146
II. Steuerliche Wirkungen 147
1. Typische Unterbeteiligung 147
2. Atypische Unterbeteiligung 147
§ 10 GRUNDSTÜCKE IM PRIVAT- ODER BETRIEBSVERMÖGEN 148
A. Ablaufschema des Sachwertverfahrens 148
B. Beispiel Privathaus 149

C. Wertzahlen für Ein- und Zweifamilienhäuser 151
D. Beispiel Geschäftshaus 151
E. Wertzahlen für für Teileigentum, Geschäftsgrundstücke, gemischt genutzte Grundstücke und sonstige bebaute Grundstücke 153

LITERATURVERZEICHNIS

Ausgewählte Aufsätze

Burwitz	Erbschaftsteuerreform NZG 2008, 16
Carle	Vermögensverschiebungen zwischen Ehegatten ErbStB 2008, 209 ff.
Fraederich	Die neuen erbschaftsteuerlichen Bewertungsregeln im Überblick Steueranwaltmagazin 2009, 42 ff.
Geck	Darstellung und Empfehlungen zu den geplanten Änderungen außerhalb der vorgelagerten Bewertung ZEV 2008, 5
derselbe	Die Erbschaftsteuerreform kurz vor dem Ziel ZEV 2008, 557
Götzenberger	Konsequenzen des neuen Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts bei Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Personen- oder Kapitalgesellschaft BB 2009, 131 ff.
Hannes/Onderka	Die Besteuerung des Erwerbs von Betriebsvermögen – keine Sternstunde der Steuervereinfachung ZEV 2008, 16
dieselben	Die Bewertung von Betriebsvermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften nach der „AntBVBewV“ ZEV 2008, 173
Jülicher	ZErb 2009, 128, Anm. zu BFH, ZErb 2009, 125
derselbe	Mühlstein nach der Reform des ErbStG: Steuerpflicht des Ausscheidens zu einer gesellschaftsvertraglich bedingten Abfindung unter dem Verkehrswert ZErb 2008, 214

Kühnhold/Mannweiler Bewertung des Betriebsvermögens und der GmbH Anteile nach der Erbschaftsteuerreform 2008

DStZ 2008, 167

Kalbfleisch GbR – Anteil bei der ErbSt – der Erbe der kein Erbe war

UVR 2008, 125

Landsittel Auswirkungen der Erbschaftsteuerreform auf die Unterenehmensnachfolge

ZErb 2009, 11 ff.

Lefarth Die Reform der Erbschaftssteuer- und Bewertungsrechts aus der Sicht des Mittelstandes

GewArch 2008, 68

Messner Erbschaftsteuerreformgesetz

AkStR 2008, 31

Milatz/Kämper Gesellschaftsvertragliche Abfindungsklauseln im Lichte der Erbschaftsteuerreform – eine „Fiktion“ wird Realität

GmbHR 2009, 477 ff.

Piltz Unternehmensbewertung im neuen Erbschaftsteuerrecht

DStR 2008, 745

Reith/Gehweiler Das neue System von Steuervergünstigungen für die Übertragung von Betriebsvermögen nach dem geplanten Erbschaftsteuerreformgesetz

BWNotZ 2008, 26

Reimann Das Ende des familienrechtlichen Versorgungsvertrages?

FamRZ 2008, 19 ff.

derselb Ein neuer Anlauf im Erbschaftsteuerrecht

FamRZ 2009, 90 ff.

Reul Aufhebung der Genehmigungspflicht bei Wertsicherungsklauseln –

Das neue Preisklauselgesetz (PreisklauselG)

MittBayNot 2007, 445

Riedel Gesellschaftsvertragliche Nachfolgeregelungen im Lichte des neuen Erbschaft-

steuerrecht

ZErb 2009, 2 ff.

derselbe — Zur erbschaftsteuerlichen Behandlung von Einziehungs- und Zwangsabtretungsklauseln bei Kapitalgesellschaften

ZErb 2009, 113 ff.

Schulze zur Wiesche — Steuerliche Behandlung des Betriebsvermögens nach dem Erbschaftsteuerreformgesetz

UVR 2008, 79

Schlünder — Schnittstellen des neuen Erbschaftsteuerrechts zum Familienrecht

FF 2009, 255 ff.

Seer — Die Erbschaft-und Schenkungsteuer im System der Besteuerung nach wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, zugleich eine kritische Würdigung des Erbschaftsteuerreformgesetzes

GmbHR 2009, 225 ff.

Siegmund/Zipfel — Die Nachversteuerung nach dem neuen Erbschaftsteuergesetz

Teil 1 BB 2009, 641 ff.

Teil 2 BB 2009, 804 ff.

Spiegelberger — Die Irrfahrt der privaten Versorgungsrente

DB 2008, 1063

Schwedhelm — Einbringungsgeborene und sperrbehaftete Anteile nach dem Erbfall

Steueranwaltsmagazin 2008, 2008 ff.

derselbe — Aktuelles zum Jahreswechsel 2008/2009 rund um die GmbH

GmbHR 2008, 1233 ff.

von Oertzen — Steuerrechtliche Fallen zwischen Eherecht und ehelicher Lebensrealität

FamRZ 2010, 1785

Wachter — Zur Abgrenzung zwischen Kettenschenkung und einheitlichem Schenkungsvorgang bei Zuwendung von Grundvermögen an Mittelsperson mit der Verpflichtung zur Weitergabe an Dritten

ZErb 2008, 174 ff.

Wälzholz	Die GmbH & Still nach der Unternehmenssteuerreform GmbH-StB 2008, 11
derselbe	Schenkungsteuerliche Behandlung von Vermögenstransfer zwischen der GmbH und ihren Gesellschaftern ZEV 2008, 273
derselbe	Versorgungsleistungen nach dem Jahressteuergesetz 2008 DStR 2008, 273 ff.

Ausgwählte Aufsätze zu Eheverträgen/Versorgungsausgleich

Arens, Wolfgang	Schuldrechtliche Verträge zwischen Angehörigen und ihre steuerlichen Voraussetzungen FamRB 2007, 315 FamRB 2007, 346 FamRB 2008, 155
derselbe	Gegenständlich beschränkter Zugewinnausgleich - Ausschluss von Unternehmen, Beteiligungen und Betriebsvermögen durch Ehevertrag FamRB 2006, 88
Bergschneider, Ludwig	Zur Inhaltskontrolle bei Eheverträgen FamRZ 2001, 1337
Brambring, Günter	Vereinbarungen über den Versorgungsausgleich und Familiengericht FGPrax 2010, 7
Brudermüller, Gerd	Der reformierte Zugewinnausgleich – Erste Praxisprobleme NJW 2010, 401
Dauner-Lieb, Barbara	Reichweite und Grenzen der Privatautonomie im Ehevertragsrecht AcP 201, 295-332 (2001)
Grziwotz, Herbert	Was geht noch? - Ehevertragsgestaltung nach Karlsruhe (I - III) FamRB 2002, 58

	FamRB 2002, 26
	FamRB 2004, 239
Grund, Thomas	Erbschaftsteuerliche Grenzen der Modifizierung der Zugewinngemeinschaft - Wegfall der steuerlichen Vergünstigung nach § 5 Abs 1 ErbStG bei umfassendem Ausschluss des Zugewinnausgleichs im Ehevertrag ?
	MittBayNot 2008, 19
Gutdeutsch, Werner	Nachrangiger Unterhalt des früheren Ehegatten nach neuem Recht
	FamRZ 2008, 661
Hahne, MEO-MICAELA	Regelungsbefugnisse der Ehegatten nach der Strukturreform des Versorgungsausgleichs
	FamRZ 2009 - Seite 2042
Hoppenz, Rainer	Zur Frage der Berücksichtigung einer freiberuflichen Praxis im Rahmen des Zugewinnausgleichs
	FamRZ 2008, 765
derselbe	Zur Konkurrenz von Unterhalt und Zugewinnausgleich
	FamRZ 2006, 1242
Kessler, Christian	Nichtige Eheverträge:
	ein steuerlicher Segen ?
	ZEV 2008, 27
Langenfeld, Gerrit	Die notariell zu beurkundende Vereinbarung über den nachehelichen Unterhalt nach § 1585 c BGB n.F.
	FPR 2008, 38
Limmer, Peter	Die modifizierte Zugewinngemeinschaft - ein sachgerechter Güterstand bei Unternehmerehen
	ZFE 2006, 340
Münch, Christoph	Versorgungsausgleich und Besteuerung – BMF zum neuen Versorgungsausgleich
	SteuK 2010, 203
derselbe	Vereinbarungen zum Versorgungsausgleich und ihre steuerlichen Auswirkungen

	FamRB 2008, 57
derselbe	Schenkungsteuer bei rechtsgeschäftlich begründetem Zugewinnausgleichsanspruch und Verzicht auf zukünftige Ausgleichsforderung
	ZEV 2007, 501
derselbe	Das begrenzte Realsplitting
	FamRB 2006, 189
derselbe	Inhaltskontrolle von Eheverträgen - Zurück auf festerem Boden - zur neuesten Rechtsprechung des BGH –
	DNotZ 2005, 819
derselbe	Steuerfragen bei Scheidungsvereinbarungen
	ZNotP 2005, 2
von Oertzen, Christian/Engelmeier, Carolin	Namensrechtliche Regelungen in Eheverträgen und Scheidungsfolgenvereinbarungen
	FamRZ 2008, 1133
Ruland, Franz	Steuerrechtliche Folgen des Versorgungsausgleichs
	FamRZ 2009 - Seite 1457
Schröder, Rudolf	Wirksamkeit eines ehevertraglichen Verzichts auf Zugewinnausgleich
	FPR 2008, 115
Wälzholz, Eckhard	Versorgungsausgleich im Steuerrecht nach der Versorgungsausgleichsreform 2009
	DStR 2010, 465
derselbe	Versorgungsleistungen nach dem Jahressteuergesetz 2008
	DStR 2008, 273
derselbe	Rückforderungsrechte an Gesellschaftsanteilen für den Fall von Insolvenz und Zwangsvollstreckung
	GmbHR 2007, 1319
derselbe	Aktuelle Probleme von lebzeitigen Ehegattenzuwendungen im ErbStG
	FR 2007, 638
Wall, Fabian	Die Ehegatteninnengesellschaft - eine

erbrechtliche Gestaltungsalternative zur Güterstandsschaukel ?

ZEV 2007, 249

Wachter, Thomas

Keine freigebige Zuwendung bei Entstehung eines Ausgleichsanspruchs durch vertragliche Beendigung der Zugewinngemeinschaft und anschließender Neugründung

FR 2006, 42

§ 1 Bedeutung der Rechtsform des Rechtsträgers für den tatsächlichen oder fingierten Zufluss von Erträgen

Die Rechtsform des Rechtsträgers bestimmt zunächst Art und Weise des tatsächlichen Zuflusses von Erträgen. Dies ist für das Unterhaltsrecht von Bedeutung.

A. Trennungsprinzip (Kapitalgesellschaften)

Aufgrund der Vollrechtsfähigkeit der Kapitalgesellschaft (§ 13 GmbHG, § 1 AktG) gilt bei der Besteuerung derselben das Trennungsprinzip, d.h., es erfolgt eine vollständige Trennung der Besteuerung der Kapitalgesellschaft von der des Anteilseigners. Laufende Gewinne der Kapitalgesellschaft werden ausschließlich auf der Ebene der Gesellschaft besteuert (Körperschaftssteuerrecht).

Steuerschuldner ist die Kapitalgesellschaft. Die Rechtsform schirmt – zumindest im Grundsatz - den Gesellschafter – wie im Haftungsrecht[1] - vor Ansprüchen der Gläubiger der Gesellschaft ab. Die Ebene des Anteilseigners nach dem Einkommensteuergesetz ist erst dann zu prüfen, wenn (offene) Gewinnausschüttungen tatsächlich erfolgt sind oder verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) vorliegen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG).[2]

Für den Familienrechtler ist diese Unterscheidung wesentlich, denn die Einkommensteuererklärung / der Einkommensteuerbescheid nebst Anlagen des Gesellschafters bietet damit insbesondere im Falle der Nichtausschüttung von Gewinnen der Körperschaft kein „Vollbild“ des insoweit verfügbaren „Einkommens“ und/oder „Vermögens“. Verstärkt wird dies durch die Möglichkeit der **inkongruenten Gewinnausschüttungen** bei der GmbH, die zivilrechtlich[3] für zulässig, steuerrechtlich nunmehr zwischen dem BFH[4] und der Finanzverwaltung[5] nicht mehr umstritten ist.

Folge der Alt-/-neuregelung ist, dass dann, wenn die Gesellschaft Gewinne nicht ausschüttet, dies auf der Ebene des Gesellschafters dazu führt, dass keine als Kapitaleinkünfte zu versteuernden Einkünften vorliegen. Nur durch die genaue Anforderung im Rahmen der unterhaltsrechtlichen Auskunft ist es daher dem Unterhaltsgläubiger möglich, in Erfahrung zu bringen, ob zu seinen Lasten durch Nichtausschüttung von Dividenden Vermögensbildung betrieben wird.

Anders ausdrückt geht es um die Frage, ob eine **unterhaltsrechtliche Obliegenheit** besteht, für eine Ausschüttung Sorge zu tragen, damit diese (potentiellen) Einnahmen in

---

[1] BGH, NJW 2007, 2689, "TRIHOTEL".

[2] BFH, FamRZ 2008, 690.

[3] BayObLG, GmbHR 2001, 728, die Klausel lautete: „Der ausgeschüttete Gewinn steht den Gesellschaftern entsprechend ihren Geschäftsanteilen zu, soweit sie nicht unter Zustimmung des Betroffenen etwas anderes beschließen".

[4] BFH, BStBl. II 2001, 43: *„Der BFH hat in einer inkongruenten Gewinnausschüttung keinen Missbrauch i.S.v. § 42 AO gesehen, da jede verdeckte Gewinnausschüttung i.d.R. ebenfalls eine disquotale Ausschüttung wäre.“*

[5] BMF Schreiben v. 17.12.2013 - IV C 2 - S 2750 - a/11/10001; aA noch BMF-Schreiben v. 7.12.2000, GmbHR 2001, 88: *„Inkongruente Gewinnausschüttungen können steuerlich dann anzuerkennen sein, wenn für eine vom gesetzlichen Verteilungsschlüssel abweichende Gewinnverteilung besondere Leistungen eines oder mehrerer Gesellschafter für die Kapitalgesellschaft ursächlich sind. Dabei müssen die für die abweichende Gewinnverteilung sprechenden Gründe im Verhältnis zwischen der den Gewinn ausschüttenden Kapitalgesellschaft und den begünstigten Gesellschaftern bestehen. Derartige für eine inkongruente Gewinnausschüttung beachtliche Gründe können dann angenommen werden, wenn einem Gesellschafter im Hinblick auf zusätzliche Beiträge zum Gesellschaftszweck eine Mehrbeteiligung am Gewinn der Kapitalgesellschaft eingeräumt wird. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn ein Gesellschafter der Kapitalgesellschaft wertvolle Grundstücke unentgeltlich zur Nutzung überlässt oder wenn er unentgeltlich die Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft übernimmt.“*

unterhaltsrechtlicher Hinsicht verfügbare Mittel darstellen und ob im Verhältnis zur GmbH und deren (Mit-/Gesellschaftern) eine entsprechende Rechtsmacht besteht, für eine Ausschüttung ganz oder teilweise zu sorgen. Dies setzt in mehrgliederigen Gesellschaften ein rechtliches „Können“ voraus, denn eine Obliegenheit setzt eine entsprechende Rechtsmacht des Gesellschafters voraus.

I. Fundstelle in der Bilanz (§ 266 Abs. 3 HGB)

Passiva
A. Eigenkapital
I. Gezeichnetes Kapital
II. Kapitalrücklage[6]
III. Gewinnrücklagen[7]
▪ ***Gesetzliche Rücklage***
▪ ***Rücklage für eigene Anteile***
▪ ***Satzungsmäßige Rücklagen***
▪ ***Andere Gewinnrücklagen***
IV. Gewinn- oder Verlustvortrag
V. Jahresüberschuss oder -fehlbetrag[8]
oder Bilanzgewinn oder Verlust

II. Behandlung der Gewinne aus der Beteiligung an Kapitalgesellschaften

Bei der Ausschüttung von Dividenden für eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft wird bei **„Privatpersonen“** (d.h. die Beteiligung wird im Privatvermögen gehalten) der auf die Beteiligung entfallende Gewinn ab dem **VZ 2002 – 2008** nach dem **Halbeinkünfteverfahren** besteuert und ist damit **zur Hälfte steuerfrei (§ 3 Nr. 40 Satz 1 d EStG).** Im Ergebnis ist damit die Hälfte des **ausgeschütteten** Gewinns an einer Kapitalgesellschaft steuerpflichtig. Im Gegenzug ist aber auch nur die Hälfte der Werbungskosten abziehbar **(§ 3 c Absatz 2 Satz 1 EStG)** und auf der Ebene der Kapitalgesellschaft beträgt der Definitivsteuersatz nach Körperschaftssteuergesetz 25 % ab VZ 2004, unabhängig davon, ob die Gewinne ausgeschüttet wurden oder nicht. Seit dem VZ 2009 gelten grundsätzlich die Regelungen der **Abgeltungsteuer** für im Privatvermögen gehaltene Anteile. Die Dividenden werden dem 25 %igen Abgeltungsteuersatz zzgl. Solidaritätszuschlag unterworfen (§ 32d, § 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG n. F.). Werbungskosten - wie z. B. Depotgebühren, Finanzierungszinsen usw. - sind nicht mehr abzugsfähig (§ 20 Abs. 9 Satz 1 EStG n. F.).

Dem privaten Anteilseigner steht jedoch ein **Optionsrecht** zu, sich wie ein Unternehmer besteuern zu lassen, wenn er entweder zu mindestens 25 % beteiligt ist oder zu 1 % und beruflich für diese Gesellschaft tätig ist (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG n.F.). Die Option ist nur bei der Veranlagung zu beantragen und gilt bis auf Widerruf für die vier folgenden Veran-

---

[6] Wichtig insbesondere in der Kapitalgesellschaft zur Aufdeckung von Vermögensbildungen zu Lasten des Unterhaltsberechtigten durch Umschichtungen aus dem privaten Bereich in den gewerblichen Bereich.

[7] Wichtig insbesondere in der Kapitalgesellschaft zur Aufdeckung von Vermögensbildungen zu Lasten des Unterhaltsberechtigten.

[8] Achtung: zu beachten ist der Unterschied zwischen Jahresüberschuss oder –fehlbetrag oder Bilanzgewinn oder Verlust nach § 270 Abs. 2 HGB i.V.m. § 60 EStDV; unterhaltsrechtlich hat die Anknüpfung in der Regel an den Jahresüberschuss oder –fehlbetrag und nicht Bilanzgewinn oder Verlust zu erfolgen.

lagungszeiträume. Nach einem Widerruf ist ein erneuter An nicht zulässig. Werden die Anteile im **Betriebsvermögen** eines Personenunternehmens gehalten, sind die erhaltenen Dividenden ab dem VZ 2009 nur noch zu 40 % von der Steuer freigestellt (sog. **Teileinkünfteverfahren**). Damit sind Dividenden im Ergebnis zu 60 % steuerpflichtig und unterliegen dem persönlichen Einkommensteuersatz des jeweiligen Gesellschafters. Korrespondierend dazu können in wirtschaftlichem Zusammenhang stehende **Werbungskosten** zu 60 % steuermindernd berücksichtigt werden (§ 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG n. F.).

1. Ab dem 01.01. 2009 geltende Rechtslage bei Dividendeneinkünften

Übersicht:[9]

	Anteile im Privatvermögen	Anteile im Betriebsvermögen	
	Natürliche Person	**Personenunternehmen**	**Kapitalgesellschaften**
	Abgeltungsteuer	**Teileinkünfteverfahren**	**Freistellung, § 8b KStG**
Steuerpflichtige Dividende	100 % der Dividende	60 % der Dividende	5 % der Dividende
Abzug Werbungskosten (WK) / Betriebsausgaben (BA)	**Kein WK-Abzug**	**Kein WK-Abzug**	**BA-Abzug zu 100 %**
Steuersatz	**25 %** + SolZ	**Individueller ESt-Satz** + SolZ	**29,83 %** (GewSt bei Hebesatz von 400 %, KSt, SolZ)

2. Rechtsnatur der Einkünfte

Für die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit hat der BFH mehrfach entschieden, dass zu den Einnahmen aus dieser Einkunftsart alle Güter zu rechnen sind, die in Geld oder Geldeswert bestehen und die dem Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis für das Zurverfügungstellen seiner individuellen Arbeit zufließen; d.h. der Vorteil muss mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis eingeräumt werden und die Leistung muss sich im weitesten Sinn als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft erweisen.[10] Ob die Einnahmen auf einem Leistungsaustausch zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer beruhen, sie also zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zählen, oder ob sie aufgrund einer Sonderrechtsbeziehung einer anderen Einkunftsart oder dem nichtsteuerbaren Bereich zuzurechnen sind, ist aufgrund einer tatsächlichen Würdigung der Gesamtumstände des Einzelfalles zu entscheiden, die dem FG als Tatsacheninstanz obliegt. Nämliches gilt für die kapitalmäßige Beteiligung eines Arbeitnehmers am Unternehmen seines Arbeitgebers; die Beteiligung kann eine eigenständige Erwerbsgrundlage darstellen, so dass die damit im Zusammenhang stehenden Einnahmen und Aufwendungen kei-

[9] Ernst & Young/BDI, Ratgeber Unternehmensteuerreform 2008.

[10] BFH v. 9.4.2013 -VIII R 19/11 -, NZG 2013, 999.

nen Veranlassungszusammenhang zum Arbeitsverhältnis aufweisen.[11] Folge ist, dass die „Bezüge“ aus der Beteiligung in der Regel „Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit“ sind.

a) Standardfall 1 – Beteiligung im Privatvermögen

Eine Privatperson hält einen 10%-igen Anteil an einer GmbH im Privatvermögen. Er erhält aus dieser GmbH Gewinnausschüttungen (Dividenden).

Grundsätzlich gilt die Einkommensteuer auf Dividenden, die ein Gesellschafter als natürliche Person erhält, mit der Abgeltungsteuer als "bezahlt". Dies ist der Regelfall, wenn die Beteiligung im Privatvermögen gehalten wird. Die Einkommensteuer ist damit abgegolten. Allerdings dürfen in diesem Fall auch keine Werbungskosten in Zusammenhang mit der Beteiligung – wie z. B. Kosten der Finanzierung – steuerlich in Abzug gebracht werden.

Beispiel:

M bezieht in 2015 – im Jahr 1. Nach der Trennung - Einkünfte aus abhängiger nicht selbständiger Tätigkeit, woraus sich ein zu versteuerndes Einkommen (z.v.E.) von 80.000 EUR ergibt. Darüber hinaus hatte er in 2015 eine Gewinnausschüttung von 100.000 EUR aus einer im Privatvermögen gehaltenden Beteiligung an einer GmbH erhalten. Werbungskosten waren im Rahmen des § 20 EStG nicht angefallen.

Steuerrechnung	ESt + Abgeltungssteuer
aus nicht selbständiger Tätigkeit	80.000
./.Tarifliche ESt.	25.428
./. 5,5 % SolZ v. 25.428	1.398
Zwischensumme I	53.174
aus Dividenden	100.000
./. 25 % Abgeltungssteuer	25.000
./. 5,5 % SolZ v. 25.000	1.375
Zwischensumme II	73.625
Nettoeinkommen = Zwischensumme I + Zwischensumme II	**126.799**
Gesamtsteuerbelastungbelastung 2015	53.201

Abwandlung:

Wie oben, nur die GmbH schüttet nicht aus, sondern thesauriert die Gewinne.

Steuerrechnung	ESt
aus nicht selbständiger Tätigkeit	80.000
./.Tarifliche ESt.	25.428
./. 5,5 % SolZ v. 25.428	1.398
Nettoeinkommen	**53.174**

b) Standardfall 2 – Beteiligung und Antragsverfahren (sog. Teileinkünfteverfahren für Beteiligungserträge)

Eine Privatperson hält 1% Anteil an einer GmbH im Privatvermögen. Er erhält aus dieser GmbH Gewinnausschüttungen (Dividenden) und ist gleichzeitig Geschäftsführer oder Angestellter der GmbH.

Die Alternative bildet das so genannte Teileinkünfteverfahren für Beteiligungserträge. Voraussetzung: Der Gesellschafter ist mindestens zu 25% bzw. bei beruflicher Tätigkeit des Gesellschafters für die Kapitalgesellschaft, mindestens zu 1% an der Kapitalgesellschaft

[11] BFH v. 9.4.2013 -VIII R 19/11 -, NZG 2013, 999.

beteiligt (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG).[12] In diesem Fall kann der Gesellschafter die Beteiligungserträge wahlweise nach dem Teileinkünfteverfahren versteuern. Dies bedeutet, dass die Beteiligungserträge in Höhe von 60 Prozent der Einkommensteuer unterliegen und Werbungskosten in Höhe von 60 Prozent angesetzt werden können (§ 3c Abs. 2 EStG). Für die Ausübung des Wahlrechtes ist ein entsprechender Antrag - spätestens zusammen mit der Abgabe der Einkommensteuererklärung - zu stellen. Der Antrag gilt dann für diesen und die folgenden vier Veranlagungszeiträume. Die Antragsvoraussetzungen sind nur im ersten Jahr nachzuweisen. Innerhalb des 5-Jahres-Zeitraumes kann der Antrag widerrufen werden, allerdings ist nach dem Widerruf kein erneuter Antrag möglich.

Beispiel:

M bezieht in 2015 – im Jahr 1. Nach der Trennung - Einkünfte aus abhängiger nicht selbständiger Tätigkeit als Geschäftsführer der GmbH und ist zugleich Gesellschafter zu 25 %. Er bezieht in 2015 ein Geschäftsführergehalt, woraus sich ein zu versteuerndes Einkommen (z.v.E.) von 80.000 EUR ergibt. Darüber hinaus hatte er in 2015 eine Gewinnausschüttung von 100.000 EUR erhalten. Werbungskosten waren im Rahmen des § 20 EStG nicht angefallen.

Steuerrechnung	**Teileinkünfteverfahren**	**Abgeltungssteuer**
	(Euro)	**(Euro)**
aus nicht selbständiger Tätigkeit	80.000	80.000
60 % der Gewinnausschüttung	60.000	---------
z.v. E. neu	140.000	80.000
./. Tarifliche ESt	50.628	25.428
./. 5,5 % SolZ	(von 50.628) 2784	(von 25.428) 1.398
Zwischensumme I		53.174
Aus Dividenden	----------	100.000
25 % Abgeltungssteuer	----------	25.000
+ 5,5 % SolZ	----------	(von 25.000) 1.375
Zwischensumme	86.588	---------
Zwischensumme II		73.625
Nettoeinkommen bei Abgeltungsverfahren= Zwischensumme I + Zwischensumme II		**<u>126.799</u>**
Nettoeinkommen bei Teileinkünfte	86.588	
	(steuerfreie Einkünfte) +40.000	
	<u>126.588</u>	
Gesamtbelastungsvergleich 2015	53.412	53.201

Abwandlung I:

Auf die fremdfinanzierten GmbH-Anteile waren 2015 **Schuldzinsen** von 40.000 EUR geleistet worden.

Unterstellt wird, dass ein Schuldzinsenabzug unterhaltsrechtlich ***<u>nicht</u>*** in Betracht kommt.

[12] BMF v. 9.10.2012, BStBl 2012 I S. 953, Tz. 143; BFH, v. 25.8. 2015 – VIII R 3/14 –, BFHE 250, 423, BStBl II 2015, 892 .

Steuerrechnung	Teileinkünfteverfahren	Abgeltungssteuer
	(Euro)	(Euro)
aus nicht selbständiger Tätigkeit	80.000	80.000
60 % der Gewinnausschüttung nach Abzug der Werbungskosten	36.000	---------
z.v. E. neu	116.000	80.000
./. Tarifliche ESt	40.548	25.428
./. 5,5 % SolZ	(von 40.548) 2230	(von 25.428) 1.398
Zwischensumme I		53.174
Aus Dividenden	----------	100.000
25 % Abgeltungssteuer	----------	25.000
+ 5,5 % SolZ	----------	(von 25.000) 1.375
Zwischensumme	73.222	---------
Zwischensumme II		73.625
Nettoeinkommen bei Abgeltungsverfahren= Zwischensumme I + Zwischensumme II		**126.799**
Nettoeinkommen bei Teileinkünfte	73.222	
	(steuerfr. + WK) + 76.000	
	149.222	
Gesamtbelastungsvergleich 2015	42.778	53.201

Abwandlung II:

Wie oben, nur die GmbH schüttet nicht aus, sondern thesauriert die Gewinne.

Steuerrechnung	ESt
aus nicht selbständiger Tätigkeit	80.000
./.Tarifliche ESt.	25.428
./. 5,5 % SolZ v. 25.428	1.398
Nettoeinkommen	**53.174**

c) Standardfall 3 – Beteiligung im Betriebsvermögen

Ein Unternehmer hält einen 10%-igen Anteil an einer GmbH im Betriebsvermögen seines Gewerbebetriebes. Er erhält aus dieser GmbH Gewinnausschüttungen (Dividenden).

Es handelt sich nicht um Einkünfte aus Kapitalvermögen, weil er die Beteiligung im Betriebsvermögen hält. Daher greift nicht die Abgeltungsteuer, sondern das Teileinkünfteverfahren. Folge: 40% der Ausschüttungen bleiben steuerfrei und 40% der damit zusammenhängenden Aufwendungen stellen nicht abziehbare Betriebsausgaben dar.

III. „unterhaltsrechtliche Ausschüttungsobliegenheit“

Das OLG Hamm[13] führt dazu aus:

Entscheidend für die Frage der Vorwerfbarkeit einer mangelnden Realisierung von Gewinnen aus einer Gesellschaft ist daher nicht, dass eine Realisierung derartiger Gewinne überhaupt möglich gewesen wäre. ***Vorwerfbar ist ein solches Verhalten vielmehr erst dann, wenn der als Gesellschafter tätige Unterhaltsschuldner mit dem Unterlassen der Gewinnausschüttung die Grenzen seiner unternehmerischen Freiheit in einer Art und Weise überschreitet, die dem Unterhaltsgläubiger unter Berücksichtigung***

[13] OLG Hamm, FamRZ 2009, 981.

seiner Interessen auf Sicherstellung einer monatlichen Unterhaltsrente nicht zumutbar ist.

1. Rechtliches „Können“ und „Zumutbarkeit“ - Mehrheitsgesellschafter

Unterhaltsrechtlich kann eine „Ausschüttungsobligenheit“ nur angenommen werden, ***wenn ein rechtliches „Können“*** (§ 29 GmbHG) gegeben ist ***und*** die fiktive Ausschüttung ***zumutbar*** ist (§ 254 AktG analog). In der Regel ist das „rechtliche Können“ bei einem Mehrheitsgesellschafter nicht problematisch, sondern allenfalls die „Zumutbarkeit“.

2. Rechtliches „Können“ und „Zumutbarkeit“ - Minderheitsgesellschafter

Anders ist die Rechtslage beim Minderheitsgesellschafter bei dem „fiktiv“ zu prüfen ist, ob eine „Anfechtungsklage“ gegen einen „Nichtausschüttungsbeschluss“ zum Erfolg geführt hätte.

Bei der Entscheidung über die Ergebnisverwendung sind die berechtigten Interessen der einzelnen Gesellschafter an einer hohen Gewinnausschüttung gegenüber dem Interesse der Gesellschaft an einer Rücklagenbildung, den Bedürfnissen der Selbstfinanzierung und Zukunftssicherung der Gesellschaft abzuwägen.

Für diese Abwägung und insoweit in Betracht kommende prognostische Erwägungen (etwa hinsichtlich eines Investitionsbedarfs der Gesellschaft) ist der Kenntnisstand der Gesellschafter zum Zeitpunkt der Beschlussfassung maßgebend.

Eine gerichtliche Überprüfung dieser Abwägung kann nicht dazu führen, dass nur eine einzig denkbare Entscheidung alle abzuwägenden Interessen angemessen berücksichtigt und sämtliche anderen Entscheidungsmöglichkeit über eine Ergebnisverwendung fehlerhaft wären. Andernfalls würden unternehmerische Entscheidungen allein vom Gericht getroffen. Ein derartiger Eingriff des Gerichts in den Kernbereich unternehmerischer Autonomie ist unzulässig

Die von der Gesellschafterversammlung getroffene Entscheidung darf nur äußerst restriktiv daraufhin überprüft werden, ob sie gegen gesetzliche Schranken (§§ 138, 226, 242, 826 BGB) verstößt oder ob sich das Abstimmungsverhalten einzelner Gesellschafter bei Abwägung der einzustellenden Interessen als Verstoß gegen die Treuepflicht der Gesellschafter erweist.[14]

In der Gesellschaft dürfen in dem Umfang Mittel gebunden werden, wie dies für eine sinnvolle wirtschaftliche Entwicklung der Gesellschaft erforderlich ist. Dem Minderheitengesellschafter obliegt die Darlegungs- und Beweislast für die Behauptung, die Mittel würden zur Verfolgung des Unternehmensgegenstandes nicht benötigt werden. Die Gesellschaft muss darlegen, dass durch die erhöhte Eigenfinanzierung die beabsichtigten Investitionen unter Berücksichtigung aller Aspekte besser und wirtschaftlich sinnvoller möglich sind als durch eine Fremdfinanzierung.

Durch eine permanente Thesaurierung wird ein Minderheitsgesellschafter einseitig belastet, wenn er in keiner Weise mehr Einkünfte aus und durch die GmbH erzielen kann, während den Mehrheitsgesellschaften auch ohne Gewinnausschüttungen der von der Gesellschaft erwirtschaftete Betrag jedenfalls teilweise auf der Ebene als Geschäftsführer in Form von Gehalt, Dienstwagen, Tantiemen etc. zufließt.[15]

---

[14] OLG Nürnberg DB 2008, 2415.

[15] OLG Brandenburg DB 2009, 1342.

IV. Mißbrauch oder Obliegenheit zur inkongruenten Gewinnausschüttung

Die steuerliche Anerkennung einer inkongruenten Gewinnausschüttung setzt zunächst voraus, dass eine vom Anteil am Grund- oder Stammkapital abweichende Gewinnverteilung zivilrechtlich wirksam bestimmt ist. Bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung setzt dies voraus:

- Es wurde im Gesellschaftsvertrag gem. § 29 Absatz 3 Satz 2 GmbHG ein anderer Maßstab der Verteilung als das Verhältnis der Geschäftsanteile im Gesellschaftsvertrag festgesetzt. Für eine nachträgliche Satzungsänderung zur Regelung einer ungleichen Gewinnverteilung ist gemäß § 53 Absatz 3 GmbHG die Zustimmung aller beteiligten Gesellschafter erforderlich.

- Oder: Die Satzung enthält anstelle eines konkreten Verteilungsmaßstabs eine Klausel, nach der alljährlich mit Zustimmung der beeinträchtigten Gesellschafter oder einstimmig über eine von der satzungsmäßigen Regelung abweichende Gewinnverteilung beschlossen werden kann, und der Beschluss ist mit der in der Satzung bestimmten Mehrheit gefasst worden.

Bei Aktiengesellschaften setzt dies voraus:

- In der Satzung wurde gem. § 60 Absatz 3 AktG ein vom Verhältnis der Anteile am Grundkapital (§ 60 Absatz 1 AktG) abweichender Gewinnverteilungsschlüssel festgelegt. Für eine nachträgliche Satzungsänderung zur Änderung der Gewinnverteilung bedarf es gemäß § 179 Absatz 3 AktG der Zustimmung der benachteiligten Aktionäre. Enthält die Satzung lediglich eine Öffnungsklausel für eine von der gesetzlichen Gewinnverteilung abweichende Verteilung, ist diese für die Wirksamkeit einer inkongruenten Gewinnausschüttung nicht ausreichend.

Ein Missbrauch (§ 42 Absatz 2 AO) liegt vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt.

Von einem solchen Missbrauch ist bei Vereinbarung einer inkongruenten Gewinnausschüttung nicht auszugehen, wenn für die vom gesetzlichen Verteilungsschlüssel abweichende Gewinnverteilung beachtliche wirtschaftlich vernünftige außersteuerliche Gründe nachgewiesen werden. Diese Prüfung ist unter Zugrundelegung der besonderen Umstände des Einzelfalls vorzunehmen.

Ein Indiz für eine unangemessene Gestaltung kann sein, wenn die Gewinnverteilungsabrede nur kurzzeitig gilt oder wiederholt geändert wird.[16]

V. Entstehung der Steuerschuld bei Gewinnausschüttungen

Die konkrete **Einkommensteuerschuld** eines Jahres, nicht zu verwechseln mit der fiktiven Ertragssteuerbelastung auf eine fingierte Ausschüttung, entsteht nach der familienrechtlichen Rechtsprechung nur als betagte Verbindlichkeit mit dem Ende des jeweiligen

[16] Siehe BMF Schreiben v. 17.12.2013 - IV C 2 - S 2750-a/11/10001.

Veranlagungszeitraums (§ 36 Abs. 1 EStG).[17] Ab diesem Zeitpunkt ist sie in voller Höhe auch im Zugewinnausgleichsverfahren zu berücksichtigen.[18]

Dies gilt aber auch schon unterjährig für festgesetzte Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer (§ 37 EStG), Lohnsteuer bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit mit dem Tag der Zahlung (§ 38 Abs. 2 EStG),[19] Kapitalertragsteuer mit dem Tag des Zuflusses (§ 44 Abs. 1 S. 2 iVm S. 5 EStG).

Die Kapitalertragsteuer entsteht damit bereits als betagte Verbindlichkeit im Zeitpunkt des Zuflusses der Kapitalerträge beim Gläubiger (§ 44 Absatz 1 S. 2 EStG). Bei Gewinnausschüttungen aus einer Kapitalgesellschaft ist das der Zeitpunkt, der im Ausschüttungsbeschluss als Tag der Auszahlung bestimmt worden ist. Ist ein solcher Tag nicht festgelegt, gilt als Zuflusszeitpunkt der Tag ***nach*** Beschlussfassung (§ 44 Abs. 2 EStG). Beim Alleingesellschafter oder beherrschenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft gilt jedoch die Ausschüttung im Zeitpunkt des Ausschüttungsbeschlusses bereits als zugeflossen und lässt die Kapitalertragssteuer entstehen und fällig werden, auch wenn der Fälligkeitszeitpunkt der Ausschüttung selbst später liegt.[20]

Der Streit ob die Nichterfassung stichtagsbezogener übriger Ertragssteuern daran scheitern muss, wenn sie noch nicht entstanden sind (wenigstens als betagte Forderung) und § 2313 BGB im Zugewinn auf übrige bedingte (nicht betagte) Ertragssteuern keine Anwendung findet[21] oder wenigstens eine Schätzung analog § 2311 BGB möglich ist[22], kann daher jedenfalls insoweit dahingestellt bleiben.

VI. Berücksichtigung der Betriebsaufspaltung

1. Grundlagen

	Definition und Rechtsfolgen
Personelle Verflechtung	Eine Person oder mehrere Personen zusammen (Personengruppe) beherrschen sowohl das Besitzunternehmen als auch das Betriebsunternehmen in dem Sinne, dass sie in der Lage sind, in beiden Unternehmen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchzusetzen.[23] Am klarsten tritt dies bei **Beteiligungsidentität** zutage, d.h., wenn an beiden Unternehmen dieselben Personen im gleichen Verhältnis beteiligt sind. Der geschäftliche Betätigungswille kann aber auch bei **Beherrschungsidentität** vorhanden sein, d.h., wenn die Personen, die das Besitzunternehmen tatsächlich beherrschen, in der Lage sind, auch in der Betriebskapitalgesellschaft ihren Willen durchzusetzen.[24]
Sachliche Verflechtung	Ein „Unternehmen“ überlässt eine wesentliche Betriebsgrundlage an eine gewerblich tätige Kapitalgesellschaft (Wesentliche Betriebsgrundlage). Dass die wesentliche Betriebsgrundlage überlassende Unternehmen ist das Besitzunternehmen. Die Personen- oder Kapitalgesellschaft ist das Betriebsunternehmen. Wesentliche Betriebsgrundlagen sind solche WG, denen ein besonderes wirtschaftliches Gewicht für die Betriebsführung

[17] OLG Hamburg, FamRZ 1983, 168.

[18] BGH, FamRZ 1991, 48; OLG Dresden, FamRZ 2011, 113.

[19] BFH DStRE 2014, 385.

[20] BFH DStR 2015, 402.

[21] BGH NJW-RR 1990,68 mwN; NJW 1983, 2244.

[22] Piltz NJW 2012, 1111 mwN; AG Duisburg-Hamborn, FamRZ 2003, 1186 m. Anm. Schröder: für eine "zeitanteilige Aufteilung" für das laufende Jahr.

[23] BFH Urteil vom 24.2.1994, IV R 8–9/93, BStBl II 1994, 466.

[24] BFH Urteil vom 15.10.1998, BStBl II 1999, 445

	zukommt und die zur Erreichung des Betriebszwecks erforderlich sind.[25] Nicht entscheidend ist, ob das WG erhebliche stille Reserven enthält[26] oder jederzeit am Markt ersetzbar wäre.[27]
Rechtsfolge	Die Nutzungsüberlassung von WG im Rahmen einer Betriebsaufspaltung ist eine gewerbliche Tätigkeit i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG.[28] *Dies hat zur Folge, dass sämtliche Einkünfte der ansonsten nicht gewerblich tätigen Besitzunternehmens als solche aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind.*[29]

2. personelle Verflechtung (Zusammenrechnung der Anteile von Eltern und Kindern – die „Sorgerechtsfalle")

R 15.7 Abs. 8 EStÄR 2008[30] bestimmen dazu nunmehr:

(8) [1]Eine personelle Verflechtung liegt vor, wenn einem Elternteil oder beiden Elternteilen und einem minderjährigen Kind an beiden Unternehmen jeweils zusammen die Mehrheit der Stimmrechte zuzurechnen sind. [2]Ist beiden Elternteilen an einem Unternehmen zusammen die Mehrheit der Stimmrechte zuzurechnen und halten sie nur zusammen mit dem minderjährigen Kind am anderen Unternehmen die Mehrheit der Stimmrechte, liegt, wenn das Vermögenssorgerecht beiden Elternteilen zusteht, grundsätzlich ebenfalls eine personelle Verflechtung vor. ***[3]Hält nur ein Elternteil an dem einen Unternehmen die Mehrheit der Stimmrechte und hält er zusammen mit dem minderjährigen Kind die Mehrheit der Stimmrechte an dem anderen Unternehmen, liegt grundsätzlich keine personelle Verflechtung vor; auch in diesem Fall kann aber eine personelle Verflechtung anzunehmen sein, wenn das Vermögenssorgerecht allein beim beteiligten Elternteil liegt oder wenn das Vermögenssorgerecht bei beiden Elternteilen liegt und zusätzlich zur ehelichen Lebensgemeinschaft gleichgerichtete wirtschaftliche Interessen der Ehegatten vorliegen.*** *[4]Ist nur einem Elternteil an dem einen Unternehmen die Mehrheit der Stimmrechte zuzurechnen und halten an dem anderen Unternehmen beide Elternteile zusammen mit dem minderjährigen Kind die Mehrheit der Stimmrechte, liegt grundsätzlich keine personelle Verflechtung vor, es sei denn, die Elternanteile können zusammengerechnet werden und das Vermögenssorgerecht steht beiden Elternteilen zu.*

a) Grundfall

GBR als Vermieter des Betriebsgrundstückes		***GmbH als Mieter***		***Steuerrechtliche Grundlage***
Ehemann	35 %	Ehemann	40 %	=**G** § 15 EStG
Ehefrau	35 %	Ehefrau	60 %	=**G** § 15 EStG
Kind 1	15 %	Kind 1	0 %	=**G** § 15 EStG
Kind 2	15 %	Kind 2	0 %	**=G** § 15 EStG

[25] BFH Urteil vom 12.11.1985, VIII R 342/82, BStBl II 1986, 299.

[26] BFH Urteil vom 2.10.1997, IV R 84/96, BStBl II 1998, 104.

[27] BFH Urteil vom 26.5.1993, X R 78/91, BStBl II 1993, 718; BFH Urteile vom 19.3.2002, VIII R 57/99, BStBl II 2002, 662; vom 18.9.2002, X R 4/01, BFH/NV 2003, 41; vom 11.2.2003, IX R 43/01, BFH/NV 2003, 910; vom 13.7.2006, IV R 25/05, BFH/NV 2006, 2182; Urteil vom 11.10.2007 (X R 39/04, BFH/NV 2008, 439).

[28] BFH Urteile vom 13.11.1997, IV R 67/96, BStBl II 1998, 254, vom 24.11.1998, VIII R 61/97, BStBl II 1999, 483.

[29] BMF-Schreiben vom 8.6.1999, BStBl I 1999, 454.

[30] a.a.O..

b) Strittiger Fall

GBR als Vermieter des Betriebsgrundstückes		***GmbH als Mieter***		***Sorgerecht bei Ehem. für K 1***	***Sorgerecht bei Ehefrau für K 1***
Ehemann	35 %	Ehemann	100 %	=**G § 15** EStG	= **VuV** § 21
Ehefrau	35 %	Ehefrau	0 %	=**G § 15** EStG	= **VuV** § 21
Kind 1 minderjährig	20 %	Kind 1	0 %	=**G § 15** EStG	= **VuV** § 21
Kind 2 volljährig	10 %	Kind 2	0 %	=**G § 15** EStG	= **VuV** § 21

B. Transparenzprinzip (Personengesellschaften)

Gewerbliche Einkünfte

Einkünfte aus der Beteiligung an einer gewerblichen Personengesellschaft, sogenannte Mitunternhmerschaft

↓

§ 15 I S. 1 Nr. 2 EStG

↓

Nicht die Personengesellschaft ist Ertragssteuersubjekt im Sinne des EStG, sondern der einzelne Gesellschafter = Mitunternehmer

↓

Seine gewerblichen Einkünfte bestehen aus

- Gewinnanteil und
- Sondervergütungen

Einkünfte eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA

↓

§ 15 I S. 1 Nr. 3 EStG

↓

I. allgemeine Grundlagen

Die Besteuerung der Einkünfte einer Personengesellschaft richtet sich nach dem EStG, weil die Personengesellschaft keine „unbeschränkte Rechtsfähigkeit“ besitzt (vgl. z.B. § 124 HGB). Das Transparenzprinzip geht im Ergebnis von der „Einheit“ der Personengesellschaft und deren Gesellschaftern aus, d.h., die Gesellschaftsform der Personengesellschaft ist transparent.[31] Steuerschuldner ist der hinter der Gesellschaft stehende Gesellschafter. Die Rechtsform schirmt im Grundsatz den dahinterstehenden Gesellschafter – wie im Haftungsrecht (z.B. § 128 HGB)[32] - nicht ab. Gewinne der Gesellschaft werden einheitlich ermittelt, dann jedoch jedem Gesellschafter für Zwecke der Einkommensbesteuerung gesondert zugerechnet. (§§ 179, 180, 182 AO: Verfahren der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung).

[31] BFH, BStBl II 2008, 171.

[32] BGH, ZIP 2008, 308.

	Gesellschaftsebene	Gesellschafterebene
1. Stufe (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, 1. HS EStG)	Ermittlung des Gewinns der Personengesellschaft (*Gesamthandsbilanz*)	anteilige Zurechnung des Gewinns der Personengesellschaft auf die Mitunternehmer
2. Stufe (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, 2. HS EStG)		+ Sondervergütungen / Sonderbetriebseinnahmen des Gesellschafters - Sonderbetriebsausgaben des Gesellschafters (*Sonderbilanzen*)
Zusammen-fassung	= Gesamterfolg der Mitunternehmerschaft = Summe der gewerblichen Einkünfte der Mitunternehmer	= Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Mitunternehmers

- Auf der **ersten Stufe** werden die **in der Gesellschaft verwirklichten und erzielten Einkünfte** der Personengesellschaft erfasst, mit Bindungswirkung für die Gesellschafter (einheitliche Gewinnfeststellung). Die auf der Ebene der Gesellschaft ermittelten Einkünfte werden den Gesellschaftern nach ihrem Anteil zugerechnet.
- Auf der **zweiten Stufe** werden neben diesen Einkünften diejenigen berücksichtigt, die **der Gesellschafter** nicht innerhalb der Gesellschaft, sondern zwar im Zusammenhang mit seiner Gesellschaft, aber **außerhalb** der Personengesellschaft **erzielt**.

II. Beispielsrechnung

*A und B sind alleinige Gesellschafter der A & B OHG. Laut Gesellschaftsvertrag sind sie am Vermögen und am Gewinn der Gesellschaft mit je 50 % beteiligt. Die **Steuerbilanz**[33] der A & B OHG weist für das Jahr 2005 einen Gewinn von 200.000,00 € aus.*

Entsprechend dem Gesellschaftsvertrag haben erhalten:

- *A als Geschäftsführer ein Gehalt von 60.000,00 €*
- *B für die Überlassung eines betrieblich genutzten Grundstücks eine Jahresmiete von 12.000,00 € und für ein der Gesellschaft für Investitionen gewährtes Darlehen Zinsen in Höhe von 18.000,00 €.*

In einer Sonderbilanz hat B Zinsen (Schuldzinsen) in Höhe von 3.000,00 € ausgewiesen, die aus den Anschaffungskosten für das der Gesellschaft überlassene Grundstück resultieren.

a) Wie hoch sind nach der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung die auf A und B entfallenden Anteile am Gewinn der Gesellschaft?

b) Wie hoch ist der Gesamtbetrag der Einkünfte bei A und bei B, wenn sie außer den vorstehend dargestellten Einkünften keinerlei sonstige steuerliche Einkünfte haben?

---

[33] Da die A & B OHG eine **Steuerbilanz** erstellt hat, sind die Vorabvergütung für A sowie die Zinsen und die Miete für B nicht als Betriebsausgaben gewinnmindernd gebucht, sondern auf den variablen Kapitalkonten erfasst.

Der Gewinn teilt sich daher wie folgt auf:

	OHG	***Gesellschafter A***	***Gesellschafter B***
Bilanzgewinn	*200.000,00 €*		
Geschäftsführervergütung	*- 60.000,00 €*	*+ 60.000,00 €*	
Darlehenszinsen	*- 18.000,00 €*		*+ 18.000,00 €*
Miete	*- 12.000,00 €*		*+ 12.000,00 €*
Zwischenergebnis	***110.000,00 €***	***60.000,00 €***	***30.000,00 €***
Gewinnverteilung laut Gesellschaftsvertrag OHG	*- 110.000,00 €*	*+ 55.000,00 €*	*+ 55.000,00 €*
	0,00 €	*115.000,00 €*	*85.000,00 €*
Gewinne/Verluste aus Sonderbilanzen			*- 3.000,00 €*
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		***115.000,00 €***	***82.000,00 €***

Da A und B über anderweitige Einkünfte nicht verfügen, sind die Einkünfte aus Gewerbebetrieb gleichzeitig der Gesamtbetrag der Einkünfte. Es wäre falsch, das Geschäftsführergehalt als Einkunft aus nichtselbständiger Tätigkeit, die Zinsen als Kapitaleinkünfte und die Mieteinkünfte als solche zuzurechnen.

III. Berücksichtigung Sonderbetriebseinnahmen

Bei der Beteiligung an Personengesellschaften wird häufig insbesondere die Problematik des sog. Sonderbetriebsvermögens, also des notwendigen oder gewillkürten Sonderbetriebsvermögens, übersehen.

1. Definition

R 4.2 EStÄR definiert das Betriebsvermögen (Sonderbetriebsvermögen) wie folgt:

[1]Das Betriebsvermögen i. S. d. Absatzes 1 umfasst bei einer Personengesellschaft sowohl die Wirtschaftsgüter, die zum Gesamthandsvermögen der Mitunternehmer gehören, als auch diejenigen Wirtschaftsgüter, die einem, mehreren oder allen Mitunternehmern gehören (Sonderbetriebsvermögen). [2]Wirtschaftsgüter, die einem, mehreren oder allen Mitunternehmern gehören und die nicht Gesamthandsvermögen der Mitunternehmer der Personengesellschaft sind, gehören zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie entweder unmittelbar dem Betrieb der Personengesellschaft dienen (Sonderbetriebsvermögen I) oder unmittelbar zur Begründung oder Stärkung der Beteiligung des Mitunternehmers an der Personengesellschaft eingesetzt werden sollen (Sonderbetriebsvermögen II). [3]Solche Wirtschaftsgüter können zum gewillkürten Betriebsvermögen gehören, wenn sie objektiv geeignet und subjektiv dazu bestimmt sind, den Betrieb der Gesellschaft (Sonderbetriebsvermögen I) oder die Beteiligung des Gesellschafters (Sonderbetriebsvermögen II) zu fördern. [4]Auch ein einzelner Gesellschafter kann gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen bilden.

2. Abgrenzung Privatvermögen/Betriebsvermögen

Betriebliche Nutzung	**Privatvermögen oder Betriebsvermögen?**

Unter 10 %	100 % Privatvermögen
	(Notwendiges Privatvermögen)
10 % bis 50 %	Wahlrecht
	100 % Privatvermögen oder
	100 % Betriebsvermögen
	(gewillkürtes Privat – oder Betriebsvermögen)
Über 50 %	100 % Betriebsvermögen
	(notwendiges Betriebsvermögen)

Sonderbetriebsvermögen bilden die WG:

- ❖ die einem, mehreren oder allen Mitunternehmern zuzurechnen sind und
- ❖ mittelbar oder unmittelbar dazu geeignet oder bestimmt sind, den Gesellschaftszweck (SoBV I) oder die Beteiligung des Mitunternehmers (SoBV II) zu fördern.

Zum Sonderbetriebsvermögen können gehören:

- ❖ WG, die einem Mitunternehmer allein gehören,
- ❖ WG, die einer Bruchteilsgemeinschaft gehören, an der ein, mehrere oder alle Gesellschafter beteiligt sind,
- ❖ die einer neben der PersG bestehenden Gesamthandsgemeinschaft gehören an der ein, mehrere oder alle Gesellschafter beteiligt sind.

WG, die im Miteigentum mehrerer Personen stehen, von denen nur einer oder einige Mitunternehmer der PersG sind, die das Gut nutzen, können nur insoweit Sonderbetriebsvermögen sein, als es anteilig auf die Beteiligten entfällt, die auch Mitunternehmer sind.[34]

Notwendiges Sonderbetriebsvermögen

- ❖ WG, die unmittelbar für betriebliche Zwecke genutzt werden (BFH, BStBl 1983 II, 215).
- ❖ WG, die in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Beteiligung des Mitunternehmers an der PersGstehen (notwendiges SoBVII – BFH, BStBl 1988 II, 667).
- ❖ Auch Verbindlichkeiten eines Mitunternehmers können SoBV sein (BFH, BStBl 1983 II, S. 570-572).

Gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen

WG, die objektiv geeignet sind,

- ❖ den Betrieb der PersG (gewillkürtes SoBVI) oder
- ❖ die Beteiligung des Gesellschafters (gewillkürtes SoBVII)

zu fördern und in der Buchführung (Sonderbilanzen) als Betriebsvermögen ausgewiesen werden (BFH, BStBl 1986 II,713).

[34] BFH NV 1987, S. 497

IV. Begünstigung „stehengelassene Gewinne“ in der Personengesellschaft

Die Entlastung von Einzelunternehmern und Personengesellschaften gilt nur für nicht entnommene Gewinne (§ 34a EStG).

Die Begünstigung erfolgt **auf Antrag** durch einen **ermäßigten Steuersatz** von 28,25 % (**Thesaurierungssteuersatz**) anstelle des persönlichen Steuersatzes.[35] Die Nachversteuerung späterer Entnahmen erfolgt mit 25 % zzgl. Solidaritätszuschlag.

Voraussetzungen sind:

- ordnungsgemäßer Antrag
- thesaurierungsfähiger Gewinn
- Bilanzierung nach § 4 Abs. 1 bzw. § 5 EStG.

Daraus ergibt sich eine Gesamtbelastung mit Einkommensteuer, von 46,1875 %. Das bedeutet, dass selbst derjenige, dessen Grenzsteuersatz bei 42 % liegt, an der Thesaurierung über einen gewissen Zeitraum festhalten muss, um den Zinsvorteil, der sich aus der Anwendung des **Thesaurierungssteuersatzes** ergibt, so groß werden zu lassen, dass die **Nachbelastung** in Höhe des Abgeltungssteuersatzes nicht zu einer insgesamt höheren Steuerlast führt. Der hierfür nötige Zeitraum verlängert sich umso mehr, je stärker sich der individuelle Grenzsteuersatz des Steuerpflichtigen vom Spitzensteuersatz entfernt. Problematisch wird dieses Zeitproblem zusätzlich dadurch, dass gem. § 34a Abs. 4 EStG nachzuversteuern ist, sobald ein eventueller **Überschuss der Entnahmen über die Einlagen** den Gewinn eines späteren Jahres übersteigt. Die **Nachversteuerung** kann also – insbesondere im Falle unerwarteter Verluste zu einem relativ frühen Zeitpunkt einsetzen. Die von § 34a Abs. 1 Satz 4 EStG eingeräumte Möglichkeit, den Thesaurierungsantrag bis zur Unanfechtbarkeit des Einkommensteuerbescheides für das auf das Jahr der Thesaurierung folgende Jahr zurückzunehmen, kann hier zwar extreme Auswirkungen abmildern, dürfte aber in vielen Fällen nicht weit genug reichen.

Die Definition des thesaurierungsfähigen Gewinns ist im Gesetz wie folgt geregelt: nicht entnommener Gewinn ist gleichlaufender steuerpflichtiger Gewinn + Einlagen – Entnahmen. Nicht entnahmefähig und damit nicht begünstigt sind außerbilanzielle Hinzurechnungen (einschließlich Gewerbesteuer).

Beispiel

Gewinn:	200.000 €
Einlagen:	40.000 €
Entnahmen:	80.000 €
nicht entnommener Gewinn:	160.000 €

C. Einheitsprinzip (Einzelunternehmer)

Die Besteuerung der Einkünfte des Einzelunternehmers richtet sich nach dem EStG. Laufende Gewinne des Einzelunternehmers aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) werden auf seiner Ebene besteuert. Es gilt das Einheitsprinzip.[36] Steuerschuldner ist der Einzelunter-

---

[35] Anwendungsschreiben zur Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne (§ 34a EStG); BMF-Schreiben v. 11.8.2008 - IV C 6 - S 2290-a/07/10001.

[36] BFH, NV 1996, 648.

nehmer. Die Rechtsform (e.K. – eingetragener Kaufmann / eingetragene Kauffrau) schirmt den dahinterstehenden Inhaber – wie im Haftungsrecht -[37] nicht ab.

§ 2 Bedeutung der Rechtsform des Rechtsträgers für den Zugewinnausgleich

A. Arbeitshilfe Auskunft

Wie im Unterhaltsrecht (vgl. § 1605 BGB) kennt § 1379 BGB nunmehr den vom Auskunftsanspruch getrennten Beleganspruch. Mindestens besteht der Anspruch auf Mitteilung der wertbildenden Faktoren.[38] Eine Vorlagepflicht bzgl. der Jahresabschlüsse besteht "im Normalfall", wenn es für die Bewertung eines zum Endvermögen gehörenden Unternehmens / einer Unternehmensbeteiligung auf die Ertragslage des Unternehmens ankommt.[39] Es besteht dann eine Vorlagepflicht bzgl. der letzten fünf Jahre.[40] Daraus folgt folgendes Schema:

Der/ die Antragsgegner/in wird aufgegeben

*Der/dem Antragsgegner/in **Auskunft zu erteilen** über sein/ ihr Endvermögen zum Stichtag …….. durch eine systematisches, verständliches und lückenloses eigenhändig unterschriebenes Bestandsverzeichnis, getrennt nach Aktiva und Passiva; ohne Rücksicht auf deren Steuerbarkeit oder Nichtsteuerbarkeit und ohne Rücksicht darauf, ob sie ganz oder teilweise steuerfrei sind oder der Abgeltungsteuer unterliegen nebst einer Aufstellung der geleisteten Steuerzahlungen, einschließlich etwaiger Nachzahlungen und Steuervorauszahlungen, und der etwaig erhaltenen Steuererstattungen **in** den Jahren …….. .*

*die Auskunft im Rahmen des Wertermittlungsanspruches **zu belegen** zu belegen durch Vorlage der Vorauszahlungs-, Vorauszahlungsanpassungs- und Erstattungsbescheide, der Einkommensteuerbescheide und **Bescheinigungen über die Entrichtung von Abgeltungssteuer (ab VZ 2009)**, für die Kalenderjahre …….. nebst den zugrunde liegenden Einkommensteuererklärungen deren Anlagen für die Kalenderjahre …….. insbesondere:*

a) bei Einzelunternehmen (Einheitsprinzip)

EStG Bescheide der Jahre …….

EStG Erklärungen der Jahre ……. nebst allen gesetzlichen Anlagen dazu

für Bilanzierende: Jahresabschluss (§ 242 HGB) der Jahre ……. nebst allen gesetzlichen Anlagen dazu

für Überschußrechner: EÜR gem. § 4 (3) EStG der Jahre ……. nebst allen gesetzlichen Anlagen dazu

Bescheinigung gem. § 45a EStG der Jahre ……. nebst allen gesetzlichen Anlagen dazu

---

[37] BGH, ZIP 2008, 308.

[38] Intereesant auch der Ansatz v. Kogel: Gerichtskostenfreie Wertermittlung im Zugewinnausgleich -das selbstständige Beweisverfahren - FamRB 2010, 155.

[39] BGH, FamRZ 80, 39 = NJW 80, 229; Vgl. auch OLG Koblenz, FamRZ 82, 280 bei Besteuerung gem. § 4 Abs. 3 EStG.

[40] BGH, NJW 80, 229, 230 = FamRZ 80, 37, 38 = BGHZ 75, 195, 198; OLG Koblenz, FamRZ 82, 280; OLG Düsseldorf, FamRZ 99, 1070.

*als **zusätzlichem** Beleg,*

- *Entwicklung (KKe Aufschlüsslung) der Kapitalkonten*
- *Summen-und Saldenliste*
- *Sowie Auszug über die Sachkonten …….. ,*
- *Anlagespiegel bzw. Anlagegitter mit folgenden Angaben:*
  - *Die gesamten historischen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der vorhandenen Anlagen zu Beginn der Geschäftsjahre …….. ,*
  - *die Zugänge des Geschäftsjahres zu Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten,*
  - *die Abgänge des Geschäftsjahre …….. zu Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten,*
  - *die kumulierten Abschreibungen bis zum Ende der jeweiligen Geschäftsjahre …….. ;*
  - *Der jeweilige Restbuchwert zum Ende der Vorjahre,*
  - *die Abschreibungen der jeweiligen Geschäftsjahre …….. .*

b) *Für Gesellschafter von Personengesellschaften (Transperanzprinzip)*

Einheitlich gesonderte Gewinnfeststellung der Jahre ……. gem. §§ 179 Abs. 2 S. 2, 180 Abs. 1 Nr. 2 lit. a AO

EStG Bescheide der Jahre …….

EStG Erklärungen der Jahre ……. nebst allen gesetzlichen Anlagen dazu

für Bilanzierende: Jahresabschluss (§ 242 HGB) der Gesellschaft …….. der Jahre ……. nebst allen gesetzlichen Anlagen dazu

für Überschußrechner: EÜR gem. § 4 (3) EStG der Jahre ……. nebst allen gesetzlichen Anlagen dazu

Bescheinigung gem. § 45a EStG der Jahre ……. nebst allen gesetzlichen Anlagen dazu

*als **zusätzlichem** Beleg,*

……...

c) *Für Gesellschafter von Kapitalgesellschaften (Trennungsprinzip)*

Bescheinigung gem. § 45a EStG der Jahre ……. nebst allen gesetzlichen Anlagen dazu, insbesondere Jahresabschluss der Kapitalgesellschaft ……. (§§ 242, 284, 289 HGB) der Jahre ……. nebst allen gesetzlichen Anlagen dazu

EStG Bescheide der Jahre …….

EStG Erklärungen der Jahre ……. nebst allen gesetzlichen Anlagen dazu

*als **zusätzlichem** Beleg,*

……..

Der/ die Antragsgegnerin wird aufgegeben, den sich nach Auskunft ergebenden Zugewinn nebst Zinsen in Höhe von 5 Prozentpunkten über dem Basiszinssatz seit dem ……. an den/die Antragsteller/in zu zahlen, fällig ab …….. .

B. Bewertung von Gesellschaftsbeteiligungen und Betriebsvermögen

I. Bewertung im Prozess - allgemeine Grundsätze

Bei der Bewertung eines Gesellschaftsanteils im Zugewinnausgleich besteht das allgemeine Problem einer zutreffenden Unternehmens- bzw. Anteilsbewertung.[41]

Der Gesetzgeber hat nur für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen in § 1376 Abs. 4 BGB bestimmt, dass dessen Wert nach dem Ertragswertverfahren für die im Anfangs- und Endvermögen erfassten Betriebe anzuwenden ist.[42]

Wegen fehlender spezieller gesetzlicher Bewertungsrichtlinien ist im Übrigen nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG von Verfassungswegen auch im Zugewinnausgleich grundsätzlich vom vollen wirklichen Wert auf den Stichtag auszugehen. Der volle wirkliche Wert ist von Verfassungswegen in ***gleicher*** Weise für gewerbliche Unternehmen, Beteiligungen an Unternehmen, freiberufliche Praxen ***und*** andere Wirtschaftsgüter zu ermitteln.[43]

Der volle wirkliche Wert ist auch im Zugewinnausgleich primär nach dem Börsenwert zu bestimmen, der auf der Grundlage von Börsenkursen zu ermitteln ist.[44] Erst wenn ein solcher nicht zur Verfügung steht, ist ein Rückgriff auf anerkannte Bewertungsmethoden zur Ermittlung des wirklichen Wertes zulässig.[45] Das BVerfG hat damit die Abhängigkeit des Wertes von der Person des „Interessenten“ und damit einen Methodenpluralismus anerkannt.[46] Während der Börsenkurs sich primär aus der Sicht eines Veräußerer definiert[47], definiert sich der Wert unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten primär aus der Sicht eines Erwerbers.[48]

Deshalb verlässt der BGH auch nicht die verfassungsrechtlichen Grundlagen oder Vorgaben, wenn er durch den Tatrichter für Freiberuflerpraxen die Anwendung des sogenannten modifizierten Ertragswertverfahrens[49] (genauer wohl Übergewinnmethode) und für

---

[41] Vgl. dazu und zum folgenden Arens, FuR 1996, 137; Piltz / Wissmann, NJW 1985, 2673; Reimann, FamRZ 1989, 1248; Kinkle, FPR 1996, 97; Heumann, FuR 2001, 16; Kuckenburg, FuR 2002, 293; Kuckenburg, FuR 2005, 401; Borth, FamRB 2002, 371; Manderscheid, ZFE 2005, 341; Piltz, Die Unternehmehmensbewertung in der Rechtsprechung, 3. Aufl. 1994; zur Bewertung einer gesellschaftsrechtlichen Mitarbeiterbeteiligung siehe BGH, ZFE 2003, 124 = FamRZ 2003, 432 m. Anm. Schröder.

[42] BT-Drucks. 2/3409zu, 11.

[43] BVerfGE 67, 348.

[44] BVerfGE 100, 289; Piltz, ZGR 2001, 185.

[45] BVerfGE 100, 289.

[46] Piltz, ZGR 2001, 185.

[47] BVerfGE 100, 289; Piltz, ZGR 2001, 185.

[48] Piltz NJW 2012, 1111 mwN.

[49] BGH NJW 2011, 2572.

gewerbliche Unternehmen und Unternehmensbeteiligungen die Anwendung des Ertragswertverfahrens, nicht beanstandet.[50]

Der Liquidationswert (Zerschlagungswert) gilt jedoch in der Regel als unterste Grenze des Unternehmenswerts.[51]

Der BGH hat bereits mehrfach entschieden, dass eine bestimmte Bewertungsmethode (Ertragswertverfahren, Sachwertverfahren, Übergewinnmethode etc.) für den Zugewinnausgleich nicht zwingend ist.[52]

Generell ist Folgendes zu beachten: *Der Sachverständige hat zwar bei mehreren anerkannten Bewertungsmethoden das Wahlrecht, welche Methode er anwenden will, er darf aber die einschlägigen Befundtatsachen nicht nur nach Maßgabe der von ihm bevorzugten Methode feststellen.[53] Die Wahl der Bewertungsmethode erfolgt "sachverhaltsspezifisch" nach tatrichterlichem Ermessen.[54] Dabei ist die gewählte Bewertungsmethode nicht durch eigene Ergänzungsüberlegungen zu verwässern.[55]Die Prozessbeteiligten bzw. ihre anwaltlichen Prozessbevollmächtigten sollten bereits bei der Abfassung des Beweisbeschlusses auf eine entsprechend exakte Beauftragung des gerichtlich bestellten Sachverständigen achten und darauf durch sorgfältig formulierte Beweisantritte und schriftsätzliche Hinweise ggf. Einfluss nehmen.Bei einem zum Stichtag (§ 1384 BGB) temporär schlecht einzuschätzenden Marktwert ist ggf. die Veräußerung, nicht die Bewertung, zurückzustellen und zugunsten eines später erzielbaren höheren Wertes eine Stundung gemäß § 1382 BGB anzunehmen.[56] Dies gilt insbesondere auch für die Unternehmensbeteiligungen.[57]*

II. Berücksichtigung von Veräußerungs-, Kündigungs- oder Abfindungsbeschränkungen bei der Anteilsbewertung im Zugewinnausgleich

1. Problemstellung

Die Frage der Berücksichtigung nicht oder nur eingeschränkt veräußerbarer Unternehmensbeteiligungen, also Gesellschaftsanteile an Personen- oder Kapitalgesellschaften, und die Bewertung solcher Beteiligungen im Zugewinnausgleich kann nach der Rechtsprechung des BGH ebenso als weitestgehend geklärt angesehen werden, wie die Frage

---

[50] BGH NJW 2014, 294.

[51] BGH, Urt. v. 05.12. 2018 – XII ZR 116/17 – FamRZ 2019, 429.

[52] BGH, NJW , 294;FamRZ 2005, 99 m. Anm. Schröder. Das OLG Koblenz will grundsätzlich - allerdings mit Korrekturen im Einzelfall - die Ertragswertmethode zugrunde legen: OLG Koblenz, FamRZ 2002, 1190 = FamRB 2002, 161; Az. d. BGH: XII ZR 194/01; dazu auch Kuckenburg, FuR 2005, 401.

[53] Vgl. OLG München, BB 1988, 429 ff. zu § 2314 BGB.

[54] BGH, FamRZ 1991, 43 und FamRZ 1995, 607; BGH, NJW 1999, 784; so auch OLG Saarbrücken, FamRZ 1998, 235 für Grundstücksbewertungen; OLG Hamm, FamRZ 1998, 235: im Ergebnis bei einem Betrieb mit 50 Arbeitnehmern für die Ertragswertmethode.

[55] Vgl. etwa BGH, FamRZ 2005, 99 = ZFE 2005, 66 zur Frage, ob bei einer Bewertung nach der Ertragswertmethode noch stille Reserven in einzelnen Wirtschaftsgütern hinzu gerechnet werden können.

[56] Vgl. BGH, FamRZ 1992, 411 und 1992, 919.

[57] BGH, FamRZ 1986, 776; vgl. BGH, FamRZ 1995, 1270 = NJW 1995, 2781 für eine Lebensversicherung und BGH, FamRZ 1993, 1183 für ein Grundstück.

der Bewertung solcher Unternehmensbeteiligungen im Hinblick auf Abfindungsklauseln, die sich nicht am „wirklichen Wert“ der Unternehmensbeteiligung ausrichten.[58]

Der BGH hat mehrfach entschieden, dass der zugewinnausgleichsberechtigte Ehepartner im Rahmen des Zugewinnausgleichs „an allem teilhaben soll, was im Erbgang auf andere übergehen kann“, stellt also auf einen „fiktiven Erbfall“ zum Stichtag des § 1384 BGB ab.[59] In seiner Entscheidung vom 24.10.1990[60] hat der BGH auf einen fiktiven Verkaufsfall zum Stichtag des § 1384 BGB für die Bewertung eines Anteils an einer Freiberuflerpraxis insoweit abgestellt, als er damit den Abzug der latenten Steuerlast gem. §§ 16, 18, 34 EStG als wertbildenden Faktor für die Bewertung berücksichtigt hat.

Diese Rechtsprechung (fiktiver Erbfall bzw. fiktiver Veräußerungsfall zum Stichtag) „erleidet aber keine Umkehrung“, führt also nicht zu dem Umkehrschluss, dass Rechts- oder Besitzpositionen, die nicht vererblich oder nicht veräußerbar sind, nicht in den Zugewinnausgleich einzubeziehen sind.[61] Auch die gesellschaftsvertraglich vorgesehene Abfindungsregelung (fiktiver Fall des Ausscheidens zum Stichtag des § 1384 BGB) will der BGH nicht für die Bewertung im Zugewinnausgleich übernehmen.

2. Nicht oder nur eingeschränkt veräußerbare Unternehmensbeteiligungen - Berücksichtigung im Zugewinnausgleich

Nach der vorstehend bereits zitierten Rechtsprechung des BGH sind auch nicht oder nur beschränkt veräußerbare Unternehmensbeteiligungen (Gesellschaftsanteile an Personen- oder Kapitalgesellschaften) im Zugewinnausgleich zu berücksichtigen und zu bewerten. Der BGH unterscheidet dabei nämlich zwischen dem „Nutzwert“ und dem „Veräußerungswert“ eines solchen Anteils.[62]

Auch bei fehlender oder eingeschränkter Veräußerbarkeit des Anteils muss nämlich berücksichtigt werden, dass dieser Anteil im Hinblick auf die dem Anteilsinhaber verbleibende Nutzungs- und Gewinnerzielungsmöglichkeit in der Zukunft - auch zum Stichtag gem. § 1384 BGB - einen (objektiven) Wert hat. Dieser Wert orientiert sich insbesondere an den voraussichtlichen zukünftigen Entnahmen bzw. Gewinnausschüttungen. Ob der Anteilsinhaber dabei angesichts der Mehrheitsverhältnisse in der Gesellschaft Einflussnahme auf die Entnahme- oder Ausschüttungspolitik des Unternehmens in Zukunft haben wird, ist dabei aber unerheblich. Insoweit gilt die „Fiktion der maximalen Ausschüttung“.[63] Ähnlich argumentiert auch der BFH, der Beschränkungen der freien Verfügung und Vererbung, aber auch Testamentsvollstreckungsanordnungen, bei der Ermittlung des gemeinen Wertes von Kapitalgesellschaftsanteilen außer Betracht lassen will.[64]

---

[58] Vgl. zu deren Zulässigkeit allgemein Geck, BRAK-Mitt. 1996, 64 ff. mwN.

[59] Vgl. BGHZ 80, 384, 387 = NJW 1981, 1836; BGHZ 82, 145, 147 = NJW 1982, 279; BGH vom 28.10.1982 - IX ZR 85/81, nicht veröffentlicht; dazu Winkler, BB 1997, 1697.

[60] NJW 1991, 1547 = FamRZ 1991, 43.

[61] BGHZ 75, 195, 201 = NJW 1980, 229; BGH, NJW 1987, 321.

[62] Vgl. dazu auch Braunhofer, Unternehmens- und Anteilsbewertung zur Bemessung von familien- und erbrechtlichen Ausgleichsansprüchen, Köln, 1995, S. 174 ff.; Diederichsen, Vermögensauseinandersetzung bei der Ehescheidung, 3. Aufl., Köln, 1991, S. 94 ff.; siehe zur Berücksichtigung von Verfügungsbeschränkungen bei der steuerlichen Anteilsbewertung Gerlach, BB 1996, 821.

[63] Vgl. Braunhofer, aaO, S. 175; Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1992, Rn. 40, 46.

[64] BFH, BStBl II 1977, 235 und BStBl II 1994, 503; BFH, DStRE 1998, 883.

Nach Auffassung des BGH wäre es im Übrigen auch ungerecht, den anderen Ehegatten an den während der Ehe aufgebauten und damit für die Zukunft gesicherten Nutzungs- und Gewinnerzielungsmöglichkeiten nicht teilhaben zu lassen.[65] Bei (nachhaltig) unrentablen Unternehmen wird man insoweit allerdings Abstriche machen müssen.[66]

Ein weiteres Argument ist letztlich aus Art. 3 GG herzuleiten: bei Personen- und Personenhandelsgesellschaften entspricht es schon dem gesetzlichen Regelungsstatut, aber auch der gesellschaftsrechtlichen Praxis, dass die Gesellschaftsanteile nicht oder nur eingeschränkt (mit Zustimmung aller oder der Mehrheit der Mitgesellschafter; ggf. unter Berücksichtigung eines Vorkaufsrechts der anderen Gesellschafter etc.) veräußert bzw. abgetreten werden können (vgl. § 717 BGB; §§ 138, 161 Abs. 2 HGB). Dass es von der Rechtsform der Gesellschaft bzw. der Ausgestaltung des Gesellschaftsvertrages insoweit abhängen soll, ob der Gesellschaftsanteil im Zugewinnausgleich berücksichtigungsfähig ist, erscheint im Hinblick auf Art. 3 GG bedenklich.

Zutreffend lässt deshalb auch der BGH die Frage der fehlenden bzw. der eingeschränkten Veräußerbarkeit nur als Bemessungsfaktor für die Höhe des Anteilswertes im Zugewinnausgleich zu.[67] Auch in der Betriebswirtschaftslehre ist es im Übrigen anerkannt, dass bei eingeschränkter oder erschwerter Veräußerbarkeit einer Unternehmensbeteiligung lediglich ein sog. „Immobilitätsabschlag“ gemacht werden kann.[68]

Aber auch hinsichtlich der Zulassung eines solchen Abschlages vom Anteilswert ist der BGH sehr zurückhaltend. Er weist dabei darauf hin, dass in aller Regel die fehlende oder eingeschränkte Veräußerbarkeit des Anteils sich nicht nur als Nachteil für den Inhaber darstellt, sondern sich auch für ihn als Vorteil erweisen kann. Wenn nämlich ein anderer Mitgesellschafter unter gleichen Voraussetzungen nicht oder nur gegen einen unter dem Verkehrswert des Anteils liegenden Abfindungsanspruchs ausscheiden kann, wachsen dem verbleibenden Anteilsinhaber entsprechende Vorteile zu.[69] Im Regelfall werden sich also die potentiellen Nachteile und die potentiellen Vorteile weitestgehend kompensieren.

Deshalb hat der BGH auch nur in dem Fall, dass sich die (weitere) Nutzungsmöglichkeit des Anteils in Zukunft nicht mehr realisieren wird, einen Abschlag im Hinblick auf die Wertminderung, die aus der fehlenden oder eingeschränkten Verwertbarkeit resultiert, zugelassen. Die Wertminderung soll sich danach richten, mit welcher Wahrscheinlichkeit für den beteiligten Gesellschafter diese Realisierung der Nachteile eintreten werde.[70] Zu denken ist hier an die Fälle, in denen die Kündigung durch den Gesellschafter bzw. dessen Ausschließung durch die Gesellschafterversammlung mit hinreichender Wahrscheinlichkeit bevorsteht, bzw. in denen die Liquidation oder die Insolvenz der Gesellschaft bevorsteht.

---

[65] BGH, NJW 1980, 229, 231; NJW 1987, 321, 322; Braunhofer, aaO, S. 176; Haussleiter, Vermögensauseinandersetzung anlässlich Scheidung und Trennung, München 1992, S. 191, Rn. 568; kritisch dazu Michalski / Zeidler, FamRZ 1997, 397 und 1136; dagegen Kleinle, FamRZ 1997, 1133 und Schröder, FamRZ 1997, 1135.

[66] Vgl. Haussleiter, aaO, S. 192, Rn. 571.

[67] Vgl. BGH, aaO; vgl. auch BGH, FamRZ 1993, 1183, 1185.

[68] Vgl. Braunhofer, aaO, S. 176; Piltz, Die Unternehmensbewertung, 3. Aufl., Düsseldorf, 1994, S. 57.

[69] Vgl. BGH, NJW 1980, 229, 231.

[70] Vgl. BGHZ 68, 163, 166 = NJW 1977, 949; NJW 1980, 229, 231.

Die instanzgerichtliche Rechtsprechung hat, soweit ersichtlich, bislang in solchen Fällen Abschläge in einer Größenordnung von etwa bis zu 20 % auf den wirklichen Wert des Anteils für angemessen gehalten.[71]

3. Berücksichtigung von Abfindungsklauseln bei der Anteilsbewertung im Zugewinnausgleich

Zu trennen von der vorstehenden Frage ist die Frage der zugewinnausgleichsrechtlichen Berücksichtigung von gesellschaftsvertraglichen Abfindungsklauseln für den Fall des Ausscheidens des Gesellschafters (durch Tod, Kündigung, Ausschließung, Einziehung des Geschäftsanteils und bei Auflösung der Gesellschaft). Mit Abfindungsklauseln in diesem Zusammenhang sind dabei solche Abfindungsregelungen gemeint, die die Höhe des Abfindungsguthabens des ausscheidenden Gesellschafters unter dem „Vollwert" seiner Beteiligung bestimmen.[72] Die Abfindungsklauseln stellen dabei letztlich nur einen Sonderfall der eingeschränkten Verwertbarkeit der Beteiligung dar. Der sog. „Vollwert" der Beteiligung wird bekanntlich aus dem Unternehmenswert einerseits und dem (anteiligen) Umfang der Beteiligung daran andererseits abgeleitet, und zwar unter Berücksichtigung der stillen Reserven und des Firmen- bzw. Praxiswertes.

Nach der Rechtsprechung des BGH ist der sich aus einer solchen Abfindungsklausel ergebende Wert nicht „kritiklos" für den Zugewinnausgleich zu übernehmen.[73] Auch insoweit stellt der BGH darauf ab, inwieweit sich die Wertminderung des Anteils durch die Abfindungsklausel gegenüber dem Vollwert realisiert hat bzw. mit welcher Wahrscheinlichkeit sich diese Wertminderung realisieren wird.

Ausgangspunkt ist wiederum die Überlegung, dass bei gleichmäßiger Geltung solcher Abfindungsklauseln für alle Gesellschafter aus Sicht eines jeden Gesellschafters diese Klauseln Vor- und Nachteile haben können und sich im Regelfall das Risiko der Realisierung der Vor- und Nachteile ausgleicht. Durch Ausscheiden eines anderen Gesellschafters gegen Abfindung nach Maßgabe der Abfindungsklausel wächst den verbliebenen Gesellschaftern der Mehrwert entsprechend zu.[74] Der BGH will deshalb im Regelfall von dem Vollwert des Gesellschaftsanteils im Zugewinnausgleich ausgehen, da dem Gesellschafter die vollen Nutzungs- und Entnahmemöglichkeiten in der Zukunft bleiben.[75]

4. Realisierung der Wertminderung zum Stichtag

Hat sich allerdings die Wertminderung durch die Abfindungsklausel bereits realisiert, weil zum Stichtag gem. § 1384 BGB das Ausscheiden aus der Gesellschaft bereits erfolgt ist bzw. veranlasst ist (durch Kündigung des Gesellschafters, Ausschließung des Gesellschafters oder Einziehung seines Geschäftsanteils durch die Gesellschafterversammlung oder durch Liquidationsbeschluss), will der BGH auch für den Zugewinnausgleich die Be-

---

[71] Vgl. OLG Hamm, FamRZ 1983, 918, 919; OLG Schleswig, FamRZ 1986, 1208, 1209; Braunhofer, aaO, S. 177; kritisch: Piltz / Wissmann, NJW 1985, 2673, 2682.

[72] Vgl. dazu Notthoff, DStR 1998, 210.

[73] zuletzt BGH, FamRZ 1999, 361 = NJW 1999, 784; BGH, ZFE 2003, 124 = FamRZ 2003, 432 m. Anm. Schröder.

[74] BGH, NJW 1980, 229, 231; OLG Schleswig, FamRZ 1986, 1208; OLG Hamm, FamRZ 1998, 235; Diederichsen, aaO, S. 101.

[75] So auch OLG Hamm, FamRZ 1998, 235; vgl. zum Aspekt des „Nutzungsvorteils" statt des „Verwertungsvorteils" auch BGH, NJW 1977, 378 = FamRZ 1977, 38; Diederichsen, aaO, S. 84 f.; Winkler, BB 1997, 1697, 1701 f..

wertung nach der entsprechenden Abfindungsklausel akzeptieren.[76] Der BGH hat auch anerkannt, dass eine gegenüber dem Vollwert vorzunehmende Wertminderung dann möglich ist, wenn mit hinreichender Wahrscheinlichkeit mit einer Realisierung der Abfindungsklausel zu rechnen ist. Die Wertminderung soll sich dabei danach richten, mit welcher Wahrscheinlichkeit für den beteiligten Gesellschafter das Ausscheiden vorherzusehen ist.[77]

Ein typischer und in der Literatur viel diskutierter Fall ist die im Zusammenhang mit der Scheidung stehende Veräußerung der Unternehmensbeteiligung, insbesondere um den Zugewinnausgleich oder sonstige wirtschaftliche Scheidungsfolgen finanzieren zu können.[78] Solchen Überlegungen mag man zwar im Ausgangspunkt zustimmen können, sehr fraglich erscheint aber, auf welcher Tatsachenbasis das entscheidende Gericht mit der erforderlichen Sicherheit zu der Erkenntnis kommen will, dass „am Stichtag oder spätestens in der letzten mündlichen Verhandlung vor dem Tatrichter feststeht, dass zur Begleichung der Ausgleichsforderung ein Austritt aus der Gesellschaft notwendig ist".[79] Die Darlegungs- und Beweislast wird dabei den Anteilsinhaber treffen. Er wird seiner Darlegungslast, erst recht seiner Beweislast, insoweit nur in seltenen Fällen nachkommen können.

5. Endgültige Bewertung im Zugewinnausgleich

Dennoch hat der BGH zutreffend entschieden, dass auch in diesen Fällen eine endgültige Bewertung der Unternehmensbeteiligung im Rahmen des Zugewinnausgleichs zu erfolgen hat.[80] Insbesondere hat der BGH mehrfach die Auffassung abgelehnt, wonach § 2313 BGB (vorläufiger Wertansatz bei bedingten, unsicheren oder ungewissen Rechten im Rahmen der Pflichtteilsberechnung) entsprechend anzuwenden sein soll.[81] Einer solchen vorläufigen Regelung mit Stundung der Differenz zwischen dem Wert nach der Abfindungsklausel und dem Vollwert bis zur endgültigen Klärung der Frage des Ausscheidens des Gesellschafters widerspreche schon das Stichtagsprinzip des § 1384 BGB.[82]

Nachträglich erkennbar werdenden Korrekturen der Anteilsbewertung mag ggf. auch über das allgemeine Leistungsverweigerungsrecht wegen grober Unbilligkeit nach § 1381 BGB Rechnung getragen werden können.[83]

6. Berücksichtigung von Fälligkeitsregelungen

Soweit nach der gesellschaftsvertraglichen Regelung die Abfindung bei Ausscheiden des Gesellschafters erst nach Ablauf einer mehr oder weniger lang bemessenen Frist und / oder in Raten auszuzahlen ist, kann dem ggf. über die Stundung der zugewinnausgleichsrechtlichen Ausgleichsforderung gem. § 1382 BGB Rechnung getragen wer-

---

[76] BGH, NJW 1980, 230; BGH, NJW 1999, 784.

[77] Vgl. BGHZ 68, 163, 166 = NJW 1977, 949; BGH, NJW 1980, 231.

[78] Vgl. dazu Braunhofer, aaO, S. 178 ff. mit umfangreichen weiteren Nachweisen; Kotzur, NJW 1988, 3239, 3242; Piltz / Wissmann, NJW 1985, 2672, 2681.

[79] Vgl. Braunhofer, aaO, S. 178; Kotzur, aaO, 3243; a. A. Reimann, DNotZ 1992, 472, 483.

[80] BGH, NJW 1980, 229, 230; FamRZ 1983, 882, 885.

[81] BGH, FamRZ 1979, 787, 788; NJW 1980, 229, 230; FamRZ 1983, 882, 884 f.

[82] Wegen der verschiedenen sonstigen Lösungsansätze in der Literatur und deren Ablehnung durch den BGH vgl. Braunhofer, aaO, S. 177 ff. mit umfangreichen weiteren Nachweisen; Diederichsen, aaO, S. 96 ff.

[83] Vgl. Diederichsen, aaO, S. 96 f.

den. Dies gilt zumindest in den Fallgestaltungen, in denen im Zusammenhang mit der Ehescheidung das Ausscheiden aus der Gesellschaft realisiert werden muss.[84]

7. Gleichbehandlung von Personen- und Kapitalgesellschaftsanteilen

Abschließend bleibt festzuhalten, dass in der Rechtsprechung des BGH und in der einschlägigen Literatur für die Behandlung der eingeschränkten Verwertbarkeit bzw. der Abfindungsklauseln im Zugewinnausgleich für Personengesellschaften einerseits und Kapitalgesellschaften andererseits keine Unterschiede gemacht werden.

III. Bewertung von Freiberuflerpraxen und Kleinbetrieben im Zugewinnausgleich

1. Schwierigkeiten der Bewertung

Die Bewertung von Freiberuflerpraxen und ähnlichen Unternehmen im Zugewinnausgleich stellt den familienrechtlichen Praktiker vor erhebliche praktische Probleme, die in aller Regel nicht ohne die Einschaltung eines Sachverständigen gelöst werden können.[85] Die verlässliche Ermittlung eines Wertes wird insbesondere dadurch erschwert, dass gerade eine Freiberuflerpraxis oder ein Kleinbetrieb[86] besonders auf die Person ihres Inhabers bzw. ihrer Inhaber ausgerichtet ist und diese Personenbezogenheit die Übernahme üblicher Bewertungsmethoden aus der Betriebswirtschaftlehre bzw. dem Steuerrecht nicht unbedingt sachgerecht erscheinen lässt. Darüber hinaus handelt es sich bei Freiberuflerpraxen in aller Regel um kleinere und allenfalls mittlere Unternehmens, so dass die besonderen Schwierigkeiten der Bewertung solcher kleinerer und mittlerer Unternehmen noch erschwerend hinzukommen.[87]

Neben der schon erwähnten starken Personenbezogenheit, die gerade ein Wesensmerkmal auch sonstiger kleinerer und mittlerer Unternehmen ist, machen auch weitere Faktoren die Bewertung solcher Unternehmen schwer, beispielsweise die Berücksichtigung unentgeltlicher oder nicht angemessen bezahlter Mitarbeit von Familienangehörigen, eine geringe Organisationstiefe, insbesondere im Bereich des Rechnungswesens und häufig von Zufälligkeiten geprägte Kundenstruktur.[88]

Weiterhin erschwert die Tatsache, dass wenig statistisches und empirisches Material über tatsächlich vollzogene Praxisverkäufe vorliegt, ebenfalls die Wertermittlung. Denn eine der zuverlässigsten Wertermittlungsquellen ist bekanntlich der möglichst zeit- und ortsnahe Preisvergleich hinsichtlich vollzogener Unternehmensverkäufe.[89]

---

[84] Vgl. Braunhofer, aaO, S. 180.

[85] Vgl. zuletzt auch Kleffmann, FuR 1995, 171; Kuckenburg, FuR 2005, 401; Schröder, Bewertungen im Zugewinnausgleich, S. 29 ff.; zur Bewertung gemischter Praxen siehe auch Heid, DStR 1998, 1565.

[86] BGH, NJW 2014, 625 „handelsvertretung eines Ehegatten hat in der Regel keinen über den Substanzwert hinausgehenden Good-Will“.

[87] Dazu Then Berg, Besonderheiten der Preisfindung für Kleinunternehmen und freiberufliche Praxen, Die Wirtschaftsprüfung 1985, S. 171; Behringer, Unternehmensbewertung der Klein- und Mittelbetriebe, 2004.

[88] Vgl. dazu insgesamt Piltz, Die Unternehmensbewertung, 3. Auflage, Düsseldorf 1994; Englert, BB 1997, 142; Büte, FamRZ 1997, 1249, 1251; vgl. auch OLG Hamm, FamRZ 1998, 235.

[89] Vgl. zur einkommensteuerlichen Behandlung der verschiedenen Alternativen des Kaufs einer Anwaltspraxis Dornbusch, AnwBl 1996, 35 ff. und zur Vertragsgestaltung bei Übertragung von Steuerberater- und Wirtschaftsprüferpraxen Platz, DStR 1997, 1465 ff.; zur Veräußerung von Arzt- und Zahnarztpraxen – auch unter Berücksichtigung des Gesundheitsstrukturgesetzes – siehe etwa Klapp, Abgabe und Übernahme einer Artpraxis, 1997; Goetzke, Rhein. Zahnärzte Blatt 10/1995, 2 ff; Broschüre „Praxis-Abgabe/ -Übernahme“ der Deutschen Apotheker- und Ärztebank, 14. Aufl., 1996; Küntzel, DStR 2000, 1103 ff..

2. Erleichterungen der Bewertung

Eine gewisse Erleichterung bieten allerdings die Bewertungsrichtlinien und -empfehlungen, die verschiedene berufständische Organisationen für ihre jeweilige Branche bzw. den jeweiligen Berufsstand herausgegeben haben.[90] Darauf wird im Einzelnen im Folgenden noch Bezug genommen werden.[91] Eine gewisse Erleichterung ergibt sich auch aus der Tatsache, dass Gegenstand der Bewertung in den hier zu besprechenden Fällen in aller Regel entweder Einzelunternehmen oder Personengesellschaften in der Form der Gesellschaft bürgerlichen Rechts sind. Personenhandelsgesellschaften scheiden schon wegen des Unternehmensgegenstandes aus der Betrachtung aus. In seltenen Fällen mag es auch um Partnerschaftsgesellschaften und um die Rechtsform einer GmbH gehen, insbesondere bei Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, möglicherweise auch im Hinblick auf die neuere Rechtsprechung zur Zulässigkeit der Anwalt-GmbH[92] in Zukunft auch bei Anwaltspraxen. Die sich daraus ergebenden Besonderheiten können hier nicht dargestellt werden.

IV. Bewertungsmethoden

Die verschiedenen Verfahren der Unternehmensbewertung können hier ebenfalls nicht dargestellt werden. Hervorzuheben ist, dass sowohl die berufständischen Organisationen als auch die familiengerichtliche Praxis offenbar deutlich die Unternehmensbewertung nach Sachwert-/Substanzwertverfahren bevorzugen und nicht nach Ertragswertverfahren. Dies erscheint deshalb erwähnenswert, weil bekanntlich die Praxis ansonsten, insbesondere im Bereich gewerblicher Unternehmen, doch in erster Linie Ertragswertverfahren anwendet.[93]

Andererseits macht gerade eine Bewertung nach dem Ertragswert durch Kapitalisierung der Zukunftserträge deutlich, dass letztlich die künftigen Unternehmenserträge, die auch die Grundlage für die Bemessung der unterhaltsrechtlichen Leistungsfähigkeit und damit der künftigen Unterhaltszahlungen sein dürften, zwischen den Parteien des familienrechtlichen Streits doppelt berücksichtigt werden. Fischer-Winkelmann kommt deshalb zu dem Ergebnis, dass insoweit ein Zugewinnausgleich nicht in Betracht kommen könne.[94]

Auch dürfen die Bewertungsmethoden nicht vermischt werden. Daher ist bei der Bewertung eines Unternehmens im Zugewinnausgleich dem vom Sachverständigen ermittelten Ertragswert nicht noch der Betrag hinzuzurechnen, um den der Verkehrswert eines einzelnen Unternehmensbestandteils dessen Buchwert übersteigt.[95]

---

[90] Vgl. BGH, NJW 1991, 1547 (Arztpraxis); BGH, NJW 1999, 784 = FamRZ 1999, 361; AG Duisburg-Hamborn, FamRZ 2003, 1186 m. Anm. Schröder: Steuerberaterpraxis, insbesondere zum Abzug eines "kalkulatorischen Unternehmerlohns"; OLG Düsseldorf, FamRZ 2004, 1106 m. Anm. Schröder; zur Bewertung von Steuerberaterpraxen Platz, BBKM 2006, 62; Knief, DStR 2008, 1895; zur Bewertung einer Anwaltspraxis siehe BRAK-Mitt. 2007, 112.

[91] Siehe etwa auch die Bewertungsüberlegungen in der Broschüre „Praxis-Abgabe/Übernahme“ der Deutschen Apotheker- und Ärztebank, 14. Aufl. 1996; Küntzel, DStR 2000, 1103 ff.; Boos, MedR 2005, 203, vertritt die Auffassung, das die Bewertung von Arztpraxen mit der Ertragswertmethode zu erfolgen habe.; vgl. auch OLG München v. 28.1.2002 - 31 U 4888/00.

[92] Vgl. BayObLG, ZIP 1994, 1868.

[93] Vgl. Schröder, aaO, S. 31 ff..

[94] Fischer-Winkelmann, FuR 2004, 433.

[95] BGH, FamRZ 2005, 99 = ZFE 2005, 66.

C. Doppelwertungsverbot

Wird der Zugewinn berechnet, so sind alle zum Stichtag vorhandenen Vermögenswerte zusammenzurechnen, soweit diese nicht dem Versorgungsausgleich unterliegen (§ 2 VersAusglG). Eine Differenzierung danach, aus welchem Grund ein Vermögenswert an den Berechtigten ausgezahlt worden ist, erfolgt nicht. Eine Ausnahme gilt gemäß § 1374 Abs. 2 BGB hinsichtlich des privilegierten Erwerbes von Vermögen durch Erbschaft, aufgrund eines zukünftigen Erbrechts, durch Schenkung oder Ausstattung. Solches Vermögen gehört zum Anfangsvermögen und ist damit nicht ausgleichspflichtig. Besteht aber bei einem Zuwendungsgeschäft zwischen Leistung und Gegenleistung ein objektives, über ein geringes Maß deutlich hinausgehendes Missverhältnis, besteht eine tatsächliche Vermutung für das Vorliegen einer gemischten Schenkung; diese Vermutung gilt aber nur zu Gunsten Dritter, deren schutzwürdige Interessen durch das Vorliegen einer gemischten Schenkung tangiert würden, nicht dagegen zu Gunsten der Vertragsparteien des Rechtsgeschäfts selbst.[96]

Konflikte zwischen unterhaltsrechtlicher Anrechnung und Berücksichtigung im Zugewinn oder Versorgungsausgleich sind unter dem Begriff „Doppelverwertungsverbot“ zu prüfen. Damit soll dem Grundsatz, dass „Geld/Werte in Geldeswert“ nur einmal ausgeglichen werden können, Geltung verschafft werden.[97]

Das Verbot der Doppelverwertung hat auch nach Auffassung von *Münch,* der das Verbot der Doppelverwertung als allgemeinen Grundsatz aus § 1587 Abs. 3 BGB ableitet, Auswirkungen für die Ermittlung des Wertes von Unternehmen im Rahmen des Zugewinnausgleichs. Insbesondere sind subjektive wertbildende Faktoren herauszurechnen, da diese bereits beim Unterhalt berücksichtigt werden.[98]

---

[96] BGH, NZFam 2014, 20.

[97] BGH FamRZ 2003,432; FamRZ 2003, 1544; FamRZ 2004, 1352 mit Anm. Bergschneider; FamRZ 2007, 1532; Viefhues, FuR 2013, 610 u. 674.

[98] Münch, FamRZ 2006, 1164.

D. Erbrechtliche Folgen

Das ***gesetzliche*** Erbrecht des Ehegatten (Lebenspartners) lässt sich je nach Güterstand und Bestand der Ehe (Partnerschaft) wie folgt darstellen:[99]

	Zugewinngemeinschaft	**Gütergemeinschaft**	**Gütertrennung**
Normen	§§ 1931 I-III BGB, §§ 6, 10 I-II LPartG, § 1371 BGB	§ 1931 I-II BGB, § 10 I-II LPartG (§ 1416 BGB)	§ 1931 I,II, IV BGB, § 10 I – II LPartG
neben Erben der ersten Ordnung	¼ + Erhöhung ¼ = ½	¼	Bei 1 Kind oder dessen Abkömmlingen ½
			Bei 2 Kindern oder deren Abkömmlingen 1/3
			Bei 3 Kindern oder mehr oder deren Abkömmlingen ¼
neben Erben der zweiten Ordnung	½ + Erhöhung ¼ = ¾	½	½
neben Großeltern	½ + Abkömmlingsanteil weggefallener Großeltern (soweit weitere Abkömmlinge vorhanden) + Erhöhung ¼	½ + Abkömmlingsanteil weggefallener Großeltern (soweit weitere Abkömmlinge vorhanden)	½ + Abkömmlingsanteil weggefallener Großeltern (soweit weitere Abkömmlinge vorhanden)
Neben Erben der 3. Ordnung, wenn keine Großeltern mehr leben, sowie neben Erben der 4. Oder ferner liegenden Ordnung	1/1	1/1	1/1

I. Wegfall des Ehegattenerbrechts - Fallgestaltungen iSv § 1933 BGB

Wenn zur Zeit des Todes des Erblassers die Voraussetzungen für die Scheidung der Ehe gegeben waren und der Erblasser die Scheidung beantragt oder ihr zugestimmt hatte, führt dies

- bei der ***gesetzlichen*** Erbfolge endgültig und ausnahmslos zum Wegfall des Ehegattenerbrechts (§ 1933 BGB) und

- bei der ***gewillkürten*** Erbfolge zwar nicht ausnahmslos zum Wegfall, aber jedenfalls zur Auslegungsregel, dass

  - ❖ Einzeltestamente (§ 2077 Abs. 1 BGB)

  - ❖ gemeinschaftliche Testamente (§§ 2268, 2077 BGB) und

  - ❖ Erbverträge (§§ 1941 Abs. 1, 2298 Abs. 1, 2279 Abs. 2, 2278 Abs. 2, 2077 BGB,[100] auch Dritte)

unwirksam sind, wenn sich durch Auslegung nicht etwas anderes ergibt.

---

[99] MAH – Erbrecht/Ridder, § 11 Rdnr. 10.

[100] BGH, FamRZ 1961, 364.

Für die Auslegung eines Testaments, insbesondere für die Feststellung eines ausdrücklichen oder hypothetischen Aufrechterhaltungswillens des Erblassers im Rahmen von § 2077 BGB kommt es ausschließlich auf den Zeitpunkt der Errichtung der letztwilligen Verfügung an.[101] Spätere Umstände können lediglich als Anzeichen für einen bereits in jenem Zeitpunkt vorhandenen Erblasserwillen berücksichtigt werden. Zur Weitergeltung einer den Ehegatten begünstigenden letztwilligen Verfügung ist es erforderlich, dass sie der Erblasser auch für den Fall der Ehescheidung getroffen hat oder getroffen hätte.[102]

II. „Dritter" als Bedachter (insbesondere Kinder)

Nach § 2279 Abs. 2 BGB gilt die Vorschrift des § 2077 BGB für einen Erbvertrag zwischen Ehegatten auch insoweit, ***als ein Dritter bedacht ist***. Nach dieser Auslegungsregel[103] wird eine letztwillige Verfügung des Erblassers im Erbvertrag mit seinem geschiedenen Ehegatten infolge der Auflösung der Ehe unwirksam (§ 2077 Abs. 1 Satz 1 BGB), wenn nicht anzunehmen ist, dass der Erblasser sie auch für diesen Fall getroffen haben würde (§ 2077 Abs. 3 BGB).[104]

Die Anwendbarkeit von § 2298 BGB ist dagegen umstritten. Nach § 2298 Abs. 1 BGB hätte nämlich die Nichtigkeit einer vertragsmäßigen Verfügung grundsätzlich die Unwirksamkeit des gesamten Vertrages unter Einschluss der einseitigen Verfügungen zur Folge. Die Rechtsfolge der Gesamtnichtigkeit tritt aber auch bei Anwendung der Bestimmung des § 2298 BGB dann nicht ein, wenn ein anderer Wille der Vertragschließenden anzunehmen ist (§ 2298 Abs. 3 BGB). § 2298 Abs. 1 BGB bestimmt keine zwingende Rechtsfolge, sondern ist nur Auslegungsregel, die dem vermuteten Parteiwillen Rechnung trägt. Der Fortbestand der Verfügung des Erblassers, wonach er seine Verwandten von der gesetzlichen Erbfolge ausschließt, ist trotz der Unwirksamkeit der vertraglichen Erbeinsetzung gegeben, wenn ein von dem Eintritt der Nichtigkeit abweichender Wille der Vertragschließenden anzunehmen ist.[105]

Häufig ist diese Konstellation bei gemeinschaftlichen Ehegattenverfügungen mit Einsetzung der ***gemeinsamen*** Kinder als „Schlusserben" anzutreffen. Insbesondere dann, wenn der überlebende Ehegatte anderweitig hinsichtlich der Schlusserbfolge verfügen kann und daher nur Pflichteilsansprüche der gemeinsamen Kinder entstehen können, ist ein von § 2077 BGB oder § 2298 Abs. 3 BGB abweichender Erblasserwille nicht anzunehmen.[106] Für Schwiegerkinder ist kein Raum für eine „geltungserhaltende" Auslegung.[107]

III. Scheidungsantrag

Voraussetzung ist immer, dass der Erblasser zum Zeitpunkt seines Todes bereits einen Scheidungsantrag (§ 1564 Satz 1 BGB) bei Gericht eingereicht oder dem gegnerischen Scheidungsantrag zugestimmt (§ 1566 Abs. 1 BGB) hatte und jeweils die Voraussetzungen für die Scheidung der Ehe zum Zeitpunkt des Erbfalls bereits gegeben waren. Für alle seit dem 1. 9. 2009 anhängigen Scheidungsverfahren ist damit eine Prüfung nach Maß-

---

[101] BGH, NJW 2003, 2095.

[102] OLG Dresden, FamRZ 2010, 594.

[103] BayObLG, FamRZ 1997, 123.

[104] OLG München, FamRZ 2008, 1288.

[105] OLG München, NJW-RR 2006, 82.

[106] OLG München, FamRZ 2008, 1288.

[107] BGH, NJW 2003, 2095.

gabe der §§ 124, 133 Abs. 1 Nr. 1 - 3 FamFG i. V. m. §§ 1564 ff. BGB erforderlich. Für vor dem 1. 9. 2009 anhängige Verfahren gelten gemäß Art. 111 FGG-RG weiterhin die alten Regelungen der §§ 622, 630 ZPO.[108]

Anhängigkeit des Scheidungsantrages reicht nicht aus, der Antrag muss vor dem Tod zugestellt sein. (§§ 124, 133 FamFG i. V. m. § 253 ZPO). Demnächstige Zustellung i.S.v. § 270 Abs. 3 ZPO reicht ebenfalls nicht,[109] sowie die Einreichung nur eines Verfahrenskostenhilfeantrags auf Ehescheidung.

1. Erblasser als Antragsteller

Bei allen Scheidungsverfahren ist Voraussetzung der Zulässigkeit eines Scheidungsantrags des Antragstellers (Erblassers), dass neben den Voraussetzungen nach § 124 FamFG und § 253 ZPO bestimmte zwingende Angaben in der Antragsschrift enthalten sind (§ 133 Abs. 1 Nr. 1 - 3 FamFG):

- Namen und Geburtsdaten der gemeinschaftlichen minderjährigen Kinder sowie die Mitteilung ihres gewöhnlichen Aufenthalts;

- die Erklärung, „ob"

  - ❖ die Ehegatten eine Regelung über die elterliche Sorge, den Umgang und

  - ❖ die Unterhaltspflicht gegenüber den gemeinschaftlichen minderjährigen Kindern

  - ❖ sowie die durch die Ehe begründete

    - ➢ gesetzliche Unterhaltspflicht,

    - ➢ die Rechtsverhältnisse an der Ehewohnung und

    - ➢ am Hausrat

    getroffen haben und ob

  - ❖ Familiensachen, an denen beide Ehegatten beteiligt sind, anderweitig anhängig sind.

Fehlen Erklärungen zu diesen notwendigen Inhalten, ist der Scheidungsantrag unzulässig.[110]

Ohne Bedeutung ist aber der Umstand, dass der Scheidungsantrag keine hinreichenden Erklärungen im Sinne § 133 Abs. 1 Nr. 2 FamFG enthält. Durch diese Vorschrift soll das Gericht durch frühzeitige Unterrichtung in die Lage versetzt werden, den Ehegatten gezielte Hinweise auf Beratungsmöglichkeiten zu den Fragen zu geben, über die sie sich noch nicht geeinigt haben. Dieser Gesetzeszweck rechtfertigt es nicht, die Erklärungen

---

[108] siehe im einzelnen Czubayko, ZEV 2009, 551.

[109] BayObLG, NJW-RR 1990, 517.

[110] BT-Drs. 16/9733, 293; Czubayko, ZEV 2009, 551; aA. Müko/BGB-Leipold, § 1933 Rn. 6, 11.

nach § 133 Abs. 1 Nr. 2 FamFG zu den Voraussetzungen der Scheidung nach § 1933 S. 1 BGB zu rechnen.[111]

Da die Heiratsurkunde und der Geburtsurkunden der gemeinschaftlichen minderjährigen Kinder nur Antragsschrift beigefügt werden ***sollen*** (§ 133 Abs. 2 FamFG), führt eine Nichtbeifügung nicht zur Unzulässigkeit des Scheidungsantrages.[112]

Sollte ein Scheidungsantrag wegen einer unterbliebenen Erklärung über das Vorliegen einer Einigung unzulässig sein, trifft das Gericht zwar gemäß § 113 Abs. 1 FamFG iVm § 139 Abs. 3 ZPO eine Hinweispflicht, was jedoch bei zwischenzeitlichem Tod des Erblasser nicht nachträglich zur „Heilung“ führt.

Ein Antrag iSv § 1933 BGB liegt auch vor, wenn der Erblasser Antragsgegner im Scheidungsverfahren ist, aber einerseits einen eigenen Scheidungsantrag gestellt hat.[113]

2. Zustimmung durch den Erblasser als Antragsgegner

Wenn der zulässige Scheidungsantrag des Ehepartners dem Erblasser zugestellt war, muss er diesem Scheidungsantrag wirksam zugestimmt haben. Die Zustimmung kann ohne eigenen Verfahrensbevollmächtigten durch den Erblasser selbst erklärt sein (§ 114 Abs. 4 Nr. 3 FamFG). Die Zustimmung muss zur Niederschrift der Geschäftsstelle oder in der mündlichen Verhandlung zur Niederschrift des Gerichts erklärt werden (§ 134 Abs. 1 FamFG), wobei wie nach altem Recht und damit auch nach neuem Recht die schriftsätzlich erklärte Zustimmung ausreichend sein soll. Eine außergerichtliche Zustimmung zur Scheidung durch den Erblasser reicht damit nicht aus, der Erblasser muss seine Zustimmung gegenüber dem Gericht vor seinem Tod erklärt haben, da eine Prozesshandlung erforderlich ist.[114] Die Zustimmung zur Scheidung darf nicht wirksam widerrufen worden sein (§ 134 Abs. 2 FamFG), wobei streitig ist, ob es sich um eine endgültige unwiderrufliche Zustimmung handeln muss.[115]

Bei Scheidungsantrag des überlebenden Ehegatten und Nichtzustimmung des Erblassers, bleibt bei dessen Tod der Erbanspruch des überlebenden Ehegatten bestehen.[116]

3. Materielle Voraussetzungen für die Ehescheidung

Die Voraussetzungen der Ehescheidung im Übrigen müssen vorliegen. Bei Scheidungsantrag des Erblassers muss § 1566 BGB auch erfüllt sein, daher i.d.R. Zustimmung des überlebenden Ehegatten vor Tod des Erblassers oder Prüfung ob die Voraussetzungen einer Scheidung auch ohne Zustimmung des überlebenden Ehegatten bei Eintritt des Todes vorlagen.[117]

---

[111] OLG Köln, NJW 2013, 2831; OLG Stuttgart, FamRZ 2012, 480.

[112] BT-Drs. 16/6308, 413; Czubayko, ZEV 2009, 551.

[113] BayObLG, FamRZ 1975, 514.

[114] vgl. BHGZ 111, 329.

[115] vgl. OLG Rostock, FamFR 2010, 476; Frenz, ZNotP 2000, 67.

[116] vgl. Zorfs, ZEV 1995, S. 309 u. Frenz a.a.O. halten diese Folge für verfassungswidrig.

[117] BGHZ 128, 125; BayObLG Rechtspf. 1987, 358.

4. Versöhnung – Trennungsjahr - Härtefallklausel

Nach § 1933 BGB kommt es also darauf an, dass die Voraussetzungen für eine Scheidung zur Zeit des Todes des Erblassers auch materiell gegeben waren.[118] Auch wenn die Lebensgemeinschaft der Ehegatten nicht mehr besteht, sie schon mehr als ein Jahr getrennt voneinander leben und einer von ihnen die Scheidung beantragt hat, setzt § 1565 Abs. 1 Satz 2 BGB für die Feststellung des Scheiterns dieser Ehe weiterhin voraus, dass eine Wiederherstellung der ehelichen Lebensgemeinschaft nicht erwartet werden kann.[119] Ein Scheitern der Ehe kann damit nicht festgestellt werden, wenn beide Ehegatten auch nur zu einem Versöhnungsversuch bereit sind.

Für ein endgültiges Scheitern der Ehe kann sprechen, dass sich der verstorbene Ehegatte einer neuen Lebensgefährtin zugewandt hatte, mit der er zusammenlebte, und dass die Ehefrau dem Scheidungsantrag des Ehemannes nicht widersprochen hatte.[120]

Bei Scheidungsverfahren nach 3-jähriger Trennungszeit gemäß § 1566 Abs. 2 BGB wird das Scheitern der Ehe unwiderlegbar vermutet, einer Beweiserhebung bedarf es nicht. Stirbt der. Erblasser nach 3-jährigem Getrenntleben bei Rechtshängigkeit des Scheidungsverfahrens, wird das Scheitern der Ehe somit unwiderlegbar vermutet.[121]

Zu prüfen ist damit auch die **allgemeine Härtefallklausel** des § 1568 BGB, derzufolge die Ehe nicht zu scheiden ist, wenn ihre Aufrechterhaltung im Interesse der aus der Ehe hervorgegangenen minderjährigen Kinder aus besonderen Gründen ausnahmsweise notwendig ist oder wenn und solange die Scheidung für den Antragsgegner, der sie ablehnt, auf Grund außergewöhnlicher Umstände eine so schwere Härte darstellen würde, dass die Aufrechterhaltung der Ehe auch unter Berücksichtigung der Belange des Antragstellers ausnahmsweise geboten erscheint. Denn es kommt allein darauf an, ob die Ehe ohne den Tod des Ehegatten zu scheiden gewesen wäre.

Soweit der überlebende Ehegatte im Erbscheinsverfahren vorträgt, die Eheleute seien noch gar nicht ein Jahr getrennt lebend gewesen, hat das Nachlassgericht im Rahmen der Amtsermittlungspflicht (§ 26 FamFG) auch diese Voraussetzung, wie eine Versöhnung zu prüfen und nach seiner freien, aus dem gesamten Inhalt des Verfahrens gewonnenen Überzeugung zu entscheiden (§ 37 FamFG).[122]

5. Einigung über die Folgesachen

a) Rechtslage nach dem FamFG

In allen seit 1. 9. 2009 eingereichten, d. h. anhängigen Scheidungsverfahren liegen die Scheidungsvoraussetzungen einer einverständlichen Scheidung bereits vor, wenn die Ehegatten mindestens 1 Jahr getrennt gelebt haben, jedenfalls der antragstellende Ehegatte einen zulässigen, den Formerfordernissen entsprechenden Scheidungsantrag gestellt (§§ 124, 133 Abs. 1 FamFG), der Antragsgegner der Scheidung wirksam zugestimmt hat (§ 134 Abs. 1 FamFG) und die Zustimmung nicht widerrufen worden ist (§ 134 Abs. 2 FamFG). Eine tatsächlich erfolgte Einigung über die Scheidungsfolgesachen ist

---

[118] OLG Hamm, FamRZ 2014, 1110.

[119] BGH, NJW-Spezial 2008, 679; OLG Düsseldorf, FamRZ 2013, 1764.

[120] OLG Hamm, Urteil vom 28. Mai 2014 – 11 U 105/13 –, juris.

[121] Czubayko, ZEV 2009, 551.

[122] OLG Rostock, FamFR 2010, 47.

somit nicht (mehr) Voraussetzung für die Durchführung des einvernehmlichen Scheidungsverfahrens und damit auch nicht (mehr) Voraussetzung dafür, dass das Scheitern der Ehe unwiderlegbar vermutet wird.[123]

b) Rechtslage vor dem FamFG

In allen bis zum 31. 8. 2009 eingereichten, d. h. anhängigen Scheidungsverfahren wird im Rahmen des einvernehmlichen Scheidungsverfahrens das Scheitern der Ehe nur dann unwiderlegbar vermutet, wenn neben dem Trennungsjahr, dem Scheidungsantrag und der Zustimmungserklärung als weiteres formell/materielles Erfordernis gemäß § 630 Abs. 1 Nr. 2 und 3 ZPO in die Antragsschrift mit aufgenommen wird, dass eine Einigung über die Scheidungsfolgesachen Sorgerecht, Umgangsrecht, Unterhalt, Ehewohnung und Hausrat vorliegt.[124]

c) Darlegungs – und Beweislastfragen

Die Darlegungs-/Beweislast dafür, dass die Voraussetzungen der Scheidung zum Zeitpunkt des Todesfalles vorlagen, trägt derjenige, der sich auf den Wegfall des Erbrechts beruft.[125] Die Weitergeltung der letztwilligen Verfügung nach § 2077 Abs. 3 BGB und den diesbezüglichen mutmaßlichen Erblasserwillen, hat derjenige zu beweisen, der sich darauf beruft. Er muss beweisen, dass der Erblasser die Verfügung auch für den Fall der Ehescheidung getroffen hat bzw. getroffen hätte.[126]

Das Nachlassgericht hat im Rahmen der Amtsermittlungspflicht (§ 26 FamFG) die Voraussetzungen zu prüfen und nach seiner freien, aus dem gesamten Inhalt des Verfahrens gewonnenen Überzeugung zu entscheiden (§ 37 FamFG).[127]

6. Rechtsfolgen

§ 1933 BGB hat im Wesentlichen folgende Rechtsfolgen:

- § 1933 Satz 1 Alt. 1 BGB: Ausschluss des gesetzlichen Erbrechts des überlebenden Ehegatten, damit keinen Anspruch auf den **Pflichtteil**, da der Erblasser ihm – weil er wegen § 1933 BGB kein gesetzliches Erbrecht hat – das gesetzliche Erbrecht nicht mehr durch Verfügung von Todes wegen gem. § 1938 BGB entziehen kann (vgl. § 2303 Abs. 2 Satz 1 BGB) und

- § 1933 Satz 1 Alt. 2 BGB: Ausschluss des Anspruches des überlebenden Ehegatten auf den Voraus und

- § 1933 Satz 3 BGB: Unterhaltsanspruch des überlebenden Ehegatten gem. §§ 1569-1586b BGB gegenüber den Erben.

- Der überlebende Ehegatte behält seinen Anspruch auf den **Zugewinnausgleich**; er kann ihn aber nicht etwa nach der erbrechtlichen Lösung berechnen (§ 1931 Abs. 3

---

[123] Czubayko, ZEV 2009, 551.

[124] vgl. OLG Bremen FamRZ 1986, 833; OLG Schleswig NJW 1993, 1082; OLG Stuttgart OLGZ 1993, 263, a.A. OLG Frankfurt OLGZ 1990, 215.

[125] BGH, NJW 1995, 1082.

[126] BGH, NJW 2003, 2095; BayObLG FamRZ 1987, 1199;

[127] OLG Rostock, FamFR 2010, 47; Czubayko, ZEV 2009, 551.

BGB i.V.m. § 1371 Abs. 1 BGB) sondern **nur** nach der güterrechtlichen Lösung (§ 1371 Abs. 2 BGB).

- Dem überlebenden Ehegatten stehen **Versorgungsansprüche** zu, da die Ehe im Todeszeitpunkt noch bestanden hatte; das Scheidungsverfahren hat sich durch den Tod des Erblassers gem. § 131 FamFG erledigt. Ein Versorgungsausgleich findet nicht statt.

IV. Güterrechtliche Lösung (Zugewinn) – Stichtag - Erbschaftsteuer

Der überlebende Ehegatte behält seinen Anspruch auf den Zugewinnausgleich; er kann ihn aber nicht etwa nach der erbrechtlichen Lösung berechnen (§ 1931 Abs. 3 BGB i.V.m. § 1371 Abs. 1 BGB) sondern nur nach der güterrechtlichen Lösung (§ 1371 Abs. 2 BGB).

1. Güterrechtliche Lösung (Zugewinn) – Stichtag -

Für die Ermittlung des Endvermögens wird zwar grundsätzlich das Endvermögen "bei Beendigung des Güterstandes" - hier also im Zeitpunkt des Todes des Ehegatten - zugrunde zu legen (§ 1375 Abs. 1, § 1376 Abs. 2, § 1371 Abs. 2 BGB).

Abweichend von der allgemeinen Regel des § 1376 Abs. 2 BGB tritt aber nach § 1384 BGB für die Berechnung des Zugewinns in den Fällen, in denen der Güterstand durch Scheidung beendet wird, an die Stelle der Güterstandsbeendigung (mit Rechtskraft des Scheidungsurteils) der Zeitpunkt der Rechtshängigkeit des Scheidungsantrags.

Für die Berechnung des Zugewinns kommen demnach grundsätzlich zwei Zeitpunkte in Betracht: Wird die (intakte) Ehe durch den Tod eines Ehegatten aufgelöst, ermittelt sich das Endvermögen der Ehegatten - falls die erbrechtliche Lösung (§ 1371 Abs. 1 BGB) ausscheidet und die güterrechtliche Lösung (nach § 1371 Abs. 2 BGB) zum Zuge kommt - nach dem Zeitpunkt des Todes; wird die Ehe dagegen durch Scheidung aufgelöst, ist für die Ermittlung des Endvermögens die Rechtshängigkeit des Scheidungsantrags maßgebend.

Überschneidungen ergeben sich, wenn ein Ehegatte verstirbt, während die Ehe nicht mehr intakt, sondern ein Scheidungsverfahren (mit Aussicht auf Erfolg) anhängig ist. In diesem Fall wird der Güterstand zwar durch den Tod des Ehegatten beendet. Gleichwohl ist, falls es zum güterrechtlichen Ausgleich kommt (§ 1371 Abs. 2 BGB), für die Berechnung des Zugewinns nicht der Zeitpunkt des Todes des Erblassers, sondern die Rechtshängigkeit des Scheidungsantrags maßgebend - vorausgesetzt, das Scheidungsverfahren hätte zum Erfolg geführt, wenn die Ehe nicht schon zuvor durch den Tod aufgelöst worden wäre.

Mit dem Tod des Ehegatten ist zwar das Scheidungsverfahren erledigt. Das bedeutet, aber nicht, dass damit auch der Normzweck des § 1384 BGB entfällt. Die aufgrund der Erhebung des Scheidungsantrags begründete Befürchtung planmäßiger Verminderung der Endvermögen wird durch den Tod eines Ehegatten nicht - rückwirkend - gegenstandslos. Sie bleibt vielmehr in gleicher Weise erhalten wie in Fällen, in denen der Scheidungsantrag zur Scheidung der Ehe führt und der Güterstand durch das Scheidungsurteil beendet wird. Dies rechtfertigt es, für die Berechnung des Zugewinns analog § 1384 BGB auf den Zeitpunkt der Rechtshängigkeit des Scheidungsantrags abzustellen, wenn ohne den Tod des Erblassers zur Scheidung geführt hätte.[128]

[128] BGH, FamRZ 2004, 527.

2. Güterrechtliche Lösung (Zugewinn) – Stichtag - Erbschaftsteuer

a) Behandlung der Schuld beim Erben

Gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG sind vom Erwerb die vom Erblasser herrührenden Schulden, die gemäß § 1922 BGB iVm § 45 AO auf die Erben übergegangen sind, als Nachlassverbindlichkeiten abzuziehen. Der Zugewinnausgleichsforderung, die dem überlebenden Ehegatten, der weder Erbe noch Vermächtnisnehmer geworden ist, zum Ausgleich des Zugewinns nach den Vorschriften der §§ 1371 bis 138, 1390 BGB beim Tode des anderen Ehegatten zusteht (§ 1371 Abs. 2 BGB), entspricht beim Erben eine Nachlassverbindlichkeit in der Form einer Erblasserschuld, die zwar den Erblasser selbst nie getroffen hat, jedoch aus einem Dauerrechtsverhältnis herrührt, in dem er zu Lebzeiten stand und das sich im Zeitpunkt seines Todes zur Ausgleichsforderung verengt hat. Die Erben können daher diese Nachlassverbindlichkeit von ihrem Erwerb abziehen. Die Ausgleichsforderung ist eine Geldforderung. Der Abzug hat daher zum Nennwert zu erfolgen; dies gilt auch dann, wenn Erfüllungsabreden getroffen werden.[129]

b) Behandlung der Forderung beim überlebenden Ehegatten

Erfolgt der Ausgleich nach Beendigung der Zugewinngemeinschaft durch die güterrechtliche Lösung (§ 1371 Abs. 2 BGB), unterliegt die Ausgleichsforderung eines Ehegatten nicht der Erbschaftsteuer bzw. Schenkungsteuer (§ 5 Abs. 2 ErbStG).[130]

Wird dagegen der Güterstand der Zugewinngemeinschaft (§ 1363 BGB) durch den Tod eines Ehegatten beendet und der Zugewinn nicht nach § 1371 Abs. 2 BGB ausgeglichen, gilt beim überlebenden Ehegatten der Betrag, den er nach Maßgabe des § 1371 Abs. 2 BGB als Ausgleichsforderung geltend machen könnte, nicht als Erwerb i.S. des § 3 ErbStG (§ 5 Abs. 1 Satz 1 ErbStG).[131]

§ 3 Bewertung unternehmerisch gebundenes Vermögen nach der Rechtsform

Die §§ 199-203 BewG sehen nunmehr ein Bewertungsverfahren (gemeiner Wert) vor.

A. Beachtung der Betriebsaufspaltung - Grundlagen

	Definition und Rechtsfolgen **(vgl. § 50i Abs. 1 S.4 EStG)**
Personelle Verflechtung	Eine Person oder mehrere Personen zusammen (Personengruppe) beherrschen sowohl das Besitzunternehmen als auch das Betriebsunternehmen in dem Sinne, dass sie in der Lage sind, in beiden Unternehmen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchzusetzen.[132] Am klarsten tritt dies bei **Beteiligungsidentität** zutage, d.h., wenn an beiden Unternehmen dieselben Personen im gleichen Verhältnis beteiligt sind. Der geschäftliche Betätigungswille kann aber auch bei **Beherrschungsidentität** vorhanden sein, d.h., wenn die Personen, die das Besitzunternehmen tatsächlich beherrschen, in der Lage sind, auch in der Betriebskapitalgesellschaft ihren Willen durchzusetzen.[133]
Sachliche	Ein „Unternehmen“ überlässt eine wesentliche Betriebsgrundlage an eine gewerblich tätige

[129] BFH, FamRZ 2008, 2109.

[130] BFH, NJW 2005, 3662.

[131] BFH, FamRZ 2010, 1662.

[132] BFH Urteil vom 24.2.1994, IV R 8–9/93, BStBl II 1994, 466.

[133] BFH Urteil vom 15.10.1998, BStBl II 1999, 445

Verflechtung	Kapitalgesellschaft (Wesentliche Betriebsgrundlage). Dass die wesentliche Betriebsgrundlage überlassende Unternehmen ist das Besitzunternehmen. Die Personen- oder Kapitalgesellschaft ist das Betriebsunternehmen. Wesentliche Betriebsgrundlagen sind solche WG, denen ein besonderes wirtschaftliches Gewicht für die Betriebsführung zukommt und die zur Erreichung des Betriebszwecks erforderlich sind.[134] Nicht entscheidend ist, ob das WG erhebliche stille Reserven enthält[135] oder jederzeit am Markt ersetzbar wäre.[136]
Rechtsfolge	Die Nutzungsüberlassung von WG im Rahmen einer Betriebsaufspaltung ist eine gewerbliche Tätigkeit i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG.[137] *Dies hat zur Folge, dass sämtliche Einkünfte des ansonsten nicht gewerblich tätigen Besitzunternehmens als solche aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind.*[138]

B. Beachtung von Sonderbetriebsvermögen

Bei der Beteiligung an Personengesellschaften wird häufig insbesondere die Problematik des sog. Sonderbetriebsvermögens, also des notwendigen oder gewillkürten Sonderbetriebsvermögens, übersehen.

I. Definition

R 4.2 EStÄR definiert das Betriebsvermögen (Sonderbetriebsvermögen) wie folgt:

[1]Das Betriebsvermögen i. S. d. Absatzes 1 umfasst bei einer Personengesellschaft sowohl die Wirtschaftsgüter, die zum Gesamthandsvermögen der Mitunternehmer gehören, als auch diejenigen Wirtschaftsgüter, die einem, mehreren oder allen Mitunternehmern gehören (Sonderbetriebsvermögen). [2]Wirtschaftsgüter, die einem, mehreren oder allen Mitunternehmern gehören und die nicht Gesamthandsvermögen der Mitunternehmer der Personengesellschaft sind, gehören zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie entweder unmittelbar dem Betrieb der Personengesellschaft dienen (Sonderbetriebsvermögen I) oder unmittelbar zur Begründung oder Stärkung der Beteiligung des Mitunternehmers an der Personengesellschaft eingesetzt werden sollen (Sonderbetriebsvermögen II). [3]Solche Wirtschaftsgüter können zum gewillkürten Betriebsvermögen gehören, wenn sie objektiv geeignet und subjektiv dazu bestimmt sind, den Betrieb der Gesellschaft (Sonderbetriebsvermögen I) oder die Beteiligung des Gesellschafters (Sonderbetriebsvermögen II) zu fördern. [4]Auch ein einzelner Gesellschafter kann gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen bilden.

II. Abgrenzung Privatvermögen/Betriebsvermögen

Betriebliche Nutzung	Privatvermögen oder Betriebsvermögen ?
Unter 10 %	100 % Privatvermögen (Notwendiges Privatvermögen)

[134] BFH Urteil vom 12.11.1985, VIII R 342/82, BStBl II 1986, 299.

[135] BFH Urteil vom 2.10.1997, IV R 84/96, BStBl II 1998, 104.

[136] BFH Urteil vom 26.5.1993, X R 78/91, BStBl II 1993, 718; BFH Urteile vom 19.3.2002, VIII R 57/99, BStBl II 2002, 662; vom 18.9.2002, X R 4/01, BFH/NV 2003, 41; vom 11.2.2003, IX R 43/01, BFH/NV 2003, 910; vom 13.7.2006, IV R 25/05, BFH/NV 2006, 2182; Urteil vom 11.10.2007 (X R 39/04, BFH/NV 2008, 439).

[137] BFH Urteile vom 13.11.1997, IV R 67/96, BStBl II 1998, 254, vom 24.11.1998, VIII R 61/97, BStBl II 1999, 483.

[138] BMF-Schreiben vom 8.6.1999, BStBl I 1999, 454.

10 % bis 50 %	Wahlrecht 100 % Privatvermögen oder 100 % Betriebsvermögen (gewillkürtes Privat – oder Betriebsvermögen)
Über 50 %	100 % Betriebsvermögen (notwendiges Betriebsvermögen)

Sonderbetriebsvermögen bilden die WG:

- ❖ die einem, mehreren oder allen Mitunternehmern zuzurechnen sind und
- ❖ mittelbar oder unmittelbar dazu geeignet oder bestimmt sind, den Gesellschaftszweck (SoBV I) oder die Beteiligung des Mitunternehmers (SoBV II) zu fördern.

Zum Sonderbetriebsvermögen können gehören:

- ❖ WG,die einem Mitunternehmer allein gehören,
- ❖ WG, die einer Bruchteilsgemeinschaft gehören, an der ein, mehrere oder alle Gesellschafter beteiligt sind,
- ❖ die einer neben der PersG bestehenden Gesamthandsgemeinschaft gehören an der ein, mehrere oder alle Gesellschafter beteiligt sind.

WG, die im Miteigentum mehrerer Personen stehen, von denen nur einer oder einige Mitunternehmer der PersG sind, die das Gut nutzen, können nur insoweit Sonderbetriebsvermögen sein, als es anteilig auf die Beteiligten entfällt, die auch Mitunternehmer sind.[139]

Notwendiges Sonderbetriebsvermögen

- ❖ WG, die unmittelbar für betriebliche Zwecke genutzt werden (BFH, BStBl 1983 II, 215).
- ❖ WG, die in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Beteiligung des Mitunternehmers an der PersGstehen (notwendiges SoBVII – BFH, BStBl 1988 II, 667).
- ❖ Auch Verbindlichkeiten eines Mitunternehmers können SoBV sein (BFH, BStBl 1983 II, S. 570-572).

Gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen

WG, die objektiv geeignet sind,

- ❖ den Betrieb der PersG (gewillkürtes SoBVI) oder
- ❖ die Beteiligung des Gesellschafters (gewillkürtes SoBVII)

[139] BFH NV 1987, S. 497

zu fördern und in der Buchführung (Sonderbilanzen) als Betriebsvermögen ausgewiesen werden (BFH, BStBl 1986 II,713).

Der Gesetzgeber hat nur für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen in § 1376 Abs. 4 BGB bestimmt, dass dessen Wert nach dem Ertragswertverfahren für die im Anfangs- und Endvermögen erfassten Betriebe anzuwenden ist.[140]

Wegen fehlender spezieller gesetzlicher Bewertungsrichtlinien ist im Übrigen nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG von Verfassungswegen auch im Zugewinnausgleich grundsätzlich vom vollen wirklichen Wert auf den Stichtag auszugehen. Der volle wirkliche Wert ist von Verfassungswegen in ***gleicher*** Weise für gewerbliche Unternehmen, Beteiligungen an Unternehmen, freiberufliche Praxen ***und*** andere Wirtschaftsgüter zu ermitteln.[141]

Ob durch die Neufassung des § 1387 BGB zum 1.1.2016 ein anderer Stichtag beim vorzeitigen Zugewinnausgleich „Anhängigkeit" statt „Rechtshängigkeit nach Zustellung" gewollt war, soll hier dahingestellt sein.[142]

C. Übersicht – zu beachtende latente Steuern Betriebs-/Privatvermögen

Die Übersicht stellt die wichtigsten (also nicht abschließend) weiteren darüber hinausgehenden steuerlichen Verstrickungen von Vermögenswerten im steuerlichen Privatvermögen dar.

Vermögenswert	Grundsätze
Anteile an Kapitalgesellschaften im Privatvermögen	Börsenwert, soweit nicht vorhanden wirklicher Wert
fiktive Steuerlast	Ab 1.1.2009: **Abgeltungssteuer** (Quellensteuer) für private Kapitalerträge unter Berücksichtigung des **Sparerfreibetrages** von 750/1.500 €. Dies gilt nur für An- und -verkäufe nach dem 31.12.2007; Gewinne aus der Veräußerung wesentlicher Beteiligungen im Privatvermögen unterliegen dem Teileinkünfteverfahren, § 3 Nr. 40 EStG.
Grundstücke im Privatvermögen:	wirklicher Wert Seit 2010 gilt die ImmoWertV[143] mit folgenden Verfahren: ▪ Vergleichswertverfahren, Bodenwertermittlung (§§ 15,16 ImmoWertV)[144] ▪ Ertragswertverfahren (§§ 17-20 ImmoWertV) ▪ Sachwertverfahren (§§ 21 - 23 ImmoWertV).[145]

[140] BT-Drucks. 2/3409zu, 11.

[141] BVerfGE 67, 348.

[142] Vgl. dazu Schwab, FamRZ 2016, 1 ff. (4 f.).

[143] Krause/Grootens NWB-EV 9/2011, 297; NWB 1/2013, 37; NWB-EV 6/2014, 192.

[144] Vergleichswertrichtlinie VW – RL BAnz AT 11.4.2014, B3.

Vermögenswert	Grundsätze
fiktive Steuerlast	Fiktion der Veräußerung zum wirklichen Wert zum Bewertungsstichtag abzüglich fiktiver latenter Steuerlast, soweit sie sich zum Bewertungsstichtag noch in der **zehnjährigen Behaltensfrist** befinden und soweit keine **Ausnahme zur Steuerbarkeit** gemäß § 23 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG besteht.
fiktive Steuerlast durch Gefahr des gewerblichen Grundstückshandels (sog. 3 Objekt Grenze)	
	Fiktion der Veräußerung zum wirklichen Wert zum Bewertungsstichtag Fiktion kann bei mehreren Grundstücken ggf. zu einer **Fiktion eines schädlichen Verkaufs** nach den Grundsätzen des **gewerblichen Grundstückshandels**[146] für diese und zuvor schon verkaufte Immobilien führen mit der Folge einer Nachsteuer auch für früher verkaufte Grundstücke.
	Betrachtungszeitraum fünf Jahre innerhalb derer Erwerb/Errichtung undVeräußerung liegen müssen. Verfahrensrechtlich bejaht die Rechtsprechung für den Fünfjahreszeitraum ein sog. „rückwirkendes Ereignis“ mit der Folge, dass eine Veräußerung des vierten Objekts beispielsweise im fünften Jahr dazu führt, dass die Steuerbescheide der vier vorangegangenen Jahre nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO geändert werden können.
	Bei Ehegatten ist eine Zusammenfassung der Grundstücksaktivitäten im Regelfall nicht zulässig. Dies bedeutet, dass jeder Ehegatte bis zu drei Objekte im Bereich der Vermögensverwaltung veräußern kann. Die Grundstücksaktivitäten von Ehegatten sind jedoch dann zusammenzurechnen, wenn die Ehegatten eine über ihre eheliche Lebensgemeinschaft hinausgehende, zusätzliche enge Wirtschaftsgemeinschaft, z.B. als Gesellschaft des bürgerlichen Rechts, eingegangen sind, in die sie alle oder den größeren Teil der Grundstücke eingebracht haben.[147]
fiktive Steuerlast Wohnförderkonto	Besteuerung des Wohnförderkonto bei Auf-

[145] Sachwertrichtlinie SW-RL BAnz AT 18.10.2012 B1.

[146] BFH, BStBl. II 1988, 244; BFH GS, BStBl. II 1995, 617; DStR 2004, 1207; BMF v. 20.12.1990, BStBl. I 1990, 884; BMF v. 26.3.2004, DStR 2004, 632; dazu Söffing, DStR 2004, 793; Ehlers, DStR 1989, 687; Altfelder, FR 2000, 349; Vogelgesang, BB 2004, 183.

[147] BFH-Urteil vom 24.7.1986, BStBl 1986 II S. 913.

Vermögenswert	Grundsätze
	gabe der Selbstnutzung (Trennung und Auszug aus der geförderten Immobilie). Die Immobilie und die Verbindlichkeiten aus dem zertifizierten Darlehensvertrag fallen nicht in den Versorgungs-, sondern in den Zugewinnausgleich.[148] Nach § 92a Abs. 3 S. 5 EStG gelten die auf einem Wohnförderkonto erfassten Beträge im Falle einer nicht nur vorübergehenden Aufgabe der Selbstnutzung als in diesem Zeitpunkt zugeflossene Leistungen aus einem Altersvorsorgevertrag, das Wohnförderkonto ist aufzulösen. ***Der sog. Auflösungsbetrag ist in diesem Zeitpunkt in vollem Umfang zu versteuern.*** Wird das Eigentum teilweise aufgegeben, bspw. auch durch Übertragung eines Miteigentumsanteils, erfolgt die Auflösung des Wohnförderkontos, soweit der Stand des Wohnförderkontos die auf den verbleibenden Miteigentumsanteil entfallenden originären Anschaffungs-Herstellungskosten übersteigt. Daraus folgt, dass eine Besteuerung des Auflösungsbetrages insbesondere in folgenden Fällen eintreten kann: ▪ Veräußerung der selbstgenutzten Wohnung, ▪ Vermietung der ehemals selbstgenutzten Wohnung oder sonstige Aufgabe der Selbstnutzung, ▪ **trennungs- bzw. scheidungsbedingte** Übertragung der ursprünglich von beiden Ehegatten selbst genutzten Immobilie auf einen Ehegatten oder einen Dritten.[149] Die im Wohnförderkonto erfassten Beträge sind in der Auszahlungsphase vom Zulageberechtigten nachgelagert zu versteuern. Soweit das Eigentum an der geförderten Wohnung oder an dem geförderten Dauerwohnrecht im Rahmen der Regelung von Scheidungsfolgen auf den anderen Ehegatten übergeht, geht insoweit auch die damit verbundene nachgelagerte Besteuerung auf den anderen Ehegatten übergehen zu lassen. Mit dem Übergang des Wohnför-

[148] Schaal, Mensch RNotZ 2011, 93 unter Verweis auf den alten Altersvorsorge-Eigenheimbetrag mit ähnlicher Begründung DNotI-Report 2002, 115, 116.

[149] Schaal, Mensch RNotZ 2011, 93.

Vermögenswert	Grundsätze
	derkontos auf den anderen Ehegatten gehen alle Rechte und Pflichten mit auf den anderen Ehegatten über. Der andere Ehegatte wird damit nach der Übertragung im Verfahren wie ein Zulageberechtigter behandelt. Dabei ist auf das Lebensalter des anderen Ehegatten abzustellen. Hat der andere Ehegatte das Lebensalter für den vertraglich vereinbarten Beginn der Auszahlungsphase oder soweit kein Beginn der Auszahlungsphase vereinbart wurde, das 67. Lebensjahr im Zeitpunkt des Übergangs des Wohnförderkontos bereits überschritten, so soll als Beginn der Auszahlungsphase der Zeitpunkt des Übergangs des Wohnförderkontos gelten (§ 92a Abs. 2a EStG).[150] Mit der Regelung wird vermieden, dass es beim abgebenden Ehegatten zu einer schädlichen Verwendung und der Notwendigkeit der Besteuerung des dem Eigentumsanteils entsprechenden Stands des Wohnförderkontos im Zeitpunkt der Abgabe des Eigentumsanteils kommt.[151]
Lebensversicherungen:	
	Fortführung des Versicherungsverhältnisses bei objektiver Betrachtung nicht zu erwarten (**negative Fortführungsprognose**) und auch durch **Stundung** gem. § 1382 BGB **nicht zu ermöglichen**: **Rückkaufwert**.[152]
	Fortführung des Versicherungsverhältnisses bei objektiver Betrachtung zu erwarten (**positive Fortführungsprognose**) oder auch durch **Stundung** gem. § 1382 BGB **zu ermöglichen**: **Fortführungswert**.[153]
fiktive Steuerlast	**Abschluss vor dem 01.01.2005** Steuerbelastung auf fiktiven Auflösungsgewinn (= Erträge in Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen der Versicherungsleistung und der Summe der entrichteten Beiträgen), wenn der Vertrag zum Bewertungsstichtag (Rechtshängigkeit der Scheidung, § 1384 BGB) nicht schon volle zwölf Jahre bestand (§ 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG), danach keine

[150] BT- Drucksache 17/2249.

[151] BT- Drucksache 17/2249.

[152] BGH, FamRZ 1995, 1270.

[153] BGH, FamRZ 1995, 1270.

Vermögenswert	Grundsätze
	Steuerbelastung mehr.
	Abschluss nach dem 01.01.2005: volle Steuerbelastung auf fiktiven Auflösungsgewinn (= Erträge in Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen der Versicherungsleistung und der Summe der entrichteten Beiträgen), Ausnahme: Steuerbelastung auf den hälftigen Auflösungsgewinn (= Erträge, s.o.), wenn der Vertrag zum Bewertungsstichtag schon volle zwölf Jahre bestand und der Vertrag erst nach Vollendung des 60. Lebensjahres ausläuft.
Wertpapiere:	Börsenwert, soweit nicht vorhanden wirklicher Wert
fiktive Steuerlast	Besonderheit ab 06.07.2007: **Abgeltungssteuer** (§§ 20 Abs. 1 Nr. 1, 43 Abs. 1 Nr. 1; 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG) unter Berücksichtigung des **Sparerfreibetrages**
Arbeitnehmersparzulagen:	
fiktive Steuerlast	Der Anspruch auf die Arbeitnehmersparzulage entfällt rückwirkend - und die Zulagen sind zurückzuzahlen -, wenn die Sperrfristen der §§ 4 bis 7 des 5. VermBG nicht beachtet werden und die Anlage aufgelöst wird bzw. zum Bewertungsstichtag als aufgelöst gilt. Die Rückzahlungsverpflichtung ist dann als Belastung zu berücksichtigen.

D. Börsenwert und Methodenpluralismus zur Bestimmung des Unternehmenswertes

Der volle wirkliche Wert ist auch im Zugewinnausgleich primär nach dem Börsenwert zu bestimmen, der auf der Grundlage von Börsenkursen zu ermitteln ist.[154] Erst wenn ein solcher nicht zur Verfügung steht, ist ein Rückgriff auf anerkannte Bewertungsmethoden zur Ermittlung des wirklichen Wertes zulässig.[155] Das BVerfG hat damit die Abhängigkeit des Wertes von der Person des „Interessenten“ und damit einen Methodenpluralismus anerkannt.[156] Während der Börsenkurs sich primär aus der Sicht eines Veräußerer definiert[157], definiert sich der Wert unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten primär aus der Sicht eines Erwerbers.[158]

Deshalb verlässt der BGH auch nicht die verfassungsrechtlichen Grundlagen oder Vorgaben, wenn er durch den Tatrichter für Freiberuflerpraxen die Anwendung des sogenann-

[154] BVerfGE 100, 289; Piltz, ZGR 2001, 185.

[155] BVerfGE 100, 289.

[156] Piltz, ZGR 2001, 185.

[157] BVerfGE 100, 289; Piltz, ZGR 2001, 185.

[158] Piltz NJW 2012, 1111 mwN.

ten modifizierten Ertragswertverfahrens[159] (genauer wohl Übergewinnmethode) und für gewerbliche Unternehmen und Unternehmensbeteiligungen die Anwendung des Ertragswertverfahrens, nicht beanstandet.[160]

I. Methodenpluralismus im Erbschaft – und Ertragssteuerecht zur Bestimmung des Unternehmenswertes

Über die Verweisung in § 109 Abs. 1 und 2 BewG ist § 11 Abs. 2 BewG die zentrale Vorschrift des BewG für Zwecke der steuerlichen Unternehmensbewertung nach dem ErbStG. Nach dem BMF Schreiben vom 22. 9. 2011[161] sind zudem die gleich lautenden Ländererlasse v. 17. 5. 2011[162] zur Anwendung der §§ 11, 95 bis 109, § 199 ff. BewG auch für *ertragsteuerliche* Zwecke bei der Bewertung von Unternehmen und Anteilen an Kapitalgesellschaften entsprechend anzuwenden.

Damit erfolgt die Bewertung zu Zwecken des ErbStG und des EStG einheitlich wie folgt:

1. *von nicht notierten Anteilen an Kapitalgesellschaften - § 157 Abs. 4 BewG -,*
2. *des Betriebsvermögens von Einzelunternehmen - §§ 109 Abs. 1, 157 Abs. 5 BewG - sowie*
3. *von Personengesellschaften - §§ 109 Abs. 2, 157 Abs. 5 BewG -.*

Achtung Änderung zum 1.1.2016:

In der Praxis hatte sich gezeigt, dass die ausschließliche Maßgeblichkeit des Verhältnisses des Anteils am Nennkapital zum gemeinen Wert des Betriebsvermögens den gemeinen Wert des Anteils nicht immer zutreffend reflektiert. Deshalb wurde § 97 Abs. 1b BewG ein Satz 4 angefügt, der wie folgt lautet:

> *„Abweichend von Satz 1 sind bei der Wertermittlung des Anteils vorbehaltlich des § 9 Abs. 2 und 3 BewG Regelungen zu berücksichtigen, die sich auf den Wert des Anteils auswirken, wie insbesondere eine vom Verhältnis des Anteils am Nennkapital (Grund- oder Stammkapital) abweichende Gewinnverteilung."*

II. Wertermittlung statt Schätzung

Anders als nach § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG a.F. soll nach h.M. aus § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG n.F. folgen, dass nicht mehr eine Schätzung zulässig ist, sondern eine Wertermittlung zu erfolgen hat.[163]

III. Methodenhierarchie der Bewertungsverfahren

Kennzeichnend für § 11 Abs. 2 BewG ist ein Methodenpluralismus.[164] Der volle wirkliche Wert ist primär nach dem Börsenwert zu bestimmen, der auf der Grundlage von Börsen-

---

[159] BGH NJW 2011, 2572.

[160] BGH NJW 2014, 294.

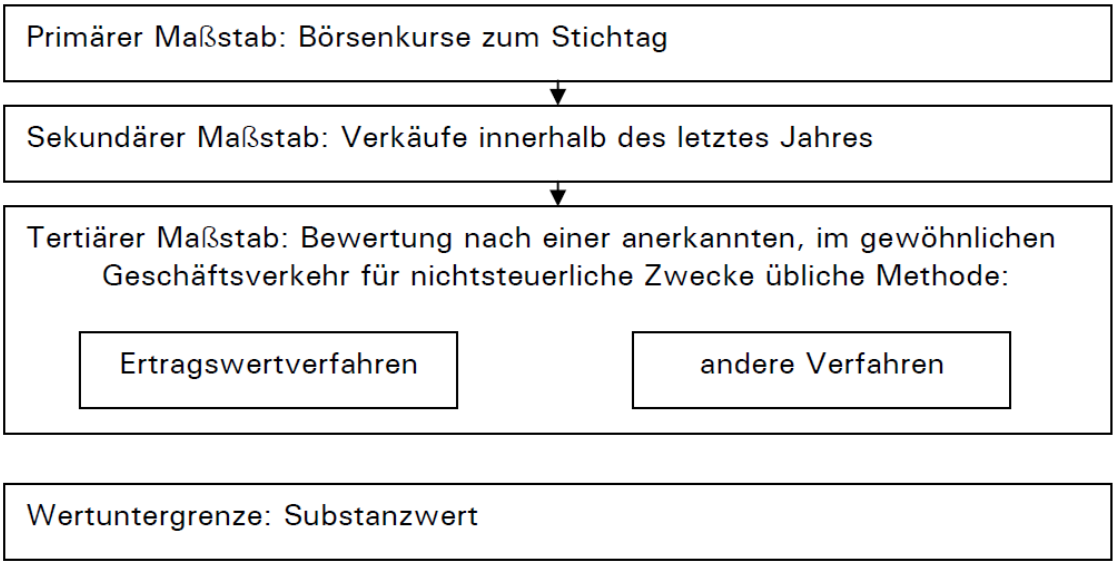
[161] BStBl. I 2011, S.859.

[162] BStBl. I 2011 S. 606; jetzt ErbStR 2011, BStBl. I Sondernummer 1/2011 S. 2.

[163] Rössler / Troll, BewG, 21. Auflage 2014 § 11 Rn. 31.

[164] Rössler / Troll § 11 Rn 32 mwN; Wassermann DStR 2010, 183; Piltz DStR 2009, 1829.

kursen zu ermitteln ist.[165] Erst wenn ein solcher nicht zur Verfügung steht, ist ein Rückgriff auf anerkannte Bewertungsmethoden zur Ermittlung des wirklichen Wertes zulässig.[166] Damit sind auch anerkannt die Abhängigkeit des Wertes von der Person des „Interessenten“ und auch der Methodenpluralismus.[167] Während der Börsenkurs sich primär aus der Sicht eines Veräußerer definiert[168], definiert sich der Wert unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten primär aus der Sicht eines Erwerbers.[169]



IV. Übersicht Methodenhierarchie zur Unternehmensbewertung nach ErbStG und EStG [170]

1. *der Börsenkurs;*

2. *der Kaufpreis unter fremden Dritten, der weniger als ein Jahr vor dem Bewertungsstichtag vereinbart wurde, d.h. im gewöhnlichem Geschäftsverkehr, nach den marktwirtschaftlichen Grundsätzen von Angebot und Nachfrage und bei dem jeder Vertragspartner ohne Zwang und nicht aus Not, sondern freiwillig in Wahrung seiner Interessen zu handeln in der Lage ist,* [171] *also in der Regel nicht, wenn verwandtschaftliche Beziehungen zwischen Erwerber und Verkäufer, es sei denn sie halten einem Drittvergleich unter Fremden stand;*[172]

---

[165] BVerfGE 100, 289; Piltz, ZGR 2001, 185.

[166] Rössler/Troll, § 11 Rn. 34; allgemein: BVerfGE 100, 289.

[167] Piltz, ZGR 2001, 185.

[168] BVerfGE 100, 289; Piltz, ZGR 2001, 185.

[169] Rössler/Troll, § 11 Rn. 32 mwN.; Piltz NJW 2012, 1111 mwN.

[170] Rössler/Troll, § 11 Rn. 34.

[171] BFH/NV 2013, 1223 = GmbHR 2013, 836.

[172] Rössler/Troll, § 11 Rn. 25 ff..

3. *der Liquidationswert[173], wenn dieser höher ist als eine andere anerkannte Methode (nach Ziffer 5.) und das Ertragswertverfahren (nach Ziffer 6.) und die Liquidation des Unternehmens beabsichtigt ist;*

4. *der Substanzwert (unabhängig von Verkaufs- oder Liquidationsabsicht), wenn dieser höher ist als eine andere anerkannte Methode (nach Ziffer 5.) und das Ertragswertverfahren (nach Ziffer 6.);*

5. *eine andere anerkannte Methode[174], wenn sie alleine marktüblich ist;*

6. *das Ertragswertverfahren,*

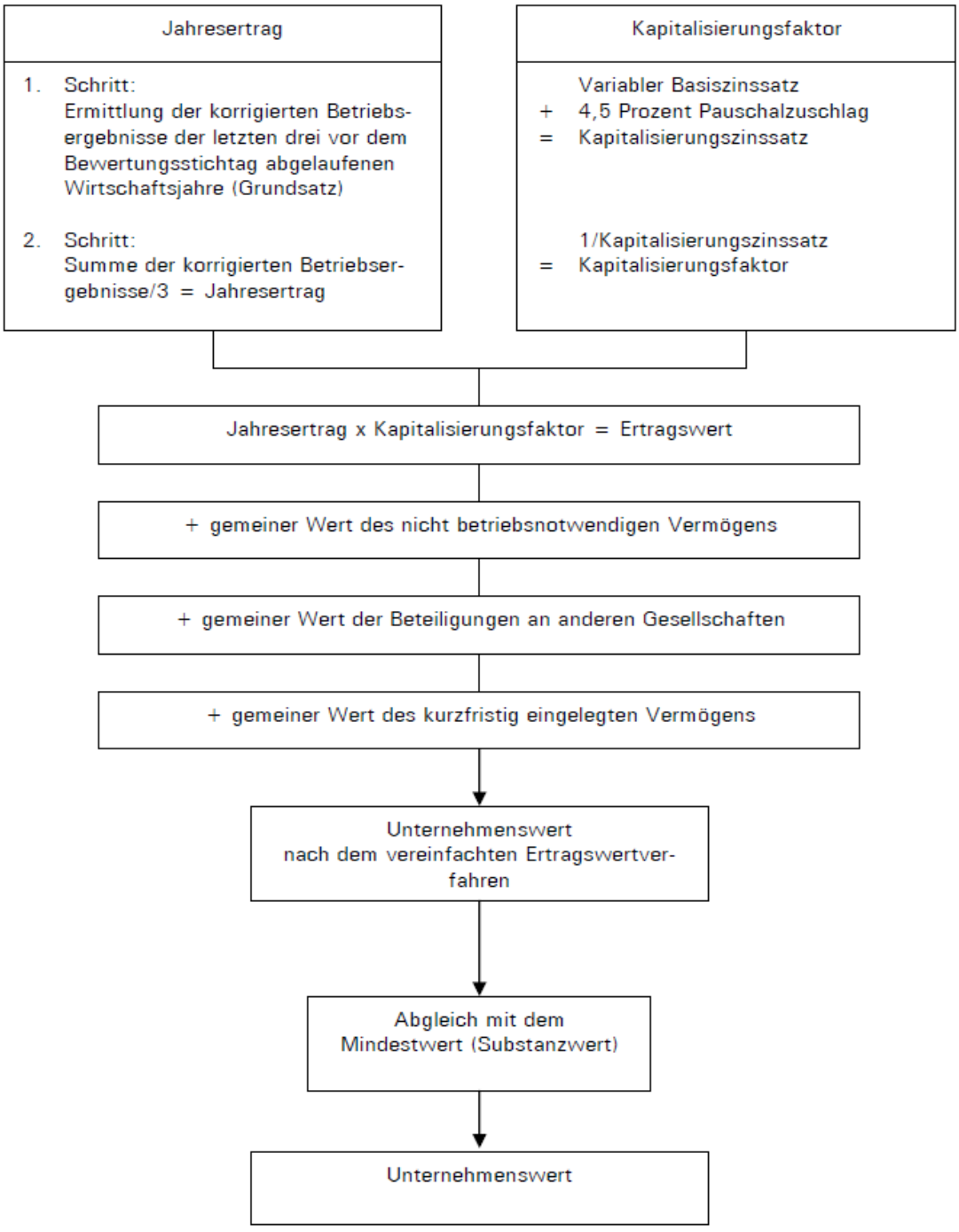
a) das individuelles Ertragswertverfahren oder

b) das vereinfachtes Ertragswertverfahren (§§ 199 ff. BewG).

[173] Vgl. BGH, Urt. v. 05.12. 2018 – XII ZR 116/17 – FamRZ 2019, 429 danach gilt: „Der Liquidationswert (Zerschlagungswert) gilt in der Regel als unterste Grenze des Unternehmenswerts“

[174] zB. Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen (IDW S 1), IDW Fachnachrichten 7/2008, 271, Tz. 44; IDW-Praxishinweis zu den Besonderheiten bei der Ermittlung eines objektivierten Unternehmenswerts kleiner und mittelgroßer Unternehmen 1/2014, IDW Fachnachrichten, 4/2014, 282 ff..

1. Übersicht vereinfachtes Ertragswertverfahren



	Ausgangswert (Gewinn im Sinne des Einkommensteuergesetzes)
+	Hinzurechnungen
-	Kürzungen
+/-	sonstige wirtschaftlich nicht begründete Vermögensminderungen/-erhöhungen
=	Betriebsergebnis
-	pauschaler Ertragsteueraufwand (30 Prozent), wenn Betriebsergebnis positiv
=	Korrigiertes Betriebsergebnis
	Korrigiertes Betriebsergebnis (Jahr -1)
+	Korrigiertes Betriebsergebnis (Jahr -2)
+	Korrigiertes Betriebsergebnis (Jahr -3)
=	Summe Betriebsergebnisse der letzten drei Jahre
/	3
=	Jahresertrag

2. Übersicht Ermittlung des bereinigten, nachhaltig erzielbaren durchschnittlichen Jahresertrages

	Ausgangsbetrag (Unterschiedsbetrag)
	Hinzurechnungen
+	Sonder-AfA; erhöhte Absetzungen, Bewertungsabschläge, Zuführung zu steuerfreien Rücklagen, Teilwertabschreibungen
+	Absetzungen auf den GoF oder auf firmenwertähnliche WG
+	Einmalige Veräußerungsverluste, sowie außerordentliche Aufwendungen
+	Nicht enthaltene Invest-Zulagen, soweit mit solchen Zulagen weiter gerechnet werden kann
+	Ertragsteueraufwand
+	Aufwendungen in Zusammenhang mit Vermögen und übernommene Verluste aus Beteiligungen
	Kürzungen
-	Gewinnerhöhende Auflösung steuerfreier Teilwertabschreibungen
-	Einmalige Veräußerungsgewinne
-	Außerordentliche Erträge
-	Im Unterschiedesbetrag enthaltene Invest-Zulagen, soweit mit solchen Zulagen nicht weiter gerechnet werden kann
-	*Angemessener Unternehmerlohn – soweit im Ergebnis bisher nicht abgebildet*[175]
-	Erträge aus Ertragsteuererstattung im Ermittlungszeitraum
-	Erträge im Zusammenhang mit Vermögen
+ -	Weitere Hinzurechnungen und Kürzungen = Sonstige wirtschaftliche nicht begründete Vermögensminderungen oder - erhöhungen mit Einfluss auf den zukünftig nachhaltig erzielbaren Jahresertrag und gesellschaftsrechtlichen Bezug, soweit noch nicht vorab berücksichtigt
=	**Zwischensumme**
-	Kürzung um 30 % zur Abgeltung des Ertragsteueraufwandes
=	Bereinigtes Betriebsergebnis

[175] Knief,DStR 2008, 1895 ff.; für den Zugewinn BGH, NZFam 2018, 39.

3. Übersicht Kapitalisierungszins

Zur Ermittlung des Ertragswerts ist vorbehaltlich der § 200 Absätze 2 bis 4 BewG ***der zukünftig nachhaltig erzielbare Jahresertrag*** (§§ 201 und 202 BewG) mit dem Kapitalisierungsfaktor (§ 203 BewG) ***zu multiplizieren***.

Der in diesem Verfahren anzuwendende Kapitalisierungszinssatz setzt sich zusammen aus einem Basiszins und einem ***Zuschlag von 4,5 Prozent*** (§ 203 BewG).

Gemäß § 203 Abs. 2 BewG wird der Basiszins für das vereinfachte Ertragswertverfahren bekanntgegeben, der aus der langfristig erzielbaren Rendite öffentlicher Anleihen abgeleitet ist.[176]

Der für das Jahr 2016 geltende Kapitalisierungsfaktor beträgt *17,86*.

Die vorliegenden Zahlen zeigen eine deutliche Differenz zwischen dem Ertragswert nach IDW S1 und dem vereinfachten Ertragswert. In der Praxis bedeutet dies: Erscheint dem Steuerpflichtigen der Ertragswert gemäß §§ 199 ff. BewG als zu hoch, so hat er das Wahlrecht gemäß § 11 Abs. 2 BewG, ein individuelles Gutachten gemäß IDW S1 F zu erstellen. Zu Recht betont Knief, dass aufgrund der ständigen Zinssenkungen – die sich auf § 203 BewG voll ausgewirkt haben – in Zukunft das vereinfachte Ertragswertverfahren durch individuelle Gutachten ersetzt werden muss.[177]

Übersicht der Jahre 2007-2016

Jahr	Kapitalisierungsfaktor
2007	11,74
2008	11,01
2009	12,33
2010	11,79
2011	12,61
2012	14,41
2013	15,29
2014	14,10
2015	18,21
2016[178]	17,86
2016[179]	**13,75**

[176] Knief, BBP Betriebswirtschaft im Blickpunkt 2013, 20.

[177] Knief, BBP Betriebswirtschaft im Blickpunkt 2013, 20.

[178] http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Erbschaft_Schenkungsteuerrecht/-01-04-basiszins-fuer-das-vereinfachte-ertragswertverfahren.pdf?__blob=publicationFile&v=1)

[179] Der Kapitalisierungsfaktor ist gemäß § 203 BewG für Bewertungsstichtage nach dem 31. Dezember 2015 auf 13,75 festgelegt. Das entspricht einem Zinssatz in Höhe von ca. 7,27 %. Die Neuregelung ist am 9. November 2016 rückwirkend in Kraft getreten und führt zu niedrigeren Bewertungen.

E. Vorrang des vereinfachten Ertragswertverfahrens und Feststellungslast ?

Streitig ist aber im Rahmen von § 11 Abs. 2 BewG, ob dem vereinfachten Ertragswertverfahren der Vorrang vor anderen ertragswertorientierten Verfahren gebührt, solange es nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt.[180] Der gleichlautende Erlass der obersten Finanzbehörden (sog. Ländererlass)[181] sah dazu in Abschnitt 19 Abs. 6 und 7 vor, dass wenn das Finanzamt von dem im vereinfachten Ertragswertverfahren ermittelten Wert abweichen will, es die Feststellungslast für die Ermittlung eines abweichenden Werts trägt, während der Steuerpflichtige die Feststellunglast trägt, wenn er von dem im vereinfachten Ertragswertverfahren ermittelten Wert abweichen will, für die Ermittlung eines abweichenden Werts. R B 199 ErbStR 2011[182] sieht derzeit keine Regelungen zur Feststellungslast mehr vor. Daraus wird teilweise geschlossen, dass das vereinfachte Ertragswertverfahren nicht mehr das Regelverfahren ist.[183]

Nach überwiegender Meinung sollen gleichrangig neben den Bewertungsmethoden, die den gemeinen Wert unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten ermitteln, andere anerkannte, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke übliche Methoden nach § 11 Abs. 2 Satz 2 2. Alt. BewG treten.[184] In Abschn. 19 Abs. 1 S. 2 und 3 des Ländererlasses[185] und gleichlautend R B 199 Abs. 1 S. 3. ErbStR 2011[186] wird darauf hingewiesen, dass das vereinfachte Ertragswertverfahren nicht anzuwenden ist, wenn ***branchentypisch*** ertragswertorientierte Verfahren **ausgeschlossen** sind, weil zum Beispiel Multiplikatorenverfahren oder Substanzwertverfahren zur Anwendung kommen. Sind hingegen branchentypisch **auch** ertragswertorientierte Verfahren anzuwenden, soll eine Bewertung nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren nur möglich sein, soweit dies nicht zu einem **offensichtlich** unzutreffenden Ergebnis führt.

I. Abschläge für „Familiengesellschaften“

Da bei der Bewertung von Gesellschaften gemäß § 9 BewG ungewöhnliche individuelle Verhältnisse, insb. z. B. gesellschaftsvertragliche Verfügungsbeschränkungen, nicht zu berücksichtigen sind, werden Familiengesellschaften genauso bewertet wie Unternehmen, bei denen der Gesellschafter seine Anteile jederzeit, z. B. über die Börse, veräußern kann. Die Gesellschaftsverträge von Familiengesellschaften lassen einen derartigen freien Umgang mit den Anteilen aber häufig nicht zu. Der Gesellschafter kann seine Anteile nicht ohne Weiteres zu Geld machen und bekommt auch regelmäßig nur einen geminderten Gewinnanteil ausgezahlt, damit die Unternehmenssubstanz nicht geschwächt wird. Dass derartige Beschränkungen eine Wertminderung darstellen können, hat der Gesetzgeber nun erkannt und zum Ausgleich den Abschlag gemäß § 13a Abs. 9 ErbStG eingeführt.

---

[180] Viskorf/Ulrich, ZEV 2009, 2227; Stalleiken/Theissen, DStR 2010, 21.

[181] BStBl 2009 Teil I, 698.

[182] BStBl. I Sondernummer 1/2011 S. 2 ff.

[183] Bresent/Dörschell FuS 3/2013, 99 ff.

[184] Rössler/Troll, § 11 Rn. 38.

[185] BStBl 2009 Teil I, 698.

[186] BStBl. I Sondernummer 1/2011 S. 2 ff.

Voraussetzung für die Gewährung des Abschlags ist, dass die nachfolgend aufgeführten Beschränkungen nebeneinander im Gesellschaftsvertrag geregelt sind und auch tatsächlich so gelebt werden, und das sowohl 2 Jahre vor der Anteilsübertragung als auch 20 (!) Jahre nach der Anteilsübertragung.

- Gewinnbezugsbeschränkung: Es sind nur Entnahmen/Gewinnausschüttungen von max. 37,5 % des Gewinnanteils nach Abzug der darauf beim Gesellschafter anfallenden Einkommensteuer zuzüglich dieser Einkommensteuer selbst zulässig.

- Verfügungsbeschränkung: Die Gesellschaftsanteile dürfen nur auf Mitgesellschafter, Angehörige im Sinne des § 15 AO oder eine Familienstiftung übertragbar sein.

- Abfindungsbeschränkung: Im Falle des Ausscheidens aus der Gesellschaft wird dem Ausscheidenden eine Abfindung gezahlt, die unter dem Verkehrswert seiner Beteiligung liegt.

In Höhe des Prozentsatzes, um den die Abfindung beim Ausscheiden den Verkehrswert der Beteiligung unterschreitet, wird der Abschlag auf den Wert des begünstigtenVermögens der Gesellschaft gewährt. Der Abschlag beträgt max. 30 %.

In Höhe des Prozentsatzes, um den die Abfindung beim Ausscheiden den Verkehrswert der Beteiligung unterschreitet, wird der Abschlag auf den Wert des begünstigtenVermögens der Gesellschaft gewährt. Der Abschlag beträgt max. 30 %.

II. Vorrang der Bewertung nach branchentypisch ertragswertorientierte Verfahren am Beispiel der Richtlinien der BRAK zur Bewertung von Anwaltskanzleien

Zur Bewertung von **Anwaltskanzleien** hat die Bundesrechtsanwaltskammer Bewertungsrichtlinien herausgegen.[187] Danach definiert sich der Wert der Kanzlei aus der Summe des **Substanzwertes** zuzüglich des Kanzleiwertes. Der Kanzleiwert wiederum ermittelt sich in einem Art Vergleichswertverfahrens unter Verwendung von **Multiplikatoren** (von „0“ bis „1,3“) auf der Basis des Nettoumsatzes. Alternativ soll auch die Anwendung eines Verfahrens unter Ertragswertgesichtspunkten (sogenannter modifizierter Ertragswert) in Betracht kommen.[188] Die Richtlinien enthalten im Gegensatz zu Ertragswertverfahren bei der Ermittlung des Kanzleiwertes keine Abzüge zB. für Betriebsausgaben, kalkulatorischem Unternehmerlohn oder typisierte Ertragssteuerlast auf den Nettoumsatz. Angeknüpft wird daher nicht an den Gewinn gemäß § 4 EStG, sondern an den Nettoumsatz.

1. stark vereinfachte Beispiele (BRAK – Richtlinie)

a) Beispiel 1. – Einzelkanzlei – Werte 2015

500.000 EUR gewichteter durchschnittlicher Jahresnettoumsatz. Keine sonstigen Besonderheiten (zB Notarumsatz, Lage, Alter etc.). Substanzwert des übrigen betriebsnotwen-

[187] BRAK-Mitteilungen 1/2018, 6 ff.; Vorgänger BRAK-Mitteilungen 6/2009, 268.

[188] Für den Zugewinn: BGH NJW 2014, 294; NJW 2011, 2572; NJW 2011, 999.

digen Vermögens = Aktiva abzüglich Passiva (zB EDV etc.; Bankkredit) 100.000 EUR. Angenommener gewichteter Berechnungsfaktor (Multiplikator) 0,65 (1,0-0,3 : 2 + 0,3)[189]

Ergebnis:

Kanzleiwert

	500.000	x 0,65	=	325.000	EUR
Substanzwert				100.000	EUR
Wert insgesamt				**425.000**	**EUR**

b) Bespiel 2. – Sozietät – zwei Gesellschafter– Werte 2015

500.000 EUR gewichteter durchschnittlicher Jahresnettoumsatz. Keine sonstigen Besonderheiten (zB Notarumsatz, Lage, Alter etc.). Substanzwert des übrigen betriebsnotwendigen Vermögens = Aktiva abzüglich Passiva (zB EDV etc.; Bankkredit) 100.000 EUR. Angenommener gewichteter Berechnungsfaktor (Multiplikator) 0,65 (1,0-0,3 : 2 + 0,3)[190]

Kanzleiwert

	500.000	x 0,65	=	325.000	EUR
Substanzwert				100.000	EUR
Wert insgesamt				425.000	EUR
Wert ½				**212.500**	**EUR**

2. stark vereinfachte Beispiele (vereinfachtes Ertragswertverfahren - §§ 199 ff. BewG)

a) Beispiel 1. – Einzelkanzlei – Werte 2015

500.000 EUR gewichteter durchschnittlicher bereinigter Jahresnettoumsatz. Keine sonstigen Besonderheiten (zB Notarumsatz, Lage, Alter etc.). Kein nicht notwendiges Betriebsvermögen. Durchschnittliche bereinigte Betriebsausgaben 50 %. Gewinn also durchschnittlich 50 % vom Nettoumsatz. Ansonsten keine besonderen Hinzurechnungen oder Kürzungen nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren. Durchschnittlicher angemessener Unterlohn 84.172,44 EUR (Basis Richter (Stand 2015) – Gehalt R 2 Stufe 8 = mtl. 7014,37 x 12 = 84.172,44). Typisierter Ertragssteuersatz 30 % (R B 202 Abs. 5 ErbStR 2011).[191]

Ergebnis:

Nettoumsatz der letzten zwei Jahre und des	500.000

[189] BRAK-Mitteilungen 1/2018, 6 ff.; Vorgänger BRAK-Mitteilungen 6/2009, 268 : „Es besteht kein Erfahrungssatz, dass bei einer durchschnittlichen Kanzlei der Mittelwert des Bewertungsfaktors anzusetzen ist. Die Bewertungsmerkmale sind im Einzelfall jeweils sorgfältig zu gewichten."

[190] BRAK-Mitteilungen 1/2018, 6 ff.; Vorgänger BRAK-Mitteilungen 6/2009, 268. „Es besteht kein Erfahrungssatz, dass bei einer durchschnittlichen Kanzlei der Mittelwert des Bewertungsfaktors anzusetzen ist. Die Bewertungsmerkmale sind im Einzelfall jeweils sorgfältig zu gewichten."

[191] BStBl. I Sondernummer 1/2011 S. 2 ff..

laufenden Jahres		
Betriebsausgaben der letzten zwei Jahre und des laufenden Jahres	./.	250.000
Ausgang Gewinn nach § 4 EStG der letzten zwei Jahre und des laufenden Jahres [192]		250.000
keine Hinzurechnungen[193] - /Kürzungen[194] im Beispielsfall		0
Zwischensumme nach Hinzurechnungen - /Kürzungen im Beispielsfall keine		250.000
Angemessener Unternehmerlohn[195] im Beispielsfall	./.	84.172,44
Zwischensumme Typisierte Ertragssteuern[196]	 ./. 30 %	165.827,56 49.748,26
Durchschnittsertrag = zukünftig nachhaltig erzielbarer Jahresertrag		116.079,30
Kapitalisierungsfaktor gemäß § 203 BewG für das Jahr 2015[197]	18,21[198]	2.113.804,05
Kapitalisierungsfaktor gemäß § 203 BewG für das Jahre ab 2016	13,75	1.596.090,30
Wert insgesamt 2015		**2.113.804,05**
Wert für das Jahr ab 2016		1.596.090,30

b) Beispiel 2. – Sozietät – zwei Gesellschafter – Werte 2015

500.000 EUR gewichteter durchschnittlicher bereinigter Jahresnettoumsatz. Keine sonstigen Besonderheiten (zB Notarumsatz, Lage, Alter etc.). Kein nicht notwendiges Betriebsvermögen. Durchschnittliche bereinigte Betriebsausgaben 50 %. Gewinn also durchschnittlich 50 % vom Nettoumsatz. Ansonsten keine besonderen Hinzurechnungen oder Kürzungen nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren. Durchschnittlicher angemessener Unterlohn je Gesellschafter 84.172,44 EUR (Basis Richter (Stand 2015) – Gehalt R 2 Stufe 8 = mtl. 7014,37 x 12 = 84.172,44). Typisierter Ertragssteuersatz 30 % (R B 202 Abs. 5 ErbStR 2011).[199]

Ergebnis:

Nettoumsatz der letz-	500.000

[192] R B 202 Abs. 2 ErbStR 2011.

[193] R B 202 Abs. 3 Nr. 1 + 3 ErbStR 2011.

[194] R B 202 Abs. 3 Nr. 2 + 3 ErbStR 2011.

[195] R B 202 Abs. 3 Nr. 2 lit. d) ErbStR 2011.

[196] R B 202 Abs. 5 ErbStR 2011.

[197] R B 203 ErbStR 2011.

[198] Der Kapitalisierungsfaktor ist gemäß § 203 BewG für Bewertungsstichtage nach dem 31. Dezember 2015 auf 13,75 festgelegt. Das entspricht einem Zinssatz in Höhe von ca. 7,27 %. Die Neuregelung ist am 9. November 2016 rückwirkend in Kraft getreten und führt zu niedrigeren Bewetungen.

[199] BStBl. I Sondernummer 1/2011 S. 2 ff..

ten zwei Jahre und des laufenden Jahres		
Betriebsausgaben der letzten zwei Jahre und des laufenden Jahres	./.	250.000
Ausgang Gewinn nach § 4 EStG der letzten zwei Jahre und des laufenden Jahres		250.000
keine Hinzurechnungen- /Kürzungen im Beispielsfall		0
Zwischensumme nach Hinzurechnungen - /Kürzungen im Beispielsfall keine		250.000,00
Angemessener Unternehmerlohn im Beispielsfall	./. 2 x 84.172,44	168.344,88
Zwischensumme Typisierte Ertragssteuern	 ./. 30 %	81.655,12 24.496,54
Durchschnittsertrag = zukünftig nachhaltig erzielbarer Jahresertrag		57.158,58
Kapitalisierungsfaktor gemäß § 203 BewG für das Jahr 2015	18,21[200]	1.040.857,80
Kapitalisierungsfaktor gemäß § 203 BewG für das Jahre ab 2016	13,75	7**85.930,47**
Wert ½ 2015		**520.428,90**
Wert ½ 2016		**392.965,23**

3. Schlussfolgerungen

Nach dem Mulitplikatorenverfahren der BRAK[201] bleibt ein angemessener Unternehmerlohn ebenso unberücksichtigt, wie auch eine typisierte Ertragssteuer. Die Werte fallen aber in der Regel niedriger aus, als nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren, sofern der Mulitplikator sich nicht im oberen Rahmen (bis zu1,3) bewegt.

Im Rahmen des vereinfachten Ertragswertverfahrens ist desto ***höher*** der angemessene Unternehmerlohn angesetzt wird, je ***niedriger*** der Durchschnittertrag nach der typisierten Ertragssteuer und vor Anwendung des Kapitalisierungsfaktors. Ist der Durchschnittsertrag „0“ nach Unternehmerlohn und typisierter Ertragssteuer, so führt das vereinfachte Ertragswertverfahren zu „günstigeren“ Werten als die BRAK-Richtlinie.

---

[200] Der Kapitalisierungsfaktor ist gemäß § 203 BewG für Bewertungsstichtage nach dem 31. Dezember 2015 auf 13,75 festgelegt. Das entspricht einem Zinssatz in Höhe von ca. 7,27 %. Die Neuregelung ist am 9. November 2016 rückwirkend in Kraft getreten und führt zu niedrigeren Bewetungen.

[201] BRAK-Mitteilungen 1/2018, 6 ff.; Vorgänger BRAK-Mitteilungen 6/2009, 268.

Keineswegs zwingend ist zur Bestimmung des angemessenen Unternehmerlohn – wie im Beispiel (vereinfacht) angenommen - der Rückgriff auf die Richterbesoldung.[202]

Sowohl nach dem gleichlautenden Erlass der obersten Finanzbehörden (sog. Ländererlass)[203] und den ErbStR 2001[204] soll gelten:

> *„Die Höhe des Unternehmerlohns soll nach der Vergütung bestimmt werden, die eine nicht beteiligte Geschäftsführung erhalten würde. Neben dem Unternehmerlohn kann auch fiktiver Lohnaufwand für bislang unentgeltlich tätige Familienangehörige des Eigentümers berücksichtigt werden. Bei der Ermittlung eines angemessenen Unternehmerlohns sind die Grundsätze zu beachten, die bei der ertragsteuerlichen Behandlung der verdeckten Gewinnausschüttung angewandt werden. Häufig wird der angemessene Unternehmerlohn aus an leitende Angestellte des Unternehmens gezahlten Bruttogehältern abgeleitet werden können. Soweit branchenspezifische Datensammlungen zu Geschäftsführergehältern in einem Fremdvergleich vorliegen, können diese in geeigneter Weise berücksichtigt werden. Erhalten geschäftsführende Gesellschafter von Personengesellschaften wirtschaftlich begründete Tätigkeitsvergütungen als Vorabanteile aus dem Gewinn, sind sie als Unternehmerlohn abzuziehen, soweit sie nach Art und Umfang angemessen sind."*

Angesichts der Ergebnisse im vereinfachten Ertragswertverfahren betont Knief[205]zu Recht, dass die permanente Senkung des Basiszinssatzes aufgrund der Kapitalmarktkrise bewirkt, dass der vereinfachte Ertragswert **unverhältnismäßig** stark ansteigt, sofern nach Unternehmerlohn und typisierter Ertragssteuer noch ein Durchschnittsertrag nennenswert verbleibt. Die vom Gesetzgeber jährlich für das Kalenderjahr neu festgesetzten Zinssätze und die Bewertungsmethode (vereinfachtes Ertragswertverfahren) führen **offensichtlich** zu einer fehlerhaften, nicht wirklichkeitsnahen und überhöhten Ermittlung der Bemessungsgrundlage für das Besteuerungsverfahren. Damit drängt sich auf, dass aufgrund der ständigen Zinssenkungen – die sich auf § 203 BewG voll ausgewirkt haben – in Zukunft das vereinfachte Ertragswertverfahren sicherheitshalber **durch individuelle Gutachten ersetzt werden muss**.[206]

Allein die Berufung auf die Bewertungsrichtlinien der BRAK – ohne individuelles Einzelfallgutachten – ist angesichts der (Rest)-Unsicherheiten zur Feststellungslast[207], der Nichtberücksichtigung des angemessenen Unternehmerlohnes und der typisierten Ertragsteuer, sowie der immer wieder betonten Gewichtung aller Faktoren im Einzelfall[208] - auch nach der Bewertungsrichtlinien der BRAK - zumindest riskant.

---

[202] So früher BRAK-Mitteilung 1992, 24; seit BRAK-Mitteilung 2004, 222 wird kein „angemessener" Unternehmerlohn mehr berücksichtigt da auf das Umsatzverfahren (Multiplikatorenverfahren) umgestellt wurde; für Ärzte zB: Knief, BBP 03/2010, 78.

[203] BStBl 2009 Teil I, 698 (710).

[204] R B 202 Abs. 3 Nr. 2 lit. d) ErbStR 2011

[205] Knief BBP AUSGABE 02/2013, 20.

[206] Knief BBP AUSGABE 02/2013, 20.

[207] Abschnitt 19 Abs. 6 und 7 des Ländererlasses einerseits; Viskorf/Ulrich, ZEV 2009, 2227; Stalleiken/Theissen, DStR 2010, 21 und andererseits R B 199 ErbStR 2011Bresent/Dörschell, FuS 3/2013, 99 ff..

[208] BRAK-Mitteilungen 1/2018, 6 ff.; Vorgänger BRAK-Mitteilungen 6/2009, 268 (270).

Eine vergleichende sachkundig begleitete Bewertung nach beiden Verfahren oder auch unter Einbeziehung der Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen (IDW S 1), sowie der IDW-Praxishinweis zu den Besonderheiten bei der Ermittlung eines objektivierten Unternehmenswerts kleiner und mittelgroßer Unternehmen, sollte sicherheitshalber erfolgen.

Nur so kann der „günstigste Wert“ festgestellt und auch nachvollziehbar gegenüber dem Finanzamt dargestellt werden.

III. Exkurs – Grundzüge der Bewertung von Arztpraxen

1. Multiplikatoren-Verfahren

Übersicht[209]

1.		Schritt		Durchschnittwert (DU) der Umsätze (U) der Arztpraxis der letzten drei Jahre
2.		Schritt	-	Abzug des kalkulatorischen Unternehmerlohnes (AL) ergibt die Bemessungsgrundlage (BMG) für den idiellen Wert
3.		Schritt		Auf diese Bemessungsgrundlage wird ein bestimmter Faktor angewandt, in der Regel 1/3
4.	Zwischensumme	=		Ideller Wert
5.		Schritt	+	Substanzwert
6.	Endsumme	=		Praxiswert

2. Modifizierter Ertragswertverfahren

Übersicht[210]

1.	Schritt		Nachhaltige, künftige Einnahmen
2.	Schritt	./.	Nachhaltige, künftige Ausgaben
3.	Zwischensumme	=	Nachhaltiger künftiger Überschuss
4.	Schritt	./.	Abzug des kalkulatorischen Unternehmerlohnes
5.	Zwischensumme	=	Nachhaltiger Reinertrag
6.	Schritt	./.	Typisierte Ertragssteuer
7.	Zwischensumme	=	Nachhaltiger, künftiger (entnehmbarer) Überschuss
8.	Schritt	x	Rentenbarwertfaktor (abgeleitet aus der Höhe des Kapitalisierungszinssatzes und der Länge des prognostizierten Ergebniszeitraumens
9.	Zwischensumme	=	Ertragswert (Ideeller Praxiswert)
10.	Schritt	+	Substanzwert
11.	Endsumme		Praxiswert

[209] PVS & Recht (Ärztepost), Winter 2014, 25 ff..

[210] PVS & Recht (Ärztepost), Winter 2014, 25 ff..

IV. Vorrang der Sicht des Erwerbers zur Bestimmung des Unternehmenswertes

Innerhalb der verschiedenen Methoden soll darüber hinaus nach h.M. für steuerliche Zwecke vorrangig die ***Erwerbersicht*** maßgeblich sein (sogenannter „objektiver Unternehmenswert bei bestehender Veräußerungsabsicht“)[211] und **nicht** die Unternehmersicht (sogenannter „subjektiver Unternehmenswert bei dauerhafter Halteabsicht“).[212]

Mithin soll für die Methode und innerhalb der Methode auf die Kriterien abgestellt werden, die ein Erwerber bei der Ermittlung des Kaufpreises zugrunde legen würde.[213] Ergebnis dieser Wertermittlung soll der ***Grenzpreis*** des Erwerbers sein, bis zu welchem eine Investition wirtschaftlich (gerade) noch vertretbar ist.[214]

F. Berücksichtigung des Ertragssteueraufwandes

Der Wert eines Unternehmens wird dabei innerhalb einer Methode unter Ertragswertgesichtspunkten auch durch die Höhe der Nettozuflüsse an den Erwerber als zukünftigen Eigentümer bestimmt, die er zu seiner ***freien*** Verfügung hat.

Diese Nettozuflüsse sind unter Berücksichtigung der inländischen und ausländischen Ertragsteuern des Unternehmens und der aufgrund des Eigentums am Unternehmen entstehenden persönlichen Ertragsteuern des Erwerbers als zukünftigen Eigentümer zu ermitteln und von diesen abzuziehen.[215]

I. Typisierung des Ertragssteueraufwandes nach den ErbStR

Nach R B 202 Abs. 5 ErbStR 2011[216] ist zur Abgeltung des Ertragsteueraufwands des Erwerbers ein positives Betriebsergebnis nach § 202 Absatz 1 oder 2 BewG um ***30 %*** zu mindern. Auf Grund der typisierenden Vorgehensweise ist es in der Regel nicht zu beanstanden, wenn die aus dem Bereich der gewerblichen Unternehmen vorliegende Steuerbelastung in Höhe von ***30 %*** auch bei einem im vereinfachten Ertragswertverfahren ermittelten Wert für ein der Ausübung eines einem freien Beruf dienenden Vermögens abgezogen werden (R B 202 Abs. 5 ErbStR 2011).

II. Typisierung des Ertragssteueraufwandes nach IDW S 1

Nach den IDW S 1 Grundsätzen 2008[217] ist vom Ansatz eines typisierenden Ertragsteueraufwands des Erwerbers von 35 % auf alle Bewertungsfälle abgesehen worden, zu Gunsten eines konkreten subjektiven Steuersatzes eines Erwerbers, der die Steuerbelas-

---

[211] König/Möller,BB 2014, 983.

[212] Zwirner, DB 2013, 825 ff.; IDW RS HFA 10, FN-IDW 2012, S. 24 ff.

[213] Rössler / Troll § 11 Rn 32 mwN; Olbrich/Hares/Pauly,DStR 2010, 1250; Zwirner, DB 2013, 825 ff.; IDW RS HFA 10, FN-IDW 2012, S. 24 ff.

[214] Rössler / Troll § 11 Rn 32 mwN; Olbrich/Hares/Pauly,DStR 2010, 1250; Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen (IDW S 1), IDW Fachnachrichten 7/2008, 271, Tz. 44; IDW-Praxishinweis zu den Besonderheiten bei der Ermittlung eines objektivierten Unternehmenswerts kleiner und mittelgroßer Unternehmen 1/2014, IDW Fachnachrichten, 4/2014, 282 ff..

[215] Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen (IDW S 1), IDW Fachnachrichten 7/2008, 271, Tz. 44; IDW-Praxishinweis zu den Besonderheiten bei der Ermittlung eines objektivierten Unternehmenswerts kleiner und mittelgroßer Unternehmen 1/2014, IDW Fachnachrichten, 4/2014, 282 ff..

[216] BStBl. I Sondernummer 1/2011 S. 2 ff.

[217] Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen (IDW S 1), IDW Fachnachrichten 7/2008, 271.

tung in Abhängigkeit von den jeweiligen Einkommensverhältnissen und der Art des Unternehmens oder Beteiligung wiedergibt.

Nach den IDW-Praxishinweis zu den Besonderheiten bei der Ermittlung eines objektivierten Unternehmenswerts ***kleiner und mittelgroßer*** Unternehmen soll nunmehr folgendes Gelten:

*„Bei der Ermittlung eines objektivierten Unternehmenswerts von **Einzelunternehmen bzw. Personengesellschaften** kann ein typisierter Steuersatz von 35 % als angemessen und vertretbar angesehen werden. Vor allem bei der Bewertung von Personenunternehmen mit wenigen, bekannten Anteilseignern kann auch von einem anderen Steuersatz ausgegangen werden, z. B. im Falle ausreichender Ertragskraft des Bewertungsobjekts vom geltenden Spitzensteuersatz für gewerbliche Einkünfte.*

*Erfordert die Bewertung von **Kapitalgesellschaften** aufgrund gesellschaftsrechtlicher oder vertraglicher Vorschriften eine unmittelbare Berücksichtigung persönlicher Steuern, kann ein typisierter Steuersatz in Höhe der Abgeltungsteuer von 25 % als angemessen und vertretbar angesehen werden. Sofern die Abgeltungsteuer nicht als sachgerechte typisierte Steuerlast erachtet wird, z. B. weil die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft im Betriebsvermögen gehalten wird und das Teileinkünfteverfahren zur Anwendung kommt, ist der typisierte Steuersatz entsprechend dieser Besteuerungsart zu verwenden."*[218]

III. Bedeutung der Sicht des „fiktiven Veräußerers" zur Bestimmung des Unternehmenswertes

Der Abzug der Ertragssteuern des Unternehmens und persönlichen Ertragssteuern des Erwerbers auf die Bruttozuflüsse ist als Bewertungsdetail aber ***nicht zu verwechseln*** mit der Ertragssteuerlast des Veräußerers auf den Veräußerungsgewinn (Grenzpreis des Veräußerers).[219]

Der steuerbare Veräußerungsgewinn des Veräußerers ***entsteht zusätzlich*** regelmäßig (fiktiv zusätzlich) bei Vorliegen einer positiven Differenz zwischen Veräußerungserlös und dem (Buch)-Wert des Betriebsvermögens (bei Übertragung eines Einzelunternehmens oder einer Beteiligung an einer Personengesellschaft, § 16 Abs. 2 EStG) bzw. den Anschaffungskosten (bei der Übertragung eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft, § 17 Abs. 2 EStG).

Fehlen dem Veräußerer steuerneutrale Reinvestitionsmöglichkeiten, so wird er seinerseits seinen Grenzpreis unter weiterer Einbeziehung seiner auf den Veräußerungsgewinn anfallenden Ertragssteuern bestimmen wollen.[220]

---

[218] IDW-Praxishinweis zu den Besonderheiten bei der Ermittlung eines objektivierten Unternehmenswerts kleiner und mittelgroßer Unternehmen 1/2014, IDW Fachnachrichten, 4/2014, 282 ff..

[219] So richtig Schlünder FamRZ 2015, 372.

[220] Schacht/Fackler-Serf, Handbuch der Unternehmensbewertung, 2. Auflage 2009, 178; Dörges/Strauch, Arbeitspapiere der Westfälische Wilhelms-Universität Münster, Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät, Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insb. Controlling, Prof. Dr. Wolfgang Berens, 2009, Arbeitspapier Nr. 1-1, November 1999.

G. Folgerungen für die Berücksichtigung des Ertragssteueraufwandes auf den fiktiven Veräußerungserlös im Zugewinnausgleich („Abzug latente Steuerlast“)

Latente Steuern, die bei einer Veräußerung von Unternehmen, als auch bei einer Veräußerung anderer Vermögensgegenstände wie Immobilien, Lebensversicherungen usw. sind wertmindernd bei der Bewertung zu berücksichtigen.[221] Dies gilt auch dann, wenn eine Veräußerung weder geplant, noch mit dieser gerechnet werden kann. Bei der Berücksichtigung der latenten Steuern handelt es sich nicht um eine Versteuerung vonVermögensgegenständen im Rahmen des Zugewinnausgleichs, sondern um die Fiktion, dass der Vermögensgegenstand zum Stichtag verkauft und der um die fiktiv zu zahlende Steuer geminderte Betrag auf die Ehegatten verteilt wird.

Der BGH hat klargestellt, dass der Abzug der latenten Steuern nicht davon abhängt, dass der Ausgleichsverpflichtete die Veräußerung tatsächlich beabsichtigt. Beim Abzug der infolge einer Veräußerung und der damit verbundenen Auflösung stiller Reserven entstehenden Steuerlast handele es sich um eine Konsequenz der Bewertungsmethode, die gebiete, die Steuern auf den Veräußerungsgewinn als “unvermeidbare Veräußerungskosten” wertmindernd zu berücksichtigen. Die Höhe der latenten Steuerlast habe das Gericht zu schätzen (§§ 16,34 EStG).[222]

Betriebswirtschaftlich wird die Differenz zwischen dem Grenzpreis des Erwerbers und dem Grenzpreis des Veräußerers auch als Einigungsbereich bezeichnet und der dann unter Berücksichtigung des konkreten Bewertungsanlasses gefundene Wert wird als fairer Einigungswert bezeichnet.[223]

I. Nichtberücksichtigung stichtagsbezogener zu ermittelnder Einkommensteuerschuld auf übrige Einkünfte ?

Schwierigkeiten ergeben sich nicht, durch anderweitige Einkünfte, die das konkret zu versteuernde Einkommen beeinflussen könnten, denn dieses ist jedenfalls stichtagsbezogen für die isolierte Berechnung der Ertragssteuer auf den (fiktiven) Veräußerungsgewinn in der Regel nicht erforderlich. Sie zudem bereits typisiert berücksichtigt.

Die konkrete **Einkommensteuerschuld** eines Jahres, nicht zu verwechseln mit der fiktiven Ertragssteuerbelastung im Rahmen der Bewertung, entsteht ohnehin nach Auffassung des BGH nur als betagte Verbindlichkeit mit dem Ende des jeweiligen Veranlagungszeitraums (§ 36 Abs. 1 EStG).[224] Ab diesem Zeitpunkt ist sie in voller Höhe auch im Zugewinnausgleichsverfahren zu berücksichtigen.[225] Dies gilt aber auch schon unterjährig für festgesetzte Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer (§ 37 EStG), Lohnsteuer bei

---

[221] Schlimpert: Die latenten Steuern in der Bewertung im Rahmen des Zugewinnausgleichs, DS 2013, 342.

[222] zuletzt: BGH, v. 9.2.2011-XII ZR 40/09-, FamRZ 2011, 622.

[223] OLG Frankfurt a.M. EzFamR aktuell 2001, 267; Ihlau/Duscha/Gödecke, Besonderheiten bei der Bewertung von KMU, 1. Auflage 2013, 27; WP Handbuch II 2014, 14. Auflage, Teil A, Rn. 15, 22, 529 ff.; Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen (IDW S 1), IDW Fachnachrichten 7/2008, 271, Tz. 12, 17, 176; aA Piltz NJW 2012, 1111 mwN, der offenbar nur auf die Sicht des Erwerbers abstellen will.

[224] OLG Hamburg, FamRZ 1983, 168.

[225] BGH, NJW 1991, 1547; OLG Dresden, FamRZ 2011, 113.

Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit mit dem Tag der Zahlung (§ 38 Abs. 2 EStG),[226] Kapitalertragsteuer mit dem Tag des Zuflusses (§ 44 Abs. 1 S. 2 iVm S. 5 EStG). Die Kapitalertragsteuer entsteht damit bereits als betagte Verbindlichkeit im Zeitpunkt des Zuflusses der Kapitalerträge beim Gläubiger (§ 44 Absatz 1 S. 2 EStG). Bei Gewinnausschüttungen aus einer Kapitalgesellschaft ist das der Zeitpunkt, der im Ausschüttungsbeschluss als Tag der Auszahlung bestimmt worden ist. Ist ein solcher Tag nicht festgelegt, gilt als Zuflusszeitpunkt der Tag ***nach*** Beschlussfassung (§ 44 Abs. 2 EStG). Beim Alleingesellschafter oder beherrschenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft gilt jedoch für Veranlagungszeiträume bis zum 31.12.2015 die Ausschüttung im Zeitpunkt des Ausschüttungsbeschlusses bereits als zugeflossen und lässt die Kapitalertragssteuer entstehen und fällig werden, auch wenn der Fälligkeitszeitpunkt der Ausschüttung selbst später liegt.[227]

Ob der Stichtag für den Zugewinn im Wege der Rechtsfortbildung als „Stichtag" wie im Rahmen einer Insolvenz[228] oder im Todefall (Stichtag der Ablauf des Todestages)[229] anzusehen ist, ist streitig.

Insolvenzrechtlich ist, entscheidend für die Einordnung der Steuerschuld als Insolvenzforderung (§ 38 InsO) oder Masseforderung (§ 55 InsO), wann der Rechtsgrund für den Anspruch gelegt wurde.

Die Abgrenzung zwischen Insolvenzforderungen und (sonstigen) Masseverbindlichkeiten richtet sich ausschließlich nach dem Zeitpunkt der insolvenzrechtlichen Begründung. Auf die steuerliche Entstehung der Forderung (z.B. § 38 der AO i.V.m. § 36 Abs. 1 EStG[230]) und deren Fälligkeit kommt es dagegen nicht an.[231]

Nach der Rechtsprechung des BFH gilt:

> *Der Rechtsgrund für einen (abstrakten) Steueranspruch ist gelegt, wenn der gesetzliche Besteuerungstatbestand verwirklicht wird. Ob und wann ein Besteuerungstatbestand nach seiner Art und Höhe tatbestandlich verwirklicht und damit insolvenzrechtlich begründet ist, richtet sich auch im Anschluss an die Eröffnung des Insolvenzverfahrens ausschließlich nach steuerrechtlichen Grundsätzen. Bezogen auf die Einkommensteuer kommt es für die insolvenzrechtliche Begründung der Steuerforderung folglich darauf an, ob der einzelne (unselbständige) Besteuerungstatbestand --insbesondere die Einkünfte nach § 2 Abs. 1 EStG-- vor oder nach Insolvenzeröffnung verwirklicht wurde. Entscheidend ist daher bei der Einkommensteuer (auch) die Art der Gewinnermittlung. Wird der Gewinn durch Einnahme-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, gilt das Zuflussprinzip des § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG. Danach ist der Tatbestand für die Einkommens-*

---

[226] BFH DStRE 2014, 385.

[227] BFH DStR 2015, 402; **Ab dem 01.01.2016** gilt insoweit gemäß § 44 Abs. 2 EStG nF: „ist durch Gesetz eine abweichende Fälligkeit des Auszahlungsanspruchs bestimmt oder lässt das Gesetz eine abweichende Bestimmung der Fälligkeit durch Satzungsregelung zu, gilt als Zeitpunkt des Zufließens der Tag der Fälligkeit."

[228] Schulz/Maier/Gutdeutsch, FamRZ 2015, 2097.

[229] Schulz/Maier/Gutdeutsch, FamRZ 2015, 2097; Schmidt /Heinicke, EStG, 34. Aufl. 2015, § 1 EStG Rz. 14 f..

[230] BFHE 241, 203 = BStBl II 2014, 238; BFHE 248, 45 = BStBl II 2015, 333; BFHE 237, 400 = BStBl II 2012, 711.

[231] BFH ZIP 2015, 1035; BFHE 241, 233 = ZIP 2013, 1481 = BStBl II 2013, 759.

besteuerung erst vollständig verwirklicht, wenn die Einnahmen bezogen sind, sie dem Steuerpflichtigen zufließen.

Wird der Gewinn hingegen durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG, ggf. i.V.m. § 5 EStG, ermittelt, gilt das Zuflussprinzip nach § 11 Abs. 1 Satz 5 EStG nicht. Stattdessen ist das Realisationsprinzip nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 des Handelsgesetzbuches zu beachten, und zwar nicht nur bei der Gewinnermittlung buchführungspflichtiger Kaufleute nach § 5 Abs. 1 EStG, sondern auch bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG.

Ein Gewinn ist in diesem Sinn realisiert, wenn bei gegenseitigen Verträgen der Leistungsverpflichtete die vereinbarte Leistung "wirtschaftlich erfüllt" hat und ihm die Forderung auf die Gegenleistung so gut wie sicher ist. Folglich ist bereits mit der steuerrechtlichen Realisation einer Forderung die Steuerforderung insolvenzrechtlich begründet.[232]

II. Relevanz der Nichtberücksichtigung stichtagsbezogener zu ermittelnder Einkommensteuerschuld auf übrige Einkünfte auf den Unternehmenswert

Der Streit[233] ob die Nichterfassung stichtagsbezogener übriger Ertragssteuern - unabhängig von einer insolvenzrechtlichen Analogie - daran scheitern muss, wenn sie noch nicht entstanden sind (wenigstens als betagte Forderung) und § 2313 BGB im Zugewinn auf übrige bedingte (nicht betagte) Ertragssteuern keine Anwendung findet[234] oder wenigstens eine Schätzung analog § 2311 BGB möglich ist[235], kann daher jedenfalls insoweit bei der Bewertung von „Unternehmen“ dahingestellt bleiben.

III. Relevanz der Fortführungserwartung

Der volle Ertragssteueraufwand (also 100 %) auf den fiktiven Veräußerungsgewinn ist dabei jedoch nur dann anzusetzen, wenn die Fortführung des Unternehmens nicht zu erwarten ist und auch durch eine Stundung der Ausgleichsforderung (BGB § 1382) nicht ermöglicht werden kann.[236]

Letztlich wird dies jedenfalls immer mindestens dann der Fall sein, wenn der „Ausgleichpflichtige“ nachweist, dass keine „positive Forbestehensprognose“ besteht.[237]

Ist hingegen von der Fortführung des Unternehmens aufgrund einer Prognose zum Stichtag auszugehen, so führt der Bewertungsanlass Zugewinn[238] und der darin verkörperte Halbteilungsgrundsatz regelmäßig dazu, dass lediglich der Ertragssteueraufwandes auf die Hälfte des Veräußerungsgewinn als fairer Einigungswert zu berücksichtigen ist, denn

---

[232] BFH ZIP 2015, 1035; BFHE 241, 233 = ZIP 2013, 1481 = BStBl II 2013, 759.

[233] Siehe zu letzt: Schulz/Maier/Gutdeutsch, FamRZ 2015, 2097

[234] BGH NJW-RR 1990,68 mwN; NJW 1983, 2244.

[235] Schulz/Maier/Gutdeutsch, FamRZ 2015, 2097; Piltz NJW 2012, 1111 mwN; AG Duisburg-Hamborn, FamRZ 2003, 1186 m. Anm. Schröder: für eine "zeitanteilige Aufteilung" für das laufende Jahr.

[236] So zur Wertfindung einer Kapitallebensversicherung: BGH NJW 1995, 2781.

[237] Arbeitshilfe dazu: IDW S 6 Anforderungen an die Erstellung von Sanierungskonzepten, WPg Supplement 4/2012, S. 130 ff., FN-IDW 12/2012, S. 719 ff..

[238] WP Handbuch II 2014, 14. Auflage, Teil A, Rn. 529 ff..

der auch zukünftige Ertragssteueraufwand auf die (weiter)laufenden Bruttoerlöse zur Ermittlung der anzusetzenden Nettoerlöse ist bereits bei Anwendung eines Verfahrens unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten insgesamt berücksichtigt.[239]

IV. Steuerrechtliche Grundlagen Einzelunternehmer und Personegesellschaften

Die Belastung mit Ertragsteuern auf den fiktiven Veräußerungsgewinn ist bei einem Einzelunternehmen oder einer Beteiligung an einer Personengesellschaft nach §§ 16 Abs. 2, 18 Abs. 3, 34 Abs. 1[240] oder Abs. 3[241] EStG isoliert, stichtagsbezogen und allein auf den festgestellten fiktiven Veräußerungsgewinn festzustellen bzw. bei einem Anteil an einer Kapitalgesellschaft unter Berücksichtigung des Abgeltungsverfahrens (§ 32d Abs. 1 Satz 1 EStG) oder soweit anwendbar des Teileinkünfteverfahrens (§ 3 Nr. 40 EStG iVm. § 3c EStG).

1. Grundlagen § 34 EStG

Hat ein Stpfl. einen entsprechenden Antrag auf Anwendung der Fünftel-Regelung gestellt, so wird die ESt unter Berücksichtigung der Tarifermäßigung nach § 34 Abs. 1 S. 2 und 3 zum Biespiel in vier Schritten berechnet:

- In einem ersten Schritt wird die ESt für das zu versteuernde Einkommen unter Berücksichtigung eines etwaigen Progressionsvorbehalts nach § 32b errechnet, ohne dass die in dem zu versteuernden Einkommen enthaltenen außerordentlichen Einkünfte in die Bemessungsgrundlage mit einbezogen werden – verbleibendes zu versteuerndes Einkommen (vzvE) ohne die außerordentlichen Einkünfte.[242].

- In einem zweiten Schritt wird in einer Vergleichsrechnung die ESt ermittelt, die sich unter Einbeziehung eines Fünftels der außerordentlichen Einkünfte ergibt.

- In einem dritten Schritt wird die Differenz zwischen beiden Steuerbeträgen verfünffacht.

- In einem vierten Schritt schließlich wird der verfünffachte Betrag der im ersten Schritt errechneten ESt hinzugerechnet.

2. Kritische Fragestellungen aus der Sicht der Berechnung im Zugewinnausgleich

1. Wie hoch ist die Steuerlast z.B. nach § 34 EStG?

   a) Welche Steuer ergibt sich für das verbleibende zu versteuernde Einkommen nach § 34 EStG?

---

[239] OLG Frankfurt a.M. EzFamR aktuell 2001, 267.

[240] aE= außerordentliche Einkünfte, vvE= verbleibende zu versteuernde Einkünfte; Formel: Steuerschuld= 5 x [ESt(vvE +(aE : 5)) – ESt(vvE)] + ESt(vvE); http://www.einkommensteuer-rechner.de/Einkommensteuerberechnung.html

[241] BMF Schreiben vom 20. Dezember 2005 BStBl. 2006 I S. 7, BMF IV B 2 – S 2242 – 18/05.

[242] Zur Einbeziehung des Progressionsvorbehalts BFH v. 17.2.2003, XI B 140/02, BFH/NV 2003, 772; zur Berechnung der ESt nach § 34 Abs. 1 mit Einkünften, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen, vgl. H 34.2 Beispiel 3 EStH.

b) Welche Steuer ergibt sich für das, um 1/5 der außerordentlichen Einkünfte erhöhte verbleibende zu versteuernde Einkommen?

c) Ermittlung des Unterschiedsbetrags;

d) Multiplikation mit 5 = Einkommensteuer für die außerordentlichen Einkünfte;

e) Einkommensteuer für verbleibendes zu versteuerndes Einkommen + Einkommensteuer für außerordentliche Einkünfte = gesamte, sich ergebende Einkommensteuer = berücksichtigungsfähige latente Steuerlast ?

2. Ist auf jeden Fall günstiger einen frühen Stichtag zu wählen um den Splittingvorteil zu nutzen oder kommt es darauf an welcher Ehegatte die höheren Einkünfte - ausgenommen die außerordentlichen – erzielt?[243]

3. Oder ist die Berechnung der Einkommensteuer nur unter ausschließlicher Berücksichtigung der außerordentlichen Einkünfte im Zugewinnausgleich relevant, so dass es auf die anderweitigen Einkünfte nicht ankommt?

4. Oder ist die Berechnung der Einkommensteuer nur für 100 % der außerordentlichen Einkünfte oder 50 % der außerordentlichen Einkünfte im Zugewinnausgleich relevant?[244]

5. Ist generell der Grundtarif (Einzelveranlagung) oder die Splittingtarif (Zusammenveranlagung) insoweit im Zugewinnausgleich anzuwenden?

6. Gibt es eine Obliegenheit günstige steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten zu nutzen (ggfls. sogar einen Rechtsformwechsel) und falls dies nicht geschehen ist, hat die Ermittlung der latenten Steuerlast fiktiv so zu erfolgen, als ob die günstigste Möglichkeit genutzt worden wäre?

V. Steuerrechtliche Grundlagen zu Kapitalanteilen an einer Kapitalgesellschaft

Ab dem VZ 2009 gelten grundsätzlich die Regelungen der Abgeltungsteuer für im Privatvermögen gehaltene Anteile. Die Dividenden werden dann dem 25 %igen Abgeltungsteuersatz zzgl. Solidaritätszuschlag unterworfen (§ 32d, § 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG n. F.). Werbungskosten - wie z. B. Depotgebühren, Finanzierungszinsen usw. - sind nicht mehr abzugsfähig (§ 20 Abs. 9 Satz 1 EStG n. F.). Dem privaten Anteilseigner steht jedoch ein Optionsrecht zu, sich wie ein Unternehmer besteuern zu lassen, wenn er entweder zumindest 25 % beteiligt ist oder zu 1 % und beruflich für diese Gesellschaft tätig ist (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG n.F.). Die Option ist nur bei der Veranlagung zu beantragen und gilt bis auf Widerruf für die vier folgenden VZ. Nach einem Widerruf ist ein erneuter Antrag nicht zulässig. Werden die Anteile im **Betriebsvermögen** eines Personenunternehmens gehalten, sind die erhaltenen Dividenden ab dem VZ 2009 nur noch zu 40 % von der Steuer freigestellt. Damit sind Dividenden im Ergebnis zu 60 % steuerpflichtig und unter-

---

[243] zu diesem Gesichtspunkt vgl. Urban, FR 1999, 781; Herzig/Förster DB 1999, 711; Hagen/Schynol DStR 1999, 1430.

[244] so offenbar BGH FamRZ 1999, 361 = NJW 1999, 784; Borth in Finke/Garbe 4. Aufl., § 5 Rdnr. 89, wobei der BGH offen gelassen hat, ob die anderen Einkünften fiktiv zur Ermittlung der latenten Steuerlast auf die außerordentlichen Einkünften zumindest heranzuziehen sind.

liegen dem persönlichen Einkommensteuersatz des jeweiligen Gesellschafters. Korrespondierend dazu können in wirtschaftlichem Zusammenhang stehende Werbungskosten zu 60 % steuermindernd berücksichtigt werden (§ 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG n. F.). Dadurch wird das Halbeinkünfteverfahren durch das **Teileinkünfteverfahren** ab dem 1.1. 2009 abgelöst. Die nachfolgende Übersicht gibt die ab 1.1. 2009 geltende Rechtslage durch die Einführung der Abgeltungssteuer und des Teileinkünfteverfahrens zusammenfassend für ***„Veräußerungsvorgänge“*** wieder.[245]

	Anteile im Privatvermögen		**Anteile im Betriebsvermögen**	
	Beteiligung < 1 %	**Beteiligung ≤ 1 %**	**Personenunternehmen**	**Kapitalgesellschaft**
	Abgeltungsteuer	Teileinkünfte- verfahren	Teileinkünfte-verfahren	Freistellung, § 8b KStG
Steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn (VG)	**100 % des VG**	**60 % des VG**	**60 % des VG**	**5 % des VG**
Abzug von Werbungskosten (WK) / Betriebsausgaben (BA)	grds. kein WK-Abzug, Ausnahme Transaktionskosten	WK-Abzug zu 60 %	BA-Abzug 60 %	BA-Abzug 100 %
Steuersatz	**25 %** + SolZ	**Individueller ESt-Satz** + SolZ	**Individueller ESt-Satz** + SolZ	**29,83 %** (GewSt bei Hebesatz von 400 %, KSt, SolZ)

H. Fälle zur Berechnung der latenten Steuerlast

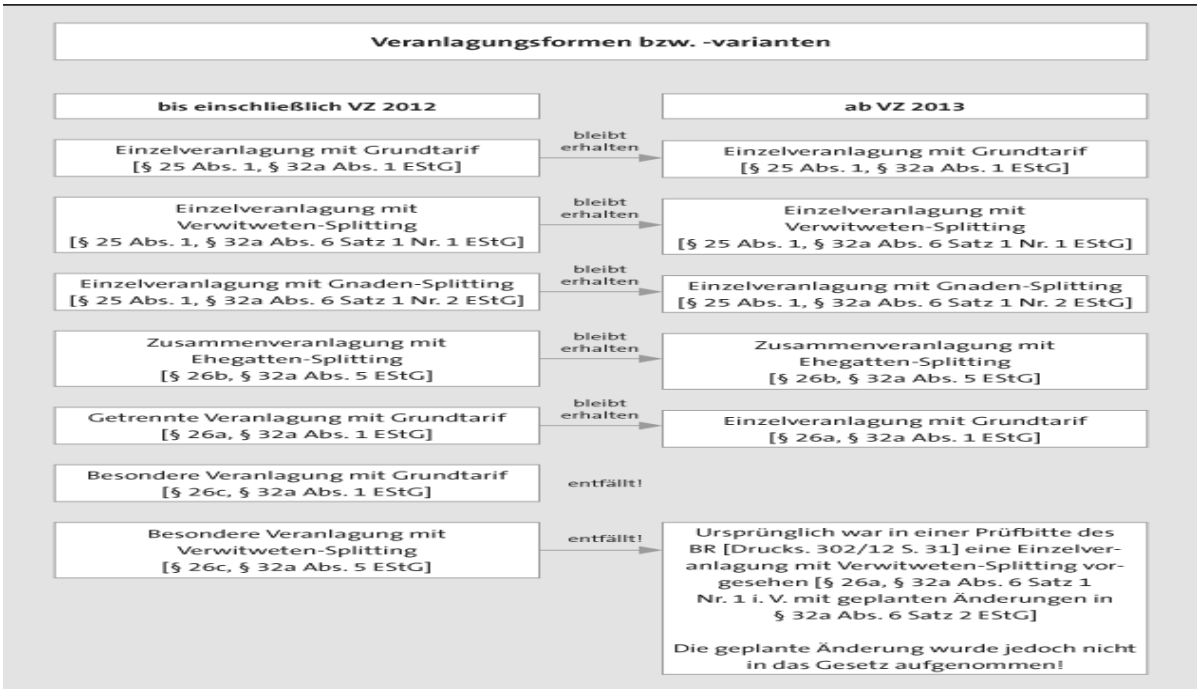
I. Grundüberlegung richtige Bestimmung der Veranlagungform

1. Veranlagungsformen ab 2013

Veranlagungsformen:[246]

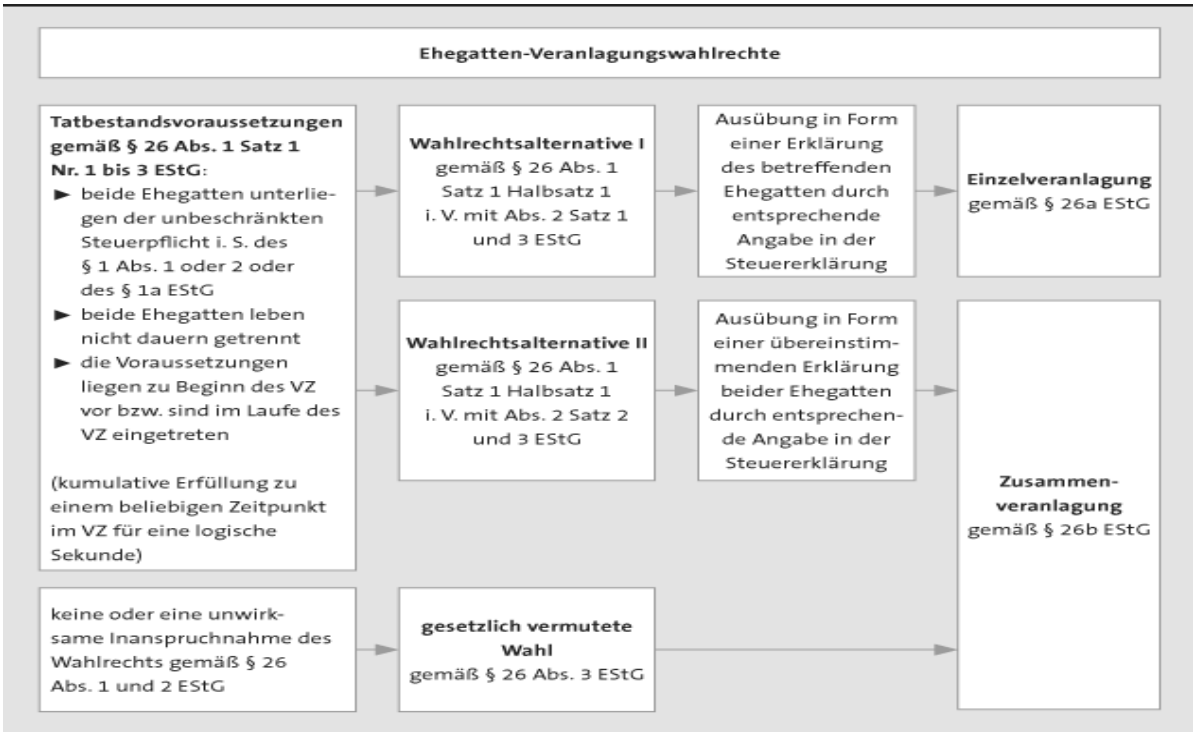
[245] Ernst & Young/BDI, Ratgeber Unternehmensteuerreform 2008.

[246] Quinten/Kohl, NWB Nr. 5 vom 28.01.2013, 273.



2. Veranlagungswahlrechte an 2013

Veranlagungswahlrechte:[247]



[247] Quinten/Kohl, NWB Nr. 5 vom 28.01.2013, 273.

II. Einzelunternehmer und Personegesellschafter

1. Fall Fünftelregelung

Fall[248]

Ein verheirateter Unternehmer (*40* Jahre alt) hat im Jahre 2012 Einkünfte i.H.v. 75.000,00 € erzielt.

Sie sollen als Anwalt der Ehefrau einen weiteren fiktiven außerordentlichen Gewinn von 150.000,00 aus der Veräußerung seines Gewerbebetriebs berücksichtigen (= Wert des Unternehmens ohne Abzug der latenten Steuerlast).

Zur Vereinfachung des Beispiels sollen keine weiteren Abzüge (z.B. Sonderausgaben/Werbungskosten etc.) anfallen, ebenso bleiben Kirchensteuer + Soli unberücksichtigt

a) Was ist in die Berechnungsgrundlage einzubeziehen

Siehe obige Fragesstellungen.

b) Lösung

Schritte	EURO Grundtarif[249] bei 100% UW[250]	EURO Grundtarif bei 50 % UW	EURO Grundtarif bei 100 % UW	EURO Grundtarif bei 50 % UW
1. Schritt				
▪ zu versteuerndes Einkommen	225.000	150.000	150.000	75.000
▪ ./. außerordentliche Einkünfte	./.150.000	./.75.000	./.150.000	./. 75.000
▪ verbleibendes zu versteuerndes Einkommen	75.000	75.000	0,00	0,00
▪ Steuern darauf	22.878	22.878	0,00	0,00
2. Schritt				
▪ verbleibendes zu versteuerndes Einkommen	75.000	75.000	0,00	0,00
▪ + 1/5 der außerordentlichen Einkünfte	30.000	15.000	30.000	15.000
▪ erhöhtes verbleibendes steuerpflichtiges	105.000	90.000	30.000	15.000
▪ Einkommen Steuern darauf	35.478	29.178	5.348,00	1.191
3. Schritt				
▪ Steuer zu 2.	35.478	29.178	5.348	1.191
▪ ./. Steuer zu 1.	22.878	22.878	0,00	0,00
▪ Unterschiedsbetrag	12.600	6.300	5.348	1.191
4. Schritt				
▪ Einkommensteuer für außerordentliche Einkünfte				
▪ = Unterschiedsbetrag x 5	63.000	31.500	26.740	5.955
5. Schritt				
▪ Einkommensteuer für verbleibendes steuerpflichtiges Einkommen	22.878	22.878	0,00	0,00
▪ + Einkommensteuer für außerordentliche Einkünfte	63.000	31.500	26.740	5.955
Einkommensteuer gesamt	85.878	54.378	26.740	5.955

[248] zur Vereinfachung ohne Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag.

[249] also im Veranlagungsjahr in den der Stichtag für den Zugewinn fällt ist eine Zusammenveranlagung nicht mehr zulässig.

[250] UW = im folgenden Unternehmenswert.

2. Fall Freibetragsregelung mit halben Steuersatz oder Fünftelregelung bei älteren Unternehmern

Fall

Ein verheirateter Unternehmer (*55* Jahre alt) hat im Jahre 2018 Einkünfte i.H.v. 75.000,00 € erzielt.

Sie sollen als Anwalt der Ehefrau einen weiteren fiktiven außerordentlichen Gewinn von 150.000,00 € aus der Veräußerung seines Gewerbebetriebs berücksichtigen (= Wert des Unternehmens ohne Abzug der latenten Steuerlast).

Zur Vereinfachung des Beispiels sollen keine weiteren Abzüge (z.B. Sonderausgaben/Werbungskosten etc.) anfallen, ebenso bleiben Kirchensteuer + Soli unberücksichtigt.

Eine Freibetragsgewährung[251] kommt nur für solche Steuerpflichtige in Betracht, die im Zeitpunkt der Betriebsveräußerung das 55. Lebensjahr vollendet haben oder im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd erwerbsunfähig sind (§ 16 Abs. 3 EStG). Die Vergünstigung besteht darin, dass der Betriebsveräußerungsgewinn (§ 16 Abs. 2 EStG) auf Antrag nur insoweit zur Einkommensteuer herangezogen wird, als er den Freibetrag von 51.200 EUR (bis 2001: 100.000 DM) übersteigt; dieser ermäßigt sich um den Betrag, um den der Veräußerungsgewinn 154.000 EUR (bis 2001: 300.000 DM) übersteigt (Ermäßigungsbetrag). Der Freibetrag entfällt ganz ab einem Veräußerungsgewinn von 205.200 EUR (bis 2001: 400.000 DM).

Der Unternehmer hat daneben das **Wahlrecht**, ob er die sog. Fünftelregelung oder die Freibetragslösung mit Halben Steuersatz in Anspruch nimmt.

a) Lösung erster Schritt = Berechnung Freibetrag

Der Freibetrag ist ausschließlich zu berechnen vom begünstigten Veräußerungsgewinn[252]

Schritte	Euro bei UW 100 %	Euro bei UW 50 %	Euro bei UW 100 %[253]	Euro bei UW 50 %[254]
Veräußerungsgewinn	150.000	75.000	160.000	80.000
Anrechnungsgrenze = übersteigender Betrag wird angerechnet	./. 154.000	./. 154.000	./. 154.000	./. 154.000
Ermäßigung = Minderung des Freibetrages	0	0	6.000	0
Freibetrag:	51.200	51.200	51.200	51.200
Ermäßigung = Minderung des Freibetrages	./. 0	./. 0	./. 6.000	0
Verbleibender abziehbarer Freibetrag	51.200	51.200	45.200	51.200
Steuerpflichtiger Teil des Veräußerungsgewinns	98.800	23.800	114.800	28.800

b) Lösung zweiter Schritt = Höhe der Steuern bei halbem Steuersatz

Die Besteuerung mit dem halben Durchschnittssteuersatz gilt nur

---

[251] zur Vereinfachung ohne Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag.

[252] vgl. EStR 139 XIII 8 Hs. 1; Schmidt u.a. 20. Aufl.; § 16 Rdnr. 578 m.w.N..

[253] gelb markiert = Beispiel zur Wirkungsweise des Freibetrages **ohne Bezug zum Fall.**

[254] gelb markiert = Beispiel zur Wirkungsweise des Freibetrages **ohne Bezug zum Fall.**

- auf Antrag des Steuerpflichtigen,
- einmal im Leben (wobei jedoch die vor 2001 entstandenen Veräußerungs- und Aufgabegewinne nicht berücksichtigt werden),
- wenn der Steuerpflichtige das 55. Lebensjahr vollendet hat oder im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig ist,
- für Gewinne bis 5 Mio. EUR (bis VZ 2001: 10 Mio. DM).

Unterschreitet der tatsächlich ermittelte halbe durchschnittliche Steuersatz den für den entsprechenden Veranlagungszeitraum geltenden Eingangssteuersatz, ist mindestens der Eingangssteuersatz an Stelle des halben durchschnittlichen Steuersatzes anzusetzen. Für außerordentliche Einkünfte i. S. des § 34 Abs. 3 EStG n. F., die in zu versteuernden Einkommen (VZ 2001 und 2002) bis 221.957 DM (bei Ledigen) bzw. 443.794 DM (bei Verheirateten) enthalten sind, kommt danach immer der Eingangssteuersatz zum Tragen; der tatsächlich ermittelte halbe durchschnittliche Steuersatz ist erst für außerordentliche Einkünfte i. S. des § 34 Abs. 3 EStG n. F. maßgebend, wenn sie in zu versteuernden Einkommen enthalten sind, die über diese Beträge hinausgehen.

III. Kapitalanteile an einer Kapitalgesellschaft

1. Grundlagen

Ab dem VZ 2009 gelten grundsätzlich die Regelungen der Abgeltungsteuer für im Privatvermögen gehaltene Anteile. Die Dividenden werden dann dem 25 %igen Abgeltungsteuersatz zzgl. Solidaritätszuschlag unterworfen (§ 32d, § 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG n. F.). Werbungskosten - wie z. B. Depotgebühren, Finanzierungszinsen usw. - sind nicht mehr abzugsfähig (§ 20 Abs. 9 Satz 1 EStG n. F.). Dem privaten Anteilseigner steht jedoch ein Optionsrecht zu, sich wie ein Unternehmer besteuern zu lassen, wenn er entweder zumindest 25 % beteiligt ist oder zu 1 % und beruflich für diese Gesellschaft tätig ist (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG n.F.). Die Option ist nur bei der Veranlagung zu beantragen und gilt bis auf Widerruf für die vier folgenden VZ. Nach einem Widerruf ist ein erneuter Antrag nicht zulässig. Werden die Anteile im **Betriebsvermögen** eines Personenunternehmens gehalten, sind die erhaltenen Dividenden ab dem VZ 2009 nur noch zu 40 % von der Steuer freigestellt. Damit sind Dividenden im Ergebnis zu 60 % steuerpflichtig und unterliegen dem persönlichen Einkommensteuersatz des jeweiligen Gesellschafters. Korrespondierend dazu können in wirtschaftlichem Zusammenhang stehende Werbungskosten zu 60 % steuermindernd berücksichtigt werden (§ 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG n. F.). Dadurch wird das Halbeinkünfteverfahren durch das **Teileinkünfteverfahren** ab dem 1.1. 2009 abgelöst. Die nachfolgende Übersicht gibt die ab 1.1. 2009 geltende Rechtslage durch die Einführung der Abgeltungssteuer und des Teileinkünfteverfahrens zusammenfassend für ***„Veräußerungsvorgänge“*** wieder.[255]

[255] Ernst & Young/BDI, Ratgeber Unternehmensteuerreform 2008.

	Anteile im Privatvermögen		Anteile im Betriebsvermögen		
	Beteiligung < 1 %	**Beteiligung ≤ 1 %**	**Personenunter-nehmen**	**Kapitalgesellschaft**	
	Abgeltungsteuer	Teileinkünfte-verfahren	Teileinkünfte-verfahren	Freistellung, § 8b KStG	
Steuerpflichtiger Veräußerungs-gewinn (VG)	**100 % des VG**	**60 % des VG**	**60 % des VG**	**5 % des VG**	
Abzug von Wer-bungskosten (WK) / Betriebs-ausgaben (BA)	grds. kein WK-Abzug, Ausnahme Transaktionskosten	WK-Abzug zu 60 %	BA-Abzug 60 %	BA-Abzug 100 %	
Steuersatz	**25 %** + SolZ	**Individueller ESt-Satz** + SolZ	**Individueller ESt-Satz** + SolZ	**29,83 %** (GewSt bei Hebesatz von 400 %, KSt, SolZ)	

2. Fall

Kritische Fragestellungen zu § 17 EStG

Fall
Ein verheirateter Unternehmer ist 40 Jahre alt.
Sie sollen als Anwalt der Ehefrau einen weiteren fiktiven außerordentlichen Gewinn von 150.000,00 aus der Veräußerung seines Anteiles von 50 % an einer GmbH berücksichtigen (= Wert des Unternehmens ohne Abzug der latenten Steuerlast).
Zur Vereinfachung des Beispiels sollen keine weiteren Abzüge (z.B. Sonderausgaben/Werbungskosten etc.) anfallen, ebenso bleiben Kirchensteuer + Soli unberücksichtigt.

3. Lösung

Latente Steuerlast als Abzugsposten berechnet am Ausgangsbeispiel

Schritte		EURO
1. Schritt ▪ Wert der Anteile ▪ ./. Anschaffungskosten ▪ ./. Veräußerungskosten ▪ = Veräußerungsgewinn vor Abzug des Freibetrages		 150.000 ./.10.000 ./. 3.000 147.000
Ergebnis davon 60% (Teileinkünfteverfahren)		 88.200
2. Schritt ▪ theoretischer Freibetrag (§ 17 III EStG) 50 % von 9.060 ▪ Veräußerungsgewinn aus 1. Schritt ▪ ./. Kürzung 50 % von 36.100 (§ 17 III EStG) ▪ Kürzung	 88.200 -10.830 77.370	 ~~4.530~~
Ergebnis § 17 III EStG Kürzungsbetrag übersteigt Freibetrag, daher bleibt kein Freibetrag übrig	0	0

Latente Steuerlast als Abzugsposten berechnet am Ausgangsbeispiel

Schritte	EURO
3. Schritt ▪ Steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn aus Schritt 1 ▪ ./. Freibetrag aus Schritt 2	 88.200 ./.0
4. Ergebnis ▪ zu versteuernden Veräußerungsgewinn (§ 17 EStG) bei 100 % Wertansatz	 88.200
▪ 100 % Wertansatz	150.000
▪ latente Steuerlast aus 88.200 – Grundtarif -	./. 28.422
Ergebnis Wert für den Zugewinnausgleich	121.578
Abwandlung	
4. Ergebnis ▪ zu versteuernden Veräußerungsgewinn (§ 17 EStG) bei 50 % Wertansatz (= ½ von 150.000) = ½ von 88.200	 44.100
▪ 100 % Wertansatz	150.000
▪ latente Steuerlast aus 44.100 – Grundtarif -	./.10.159
Ergebnis Wert für den Zugewinnausgleich	139.841

I. Ertragsteuerliche Folgen des Zugewinnausgleiches

I. Typischer Fehler - Erfüllung von Zugewinnausgleichsanspüchen „Anstatt Geld“

Der Zugewinnausgleich ist ein **auf Geld** gerichteter Anspruch gegen den Ausgleichsverpflichteten (§ 1378 BGB) und ist daher ausschließlich der Privatsphäre zuzuordnen.[256] Der kraft Gesetzes und damit „unentgeltlich“ erworbene Anspruch auf Zugewinnausgleich entsteht mit der Auflösung der Zugewinngemeinschaft. Eine Tilgung der Geldschuld durch eine andere Art der Leistung stellt damit ebenfalls einen einkommensteuerbaren Veräußerungsvorgang (Leistung an Erfüllung statt) dar, da er auf einer von der Zahlung einer Geldschuld zu trennenden, freien Vereinbarung der Eheleute beruht.[257] Veräußerungspreis ist dabei der Wert der Gegenleistung des Erwerbers, die der Veräußerer durch Abschluss des Veräußerungsgeschäfts am maßgebenden Stichtag erlangt.[258]

Einigen sich z.B. die Ehegatten in der Weise, dass einer von ihnen den Gesellschaftsanteil des anderen gegen eine den Buchwert übersteigende Ausgleichsleistung (z.B. privates Einfamilienhaus) übernimmt, so liegt hierin eine steuerpflichtige Anteilsveräußerung („Anstatt-Leistung). Besteht die Ausgleichsleistung in der Übertragung eines Miteigentumsanteils an einem vermieteten Grundstück, kann der andere Ehegatte u.U. einen nach § 23 EStG steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn erzielen.

II. Erfüllung von Pflichtteilsansprüchen „Anstatt Geld“

Die nach dem Tode eines Erblassers durch den Pflichtteilsberechtigten geltend gemachten Pflichtteilsansprüche sind eine **private** Schuld des Erben. Der Pflichtteilsanspruch entsteht gemäß § 2317 BGB durch den Erbfall, der **ausschließlich der Privatsphäre** zuzuordnen ist.[259]

Wenn der Erbfall selbst in einkommensteuerrechtlicher Sicht notwendig ein privater (außerbetrieblicher) Vorgang ist, sind damit zwingend auch Erbfallschulden, insbesondere Vermächtnis- und Pflichtteilsschulden, private Verbindlichkeiten.[260] Der Pflichtteilsberechtigte ist nicht gesamthänderisch am Nachlass beteiligt ist, sondern lediglich Inhaber eines schuldrechtlichen Anspruch gegenüber den Erben.[261] **Es handelt sich damit beim Pflichtteilsanspruch allein um einen privaten, auf Geld gerichteten schuldrechtlichen Anspruch gegen den Erben.**

Vereinbaren nunmehr Pflichtteilsberechtigter und Erbe, den geschuldeten Geldbetrag durch eine andere Leistung des Erben zu ersetzen, ist diese Vereinbarung - unabhängig von der zivilrechtlichen Beurteilung einer Leistung an Erfüllungs Statt - steuerrechtlich jedenfalls als entgeltliches Rechtsgeschäft zu beurteilen.[262]

---

[256] BFH BStBl II 2003, 282.

[257] BFH BStBl II 2005, 554; Münch, FamRB 2006, 92.

[258] BFHE 230, 380, BStBl II 2010, 969.

[259] BFH, BStBl II 1994, 619; BStBl II 1995, 413, BStBl II 2005, 554 jeweils m.w.N..

[260] BFH, BStBl II 1994, 619.

[261] BFH, BStBl II 2002, 519.

[262] BFH, BStBl II 2005, 554.

Der vom Erben dabei erzielte Veräußerungsgewinn z.B. bei der „Übertragung von Anteilen an einer GmbH“, ist, sofern er steuerbar ist (§ 2 Abs. 1 Nr. 1-7 EStG), ein laufender steuerpflichtiger Gewinn.[263]

Wird die **Auszahlung aus dem Privatvermögen zeitlich gestreckt**, liegt ein "darlehensähnlicher Vorgang" vor; einkommensteuerbar ist dann nur der in den einzelnen Leistungen enthaltene Zinsanteil als Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 2 Abs. 1 Nr. 5 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG).[264]

III. Steuerbarkeit von „privaten Veräußerungsgeschäften“ bei Leistungen „Anstatt Geld“

Besonders zu beachten sind „steuerbare private Veräußerungsgeschäfte“ im Sinne von § 23 Absatz 1 EStG, hier die selbstgenutzte Immobilie (auch der ½ Miteigentumsanteil).

> *§ 23 EStG*
>
> *Private Veräußerungsgeschäfte*
>
> *(1) 1Private Veräußerungsgeschäfte (§ 22 Nummer 2) sind*
>
> *1.Veräußerungsgeschäfte bei **Grundstücken** und Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (z. B. Erbbaurecht, Mineralgewinnungsrecht), bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung **nicht mehr als zehn Jahre beträgt**. 2Gebäude und Außenanlagen sind einzubeziehen, soweit sie innerhalb dieses Zeitraums errichtet, ausgebaut oder erweitert werden; dies gilt entsprechend für Gebäudeteile, die selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind, sowie für Eigentumswohnungen und im Teileigentum stehende Räume. 3**Ausgenommen sind** Wirtschaftsgüter, die im Zeitraum zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken **oder im Jahr der Veräußerung und** in den **beiden vorangegangenen Jahren** zu **eigenen** Wohnzwecken genutzt wurden;*
>
> *2.Veräußerungsgeschäfte bei anderen Wirtschaftsgütern, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt. 2Ausgenommen sind Veräußerungen von Gegenständen des täglichen Gebrauchs. 3Bei Wirtschaftsgütern im Sinne von Satz 1, aus deren Nutzung als Einkunftsquelle zumindest in einem Kalenderjahr Einkünfte erzielt werden, erhöht sich der Zeitraum auf zehn Jahre.*

[263] BFH, BStBl II 2000, 123.

[264] BFH, BStBl II 1993, 298.

Sachverhalt:[265]
Ehemann schuldet Ehefrau 1 Mio. € Zugewinn; er überträgt ihr eine fremdvermietete Eigentumswohnung (Erwerb 2002 mit AHK 500 T€, 2010 nach AfA 287,5 T€ und Verkehrswert 750 T€) sowie ein Wertpapierdepot (Kurswert 150 T€, AK 50 T€, nach dem 1.1.2009 angeschafft) und zahlt 100 T€.
Lösung:

Die Übertragung des Grundstücks führt zu einem Veräußerungsgewinn nach § 23 Abs.1 S.1 Nr.1 S 1 EStG:

Veräußerungsgewinn errechnet sich nach § 23 Abs. 3 S. 1 EStG:	
Veräußerungspreis	*750.000 €*
./. um AfA geminderte Anschaffungskosten, § 23 Abs. 3 S.4 EStG	*287.500 €*
Veräußerungsgewinn	*462.500 €*
Besteuerung: § 32a Abs.1 Nr.5 EStG: 0,45 X 462.000 € ./. 15.694 € =	*192.431 €*

Die Übertragung des Wertpapierdepots führt zu einem Veräußerungsgewinn nach § 20 Abs.2 und 4 EStG

Veräußerungspreis	*150.000 €*
./. Anschaffungskosten	*50.000 €*
	100.000 €
Besteuerung nach § 32a Abs.1 EStG, 25% Abgeltungsteuer	*25.000 €*
Steuerlast insgesamt	*217.431 €*

Sachverhalt:
Die geschiedene Ehefrau hat einen Zugewinnausgleichsanspruch in Höhe von 350.000 €. Das vom Ex-Ehemann 2007 für 300.000 € angeschaffte Grundstück hat im Jahr 2012 einen Verkehrswert von 375.000 €. Die geschiedenen Eheleute vereinbaren deshalb neben der Grundstücksübertragung, dass die 25.000 €, um die der Grundstückswert den Zugewinnausgleichsanspruch übersteigt, mit Unterhaltsforderungen der geschiedenen Ehefrau verrechnet werden.

Lösung:
Es werden zwei unterschiedliche Forderungen der geschiedenen Ehefrau erfüllt: Zum einen der Zugewinnausgleichsanspruch in Höhe von 350.000 € und zum anderen eine Unterhaltsforderung in Höhe von 25.000 €. Der Ex-Ehemann veräußert das Grundstück also 375.000 €.

Der vom Ex-Ehemann zu versteuernde Gewinn beträgt:

Veräußerungspreis	375.000 €
./. Anschafffungspreis (Afa aus Vereinfachungsgründen -)	300.000 €
Veräußerungsgewinn	75.000 €

Als Sonderausgabe ist dann der Betrag von 13.805 € abziehbar als Höchstbetrag.

Jährlich können auf Antrag bis zu 13.805 EUR als Sonderausgaben gem. § 10 Abs. 1 Nr .1 EStG geltend gemacht werden. Ab 2010 tritt eine Ergänzung durch das Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung in Kraft. Der Höchstbetrag von 13.805 EUR erhöht sich um den Betrag der im jeweiligen VZ für die Absicherung (Kranken- und Pflegeversicherung) des geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten aufgewandten Beiträge.

[265] Beispiel nach von Oertzen, FamRZ 2010, 1785, 1787.

IV. Übertragung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens

Grundsätzlich sind Vermögensübertragungsvorgänge im Privatvermögen **ertragsteuerlich unbeachtlich**. Sie lösen üblicherweise allenfalls Erbschaft- oder Schenkungsteuer und ggf. Grunderwerbsteuer aus. Eine Ausnahme bilden **§ 17 EStG** (Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften bei **wesentlicher Beteiligung**) und **§ 23 EStG** (sog. **Spekulationssteuer**).

1. Gefahr - Private Veräußerungsgeschäfte („Spekulationssteuerpflicht“ - § 23 EStG -)

Gerade bei der Übertragung von Immobilien droht die Realisierung eines privaten Veräußerungsgeschäfts und damit die "Spekulationssteuer" gemäß § 23 EStG.[266] Die Grundstücksübertragung kann dabei nämlich als entgeltliches Geschäft angesehen werden, bei dem stille Reserven aufgedeckt und versteuert werden müssen.[267] Der in diesem Zusammenhang häufig verwendete Begriff der "**Spekulationssteuer**" ist missverständlich, weil es auf eine "Spekulationsabsicht" dabei nicht ankommt. Der Gesetzgeber spricht daher nur von **„privaten Veräußerungsgeschäften“**.

Bei vermieteten Immobilien sollte nach dem Entwurf des **Steuervergünstigungsabbaugesetz** (StVAG) die Begrenzung der zehnjährigen Spekulationsfrist sogar ersatzlos entfallen. Diese Absicht wurde im Koalitionsvertrag der damaligen Regierungsparteien der großen Koalition vom November 2005 wieder aufgenommen und sollte im Zuge des Gesetzgebungsverfahrens zur Unternehmenssteuerreform per 1.1.2008 oder ggf. zur Abgeltungssteuer bei Kapitaleinkünften per 1.1.2009 umgesetzt werden.[268] Dies ist aber nicht erfolgt.

Löst der unterhalts- oder zugewinnausgleichspflichtige Ehegatte seine Unterhalts- und / oder Zugewinnausgleichsverpflichtung durch die **Übertragung eines Grundstücks** ab, entsteht für sich gesehen kein steuerpflichtiges Einkommen beim Unterhalts- bzw. Zugewinnausgleichsberechtigten. Beim Verpflichteten liegt aber nach wohl h.M. ein **entgeltliches Veräußerungsgeschäft** vor, das innerhalb der 10-jährigen Spekulationsfrist des § 23 EStG zu einer entsprechenden Einkommensteuerpflicht führen kann.[269] Der Unterhaltsverzicht bzw. Zugewinnausgleichsverzicht des berechtigten Ehegatten ist in diesem Fall als Entgelt für die Eigentumsübertragung anzusehen.

Die **Zehn-Jahres-Frist** wird dabei auf die **schuldrechtlichen Grundgeschäfte** (notarielle Grundstücksverträge) bezogen, nicht auf den dinglichen rechtserwerb durch Eintragung im Grundbuch.[270]

---

[266] Zur Frage der Verfassungsmäßigkeit der rückwirkenden Verlängerung der "Spekulationsfrist" siehe BFH, DStR 2001, 481; BFH, DStRE 2004, 199; BFH, BFHE 204, 228 = BStBl II 2004, 284 und BFH, NV 2004, 650; BFH v. 15.7.2004 - IX B 116/03; FG Münster v. 24.1.2003 - 11 K 6863/01 E; zur Vorläufigkeit der Steuerfestsetzung: BMF v. 8.8.2003, DStR 2003, 1485; Az. d. BVerfG: 2 BvL 14/02.

[267] Siehe dazu nachstehend OFD Frankfurt v. 5.2.2001, RNotZ 2001, 414; OFD München v. 26.6.2001, DStR 2001, 1298 = ZFE 2002, 23; OFD Koblenz v. 21.6.2002, DStR 2002, 1266.

[268] Dazu Beck, ImmoStR 2006, 235 ff.

[269] Dazu BFH, BB 2001, 1835; FG Münster, EFG 1998, 1132; OFD München v. 26.6.2001, DStR 2001, 1298; dazu Kuckenburg, FuR 2005, 337; Kleffmann, FuR 2011, 381; Fritz, NWB 2013, 7.

[270] BFH v. 13.12.2005 – IX R 14/03, BStBl. II 2006, 513.

Die Zuwendung von Vermögensgegenständen des Privatvermögens, die innerhalb der Spekulationsfrist angeschafft worden waren, an den unterhalts- bzw. zugewinnausgleichsberechtigten Ehegatten muss daher vor diesem Hintergrund ebenso im Hinblick auf die Spekulationssteuerfolgen bedacht werden, wie die **Weiterübertragung** solcher Wirtschaftsgüter durch den unterhalts- bzw. zugewinnausgleichsberechtigten Ehegatten innerhalb der Spekulationsfrist **nach** der entgeltlichen "Anschaffung" im Rahmen der **Scheidungsfolgenvereinbarung**.[271]

Diese Rechtsprechung korrespondiert einer entsprechenden Rechtsprechung des BFH zum Pflichtteilsrecht: Bringt der Erbe sein Einzelunternehmen zu Buchwerten in eine neu gegründete Gesellschaft (hier: GmbH & Co. KG) ein, an der die Pflichtteilsberechtigten zur Abgeltung ihrer Pflichtteilsansprüche wertmäßig über ihre Einlage hinaus am Gesellschaftsvermögen beteiligt werden, liegt ein entgeltliches Rechtsgeschäft vor, das zu einem laufenden Gewinn führt.[272] Dabei hat der BFH ebenfalls entschieden, dass die Vereinbarung zwischen Pflichtteilsberechtigten und Erben, den geschuldeten Geldbetrag durch die Beteiligung des Pflichtteilsberechtigten an einer Personengesellschaft abzugelten, unabhängig von der zivilrechtlichen Beurteilung einer Leistung an Erfüllungs Statt, steuerrechtlich als entgeltliches Rechtsgeschäft zu beurteilen ist.

Auch aufgrund dieses Urteils ist ertragsteuerlich auch bei der Übertragung eines Grundstücks zur Erfüllung einer Pflichtteilsschuld von einem entgeltlichen Rechtsgeschäft auszugehen. In Fällen, in denen der vergleichbare, auf Geld gerichtete Anspruch auf Ausgleich des Zugewinns (§ 1378 BGB) durch Übertragung eines Miteigentumsanteils am gemeinsamen Haus bzw. durch Übertragung von GmbH-Anteilen erfüllt wurde, hat der BFH ebenfalls ein entgeltliches Geschäft angenommen.[273] Der kraft Gesetzes und damit unentgeltlich erworbene Anspruch auf Zugewinnausgleich sei mit der Auflösung der Zugewinngemeinschaft entstanden. Die Übertragung der Anteile beruhe dagegen auf einer hiervon zu trennenden, freien Vereinbarung der Eheleute.

Eine bloße Nutzungsüberlassung an den geschiedenen Ehegatten ist demgegenüber aber nicht als Vermietung steuerbar.[274]

2. Zweifelsfragen zur Höhe des Veräußerungsgewinns

Zunächst stellt sich die Frage, wie im Rahmen der Besteuerung der privaten Veräußerungsgeschäfte der Veräußerungsgewinn zu ermitteln ist. Der Veräußerungsgewinn wird berechnet aus der Differenz zwischen Veräußerungspreis bzw. gemeinem Wert zum Übertragungszeitpunkt und den Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Kauf- oder Herstellungspreis, Maklerkosten, Notariats- und Grundbuchkosten, Grunderwerbsteuer etc.).

---

[271] Dazu BFH, BB 2001, 2353 = DStR 2001, 1697; OFD Frankfurt v. 5.2.2001 und OFD München v. 26.6.2001, ZFE 2002, 23; OFD Koblenz v. 21.6.2002, DStR 2002, 1266; BFH, BStBl. II 2001, 756= NJW 2001, 3359; Paus, Gestaltende Steuerberatung 5/2002, 171; Karasek, FamRZ 2002, 590; Schröder, FamRZ 2002, 1010; Hermanns, DStR 2002, 1065; Tiedke/Wälzholz, RNotZ 2001, 380; Tiedtke, DB 2003, 1471; Feuersänger, FamRZ 2003, 645; Kogel, FamRZ 2003, 808; Arens, FPR 2003, 426; Arens, HdB Immobilien-Steuerrecht 2007, S. 185 ff.; Kuckenburg, FuR 2005, 337.

[272] BFH v. 16.12.2004 - III R 38/00, BStBl. II 2005, 554 = DB 2005, 812; zustimmend OFD Münster 7.6.2006, DB 2006, 1293.

[273] BFH v. 15.2.1977 - VIII R 175/74, BFHE 121, 340 = BStBl II 1977, 389; BFH v. 31.5.2001 - IX R 78/98, BStBl. II 2001, 756 = NJW 2001, 3359; BFH v. 31.7.2002 - X R 48/99, BFHE 200, 504 = BStBl II 2003, 282; FG Köln, DStRE 2004, 216.

[274] FG München, DStRE 2005, 15.

Verluste aus Spekulationsgeschäften werden nur bis zur Höhe des Spekulationsgewinns des gleichen Kalenderjahres anerkannt (§ 23 Abs. 4 S. 3 EStG).

3. Abschreibungen / Buchwertbetrachtung

Problematisch bei der Bemessung des Veräußerungsgewinns im Rahmen der Besteuerung nach § 23 EStG ist die Tatsache, dass auf der Grundlage der derzeitigen Fassung des §n 23 Abs. 3 Satz 4 EStG die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten unter Berücksichtigung der Abschreibungen ermittelt werden, also der Buchwert auf der Grundlage der zwischenzeitlich vorgenommenen Abschreibungen zugrunde gelegt wird, wenn das Objekt nach dem 31.07.1995 angeschafft und veräußert bzw. nach dem 31.12.1998 fertig gestellt und veräußert wird (§b52 Abs. 39 Satz 4 EStG).

Für diese Objekte bedeutet dies faktisch eine Nachbesteuerung der zwischenzeitlich durch Abschreibung gebildeten und bei der Veräußerung realisierten stillen Reserven.

V. Fremdvergleich

Problematisch weiterhin auch, dass für Verträge zwischen nahen Angehörigen der Maßstab der "Üblichkeit“ bzw. der sog. "Fremdvergleich" herangezogen wird.[275]

Im Rahmen von Scheidungsfolgenvereinbarungen wird sicherlich häufig nicht eine Gegenleistung vereinbart, die exakt dem Wert des übertragenen Immobilienvermögens (Eigentumswohnung, Miteigentumsanteil, Hausobjekt) entspricht, insbesondere werden häufig keine Ausgleichszahlungen des Übertragungsempfängers an den übertragenden Ehegatten oder umgekehrt geleistet, die der Differenz zwischen dem tatsächlichen Verkehrswert und der mit der Übertragung erfüllten Scheidungsfolge (Unterhalt, Zugewinnausgleich) entsprechen.

Dennoch rechtfertigen nach der Rechtsprechung des BFH die Grundsätze des Fremdvergleich es nicht, an die Stelle einer im Vertrag tatsächlich vereinbarten Leistung der Besteuerung eine höhere Gegenleistung unter Hinweis darauf zugrunde zu legen, dass eine solche höhere Gegenleistung unter fremden Dritten gefordert und erbracht worden wäre.[276]

Dies bedeutet umgekehrt aber auch, dass bei einem unter dem tatsächlichen Verkehrswert liegenden Veräußerungspreis das Rechtsgeschäft in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuspalten ist und auf diese Weise selbst dann ein steuerpflichtiger Gewinn entstehen kann, wenn die Gegenleistung deutlich unter den Anschaffungskosten liegt.[277] In dem vom BFH zu entscheidenden Fall hatte der Ehemann den ½ Miteigentumsanteil der Ehefrau zu einem Preis deutlich unter dem Verkehrswert erworben, jedoch parallel dazu im Rahmen der Scheidungsfolgenregelung seine Ehefrau von sämtlichen aus der Ehe stammenden Schulden freigestellt. Anschließend hatte er das Gesamtobjekt innerhalb der „Spekulationsfrist“ zu einem höheren Preis veräußert. Der BFH versagte bei der Berechnung des Spekulationsgewinns die Berücksichtigung der von ihm übernommenen ehelichen Schulden als (zusätzliche) Anschaffungskosten.

---

[275] Vgl. dazu Arens, Familiengesellschaften, 1997, § 4, S. 213 ff.; Bilsdorfer, Der steuerliche Fremdvergleich bei Vereinbarungen unter nahestehenden Personen, Bielefeld 1996, S. 79 ff.; Ehmcke, in: Der Steueranwalt 1996, S. 56 ff.; BFH, DStR 1996, 339; BFH, NV 1997, 65; BFH, BStBl II 1998, S. 106; BFH, DStR 1999, 423.

[276] BFH, BStBl II 2001, 756 = NJW 2001, 3359.

[277] Vgl. BFH, a.a.O.; Wälzholz, FamRB 2002, 382, 383.

VI. Immobilienübertragung unter Ehegatten als private Veräußerungsgeschäfte - Vermeidungsgestaltungen

Die verschärfte Verwaltungsauffassung hat in der Fachliteratur ein erhebliches Echo erfahren und zu einer Vielzahl von Gestaltungsvorschlägen geführt.[278] Es werden verschiedenste Wege der „Vermeidungsgestaltung“ aufgezeigt, deren Verifizierung durch die Verwaltungspraxis bzw. finanzgerichtliche Rechtsprechung allerdings noch aussteht:

1. Eigene Wohnnutzung gemäß § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG

Eine Ausnahme zur Besteuerung des Gewinns aus dem privaten Veräußerungsgeschäft regelt §°23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG für zu eigenen Wohnzwecken genutzte Immobilien. Zweck dieser Vorschrift ist eigentlich die Erhaltung der Mobilität der Arbeitnehmer am Arbeitsmarkt. Die Arbeitnehmer sollen vom Wechsel des Arbeitsplatzes bzw. bei Arbeitslosigkeit von der Aufnahme einer Arbeitstätigkeit an einem anderen Ort nicht durch die Besteuerung privater Veräußerungsgewinne im Zusammenhang mit der Aufgabe ihrer bisher selbstbewohnten Immobilie nicht abgehalten werden.[279]

Voraussetzung für die Privilegierung des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 3 EStG ist allerdings, dass das Objekt

- entweder zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken
- oder zumindest im Jahr der Veräußerung und den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde.

Nach der **ersten Alternative** des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG ist die ausschließliche Wohnnutzung zwischen Anschaffung oder Fertigstellung einerseits und Veräußerung andererseits erforderlich. Die Wohnung muss dazu tatsächlich bezogen werden und der Hausstand muss sich dort befinden.[280] Ein Leerstand vor Beginn der Nutzung bzw. ein Leerstand vor der Veräußerung ist dann unschädlich, wenn er mit der beabsichtigten Nutzung oder der beabsichtigten Veräußerung im Zusammenhang steht, wobei nach Auffassung der Finanzverwaltung die Veräußerungsabsicht dann aber konkret nachzuweisen ist.[281] Daher sollte zu Beweiszwecken die Veräußerungsabsicht beweisbar dokumentiert werden (z. B. Maklerauftrag, Verkaufsinserat etc.).

Nach der **zweiten Alternative** muss das Objekt über einen zusammenhängenden Zeitraum von drei Kalenderjahren bis einschließlich zum Kalenderjahr der Veräußerung zu Wohnzwecken genutzt worden sein. Dies bedeutet allerdings nach herrschender Meinung nicht, dass drei volle Kalenderjahre erfüllt sein müssen, sondern es soll ausreichen, wenn lediglich drei Kalenderjahre (Veranlagungszeiträume) berührt sind. Im Extremfall soll so

---

[278] Karasek, FamRZ 2002, 590; Schröder, FamRZ 2002, 1010; Hermanns, DStR 2002, 1065; Hollender/Schlütter, DStR 2002, 1932; Hollender/Schlütter, ZfiR 2002, 791; Wälzholz, FamRB 2002, 382; Tiedke/Wälzholz, RNotZ 2001, 380; Paus, Gestaltende Steuerberatung 5/2002, 171; Feuersänger, FamRZ 2003, 647; Kogel, MDR 2002, 1227; Kogel, FamRZ 2003, 808; Arens, FPR 2003, 426; Arens, HdB Immobilien-Steuerrecht 2007, S. 185 ff.

[279] Vgl. Karasek, FamRZ 2002, 590, 591; Krause, Das Familienheim bei Trennung und Scheidung, 2006, Kap. 7 Rn. 40 ff..

[280] FG Köln, DStRE 2003, 463, Az. d. BFH: IX R 18/03.

[281] Vgl. BMF v. 5.10.2000, BStBl I 2000, 1383 = DStR 2000, 1867 unter Tz. 25; Karasek, FamRZ 2002, 590, 591.

eine Nutzung von nur knapp mehr als 12 Monaten (von Dezember des Vorvorjahres bis zum Januar des Veräußerungsjahres) ausreichend sein.[282]

2. Trennungsfalle

Daraus ergibt sich für beide Alternativen eine typische „Trennungsfalle". Zieht der Eigentümer-Ehegatte im Rahmen der Trennung aus dem Objekt aus, muss noch im gleichen Jahr die Übertragungsvereinbarung abgeschlossen werden, damit der Ausnahmetatbestand erfüllt wird.[283]

Nach Auffassung der Finanzverwaltung liegt eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken auch dann vor, wenn der Steuerpflichtige die Wohnung einem Kind, für das er nach § 32 Abs. 6 EStG Anspruch auf Kindergeld oder einen Kinderfreibetrag hat, unentgeltlich zu Wohnzwecken überlässt.[284] Die Überlassung an den getrennt lebenden Ehegatten stellt dagegen nach Auffassung des BFM keine Eigennutzung im Sinne der gesetzlichen Vorschrift dar.[285] Ob vor diesem Hintergrund die Ausnahmevorschrift erfüllt ist, wenn die Wohnung neben dem Ehegatten von mindestens einem zum Kindergeld bzw. Kinderfreibetrag berechtigenden Kind gemeinsam genutzt wird, wird von der Finanzverwaltung nicht beantwortet, in der Literatur allerdings befürwortet.[286] Unschädlich soll es aber zumindest sein, wenn Teile der Wohnung einem Dritten unentgeltlich zu Wohnzwecken überlassen werden, der Steuerpflichtige jedoch nach wie vor einige zu Wohnzwecken dienende Räume im Haus selbst benutzt; weitere Voraussetzung ist dabei allerdings, dass ihm die Führung eines selbstständigen Haushalts möglich bleibt.[287] Diese Variante gebietet es daher gegebenenfalls, die familienrechtlich mögliche Trennung in der gemeinsamen Wohnung zu vollziehen (§°1567 Abs. 1 Satz 2 BGB).

Erfolgt die Veräußerung/Übertragung der Immobilie im Zusammenhang mit der Trennung/Scheidung der Eheleute an einen Dritten, so kann im Hinblick auf die Ausnahmevorschrift des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG die Steuerfolge des § 23 EStG ggf. auch nur einen der beiden Miteigentümer-Ehegatten treffen, wenn dieser die Wohnung nicht bis zuletzt zu eigenen Wohnzwecken genutzt hatte, während dies bei dem anderen Ehepartner der Fall war. Der Auszug aus der ehelichen Wohnung in der Trennungsphase stellt deshalb in jedem Fall ein Steuerrisiko dar, wenn die Veräußerung bzw. Übertragung des Objekts noch im Raum steht.

3. Betrieblich / beruflich genutzte Teile (sog. gemischte Nutzung)

Ein weiteres Problem stellt die teilweise betriebliche Nutzung der Immobilie dar, etwa die Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers oder die Nutzung von sonstigen Räumen/Gebäudeteilen für betriebliche/berufliche Zwecke.

Die Finanzverwaltung gestattet in Abschnitt 13 Abs. 8 EStR 2003 bzw. R 4.2 Abs. 8 EStR 2005, § 8 EStDV, dass eigenbetrieblich genutzte Grundstücksteile/Gebäudeteile dann

---

[282] Karasek, FamRZ 2002, 590, 591. Diese Begünstigung sollte allerdings durch die zunächst vorgesehene gesetzliche Neuregelung entfallen.

[283] Vgl. Wälzholz, a.a.O., 384; Karasek, a.a.O., 591.

[284] BMF, a.a.O., Tz. 22; Seitz, DStR 2001, 277, 280; Karasek, FamRZ 2002, 590, 591; Hermanns, DStR 2002, 1065, 1066; Feuersänger, FamRZ 2003, 647.

[285] BMF, a.a.O., Tz 22, 23.

[286] Wälzholz, a.a.O., 384.

[287] BMF, a.a.O., Tz 22; Seitz, DStR 2001, 277, 280; Hermanns, a.a.O., 1066.

nicht als Betriebsvermögen behandelt zu werden brauchen, wenn ihr Wert nicht mehr als 1/5 des gemeinen Wertes des gesamten Grundstücks und nicht mehr als 20.500 € (40.000 DM) beträgt (§°8 EStDV).

Dabei ist auf den Wert des Gebäudeteils zzgl. des dazugehörenden Grund und Bodens abzustellen. Bei der Prüfung, ob der Wert eines Grundstücksteils mehr als 1/5 des Wertes des ganzen Grundstücks beträgt, soll dabei in der Regeln das Verhältnis der Nutzflächen zueinander zugrunde zu legen sein. Sind diese Voraussetzungen erfüllt, besteht ein Wahlrecht, den Grundstücksteil als Privatvermögen oder als Betriebsvermögen zu behandeln.[288]

Unabhängig von den vorstehenden Ausführungen zur Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte kann durch die Übertragung eines Immobilienobjekts im Zusammenhang mit Scheidungsfolgenvereinbarungen ein Veräußerungsgewinn wegen der Veräußerung von Betriebsvermögen entstehen, wenn das häusliche Arbeitszimmer bzw. die betrieblich genutzten Teile der Immobilie nach diesen Rechtsregeln als Betriebsvermögen zu behandeln sind.

4. Vermeidung durch Stundung nach § 1382 BGB

Zur Vermeidung eines steuerpflichtigen Veräußerungsgeschäfts wird weiterhin auch empfohlen, dass die Ehegatten eine Vereinbarung über die Stundung der Zugewinnausgleichsforderung bis zum Ablauf der 10-Jahres-Frist vereinbaren. Allerdings muss dann auch die Übertragung des Immobilienobjekts bzw. des Miteigentumsanteils daran entsprechend zurückgestellt werden.

Ob vor dem Hintergrund der Besteuerung nach §°23 EStG ein Stundungsantrag nach §°1382 Abs. 1 Satz 1 BGB gerechtfertigt ist, ist bislang obergerichtlich noch nicht entschieden, wird jedoch in der Literatur vertreten.[289]

5. Vermeidung durch Antrag nach § 1383 BGB

Eine weitere Gestaltung zur Vermeidung der Besteuerung nach § 23 EStG soll nach Literaturauffassung darin liegen, dass beim Familiengericht nach § 1383 BGB beantragt wird, anzuordnen, dass dem Gläubiger/der Gläubigerin des Zugewinnausgleichsanspruchs bestimmte Gegenstände aus dem Vermögen der Schuldnerseite unter Anrechnung auf die Ausgleichsforderung übertragen werden. Nach § 1383 Abs. 2 BGB muss der Gläubiger die Gegenstände, deren Übertragung er begehrt, in dem Antrag bezeichnen.

Voraussetzung ist nach dem Wortlaut des § 1383 Abs. 1 BGB, dass die Anordnung erforderlich ist, um eine grobe Unbilligkeit für den Gläubiger zu vermeiden und ferner, dass die Anordnung dem Schuldner zugemutet werden kann. Zumindest dann, wenn der Gläubiger der Zugewinnausgleichsforderung geltend machen kann, dass die Durchsetzung der Geldforderung zum Zugewinnausgleich nur mit Schwierigkeiten durchzusetzen sei, soll eine grobe Unbilligkeit im Sinne dieser Vorschrift vorliegen.[290]

Nach dieser Auffassung soll bei einer gerichtlichen Anordnung und deren Durchführung § 23 EStG nicht einschlägig sein, weil die Leistungspflicht nicht auf einer rechtsgeschäftlichen Vereinbarung beruhe, sondern auf Richterspruch, der „ohne Rücksicht auf den Ver-

---

[288] Vgl. auch BMF v. 5.10.2000, a.a.O., Tz. 21.

[289] Palandt/Diederichsen, BGB, § 1382 Rn. 2; Karasek, a.a.O., 592.

[290] Vgl. Schröder, FamRZ 2002, 1010; Feuersänger, FamRZ 2003, 647.

pflichtungswillen des Ausgleichspflichtigen“ ergehe.[291] § 52 Abs. 39 EStG verlange entweder einen „rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrag“ oder einen von den Beteiligten einvernehmlich gesetzten „gleichstehenden Rechtsakt“. Beides sei bei der richterlichen Anordnung nach §1383 BGB nicht gegeben.

Diese Auffassung erscheint aber zumindest als zweifelhaft. Nach Auffassung des BFH soll nämlich für die Auslegung der Begriffe „Anschaffung“ und „Veräußerung“ im Sinne von § 23 EStG nicht die enge zivilrechtliche Terminologie zu verwenden sein.[292] So soll beispielsweise auch die Abgabe des Meistgebots bei der Zwangsversteigerung unter diese Begriffsbestimmung fallen.[293]

6. Vermeidung durch unentgeltliche Zuwendung mit Anrechnungsbestimmung nach § 1380 BGB

Eine weitere Grundlage für die Vermeidung der Steuerfolgen des § 23 EStG wird in der Vorschrift des § 1380 BGB gesehen. Diese Vorschrift regelt die Anrechnung von Zuwendungen, die ein Ehegatte dem anderen Ehegatten während der Ehe im Güterstand der Zugewinngemeinschaft gemacht hat, als Vorleistung auf die Zugewinnausgleichsforderung. Sind unentgeltliche Zuwendungen unter Ehegatten mit der Bestimmung gemacht worden, dass sie später auf eine dem Zuwendungsempfänger zustehende Ausgleichsforderung anzurechnen sind, so werden sie mit dem Wert im Zeitpunkt der Zuwendung (vgl. § 1380 Abs. 2 Satz 2 BGB) angerechnet.

Da es sich bei der Zuwendung nach § 1380 BGB um eine unentgeltliche Zuwendung handele, während ein steuerbares Veräußerungsgeschäft im Sinne der §§ 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG nur bei entgeltlichen Übertragungen eines Wirtschaftsguts vorliege, sei bei einer Übertragung mit Anrechnungsbestimmung nach § 1380 BGB die Steuerfolge des § 23 EStG zu vermeiden.[294]

Ob diese Rechtsauffassung auch von der Finanzverwaltung geteilt wird, erscheint aber zweifelhaft.[295] Wie sich aus § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG ergibt, wird bei Eintritt des Zugewinnausgleichs die wirtschaftliche Verknüpfung von Schenkung und Zugewinnausgleich hergestellt, in dem eine bereits zuvor entrichtete Schenkungsteuer zurück zu erstatten ist. Mit dieser Umgestaltung des ursprünglichen Schuldverhältnisses bei Bedingungseintritt entfällt demgemäß die Unentgeltlichkeit und das Rechtsgeschäft wird nachträglich als entgeltliches bewertet.[296]

7. Vermeidung durch Übertragung mit "gestreckter Gegenleistung"

Eine weitere Gestaltungsmöglichkeit soll nach *Tiedtke/Wälzholz*[297] in der „gestreckten“ Gegenleistung liegen. Nach § 23 Abs. 3 Satz 6 EStG ist der Spekulationsgewinn steuerfrei, wenn der aus den privaten Veräußerungsgeschäften erzielte Gesamtgewinn im Ka-

---

[291] Vgl. Staudinger/Thiele, BGB, § 1383, Rn. 30; Schröder, a.a.O, 1010.

[292] BFH, BStBl II 1976, 64, Schmidt/Heinicke, EStG, 24. Aufl., 2005, § 23, Rn. 17.

[293] BFH, BStBl II 1989, 652; FG Hessen, EFG 1993, 787; Schmidt/Heinicke, a.a.O., Rn. 17.

[294] Vgl. Hermanns, DStR 2002, 1065, 1067; MüKo-BGB/Koch, 4. Aufl., § 1380, Rn. 1; Staudinger/Thiele, BGB, § 1380, Rn. 7.

[295] Kritisch auch Hollender/Schlütter, DStR 2002, 1932, 1934; Wälzholz, FamRB 2002, 382, 384.

[296] Vgl. Hollender/Schlütter, a.a.O, 1934; Stein, DStR 2012, 1734.

[297] RNotZ 2001, 380, 387.

lenderjahr weniger als 512 EUR (früher: 1.000 DM) betragen hat. Nach § 11 EStG gilt bei den sonstigen Einkünften gem. §§°22, 23 EStG das Zuflussprinzip. Durch eine solche Streckung liegt der jährliche Zufluss im Sinne von § 11 EStG unter der steuerlichen Freigrenze des § 23 Abs. 3 Satz 6 EStG.[298] Allerdings sind nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG die aus der Stundung resultierenden fiktiven Zinsen steuerbar.[299]

8. Vermeidung durch Überbrückung der Zehnjahresfrist (Angebot)

Weiterhin wird auch empfohlen, die Steuerfolge des § 23 EStG dadurch zu vermeiden, dass bis zum Ablauf der 10-Jahres-Frist nur ein **einseitig bindendes Angebot** abgegeben wird, das erst nach Ablauf der Frist angenommen werden kann. Ein solches einseitiges Angebot kann mit einer Eigentumsvormerkung im Grundbuch gesichert werden. Ein einseitiges Angebot löst nach der Rechtsprechung des BFH grundsätzlich noch nicht die Besteuerung gemäß § 23 EStG aus.[300] Demgegenüber wäre ein aufschiebend oder auflösend bedingter bzw. ein befristeter Vertrag oder ein bindender Vorvertrag steuerschädlich.[301]

Allerdings steht eine solche Gestaltung ggf. unter der Gefahr der Behandlung als **Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten** nach § 42 AO. Deshalb empfiehlt es sich, eine (verzinsliche) Stundungsregelung bzgl. des in Geld geschuldeten Zugewinnausgleichs zu vereinbaren und in diesem Rahmen dem Zugewinnausgleichsschuldner lediglich eine **Ersetzungsbefugnis** einzuräumen in Form der Übertragung der Immobilie an den Zugewinnausgleichsgläubiger. Dabei kann bereits das vorstehend erwähnte einseitige und mit einer Eigentumsvormerkung gesicherte Übereignungsangebot abgegeben werden, das der Zugewinnausgleichsgläubiger annehmen kann, wenn der Zugewinnausgleichsschuldner in den vereinbarten Fristen den Zugewinnausgleich nicht in Geld geleistet haben sollte. Parallel dazu kann eine dingliche Nutzungsregelung zugunsten des Zugewinnausgleichsgläubigers vereinbart werden mit der Anrechnung des Nutzungsvorteils auf den Zugewinnausgleichsanspruch und die Stundungszinsen.

9. Vermeidung durch Einräumung dingliche Rechte

Als weitere Gestaltungsmöglichkeiten zur Vermeidung der Besteuerung nach §°23 EStG und zur Überbrückung der 10-Jahres-Frist empfohlen werden die Bestellung

- eines Erbbaurechts,
- eines Dauerwohnrechts oder
- eines Nießbrauchs.[302]

---

[298] So offenbar auch Abschnitt 169 Abs. 4 EStR 2000; ein Verlustrücktrag soll dabei berücksichtigungsfähig sein: FG Rheinland-Pfalz, DStRE 2003, 791.

[299] Tiedtke/Wälzholz, a.a.O., 388.

[300] BFH, BStBl II 1970, 806; N. Mayer, MittBayNot 1997, 78, 83; Reich, ZNotP 2000, 375, 382; Tiedtke/Wälzholz, RNotZ 2001, 380, 382; Wälzholz, FamRB 2002, 382, 384.

[301] BFH, BStBl II 1984, 311; Tiedtke/Wälzholz, RNotZ 2001, 380, 382 und 389; Wälzholz, FamRB 2002, 382, 384.

[302] Schmidt-Liebig, FR 1998, 177; Tiedtke/Wälzholz, NotBZ 2000, 237; Wälzholz, a.a.O., 384.

VII. Gefahr - gewerblicher Grundstückshandel

Neben einer möglichen Steuerpflicht nach § 23 EStG kommt auch eine Steuerpflicht wegen gewerblichen Grundstückshandels[303] im Rahmen der Übertragung von Grundstücken bei Vermögensauseinandersetzung in Betracht. Die Rechtsprechung zum gewerblichen Grundstückshandel stellt nach Auffassung des BVerfG eine zulässige Rechtsfortbildung dar.[304]

Es gilt auch insoweit die Drei-Objekt-Grenze, die allerdings in besonderen Fallgestaltungen auch unterschritten sein kann.[305] So soll etwa bei der Veräußerung von nicht mehr als drei Objekten, die schon in Weiterveräußerungsabsicht erworben wurden, gewerblicher Grundstückshandel vorliegen.[306] Umgekehrt kann bei der Veräußerung von mehr als drei Objekten in einem Kaufvertrag ohne beabsichtigte spätere Veräußerungen wegen fehlender Nachhaltigkeit ein gewerblicher Grundstückshandel zu verneinen sein.[307] Bauten auf einem ungeteilten Grundstück (etwa Doppel- oder Mehrfamilienhäuser) gelten aber nach Auffassung des BFH als ein Objekt.[308] Eine verfassungsrechtlich zu beanstandende Ungleichbehandlung zu den Fällen der Veräußerung mehrerer WEG-Objekte sieht der BFH darin nicht.[309] Auch soll bei Einschaltung nahe stehender Dritter ggf. eine subjektive Zurechnung der Gewinne aus gewerblichem Grundstückshandel erfolgen können.[310]

Der BFH nimmt zwar auch in sog. Errichtungsfällen (z.B. Bebauung mit anschließendem Verkauf der errichteten Eigentumswohnungen) bzw. Sanierungsfällen[311] einen gewerblichen Grundstückshandel grundsätzlich nur an, wenn mindestens vier Objekte verkauft werden in einem Zeitraum von bis zu fünf Jahren.[312] In besonders gelagerten Fällen kann jedoch auch bei einem Verkauf von weniger als vier Objekten bzw. bei einem länger als fünf Jahre bemessenen Zeitraum eine gewerbliche Betätigung vorliegen.[313] Ein solcher Ausnahmefall kann gegeben sein, wenn z.B. der Veräußerer maßgeblich auf die Finanzierung des Objekts und auf die Bauplanung Einfluss nimmt[314], wenn das Bauvorhaben nur

---

[303] BFH v. 2.6.1976 - I R 57/74, n.v.; BFH, BStBl. II 1988, 244; BFH GS, BStBl. II 1995, 617; BFH, DStR 2004, 1207; BMF v. 20.12.1990, BStBl. I 1990, 884; BMF v. 26.3.2004, DStR 2004, 632; dazu Söffing, DStR 2004, 793; EStR 1990 Anhang 9; Ehlers, DStR 1989, 687; Altfelder, FR 2000, 349; Vogelgesang, BB 2004, 183. Zur Abgrenzung zur privaten Vermögensverwaltung OFD Münster v. 27.7.2000, BB 2000, 2397; BFH, DStRE 2003, 406; zum Umfang des notwendigen Betriebsvermögens BFH, DStR 2004, 1207.

[304] BVerfG, DStR 2005, 698.

[305] BFH GS v. 10.12.2001, BStBl. II 2002, 291; BFH DStR 2003, 195; DStR 2003, 201; DStR 2003, 266; DStR 2003, 327; DStR 2003, 330; DStR 2004, 174; BFH, BB 2003, 2726; BFH, DStRE 2004, 1274; BFH, BB 2004, 2173; BFH, DStRE 2005, 869; dazu BMF v. 19.2.2003, DStR 2003, 370; Hornig, DStR 2005, 1719; zur Veräußerung von Grundstücken im Zusammenhang mit der Aufgabe eines gewerblichen Grundstückshandels siehe auch BFH v. 23.1.2003 - IV R 75/00; Vogelgesang, DB 2003, 844.

[306] FG Rheinland-Pfalz v. 7.12.2004 – 2 K 3049/03; Az. d. BFH: VIII B 14/05.

[307] BFH, BStBl. II 2005, 164 = DStR 2005, 21.

[308] BFH, BStBl. II 2000, 28; BFH, DStRE 2000, 738; BFH, DStR 2000, 174; BFH, DStR 2004, 2094; dazu BMF v. 9.7.2001, DStR 2001, 1253.

[309] BFH, DStR 2004, 1688.

[310] BFH, DStR 2005, 1127.

[311] BFH, DStR 2003, 409.

[312] Zum Beginn des gewerblichen Grundstückshandels siehe auch BFH, DStRE 2003, 448.

[313] BFH, DStRE 2004, 816; FG Düsseldorf v. 2.11.2004 – 3 K 1377/03 G/F; Az. d. BFH: IV R 66/04; BMF v. 26.3.2004, DStR 2004, 632 Tz. 28 f.; dazu Söffing, DStR 2004, 793; BFH, DStRE 2004, 1124.

[314] BFH, DStRE 2003, 917.

kurzfristig finanziert wurde, bereits während der Bauzeit Verkaufsmaßnahmen (Einschaltung eines Maklers, Aufgabe von Annoncen) ergriffen wurden, vor Fertigstellung des Bauwerks ein Vorvertrag mit dem künftigen Käufer geschlossen wurde oder Gewährleistungspflichten über den bei Privatverkäufen üblichen Umfang hinaus übernommen wurden.[315]

Erwirbt der ausgleichsberechtigte Ehegatte vom ausgleichsverpflichteten Ehegatten bebaute Immobilienobjekte oder unbebaute Grundstücksflächen, die er nach Begründung von Wohn- und Teileigentum oder nach Parzellierung in mehr als drei Objekte innerhalb der Frist von fünf Jahren wieder veräußert, so wird die Finanzverwaltung gewerblichen Grundstückshandel des ausgleichsberechtigten Ehegatten annehmen. Ob dies für den ausgleichsverpflichteten Ehegatten auch gilt, wenn er zur Erfüllung der Zugewinnausgleichschuld mehr als drei Objekte überträgt, ist noch nicht abschließend geklärt. Dagegen spricht, dass diese Übertragungsvorgänge nicht "geschäftstypisch ihrer Art nach in einem Gewerbebetrieb anfallen" und ihre private Veranlassung "auf Grund der vorliegenden Tatsachen" eindeutig erscheint.[316] Für den Fall des Verkaufs einer selbstbewohnten Immobilie wegen einer finanziellen Notlage hat der BFH die Einbeziehung in die Drei-Objekt-Grenze bereits abgelehnt.[317]

Der BFH muss noch darüber entscheiden, ob das selbst genutzte Einfamilienhaus mitzuzählen ist, wenn Eheleute es neben drei anderen Objekten innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren verkaufen, um ein neues Eigenheim zu errichten. Das Finanzamt behandelte diesen Verkauf als "Zählobjekt" für den gewerblichen Grundstückshandel, nachdem die Verkäufer im Jahr nach dem Verkauf des Eigenheims eine GmbH gründeten, die sich auf dem Grundstücksmarkt betätigte. Dieser Wertung widersprach das Finanzgericht Niedersachsen.[318] Aus der Gründung der GmbH - drei bzw. zwei Jahre nach den Verkäufen der fremd vermieteten Objekte - sei nicht auf eine Gewerblichkeit in den Verkaufsjahren rückzuschließen. Das Finanzamt hat gegen diese Entscheidung Revision zum BFH eingelegt.

Allerdings hat das FG Nürnberg inzwischen eine teilentgeltliche Übertragung auf einen nahen Angehörigen (hier: Sohn) im Rahmen der Errichtung eines Mehrfamilienhauses mit Verkauf von einzelnen Wohnungen nicht als schädliche (vierte) Veräußerung angesehen, mit der Begründung, dass die Rechtsprechung zur unentgeltlichen Überlassung an nahe Angehörige auf die Fälle der teilentgeltlichen Übertragungen entsprechend anzuwenden sei.[319]

Es gilt aber eine maßgebliche Besonderheit. Die Vorbesitzzeiten des ausgleichspflichtigen Ehegatten werden dem ausgleichsberechtigten Ehegatten angerechnet. Unabhängig davon gilt aber die oben erwähnte Spekulationsfrist von früher zwei bzw. nunmehr zehn Jahren.

---

[315] ***BFH, DStR 2003, 195.***

[316] Siehe zur Abgrenzung BFH, NV 1997, 839 = DStRE 1998, 4; BFH, BB 2003, 562; BFH, DStRE 2003, 406; allerdings sollen die Motive für die Übertragung unbeachtlich sein: BFH, NV 1991, 524; BFH, NV 1994, 94 und BFH, NV 1994, 853; BFH, DStRE 2003, 406.

[317] BFH, BB 2003, 562 = DStR 2003, 330; siehe auch BFH, DStRE 2005, 8 zum Erwerb des weiteren ½ Miteigentumsanteils im Rahmen einer Zwangsvollstreckung.

[318] ***FG Niedersachsen v. 26.6.2002 - 9 K 777/98, EFG 2002, 1598, Az. d. BFH: XI R 22/02.***

[319] FG Nürnberg, DStRE 2001, 1028. Inzwischen im Grundsatz bestätigt durch BFH, DStRE 2003, 408.

VIII. Gefahr - AfA - Bemessungsgrundlage: Wert der übernommenen Wirtschaftsgüter

Werden im Rahmen der Scheidungsvereinbarung Wirtschaftsgüter übertragen, die zur Einkunftserzielung dienen, insbesondere Grundstücke, ist zu beachten, dass für die (weitere) Abschreibung nach Übertragung der Wirtschaftsgüter der übernehmende Ehegatte Anschaffungskosten hat. Da die Übertragung im Rahmen der Zugewinnausgleichsregelung als entgeltliche Anschaffung gilt, stellt der Wert des übertragenen Gegenstandes die Anschaffungskosten dar, die als weitere AfA-Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen sind. Es spielt keine Rolle, ob mit den fraglichen Wirtschaftsgütern beim Erwerber Gewinn- oder Überschusseinkünfte erzielt werden.

Soweit es sich bei den übertragenen Wirtschaftsgütern um bebaute Grundstücke handelt, ist jedoch zu berücksichtigen, dass zunächst der (nicht abschreibbare) Grundstücksanteil herausgerechnet wird und nur auf den Gebäudeanteil die Abschreibung vorzunehmen ist.

Handelt es sich bei dem übertragenen Wirtschaftsgut nur um eine Miteigentumshälfte und hatte der übernehmende Ehegatte bereits früher die zweite Miteigentumshälfte inne, so verbleibt es bzgl. der schon bisher gehaltenen Miteigentumshälfte bei der vorherigen AfA-Bemessungsgrundlage und nur auf die übernommene Miteigentumshälfte wird die neue AfA-Bemessungsgrundlage angewendet.

IX. Grunderwerbsteuer bei Vermögensübertragungen im Rahmen einer Scheidung

Wie vorstehend ausgeführt wurde, stellt die **Übertragung eines Wirtschaftsgutes** - etwa eines bebauten oder unbebauten Grundstücks oder einer Eigentumswohnung - ein **entgeltliches Geschäft** dar, wenn es der Erfüllung der Zugewinnausgleichsschuld dient. Nach der Rechtsprechung des BFH besteht sogar eine Vermutung dafür, dass die Übertragung einer Immobilie zum Ende der Ehe dem Zugewinnausgleich diene und deshalb entgeltlich sei.[320] Es werden deshalb die Tatbestandsmerkmale der Grunderwerbsteuerpflicht erfüllt.

Nach § 3 Nr. 5 GrEStG ist aber die Übertragung eines Grundstücks zur **Abgeltung des Zugewinnausgleichsanspruchs** grunderwerbsteuerfrei. Nach dieser Vorschrift ist der Grundstückserwerb durch den früheren Ehegatten des Veräußerers im Rahmen der Vermögensauseinandersetzung nach der Scheidung von der Besteuerung ausgenommen. In sachlicher Hinsicht sind alle Erwerbe aus Anlass der Ehescheidung von der Steuer befreit. Begünstigt ist **jede Vermögensauseinandersetzung, die ihre Ursache in der Scheidung** hat.[321] Die Vermögensauseinandersetzung erstreckt sich dabei auf die Regelung sämtlicher vermögensrechtlicher Beziehungen der geschiedenen Ehegatten und damit auch auf die Auseinandersetzung von Bruchteilsgemeinschaften der Ehegatten.

---

[320] BFH, BStBl II 1977, 648 und BStBl II 1980, 607.

[321] BFH v. 23.3.2011 - II R 33/09, BStBl. II 2011, 980, unter Hinweis auf die Gesetzesmaterialien (Bundestags-Drucksache-BTDrucks- 9/251, S. 189.

Ist allerdings die **Auseinandersetzung im Rahmen der Scheidung abgeschlossen**, ist eine anschließende Befreiung nicht mehr möglich.[322] Ebenso sind Übertragungen nicht begünstigt, die ihre Ursache nich in der Scheidung haben.[323]

Vereinbaren jedoch Ehegatten zur Regelung der Vermögensauseinandersetzung im Zusammenhang mit ihrer Scheidung, dass sie vorerst Miteigentümer des weiterhin von einem Ehegatten und dem gemeinsamen Kind genutzten Wohnhauses bleiben, und erhält der nutzende Ehegatte ein **notariell beurkundetes Ankaufsrecht** für den Miteigentumsanteil des anderen Ehegatten, ist ein nach der Scheidung aufgrund des Ankaufsrechts erfolgter Erwerb vom früheren Ehegatten nach § 3 Nr. 5 GrEStG steuerfrei. § 3 Nr. 5 GrEStG begünstigt **nicht** den **Grundstückserwerb vom Gesamtrechtsnachfolger** des geschiedenen Ehegatten.[324]

Nach der Auffassung des FG Nürnberg ist auch die **Einbringung eines Grundstücks in eine GbR** anlässlich der Vermögensauseinandersetzung nach Scheidung bei einer Zusammenschau der Vorschriften der §§ 3 Nr. 5, 5 Abs. 2 GrErwStG grunderwerbsteuerfrei.[325]

Während der Ehe gilt ohnehin die Befreiungsvorschrift des § 3 Nr. 4 GrEStG für Immobilienübertragungen unter Ehegatten. **Ehegatten** wird die Befreiung von der Grunderwerbsbesteuerung unabhängig vom Vorhandensein von Kindern gewährt.

Schenkungsteuerfrei ist eine solche Übertragung des Familienwohnhauses unter Ehegatten aber nur insoweit, als es um die von den Ehegatten und ggf. in ihrer Haushaltsgemeinschaft lebenden nahen Angehörigen genutzten Gebäudeteile geht.[326]

Diese Regelung sollte aber nicht analog für **Partner einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft** gelten, was nach Auffassung des BFH auch nicht verfassungswidrig sei.[327] Das FG Münster hielt demgegenüber § 3 Nr. 4 GrEStG in der bis zum 08.12.2010 geltenden Fassung insoweit mit dem GG für unvereinbar, als die Grundstücksübertragungen zwischen eingetragenen Lebenspartnern nicht wie die Grundstücksübertragungen zwischen Ehegatten von der GrEStG befreit sind, und hat mit Aussetzungs- und Vorlagebeschluss diese Rechstfrage dem BVerfG vorgelegt.[328] Das BVerfG hat nunmehr die Auffassung des FG Münster bestätigt und die **Verfassungswidrigkeit** – grundsätzlich auch für die Vergangenheit – angenommen.[329]

Nach dem **Jahressteuergesetz 2010** vom 8.12.2010[330] ist bei der Grunderwerbsteuer - im Gegensatz zur Erbschaft- und Schenkungsteuer (vgl. § 37 Abs. 5 ErbStG) - erst für Erwerbsvorgänge ab dem 14.12.2010 eine Gleichstellung von eingetragenen Lebenspart-

---

[322] FG Hamburg, StE 1990, 32; dazu auch Kesseler, DStR 2010, 2173; Hessisches FG v. 10.5.2012 – 5 K 2338/08, notar 2012, 249.

[323] FG Hessen v. 10.5.2012 – 5 K 2338/08, DStRE 2013, 550.

[324] BFH v. 23.3.2011 – II R 33/10, DStR 2011, 1314.

[325] FG Nürnberg v. 20.5.2010 – 4 K 1011/2009, DStRE 2011, 696; Az. d. BFH: II R 42/10.

[326] BFH v. 26.2.2009 – II R 69/09, BStBl. II 2009, 480 = BB 2009, 1113.

[327] BFH, DStR 2001, 1149 = BB 2001, 1516.

[328] FG Münster v. 24.3.2011 – 8 K 2430/09 GrE; Az. d. BVerfG: 1 BvL 16/11.

[329] BVerfG v. 18.7.2012 – 1 BvL 16/11, DStR 2012, 1649.

[330] BGBl. I 2010, S. 1768, verkündet am 13.12.2010.

nern und (auch kinderlosen) Ehegatten vorgesehen (dazu § 3 Nrn. 3 bis 7 GrEStG in Verbindung mit § 23 Nr. 9 GrEStG). Der Gesetzgeber ist den Vorgaben des 1. Senats des **Bundesverfassungsgerichts**[331] im Beschluss vom 21.7.2010 für die Erbschaft- und Schenkungsteuer auch in allen noch offenen Fällen ab dem 1.8.2001 (= Inkrafttreten des Lebenspartnerschaftsgesetzes) gefolgt, dagegen fehlt es für die Grunderwerbsteuer an einer Regelung für ältere noch nicht bestandskräftige Fälle. Das **FG Niedersachsen** gewährt daher einem Antragsteller, einem **eingetragenen Lebenspartner**, **vorläufigen Rechtsschutz** in Form der Aufhebung der Vollziehung wegen Diskriminierung im Vergleich zu (auch kinderlosen) Ehegatten bei der Grunderwerbsteuer. Der Anspruch des Antragstellers auf effektiven vorläufigen Rechtsschutz tritt nicht hinter ein "öffentliches Interesse an einer geordneten Haushaltswirtschaft des Staates" zurück; der Berichterstatter lehnt die Rechtsprechung vieler Senate der Finanzgerichte und des Bundesfinanzhofs ab, nach der der vorläufige Rechtsschutz des Bürgers gegen vermutlich verfassungswidrige Steuergesetze beschnitten und so zudem die rechtsschutzenttäuschende "pro-futuro"-Praxis des BVerfG unterstützt wird. Die Beschwerde an den BFH wurde nicht zugelassen.[332]

Problematisch ist die Frage der Grunderwerbsteuerfreiheit dann, wenn das Grundstück dem zugewinnausgleichsberechtigten Ehepartner aus dem Vermögen einer Gesellschaft übertragen wird, an dem der zugewinnausgleichsverpflichtete Ehepartner mit dritten Personen beteiligt ist. Ob nur ein dem gesellschaftsrechtlichen Anteil des übertragenden Ehepartners entsprechender Teil grunderwerbsteuerfrei ist oder ob insgesamt die Grunderwerbsteuerfreiheit nicht gegeben ist, weil es sich um einen gesellschaftsrechtlichen Vorgang handelt, ist streitig.

X. Gefahr zinslose Stundung der Ausgleichsforderung

Eine langfristige unverzinsliche Stundung von Forderungen ist in geschäftlichen Beziehungen unter fremden Dritten eher die Ausnahme. Häufig erfolgen sie aber in Rechtsbeziehungen zwischen nahestehenden Personen: im Familienrecht, etwa im Zusammenhang mit Ansprüchen auf Zugewinnausgleich oder mit sonstigen Vermögensauseinandersetzungen unter Ehegatten, im Erbrecht, etwa im Zusammenhang mit Vermächtnissen und Pflichtteils- oder Pflichtteilsergänzungsansprüchen oder im Schuldrecht, etwa im Zusammenhang mit Darlehensgewährungen an Unternehmerehegatten oder mit Kauf- oder Mietverträgen unter nahestehenden Personen.

Die sog. „Aufteilungsrechtsprechung“ des BFH ist vielen Beratern unbekannt. Sie basiert dogmatisch auf § 12 Abs. 3 BewG. Danach ist bewertungsrechtlich der Wert unverzinslicher Forderungen oder Schulden, deren **Laufzeit mehr als ein Jahr** beträgt und die zu einem bestimmten Zeitpunkt fällig sind, um einen Zinsanteil nach Abzug von Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen zu kürzen, wobei von einem Zinssatz von 5,5 % p.a. auszugehen ist. Eine solche unverzinsliche Forderung ist also in einen Kapitalanteil und einen Zinsanteil aufzuteilen.[333] Dies korrespondiert mit der Regelung in § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG, wonach Verbindlichkeiten im Betriebsvermögen mit einem Zinssatz von 5,5 % abzuzinsen sind, wenn die Laufzeit der Verbindlichkeiten am Bilanzstichtag noch mindestens 12 Monate beträgt.

---

[331] BVerfG, Beschl. v. 21.7.2010 - 1 BvR 611/07, 1 BvR 2464/07, DStR 2010, 1721.

[332] FG Niedersachsen v. 6.1.2011 – 7 V 66/10, NJW-Spezial 2011, 262.

[333] BFH v. 25.6.1974 -VIII R 163/71, BStBl. II 1975, 431; BFH v. 25.2.1975 - VIII R 19/70, BStBl. II 1975, 647; BFH v. 21.10.1980 - VIII R 190/78, BStBl. II 1981, 160; BFH v. 7.7.1983 - IV R 47/80, BStBl. II 1983, 753; BFH v. 19.5.1992 - VIII R 37/90, NV 1993, 87; BFH v. 26.11.1992 - X R 187/87, BStBl. II 1993, 298; BFH v. 30.11.2005 - I R 110/04, BStBl. II 2007, 251.

Diese Aufteilung einer langfristig unverzinslich gestundeten Forderung bzw. Verbindlichkeit in einen Kapitalanteil und einen Zinsanteil soll nach der Rechtsauffassung verschiedener Senate des BFH und der Rechtsauffassung der Finanzverwaltung nicht nur für die erbschaft- bzw. schenkungsteuerrechtliche Bewertung und für die ertragsteuerliche Bewertung bilanzierender Unternehmer gelten. Da nach § 1 Abs. 1 BewG die allgemeinen Bewertungsvorschriften der §§ 12 bis 16 BewG für alle öffentlich-rechtlichen Abgaben, die durch Bundesrecht geregelt sind, gelten, wird darin ein **allgemeiner Rechtsgrundsatz** für die steuerliche Behandlung langfristig unverzinslich gestundeter Forderungen bzw. Verbindlichkeiten gesehen. Deshalb sollen auch andere langfristig unverzinslich gestundete Forderungen / Verbindlichkeiten entsprechend abgezinst und in einen Kapitalanteil und in einen Zinsanteil aufgeteilt werden.

Der so ermittelte Zinsanteil soll dann nach der Vorschrift des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG beim Gläubiger der Forderung zum Zeitpunkt des Zuflusses (vgl. § 11 EStG) zu **Einkünften aus Kapitalvermögen** führen („Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art“). Dies soll insbesondere auch dann gelten, wenn die Beteiligten des Rechtsverhältnisses die Stundung ausdrücklich als „unverzinslich“ vereinbart haben.

Insoweit besteht dann auch eine **Steuererklärungspflicht** im Rahmen der Einkommensbesteuerung des Gläubigers der Kapitalforderung mit den gesetzlich vorgesehenen Sanktionen bei Nichtbeachtung, bis hin zu Einleitung von steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahren.

Stundet also beispielsweise eine zugewinnausgleichsberechtigte Ehefrau im Rahmen einer Scheidungsfolgevereinbarung dem Ehemann langfristig die Zugewinnausgleichsforderung unverzinslich oder stundet etwa ein Vermächtnisnehmer oder Pflichtteilsberechtigter dem Erben seine Forderung aus einem Vermächtnis oder aus Pflichtteilsrecht langfristig unverzinslich, entsteht nach Auffassung des BFH und der Finanzverwaltung die entsprechende Steuerpflicht nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG.

Berater, die diesen Aspekt im Rahmen der anwaltlichen oder steuerlichen Beratung bzw. Vertretung übersehen, geraten daher möglicherweise in entsprechende Beraterhaftung, sowohl im Hinblick auf vermeidbare **Steuerbelastungen** als auch im Hinblick auf Säumniszuschläge, Kosten oder möglicherweise auch steuerstrafrechtliche **Geldbußen oder Geldstrafen**.

Diese Rechtsprechung hat der 8. Senat des BFH in einem AdV-Verfahren zumindest für eine **zinslos gestundete Zugewinnausgleichsforderung** allerdings inzwischen in Zweifel gezogen: Ob bei zinsloser Stundung eines ehevertraglich anerkannten Zugewinnausgleichsanspruchs Zinsen für die Stundung als Einnahmen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG anzusetzen sind, ist **ernstlich zweifelhaft** i.S. des § 69 FGO . Zwar sind die tatbestandlichen Voraussetzungen dafür dem Grunde nach erfüllt. Jedoch kommt zugleich eine **Schenkung** des anspruchsberechtigten Ehegatten i.S. des ErbStG in Betracht. Um eine **Doppelbesteuerung** dem Grunde nach zu verhindern, muss die Ertragsbesteuerung in derartigen Konstellationen zurücktreten.[334]

[334] BFH v. 12.9.2011 – VIII B 70/09, BB 2012, 883 = DStRE 2012, 154.

J. Selbstgenutzte Immobilie

I. Grundlagen

Eine Ausnahme zur Besteuerung des Gewinns aus dem privaten Veräußerungsgeschäft regelt damit § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG für zu eigenen Wohnzwecken genutzte Immobilien. Zweck dieser Vorschrift ist eigentlich die Erhaltung der Mobilität der Arbeitnehmer am Arbeitsmarkt. Die Arbeitnehmer sollen vom Wechsel des Arbeitsplatzes bzw. bei Arbeitslosigkeit von der Aufnahme einer Arbeitstätigkeit an einem anderen Ort nicht durch die Besteuerung privater Veräußerungsgewinne im Zusammenhang mit der Aufgabe ihrer bisher selbstbewohnten Immobilie nicht abgehalten werden.[335] **Voraussetzung für die Privilegierung des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 3 EStG ist allerdings, dass das Objekt**

- **entweder zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken**
- **oder zumindest im Jahr der Veräußerung und den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde.**

Nach der **ersten Alternative** des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG ist die ausschließliche Wohnnutzung zwischen Anschaffung oder Fertigstellung einerseits und Veräußerung andererseits erforderlich. Die Wohnung muss dazu tatsächlich bezogen werden und der Hausstand muss sich dort befinden.[336] Ein Leerstand vor Beginn der Nutzung bzw. ein Leerstand vor der Veräußerung ist dann unschädlich, wenn er mit der beabsichtigten Nutzung oder der beabsichtigten Veräußerung im Zusammenhang steht, wobei nach Auffassung der Finanzverwaltung die Veräußerungsabsicht dann aber konkret nachzuweisen ist.[337] Daher sollte zu Beweiszwecken die Veräußerungsabsicht beweisbar dokumentiert werden (z. B. Maklerauftrag, Verkaufsinserat etc.).

Nach der **zweiten Alternative** muss das Objekt über einen zusammenhängenden Zeitraum von drei Kalenderjahren bis einschließlich zum Kalenderjahr der Veräußerung zu Wohnzwecken genutzt worden sein. Dies bedeutet allerdings nach herrschender Meinung nicht, dass drei volle Kalenderjahre erfüllt sein müssen, sondern es soll ausreichen, wenn lediglich drei Kalenderjahre (Veranlagungszeiträume) berührt sind. Im Extremfall soll so eine Nutzung von nur knapp mehr als 12 Monaten (von Dezember des Vorvorjahres bis zum Januar des Veräußerungsjahres) ausreichend sein.[338]

II. Trennungsfalle

Daraus ergibt sich für beide Alternativen eine typische „Trennungsfalle“. Zieht der Eigentümer-Ehegatte im Rahmen der Trennung aus dem Objekt aus, muss noch im gleichen Jahr die Übertragungsvereinbarung abgeschlossen werden, damit der Ausnahmetatbestand erfüllt wird.[339]

---

[335] vgl. Karasek, FamRZ 2002, 590, 591.

[336] FG Köln, DStRE 2003, 463, Az. d. BFH: IX R 18/03.

[337] Vgl. BMF vom 5.10.2000, BStBl I 2000, 1383 = DStR 2000, 1867 unter Tz. 25; Karasek, a.a.O., 591

[338] Karasek, a.a.O., 591. Diese Begünstigung sollte allerdings durch die zunächst vorgesehene gesetzliche Neuregelung entfallen.

[339] Vgl. Wälzholz, a.a.O., 384; Karasek, a.a.O., 591.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung liegt eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken auch dann vor, wenn der Steuerpflichtige die Wohnung einem Kind, für das er nach § 32 Abs. 6 EStG Anspruch auf Kindergeld oder einen Kinderfreibetrag hat, unentgeltlich zu Wohnzwecken überlässt.[340]

Die Überlassung an den getrennt lebenden Ehegatten stellt dagegen nach Auffassung des BFM keine Eigennutzung im Sinne der gesetzlichen Vorschrift dar.[341] Ob vor diesem Hintergrund die Ausnahmevorschrift erfüllt ist, wenn die Wohnung neben dem Ehegatten von mindestens einem zum Kindergeld bzw. Kinderfreibetrag berechtigenden Kind gemeinsam genutzt wird, wird von der Finanzverwaltung nicht beantwortet, in der Literatur allerdings befürwortet.[342]

Unschädlich soll es aber zumindest sein, wenn Teile der Wohnung einem Dritten unentgeltlich zu Wohnzwecken überlassen werden, der Steuerpflichtige jedoch nach wie vor einige zu Wohnzwecken dienende Räume im Haus selbst benutzt; weitere Voraussetzung ist dabei allerdings, dass ihm die Führung eines selbstständigen Haushalts möglich bleibt.[343] Diese Variante gebietet es daher gegebenenfalls, die familienrechtlich mögliche Trennung in der gemeinsamen Wohnung zu vollziehen (§ 1567 Abs. 1 Satz 2 BGB).

Erfolgt die Veräußerung/Übertragung der Immobilie im Zusammenhang mit der Trennung/Scheidung der Eheleute an einen Dritten, so kann im Hinblick auf die Ausnahmevorschrift des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG die Steuerfolge des § 23 EStG ggf. auch nur einen der beiden Miteigentümer-Ehegatten treffen, wenn dieser die Wohnung nicht bis zuletzt zu eigenen Wohnzwecken genutzt hatte, während dies bei dem anderen Ehepartner der Fall war. Der Auszug aus der ehelichen Wohnung in der Trennungsphase stellt deshalb in jedem Fall ein Steuerrisiko dar, wenn die Veräußerung bzw. Übertragung des Objekts noch im Raum steht.

§ 4 Einseitige Rechtsformabhängige Gestaltungen der Gesellschafter im vorhinein

A. Gesellschaftsvertragliche Einflussnahmen auf die Privatsphäre der Gesellschafter

Nicht nur der betroffene Gesellschafter-Ehegatte hat häufig ein Interesse daran, dass durch Trennung bzw. Scheidung der Ehe und der damit verbundenen wirtschaftlichen Belastungen kein „Durchschlagen“ auf die Gesellschaft erfolgt. Auch die Gesellschaft bzw. die Mitgesellschafter haben ein fundamentales Interesse daran, dass die wirtschaftlichen Folgen von Trennung und Scheidung weder die Liquidität der Gesellschaft noch den „Gesellschaftsfrieden“ belasten. Häufig finden sich deshalb in Gesellschaftsverträgen - sowohl bei Personengesellschaften als auch bei Kapitalgesellschaften - Regelungen, die die Gesellschafter verpflichten, bestimmte ehevertragliche Güterstandsregelungen zu treffen.

---

[340] BMF, a.a.O., Tz. 22; Seitz, DStR 2001, 277, 280; Karasek, FamRZ 2002, 590, 591; Hermanns, DStR 2002, 1065, 1066; Feuersänger, FamRZ 2003, 647.

[341] BMF, a.a.O., Tz 22, 23.

[342] Wälzholz, a.a.O., 384.

[343] BMF, a.a.O., Tz 22; Seitz, DStR 2001, 277, 280; Hermanns, a.a.O., 1066.

Gerade nach der Einführung des Güterstands der Zugewinngemeinschaft als neuem gesetzlichen Güterstand per 01.07.1958 durch das Gesetz über die Gleichberechtigung von Mann und Frau auf dem Gebiete des bürgerlichen Rechts[344] hatte sich in der damaligen gesellschaftsrechtlichen Literatur, fast schon im Sinne einer Hysterie, die Meinung verbreitet, dass geradezu ein Zwang bestehe bzw. auch über die Gesellschaftsverträge ein Zwang auf die Gesellschafter ausgeübt werden müsse, abweichend von dem neuen gesetzlichen Güterstand den Güterstand der Gütertrennung zu vereinbaren.[345]

Darüber hinaus war es, zumindest bis in die 50er Jahre hinein, durchaus üblich, in den Gesellschaftsverträgen Ausschließungsregelungen im Hinblick auf privates Fehlverhalten der Gesellschafter vorzusehen, insbesondere vor dem Hintergrund der damaligen Moralvorstellungen bei Ehebruch, Trennung oder Scheidung.

I. Gesellschaftsvertraglich „erzwungene“ Güterstandregelungen

1. Problemstellung

Damit nicht, wie Tiefenbacher[346] es formuliert hat, „im Familienhader die Gesellschaft zugrunde“ geht, wird in der Praxis häufig in den Gesellschaftsverträgen die Pflicht der Gesellschafter vorgesehen, Güterstandregelungen zu treffen, die vom gesetzlichen Güterstand abweichen.

Es kann sich dabei insbesondere handeln um:

- Pflicht zur Vereinbarung der Gütertrennung

- Pflicht zur Modifizierung des gesetzlichen Güterstandes (Ausschluss des Zugewinnausgleichs im Falle der Beendigung des gesetzlichen Güterstandes durch Scheidung)

- Abbedingung des § 1365 BGB

- Pflicht zur gegenständlichen Beschränkung der Zugewinngemeinschaft (Herausnahme unternehmerisch gebundenen Vermögens bzw. der Gesellschaftsbeteiligung)

- Pflicht zur Vereinbarung einer Vollstreckungsbeschränkung auf das nicht unternehmerische gebundene Vermögen bzw. Herausnahme der Gesellschaftsbeteiligung aus der Vollstreckungsmasse.

Zwar steht dem zugewinnausgleichsberechtigten Ehegatten im Scheidungsfall kein Anspruch auf die Gesellschaftsbeteiligung als solche zu bzw. auf einzelne Gegenstände des Gesellschaftsvermögens; dennoch können Ansprüche des Ehegatten des Gesellschafters im Falle von Trennung oder Scheidung mittelbar auch das Gesellschaftsvermögen gefährden. Wegen der Zahlungsansprüche, und zwar nicht nur auf Zugewinnausgleich, sondern auch der Zahlungsansprüche wegen Unterhalts, schuldrechtlichen Versorgungsausgleichs oder Abfindungsansprüchen im Rahmen des Versorgungsausgleich, einerseits und wegen einer etwaigen Berücksichtigung der Gesellschaftsbeteiligung bei der Bemessung des Zugewinnausgleichsanspruchs andererseits ist aber auch das Gesellschafts-

---

[344] Gleichberechtigungsgesetz v. 18.6.1957, BGBl I 1957, 609.

[345] Vgl. Boesebeck, DB 1958, 1148; Sichtermann, BB 1959, 349; Tiedau, MDR 1959, 253; Tiefenbacher, BB 1958, 565; Tubbesing, BB 1966, 829.

[346] Tiefenbacher, aaO, 565, 566.

vermögen wirtschaftlich betroffen und gefährdet. Mit dem Zahlungstitel kann der Ehepartner den Gesellschaftsanteil pfänden und sich zur Einziehung überweisen lassen.

Im Bereich der Personengesellschaft kann gem. § 135 HGB bzw. §§ 135, 161 Abs. 2 HGB dann auf der Grundlage des gepfändeten Gesellschaftsanteils die Auseinandersetzung betrieben und der Auseinandersetzungsanspruch realisiert werden. Ähnliches gilt bei der Kapitalgesellschaft, wo ebenfalls über die Pfändung des Geschäftsanteils die Kündigung betrieben bzw. ein entsprechender Auseinandersetzungs- oder Abfindungsanspruch gegen die Gesellschaft geltend gemacht werden kann.

2. Lösungsansätze

Die im Gesellschaftsvertrag vorgesehene Verpflichtung des Gesellschafter-Ehegatten zu einer entsprechenden ehevertraglichen Regelung im oben beschriebenen Sinne wirkt selbstverständlich nicht unmittelbar gegen dessen Ehepartner. Deshalb ist bspw. eine gesellschaftsvertragliche Regelung nicht möglich, wonach der Gesellschaftsanteil im Zugewinnausgleich unberücksichtigt bleiben soll. Darin läge ein unzulässiger Vertrag zu Lasten Dritter und eine solche Bestimmung würde zur Umgehung der gesetzlichen Vorschriften über die Berechnung der Ausgleichsforderung nach §§ 1373 ff. BGB führen.[347]

Allerdings können im Gesellschaftsvertrag Regelungen getroffen werden, wonach der Auseinandersetzungs- oder Abfindungsanspruch des Gesellschafters beschränkt wird und Beschränkungen insoweit für Gläubiger des Gesellschafters, die über eine Pfändung den Gesellschaftsanteil verwerten wollen, vorgesehen werden. Bis zur Grenze der Treuwidrigkeit muss dabei der Gläubiger des Gesellschafters, insbesondere also auch der vollstreckende Ehepartner, diese Beschränkungen (Beschränkung der Abfindungshöhe oder ratierliche Auszahlung des Abfindungsguthabens bei Ausscheiden des Gesellschafters im Rahmen von Pfändungsmaßnahmen) gegen sich gelten lassen.[348]

Dass der betroffene Gesellschafter-Ehegatte gegenüber der Gesellschaft die Verpflichtung aus der betreffenden Klausel des Gesellschaftsvertrages erfüllt, kann schon allein deshalb nicht unmittelbar erzwungen werden, weil solche Regelungen in der Form des Ehevertrages erfolgen müssen und der Ehepartner des Gesellschafter-Ehegatten selbstverständlich gegenüber der Gesellschaft nicht verpflichtet ist, an einer solchen ehevertraglichen Regelung mitzuwirken.

Deshalb bleibt für die Gesellschaft nur die Sanktion der Ausschließung bzw. der Einziehung des Gesellschaftsanteils.

3. Formulierungsvorschlag

> ***„Verheiratete Gesellschafter sind verpflichtet, durch Ehevertrag Gütertrennung zu vereinbaren. Sie haben auf schriftliche Aufforderung der Gesellschaft binnen einer Frist von längstens drei Monaten seit Empfang der Aufforderung nachzuweisen, dass sie die Voraussetzungen gem. Satz 1 erfüllt haben. Anderenfalls kann ohne Zustimmung des Betroffenen die Einziehung des Geschäftsanteils beschlossen werden.“[349]***

---

[347] Vgl. Tiefenbacher, aaO, 568; vgl. andererseits zur Frage der Unvererblichkeit bzw. der Beschränkung des Abfindungsanspruchs des Erben durch Gesellschaftsvertrag BGH, WM 1971, 1338.

[348] Vgl. BGH, NJW 1975, 1835.

[349] Vgl. Reichert, Der GmbH-Vertrag, § 19, S. 139 f..

4. Rechtliche Würdigung

Die diesbezüglichen gesellschaftsvertraglichen Regelungen wirken zwar in erheblichem Maße auf die Privatsphäre der Gesellschafter ein, dennoch sind solche Klauseln sowohl in der Rechtsprechung als auch in der Literatur bisher nicht auf besondere Bedenken gestoßen.[350] Dies wird einerseits damit begründet, dass auch die Gesellschaft ein erhebliches und schutzwürdiges Interesse daran habe, dass die wirtschaftlichen Belange der Gesellschaft und der Gesellschaftsfriede durch solche aus der Privatsphäre des Gesellschafter-Ehegatten resultierende Probleme nicht unnötig beeinträchtigt werden.[351]

Zum anderen wird auch - gerade für das Personengesellschaftsrecht - darauf hingewiesen, dass nach § 133 Abs. 3 HGB bzw. der dazu ergangenen Rechtsprechung[352], die Gründe für eine Auflösung bzw. Kündigung der Gesellschaft aus wichtigem Grunde zumindest erweitert werden können. Dementsprechend müssten auch aufgrund gesellschaftsvertraglicher Regelung Bedingungen für die Aufnahme bzw. für das Verbleiben eines Gesellschafters gesellschaftsvertraglich geregelt werden können.[353]

5. Umfassender Formulierungsvorschlag

Eine umfassend formulierte gesellschaftsvertragliche Klausel, die die vorstehend dargestellten Aspekte kumuliert berücksichtigt, könnte bspw. lauten nach folgendem **Formulierungsvorschlag**[354]:

> ***Verheiratete Gesellschafter sind verpflichtet, entweder durch Ehevertrag Gütertrennung zu vereinbaren oder, falls sie Gütergemeinschaft vereinbart haben, die Beteiligung an der Gesellschaft im Ehevertrag zum Vorbehaltsgut des Gesellschafters zu erklären und dies im Güterrechtsregister eintragen zu lassen oder, falls sie im Stande der Zugewinngemeinschaft leben, durch Ehevertrag zu vereinbaren, dass sie den Beschränkungen des § 1365 BGB nicht unterliegen und dass die Beteiligung an der Gesellschaft und die schuldrechtlichen Ansprüche des Gesellschafters gegen die Gesellschaft dem Zugewinnausgleich nicht unterliegen.***
>
> ***Ferner sind verheiratete Gesellschafter verpflichtet, für den Fall einer Scheidung ehevertraglich den Versorgungsausgleich jedenfalls insoweit auszuschließen, als sich dieser auf betriebliche Rentenanwartschaften oder Rentenansprüche gegenüber der Gesellschaft bezieht.***
>
> ***Ferner sind verheiratete Gesellschafter verpflichtet, ehevertraglich zu regeln, dass wegen sämtlicher Zahlungsansprüche ihrer Ehepartner im Zusammenhang mit Trennung oder Scheidung der Ehe, insbesondere wegen Ansprüchen auf Zugewinnausgleich, wegen Trennungsunterhalt und nachehelichem Unterhalt, wegen Zahlungsansprüchen aus Versorgungsausgleich (insbesondere aus schuldrechtlichem Versorgungsausgleich und Abfindungsansprüchen) die Zwangsvollstreckung in den***

---

[350] Vgl. Heymann / Emmerich, HGB, § 109, Rn. 6 und Rn. 10; Tiefenbacher, aaO, 568; Tubbesing, aaO, 833.

[351] Vgl. Tiedau, aaO, 257.

[352] Vgl. BGHZ 31, 295, 299; Koller / Roth / Morck, HGB, Komm., Rn. 4 zu § 135; Baumbach / Hopt, HGB, Komm., Rn. 18 f. zu § 134.

[353] Vgl. Tiedau, aaO; vgl. auch BVerfGE 14, 21, wonach das gesetzliche Heiratsverbot bei Bereitschaftspolizisten zulässig sei und nicht gegen Art. 6 Abs. GG verstoße, weil nicht die Heirat als solche verboten werde, sondern diese nur mit der negativen Folge der Entfernung aus dem Dienst verbunden sei!; vgl. auch Heymann / Emmerich, aaO, Rn. 22 zu § 133 HGB; Reichert, aaO, S. 140 f..

[354] Vgl. auch das Muster in Münchener Vertragshandbuch, Band 1, Gesellschaftsrecht, 3. Aufl., Kap. IV. 24, dort § 9 auf S. 410 von Heidenhain / Meister.

Gesellschaftsanteil und in sonstige Ansprüche des Gesellschafters gegen die Gesellschaft aus sonstigem Rechtsgrund, insbesondere aus schuldrechtlichen Beziehungen, ausgeschlossen ist.

Auf schriftliche Aufforderung der Gesellschaft hat der Gesellschafter binnen einer Frist von längstens drei Monaten seit Empfang der Aufforderung nachzuweisen, dass die vorstehenden Voraussetzungen erfüllt sind. Erbringt er den Nachweis - ganz oder teilweise - nicht, kann ohne Zustimmung des betroffenen Gesellschafters die Einziehung des Geschäftsanteils beschlossen werden. Für die Einziehung gelten die Abfindungsregelungen dieses Vertrages entsprechend.“

6. Praktische Bewertung

Ob Klauseln, wie die vorstehende, überhaupt sinnvoll sind, sollten die Gesellschafter bei Abfassung des Gesellschaftsvertrages immer kritisch prüfen. Hintergrund solcher Regelungen im Gesellschaftsvertrag ist das wirtschaftliche Interesse der Gesellschaft, nicht durch Abfindungszahlungen bzw. Pfändungsmaßnahmen aus Anlass von Trennung und Scheidung eines Gesellschafters auf der Ebene der Gesellschaft in Liquiditätsprobleme gebracht zu werden.

Die mit der Ausschließung des Gesellschafters bzw. der Einziehung seines Gesellschaftsanteils als Sanktion verbundene Verpflichtung zur ehevertraglichen Regelung führt aber letztlich genau zu diesem unerwünschten Ergebnis einer Liquiditätsbelastung der Gesellschaft. Wird nämlich wegen Nichterfüllung der Verpflichtung zum Abschluss eines entsprechenden Ehevertrages der Gesellschafter ausgeschlossen bzw. sein Geschäftsanteil eingezogen, dann ist der nach dem Gesellschaftsvertrag geschuldete Abfindungsbetrag zur Zahlung fällig, wenn auch möglicherweise auch in der Höhe beschränkt durch eine entsprechende Begrenzungsregelung (Buchwertklausel oder nur teilweise Berücksichtigung von Geschäftswert bzw. stillen Reserven) und zeitlich gestreckt mit einer entsprechenden Stundungs- und Teilauszahlungsregelung. Ein Vorteil mag insoweit dann aber nach wie vor darin bestehen, dass die Ausschließung und Abfindung des Gesellschafters relativ frühzeitig erfolgt und der Gesellschaftsanteil bis zu einer späteren möglichen Scheidung nicht noch erheblich an Wert gewinnt.

II. Verhalten des Gesellschafters im Privatbereich als Ausschließungsgrund

Die Ausschließung eines Gesellschafters aus wichtigem Grund bzw. die Einziehung seines Gesellschaftsanteils vor diesem Hintergrund kann selbstverständlich, gerade bei Familiengesellschaften, möglicherweise auch aus dem Verhalten im Privatbereich resultieren.[355]

Inwieweit aber gesellschaftsvertraglich bestimmte Verhaltensweisen in der Privatsphäre, insbesondere im Rahmen von Familiengesellschaften, als Gründe für eine Ausschließung bzw. eine Einziehung des Gesellschaftsanteils pauschaliert formuliert werden können, ist fraglich. Insbesondere die in früheren Jahrzehnten - bis in die 50er Jahre und 60er Jahre dieses Jahrhunderts hinein - häufig verwendeten Klauseln, wonach ein Gesellschafter bei Scheidung oder Ehebruch ausgeschlossen werden kann, dürften angesichts der gewandelten Vorstellungen heute nicht mehr zulässig bzw. wirksam sein. Ein legitimes Interesse der Gesellschaft an der Durchsetzung entsprechender Moralvorstellungen dürfte nicht mehr von der Rechtsordnung gedeckt sein.

---

[355] Vgl. BGH, WM 1995, 250 zur Unzumutbarkeit der Fortsetzung der Gesellschaft bei Zerstrittenheit; BGHZ 4, 108 bei einem Zerwürfnis in einer Familiengesellschaft; BGHZ 46, 392 bei Ehebruch im Rahmen einer Familiengesellschaft, dazu auch Lindacher, Ehebruch und Gesellschaftsrecht, NJW 1973, 1196, 1171.

Nur dann, wenn das Verhalten des Gesellschafters im Privatbereich so starke Einflussnahme auf die Interessen der Gesellschaft hat, bspw. wenn die zerstrittenen Ehepartner beide Mitgesellschafter sind, und wenn weiterhin mildere Mittel zur Lösung der Probleme im Rahmen der Gesellschaft nicht bestehen, wird man die Ausschließung eines oder beider Gesellschafter aus wichtigem Grund akzeptieren können. Ein Verstoß gegen § 138 BGB kommt zumindest dann in Betracht, wenn Tatbestände miteinander verknüpft werden, die nach den vorherrschenden Moralvorstellungen nicht voneinander abhängig gemacht werden können.[356]

B. Abbedingung des § 1365 BGB und Modifikation der Gütergemeinschaft

I. Problemstellung

Im gesetzlichen Regelfall ist mit dem Güterstand der Zugewinngemeinschaft die Verfügungsbeschränkung des § 1365 BGB verbunden. Danach kann ein Ehegatte sich nur mit Einwilligung des anderen Ehegatten verpflichten, über sein Vermögen im Ganzen zu verfügen (§ 1365 Abs. 1 BGB). Zweck der Vorschrift ist es zwar, künftige Zugewinnausgleichsansprüche des Ehepartners zu schützen, die Verfügungsbeschränkung des § 1365 BGB greift aber auch dann ein, wenn schon absehbar ist, dass der andere Ehepartner im Falle einer künftigen Auflösung der Ehe keine Ausgleichsansprüche haben wird.[357]

Die verweigerte oder aus anderen Gründen nicht zu erlangende Zustimmung kann ggf. auf Antrag durch das Vormundschaftsgericht ersetzt werden (§ 1365 Abs. 2 BGB). Bei gesellschaftsrechtlicher Beteiligung eines Ehegatten, der im Güterstand der Zugewinngemeinschaft lebt, können daraus erhebliche praktische Probleme für den Gesellschafter und auch für die Gesellschaft resultieren.

II. Gesellschaftsbeteiligung als „Vermögen im ganzen“

Da nach der Rechtsprechung des BGH der Begriff des „Vermögens im ganzen“ wie bei § 419 BGB in der Fassung bis zum 31.12.1998 wirtschaftlich verstanden wird, fallen darunter Verpflichtungen, durch die über einzelne Vermögensgegenstände verfügt wird, wenn es sich dabei tatsächlich um das ganze oder nahezu ganze Vermögen handelt.[358] Wie auch bei § 419 BGB a.F. ist dabei erforderlich, dass der Geschäftsgegner Kenntnis darüber hat, dass es sich bei dem Vermögensgegenstand um das „nahezu gesamte Vermögen“ handelt bzw. dass ihm zumindest die Verhältnisse bekannt sind, aus denen sich dieses ergibt.[359]

---

[356] Vgl. Boesebeck, DB 1958, 1149.

[357] BGH, FuR 2000, 485.

[358] BGHZ 35, 135, 143 f.; 43, 174 ff.; 77, 293, 295; BGH, NJW 1984, 609 f.; Handbuch der Personengesellschaften / Westermann, Rn. I 147; MüKo / Gernhuber, Rn. 12 ff. zu § 1365 BGB; Münchner Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 1, § 8, Rn. 64; Langenfeld, Handbuch der Eheverträge und Scheidungsvereinbarungen, 3. Aufl., 1995, Rn. 94 ff.

[359] Vgl. BGHZ 43, 174, 177; 77, 293, 295; BGH, NJW 1984, 609, 610; LG München I, FamRZ 2000, 1153; Palandt / Diederichsen, Rn. 9 zu § 1365 BGB; MüKo / Gernhuber, aaO, Rn. 26 ff..

Wie auch bei § 419 BGB ist weiterhin Maßstab nur das hingegebene Vermögen. Auf den Gegenwert oder die Angemessenheit der Gegenleistung, die vom Geschäftsgegner erbracht wird, kommt es nicht an.[360]

Wenn demnach eine Gesellschaftsbeteiligung des im gesetzlichen Güterstand verheirateten Mitgesellschafters dessen (nahezu) „Vermögens im ganzen" darstellt, hat er keine alleinige Verfügungsberechtigung über den Gesellschaftsanteil.[361] Dies kann insbesondere in Fällen erforderlicher Umstrukturierung oder Umwandlung der Gesellschaft problematisch sein und die Handlungsfähigkeit der Gesellschafterversammlung bzw. der Gesellschaft erheblich einschränken.

III. Besonderheiten bei der Gütergemeinschaft

Eine ähnliche Problematik besteht, wenn die Ehegatten im Güterstand der Gütergemeinschaft gem. § 1415 BGB verheiratet sind und der Gesellschaftsanteil in das Gesamtgut fällt (§ 1416 BGB). Auch in diesem Fall kann mangels gegenteiliger Vereinbarung der Gesellschafter-Ehegatte nur gemeinschaftlich mit dem Ehepartner darüber verfügen (vgl. §§ 1421, 1450 ff. BGB). Hinzu kommt dabei auch noch, dass beide Ehegatten für die Verbindlichkeiten grundsätzlich gemeinsam haften (§§ 1459 ff. BGB). Diese Verfügungsbeschränkung und diese Haftungsgefahr sind im Hinblick auf die Interessen der Mitgesellschafter und die Handlungsfähigkeit der Gesellschaft in der Regel nicht gewünscht.[362]

IV. Gestaltungsmöglichkeiten

Vor diesem Hintergrund haben sowohl der Gesellschafter-Ehegatte als auch die Mitgesellschafter ein erhebliches Interesse daran, dass diese Verfügungsbeschränkungen beseitigt werden. Dies kann im Falle des gesetzlichen Güterstands der Zugewinngemeinschaft durch eine Abbedingung des § 1365 BGB oder durch eine gegenständlich beschränkte (auf die Gesellschaftsbeteiligung bezogene) Abbedingung erfolgen.[363] Im Falle der Gütergemeinschaft kann dies dadurch geschehen, dass die Gesellschaftsbeteiligung des Gesellschafter-Ehegatten im Rahmen eines Ehevertrages zum Vorbehaltsgut erklärt wird.

V. Formulierungsvorschlag:

„Verheiratete Familiengesellschafter sind verpflichtet, falls sie im gesetzlichen Güterstand der Zugewinngemeinschaft leben, durch Ehevertrag zu vereinbaren, dass der Familiengesellschafter den Beschränkungen des § 1365 BGB, zumindest hinsichtlich der Gesellschaftsbeteiligung, nicht unterliegt, oder, falls sie Gütergemeinschaft vereinbart haben, die Beteiligung an der Gesellschaft im Ehevertrag zum Vorbehaltsgut des Gesellschafters zu erklären und dies im Güterrechtsregister eintragen zu lassen.

Auf schriftliche Aufforderung der Gesellschaft oder eines anderen Mitgesellschafters hin hat der betreffende Familiengesellschafter der Gesellschaft unverzüglich, längstens binnen einer Frist von drei Monaten seit Empfang der Aufforderung, nachzuweisen, dass er die Verpflichtung gemäß dem vorstehenden Absatz erfüllt hat."[364]

---

[360] Vgl. Münchner Handbuch des Gesellschaftsrechts, aaO, Rn. 63; Handbuch der Personengesellschaften / Westermann, aaO.

[361] Zu einer Ausnahmegestaltung siehe OLG Saarbrücken, FuR 2002, 572.

[362] Vgl. Münchener Vertragshandbuch, Band 1, Gesellschaftsrecht, 3. Aufl., Heidenhain / Meister, Kap. IV. 24, Anm. 7.

[363] Vgl. Heidenhain / Meister, aaO; Staudinger / Thiele, 12. Aufl., Rn. 21 zu § 1363 BGB.

[364] Vgl. Heidenhain / Meister, aaO.

C. Abgrenzung Fortsetzungs-/ Nachfolge-/ oder Eintrittsklauseln

Wichtig:

Von der Beendigung zu unterscheiden sind Gesellschaftsvertraglich geregelte verschiedene Nachfolge- bzw. Fortsetzungsvarianten, nämlich sog. Fortsetzungsklauseln[365] oder Nachfolgeklauseln[366] oder Eintrittsklauseln[367]. Diese können ihrerseits wieder in verschiedenen Unter- oder Mischvarianten ausgestaltet werden, sie führen aber nicht zu einer Beendigung der Gesellschaft.

I. Beispiel Todesfall GbR

Mit dem Todesnachweis eines GbR - Gesellschafters steht zunächst nur die Unrichtigkeit des Registers fest, nicht aber ein dadurch veränderter Gesellschafterbestand. Nach § 727 Abs. 1 HS 1 BGB hätte der Tod eines Gesellschafters die Auflösung der Gesellschaft zur Folge, es sei denn gemäß § 727 Abs. 1 HS 2 BGB läge eine vertragliche Fortsetzungs-, Eintritts- und Nachfolgeklausel vor.

Ist keine Fortsetzungs-, Eintritts- und Nachfolgeklausel vereinbart, so besteht die Gesellschaft als Liquidationsgesellschaft mit ihren bisherigen Gesellschaftern fort.[368] An die Stelle des verstorbenen Gesellschafters tritt dessen Rechtsnachfolger in die Liquidationsgesellschaft unmittelbar ein.[369]

II. Bespiel Todesfall und nachfolgende Nachlassinsolvenz GbR

Nach § 727 Abs. 1 HS 1 BGB hätte der vorgehende Tod eines GbR Gesellschafters die Auflösung der Gesellschaft zur Folge, es sei denn gemäß § 727 Abs. 1 HS 2 BGB läge eine vertragliche Fortsetzungs-, Eintritts- und Nachfolgeklausel vor. Fehlt eine Fortsetzungsklausel nach dem Tod eines Gesellschafters erfasst der Insolvenzbeschlag im Falle der anschließenden Eröffnung der Nachlassinsolvenz den „Geschäftsanteil".[370]

III. Beispiel Insolvenzfall GbR

Durch die Insolvenz eines Gesellschafters einer GbR wird die Gesellschaft nach § 728 Abs. 2 BGB aufgelöst,[371] es sei denn der Gesellschaftsvertrag der GbR sieht eine Fortsetzung der GbR mit den verbleibenden Gesellschaftern unter Ausscheiden des insolventen GbR Gesellschafters vor.[372]

IV. Übersicht Fortsetzungsklausel

Fortsetzungsklausel

[365] BFH BStBl 2008, 118.

[366] BGH, DB 2002, 2526.

[367] OLG München, OLGR München 1993, 7.

[368] BGH NotBZ 2018, 101.

[369] BGH NotBZ 2018, 101; DNotZ 2016, 368.

[370] BGH RNotZ 2018, 59.

[371] OLG Dresden DNotZ 2012, 614.

[372] BGH NJW 2008, 2992.

Zivilrecht	Einkommensteuerrecht	Erbschaftsteuerrecht
Der Gesellschaftsvertrag bestimmt, dass	**Das Ausscheiden bewirkt**	**Das Ausscheiden bewirkt, dass**
• die Gesellschaft durch den Tod nicht aufgelöst wird und • unter den übrigen Gesellschaftern fortgeführt wird und • die Erben nicht in die Gesellschaft einrücken, sondern gegen Abfindung ausscheiden	• die Aufgabe des Mitunternehmeranteiles i.S.v. §§ 16, 34 EStG • dass Sonderbetriebsvermögen als entnommen gilt • dass die Übrigen Gesellschafter den Anteil entgeltlich hinzu erwerben (Aktivierung der aufgedeckten stillen Reserven – anteilig bei reservehaltigen Wirtschaftgütern -	• der Abfindungsanspruch der Erben als Erwerb gilt (§ 10 Abs. 10 ErbStG n.F.) • der sog. Anwachsungserwerb als Erwerb auf den Todesfall gilt • der Anwachsungserwerb nach §§ 13a, 13b, 19a ErbStG n.F. begünstigt ist, die Abfindung der weichenden Erben nicht

V. Übersicht Nachfolgeklausel

1. Zivilrecht

Nachfolgeklausel I

Zivilrecht

Erbrechtrechtliche Nachfolgeklausel		Rechtsgeschäftliche Nachfolgeklausel
einfache	**qualifizierte**	
Der Anteil geht unmittelbar entsprechend den Erbquoten auf alle Erben über	**Der Anteil geht nur auf den oder die qualifizierten Erben über. Diese müssen die weichenden Erben abfinden**	**Die Nachfolge wird als Rechtsgeschäft unter Lebenden zwischen den Gesellschaftern und oder den Nachfolgeberechtigten vereinbart**

Nachfolgeklausel (II)

Steuerrecht

Einkommensteuerrecht

einfache	qualifizierte
Erben führen die Buchwerte fort **im Falle der Auseinandersetzung:** **Ausgleichszahlungen sind Veräußerungsgewinne bzw. Anschaffungskosten**	**Ausgleichzahlungen sind irrelevant (keine Anschaffungskosten)** **Sonderbetriebsvermögen der nicht qualifizierten Erben gilt als entnommen**

Erbschaftssteuerrecht

die einzelnen Erben versteuern den anteiligen Steuerwert	**trotz der Sonderrechtsnachfolge des qualifizierten Erben versteuern alle Erben den anteiligen Steuerwert**
die Begünstigungen der §§ 13a, 13b, 19a ErbstG n.F. erhalten die Erben anteilig, wenn nicht anders verfügt	**Die Begünstigung der §§ 13a, 13b, 19a ErbstG erhält der qualifizierte Erbe.**
	Ausgleichszahlungen bleiben unberücksichtigt

VI. Übersicht Eintrittsklausel

Eintrittsklausel

Zivilrecht

einfache	qualifizierte
Erben folgen nicht automatisch, sondern haben das Recht zur Nachfolge	**Erben folgen nicht automatisch, sondern nur der qualifizierte Erbe hat das Recht zur Nachfolge**

Einkommensteuerrecht

bei Nichteintritt	**bei Eintritt binnen sechs Monaten**
Wie Fortsetzungsklausel	**wie Nachfolgeklausel**

Erbschaftsteuerrecht

bei Nichteintritt ist die Abfindung Erbschaftsteuerpflichtig	**bei Eintritt binnen sechs Monaten (str.)** **die Begünstigungen der §§ 13a,13b,19a ErbStG n.F. erhalten die Erben**

§ 5 Sicherungsklauseln bei unentgeltlicher Übertragung von Gesellschaftsbeteiligungen und sonstigen Einkunftsquellen

A. Zivilrechtliche Grundlagen und Wirkungen der Sicherungsklauseln

Sowohl bei der Übertragung von Einkunftsquellen von einem Ehegatten auf den anderen Ehegatten als auch bei der Übertragung im Wege der vorweggenommenen Erbfolge von Eltern auf Kinder muss berücksichtigt werden, dass aus unterschiedlichen Gründen es gewünscht oder geboten sein kann, dass bei Eintritt bestimmter Ereignisse (insbesondere Trennung / Scheidungsantrag / Scheidung von Ehegatten bzw. Vorversterben oder wirtschaftlicher Zusammenbruch des Begünstigten) die unentgeltlich übertragene Einkunftsquelle an den Schenker zurückfällt.

Schuldrechtliche Rückforderungsansprüche sind insoweit nur bedingt tauglich, insbesondere im Falle des wirtschaftlichen Zusammenbruchs des Beschenkten. Ferner muss die Problematik der Verwendungen, die der Beschenkte in der Zwischenzeit auf die Einkunftsquelle getätigt hat, berücksichtigt werden. Geklärt werden muss auch, was bzgl. der

Erträge, die in der Zwischenzeit mit der Einkunftsquelle erzielt wurden, geschehen soll. Schließlich müssen auch die erbschaft- und schenkungsteuerlichen Folgen bzw. die ertragsteuerlichen Folgen eines solchen Rückfalls gut bedacht sein. Solche „Sicherungsklauseln“ sind also in zivilrechtlicher und in steuerrechtlicher Hinsicht zu untersuchen.[373].

B. Gestaltung der Sicherungsklauseln

Das zivilrechtliche Instrumentarium kann zunächst unterteilt werden in die strengeren „Herausgabeklauseln“ und die rechtlich (nicht unbedingt wirtschaftlich) milderen „Verwertungsklauseln“.[374]

I. Herausgabeklauseln

Zu den Herausgabeklauseln gehören:

- Rückfallklauseln / auflösende Bedingungen
- vertragliches Rückforderungsrecht bei Nichterfüllung von Auflagen
- (genereller oder konkretisierter) Widerrufsvorbehalt.

II. Rückfallklauseln / auflösende Bedingungen

Wesen dieses Instrumentariums ist es, dass ein automatischer Rückfall des Schenkungsgegenstandes unter bestimmten Bedingungen erfolgen soll. Mit dem Eintritt des Ereignisses fällt das Rechtsgeschäft, das der Übertragung der Einkunftsquelle zugrunde liegt (Schenkungsvertrag, vorweggenommene Erbfolge etc.) weg und der ursprüngliche Rechtszustand tritt wieder ein.

Als solche auflösende Bedingungen können bspw. formuliert werden:

- Trennung der Eheleute (bzw. Rechtshängigkeit der Scheidung oder Rechtskraft der Scheidung)[375]
- Vorversterben des Begünstigten vor dem Übertragenden (oder dessen Ehepartner)
- Vorversterben des Begünstigten, ohne dass er von eigenen leiblichen Abkömmlingen (oder von leiblichen Abkömmlingen des Schenkers) beerbt wird
- Geltendmachung von Pflichtteilsansprüchen des Begünstigten gegen den überlebenden Ehegatten des Übertragenden
- Nichterfüllung einer mit der Übertragung verbundenen Auflage, bspw. zweckentfremdende Verwendung des übertragenen Gegenstands
- Verfügungen über den Gegenstand (Veräußerung oder Belastung) durch den Begünstigten ohne Zustimmung des Übertragenden

[373] Für den Nießbrauch siehe Moog, DStR 2002, 180; für GmbH-Anteile siehe Sina, GmbHR 2002, 58; Westermann, FS Kellermann 1991, 506 ff.; Götz, NWB 2015, 3096; Götz, Erben + Vererben 2017, 318.
[374] Siehe zuletzt Wälzholz, GmbHR 2007, 1177; Leyh, steueranwaltsmagazin 2018, 163.
[375] Einschränkend OLG Karlsruhe, FamRZ 2007, 823 für eine Regelung, die im Gesellschaftsvertrag enthalten ist; dazu Münch, ZErb 2007, 410; Wälzholz, GmbHR 2007, 1177; zur Bewertung von Grundstücksübertragungen mit Rückfallklausel im Zugewinnausgleichsiehe Schulz, FamRZ 2018, 82.

- Eröffnung des Insolvenzverfahrens oder Eröffnungsantrag über das Vermögen des Begünstigten

- Zwangsvollstreckungsmaßnahmen gegen den Begünstigten (oder konkreter: in den zuvor zugewendeten Gegenstand)

- grober Undank i.S.v. § 530 BGB

- Bedürftigkeit oder Verarmung des Übertragenden i.S.v. §§ 528, 529 BGB

- Beitritt zu einer Sekte

- Trennung des begünstigten Ehegatten oder Scheidungsantrag durch den begünstigten Ehegatten

- Nichterreichen bestimmter Qualifikationsmerkmale durch den Begünstigten (bestimmter Bildungsabschluss, bestimmte berufliche Qualifikation oder dergleichen)

- Nichtfortführung eines unentgeltlich übertragenen Betriebes oder Mitunternehmer- oder wesentlichen Kapitalgesellschaftsanteils und damit verbundene Nachbesteuerung gemäß § 6 Abs. 3 EStG bzw. § 20 ErbStG beim Übergeber.

Bei den beiden zuletzt genannten Fallkonstellationen kann die Klausel (auflösende Bedingung / Rückfallklausel) noch dahingehend modifiziert werden, dass der Eintritt erfolgt, wenn in einer bestimmten Frist das Insolvenzverfahren bzw. die Pfändungsmaßnahme durch den Begünstigten nicht abgewendet worden ist.

III. Vertragliches Rückforderungsrecht bei Nichterfüllung von Auflagen bzw. bei Eintritt bestimmter Ereignisse

Anders als bei der vorstehenden Fallgruppe entsteht dabei der Herausgabeanspruch des Übertragenden nicht automatisch mit Eintritt bestimmter Ereignisse, sondern er erhält bei Eintritt eines dieser Ereignisse lediglich die Möglichkeit, den übertragenen Gegenstand zurückzufordern. Soweit das Rückforderungsrecht an bestimmte Verhaltensweisen des Begünstigten gebunden ist, handelt es sich im Falle der Schenkung um Auflagen iSd § 525 BGB.

Die Einzelfälle, die das Rückforderungsrecht auslösen, können ebenso formuliert werden, wie im Fall der vorstehenden auflösenden Bedingungen.

Da die Ausübung des Rückforderungsrechts in das Ermessen des Übertragenden gestellt ist, sollte seine Ausübungsmöglichkeit nach Eintritt des Rückforderungsfalles zeitlich befristet werden. Auch sollte eine Regelung getroffen werden, ob das Rückforderungsrecht höchstpersönlich ist (also mit dem Tode des Übertragenden erlischt), oder dessen Erben auch noch zustehen soll. Das vorbehaltene Recht zur Rückforderung ist nach Auffassung des BGH allerdings pfändbar.[376]

[376] BGH, ZIP 2003, 1217.

IV. Widerrufsvorbehalte

Ähnlich wie das vorstehend beschriebene Rückforderungsrecht begründet auch der Widerrufsvorbehalt für den Übertragenden nur die Möglichkeit der Geltendmachung. Auch hier entsteht somit kein automatischer Herausgabeanspruch. Der Widerruf muss durch positive Erklärung (mit der entsprechenden Zugangsproblematik des § 130 Abs. 1 BGB) ausgeübt werden. Zweckmäßig sind insoweit - ebenso auch beim vorstehend beschriebenen Rückforderungsrecht - Vereinbarungen über Zugangssurrogate, bspw. die Vereinbarung, dass der Widerruf (oder das Rückforderungsrecht) wirksam wird, wenn eine entsprechende Willenserklärung des Übertragenden dem Urkundsnotar (oder dessen Vertreter im Amt) des Übertragungsgeschäfts zugeht. Dies empfiehlt sich insbesondere im Hinblick auf die Gefahr „verschwindender" Begünstigter (bspw. im Rahmen eines wirtschaftlichen Zusammenbruchs) oder vorversterbender Begünstigter mit ungeklärtem Erbenkreis.

Zu unterscheiden sind:

1. Generelle Widerrufsvorbehalte:

Dabei handelt es sich um zivilrechtlich mögliche uneingeschränkte und jederzeit ausübbare Widerrufsvorbehalte. Diese sind aber nicht nur im Hinblick auf die beabsichtigten steuerlichen Effekte der Übertragung der Einkunftsquelle steuerlich schädlich, sie sind auch zivilrechtlich problematisch. Insbesondere beginnt nach der Rechtsprechung des BGH die Pflichtteilungsergänzungsfrist des § 2325 BGB nicht zu laufen.[377]

2. Konkretisierte Widerrufsvorbehalte:

Dabei handelt es sich um Vorbehalte, die nur unter Eintritt bestimmter Voraussetzungen ausgeübt werden können. Insoweit kann auf die Beispielsfälle zu den auflösenden Bedingungen verwiesen werden.

V. Verwertungsklauseln

Anders als bei den vorstehend beschriebenen Instrumentarien, bei denen ein Herausgabeanspruch des Übertragenden auf die Substanz des übertragenen Gegenstandes vorgesehen wird, wird bei den Verwertungsrechten dem Übertragenden das Recht eingeräumt, die Substanz wirtschaftlich zu verwerten. Es handelt sich dabei um sog. Verkaufsrechte und sog. Beleihungsrechte.

VI. Verkaufsrecht

Bei dieser Fallgestaltung behält sich der Übertragende das Recht vor, den übertragenen Gegenstand oder aus einer übertragenen Sachgesamtheit einzelne Gegenstände, insbesondere Immobilien, später zu veräußern. Zu diesem Zweck wird ihm bereits im Übertragungsvertrag eine rechtsgeschäftliche (unwiderrufliche) Vollmacht erteilt. Diese Regelung soll, zumindest nach der Literaturmeinung[378], auch nicht steuerschädlich sein. Im Fall der Ausübung des Verkaufsrechts handelt der Übertragende als Bevollmächtigter, also im Namen und für Rechnung des Begünstigten. Ein Verkauf im eigenen Namen soll nach Literaturauffassung jedoch steuerschädlich sein.[379]

---

[377] Vgl. BGHZ 112, 40.
[378] Vgl. Troll, DStZ 1970, 562.
[379] MüKo / Petzold, vor § 1030 BGB, Rn. 5.

VII. Beleihungsrecht

Beim Beleihungsrecht, das selbstverständlich auch mit dem Verkaufsrecht kombiniert werden kann, aber auch im Sinne einer Option des Übertragenden mit anderen der vorstehend beschriebenen Sicherungsrechte kombiniert werden kann, wird dem Übertragenden im Übertragungsvertrag das Recht vorbehalten und durch eine entsprechende (unwiderrufliche) notarielle Vollmacht gesichert, die übertragene Immobilie oder im Rahmen einer Sachgesamtheit mit übertragene Immobilien unbegrenzt oder bis zu einer bestimmten Beleihungsgrenze zu belasten.

Die elegantere und auch für den Übertragenden praktisch sicherere Alternativgestaltung dazu ist allerdings die Einräumung einer Grundschuld zugunsten des Übertragenden (Eigentümergrundschuld vor Übertragung oder Fremdschuld nach Übertragung). Eine solche Grundschuld kann dann der Übertragende in der Folgezeit durch entsprechende Kreditaufnahme valutieren.

C. Sicherung der Sicherungsklauseln

I. Allgemeine Gestaltungsmöglichkeiten

Die vorstehend beschriebenen Sicherungsklauseln bzw. der daraus resultierende Herausgabeanspruch bzw. Anspruch auf wirtschaftliche Verwertung würde insbesondere in Fällen der Insolvenz des Begünstigten bzw. der Zwangsvollstreckung in die übertragenen Wirtschaftsgüter leerlaufen. Soweit also Immobilien übertragen werden, ist die dingliche Absicherung durch eine Rückauflassungsvormerkung gem. § 883 BGB im Grundbuch einzutragen. Gesichert wird mit dieser Vormerkung der Anspruch auf Rückübertragung. Im Falle der auflösenden Bedingungen scheint dogmatisch § 925 Abs. 2 BGB im Wege zu stehen, da eine Auflassung, und damit auch eine Rückauflassung, nicht unter einer Bedingung erfolgen kann. Nach herrschender Meinung kann aber der schuldrechtliche Rückforderungsanspruch, den die Vormerkung sichert, bedingt sein, eine Rückauflassungsvormerkung dafür also eingetragen werden.[380]

II. Formulierungsvorschlag (Rücktrittsrecht):

„a) Der Übergeber ist berechtigt, von dem schuldrechtlichen Teil dieses Vertrages zurückzutreten und die Rückauflassung des Vertragsgegenstandes zu verlangen, wenn:

- *der Erwerber den Vertragsgegenstand oder Teile davon ohne Zustimmung des Übergebers veräußert und / oder belastet, oder*
- *der Erwerber vor dem Übergeber verstirbt, oder*
- *über das Vermögen des Erwerbers das Insolvenzverfahren eröffnet oder mangels Masse abgelehnt wird.*

Werterhöhende Investitionen sind dem Erwerber zu dem im Zeitpunkt der Rückübertragung bestehenden Zeitwert zu ersetzen. Eine Ersatzpflicht scheidet aus, wenn die Investitionsmaßnahmen ohne Zustimmung des Übergebers erfolgt sind. Grundpfandrechte hat der Übergeber nur insoweit zu übernehmen, als sie gegenwärtig bestehen oder Ver-

[380] Vgl. MüKo / Wacke, § 883 BGB, Rn. 23; OLG Düsseldorf, ZFE 2002, 358.

bindlichkeiten sichern, zu deren Übernahme der Übergeber verpflichtet ist. Im Übrigen erfolgt die Rückübertragung ohne jegliche Gegenleistung. Die durch die Rückübertragung entstehenden Kosten hat der Erwerber zu tragen. Im Übrigen gelten die gesetzlichen Rücktrittsbestimmungen.

Der Rücktritt kann nur durch schriftliche Erklärung gegenüber dem Erwerber ausgeübt werden. Der Zugang der Rücktrittserklärung beim Urkundsnotar oder dessen Vertreter im Amt ersetzt den Zugang der Rücktrittserklärung beim Erwerber. Das Rücktrittsrecht ist weder vererblich noch übertragbar.

b) Zur Sicherung des aufschiebend bedingten Rückerwerbsanspruchs gem. vorstehender Regelung zu a) bestellt der Erwerber zugunsten des Übergebers eine ***Rückauflassungsvormerkung gem. § 883 BGB*** *an den vorbenannten gesamten Grundbesitzungen - nicht nur an den Miteigentumsanteilen - und bewilligt und beantragt die Eintragung im Grundbuch, mit dem Vermerk, dass zur Löschung der Nachweis des Todes des Berechtigten genügt.*

Die Beteiligten werden darauf hingewiesen, dass diese Rückauflassungsvormerkung nachrangig zu den derzeit eingetragenen Grundbuchrechten, insbesondere auch in Abt. III, ist. Darüber hinaus verzichten die Beteiligten nach Belehrung auch auf Einräumung etwaiger Rangvorbehalte für Rechte in Abt. II und III des Grundbuches vor der Rückauflassungsvormerkung."

III. Zusätzliche Sicherungsinstrumente bei der Übertragung von Gesellschaftsbeteiligungen

Auch bei der unentgeltlichen Übertragung von Gesellschaftsbeteiligungen können Rückforderungsrechte und Widerrufklauseln grundsätzlich vereinbart werden.[381] Als nichtig werden allerdings freie Rückforderungsrechte des Übertragenden angesehen.[382]

Zusätzlich kommen etwa folgende Sicherungsinstrumentarien im Rahmen des Gesellschaftsvertrages / der Satzung in Betracht:

- Zustimmungserfordernis der Gesellschafterversammlung auch für die unentgeltliche Übertragung von Geschäftsanteilen eines Mitgesellschafters an nahe Angehörige

- Festlegung von Abstimmungsquoten, die den übrigen Gesellschaftern eine hinreichende Stimmenmehrheit gewähren

[381] Vgl. BGH, DNotZ 1991, 819.
[382] Vgl. Spiegelberger, Unternehmensnachfolge, 3. Aufl., Rn. 410.

- ausreichendes Mehrfachstimmrecht für den Übertragenden mit seinem verbleibenden Gesellschaftsanteil

- sonstige Sonderrechte des in der Gesellschaft verbleibenden Übertragenden (Zustimmungsvorbehalte, Befugnis zur Bestellung und Abberufung der Geschäftsführung und zur Festlegung der Befugnisse der Geschäftsführung)

- Verpfändung des Geschäftsanteils des Begünstigten an den Übertragenden oder Verpfändung vermögensrechtlicher Ansprüche aus dem Geschäftsanteil (Entnahmeansprüche / Gewinnansprüche).

Bei der GmbH & Co. KG ist insbesondere auch eine elegante Sicherungsmöglichkeit dadurch herbeizuführen, dass der Übertragende in der Komplementär-GmbH eine ausreichend sichere Mehrheit eingeräumt bekommt, um diese und damit mittelbar auch die Kommanditgesellschaft zu beherrschen.

D. Steuerliche Folgen der Sicherungsklauseln

I. Ertragsteuerliche Folgen

1. Auflösende Bedingung

Die oben beschriebenen Gestaltungen mit auflösender Bedingung begegnen offenbar in der Rechtsprechung und der Literatur keinen Bedenken hinsichtlich der steuerlichen Anerkennungsfähigkeit der Übertragung der Einkunftsquelle.

2. Vertragliches Rückforderungsrecht und Widerrufvorbehalt

a) Generelle Rückforderungsrechte und Widerrufvorbehalte

Ein generelles Rückforderungsrecht bzw. ein genereller Widerrufvorbehalt schließen nach allgemeiner Ansicht die einkommensteuerliche Anerkennung der Übertragung der Einkunftsquelle aus. Bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei die Einkunftsquelle dabei gar nicht übertragen.[383]

b) Konkretisierte Rückforderungsrechte und Widerrufvorbehalte

Einzelne konkrete Voraussetzungen für die Ausübung eines vorbehaltenen Rücktrittsrechts bzw. eines vorbehaltenen Widerrufs können grundsätzlich im Hinblick auf die Verlagerung der Einkunftsquelle steuerlich anerkannt werden.[384] Das vorbehaltene Rückforderungsrecht im Rahmen einer sog. Scheidungsklausel ist unbedenklich.[385]

Allerdings kann die steuerliche Anerkennungsfähigkeit versagt werden, wenn in der Summierung der Rückforderungs- bzw. Widerrufvorbehalte (sog. „entmachtende Bedingungen“) bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise das Eigentum beim Übertragenden letztlich verblieben ist, weil er praktisch die Verfügungsmöglichkeiten über das Eigentum behalten hat.[386] Auch soll nach der finanzgerichtlichen Rechtsprechung die Gestaltung dann

[383] Vgl. Spiegelberger, aaO, Rn. 110; Felix, KÖSDI 1994, 9650; BFH, BStBl. II 1989, 877; BFH, BStBl. II 1989, 414.
[384] Vgl. BFH, BStBl. II 1989, 414; BStBl. II 1994, 635.
[385] BFH, NJW 1998, 1975, entgegen BFH, BStBl. II 1994, 645, dazu Söffing, NWB 1998, Fach 3, S. 10647.
[386] Vgl. BFH, aaO.

nicht anerkennungsfähig sein, wenn die unüblichen Gestaltungen und Abweichungen in der Summe einem Fremdvergleich nicht mehr standhalten.[387]

Jedoch hat der BFH auch Besonderheiten bei der Übertragung auf minderjährige Kinder anerkannt. Wenn sich nämlich der Übertragende dabei weitgehende Verfügungsmöglichkeiten vorbehält, die letztlich im Interesse der Kinder liegen, aber auf Rechnung und Gefahr der Kinder diese Rechte ausübe, stehe dies der steuerlichen Anerkennungsfähigkeit nicht entgegen. In dem zu entscheidenden Fall hatte der Übertragende auch ein Auseinandersetzungsverbot bis zum Tode beider Elternteile und bis zur Vollendung des 25. Lebensjahres des jüngsten Kindes geregelt und die Verwaltung gegen angemessene Vergütung auf Lebenszeit der Eltern, sowie unwiderrufliche Bestellung der Eltern als Vertreter der Kinder für die Ausübung der Gesellschafterrechte zusätzlich zu dem Rückforderungsrecht bei vertragswidrigen Verfügungen der Kinder über die Grundstücke vorbehalten.[388]

Im Übrigen ist aber insbesondere auch die Kombination von Rückforderungs- bzw. Widerrufvorbehalten mit sonstigen Beschränkungen der Gesellschafterrechte des Begünstigten steuerschädlich (Entnahmerecht, Informations- und Kontrollrechte, langfristige Bindung des Auseinandersetzungsguthabens, Beschränkungen eines Abfindungsguthabens auf den Buchwert, insbesondere bei einseitigen Kündigungs- und Ausschließungsrechten des Übertragenden).

II. Schenkungsteuerliche Folgen

1. Schenkungsteuerliche Folgen der auflösenden Bedingungen

Bei Eintritt der auflösenden Bedingung (Herausgabe des Zuwendungsgegenstandes) wird die Erbschaftsteuer auf Antrag nach § 5 Abs. 2 BewG berichtigt, da im Ergebnis ein tatsächlicher Erwerb nicht stattgefunden hat.

2. Schenkungsteuerliche Folgen des vertraglichen Rückforderungsrechts

Bei Herausgabe des Zuwendungsgegenstandes auf der Grundlage eines ausgeübten Rückforderungsrechts erlischt nach § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG die angefallene Erbschaft- und Schenkungsteuer mit Wirkung für die Vergangenheit.[389] Der zugrunde liegende Schenkungsteuerbescheid wird gem. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO aufgehoben. Soweit der Begünstigte zwischenzeitlich **Nutzungen** aus dem Zuwendungsgegenstand gezogen hat, sind diese gem. § 29 Abs. 2 ErbStG zu besteuern, sofern sie nicht ebenfalls an den Schenker herauszugeben sind.

3. Schenkungsteuerliche Folgen des Widerrufvorbehalts

In der Vergangenheit hatte der BFH bei einem generellen Widerrufvorbehalt nicht nur - wie vorstehend beschrieben - die ertragsteuerliche Wirksamkeit der Übertragung verneint, sondern auch eine Schenkung als solche.[390] Mit seiner neueren Rechtsprechung[391] hat der BFH auch bei einer solchen unentgeltlichen Übertragung unter generellem Widerrufvorbehalt eine Schenkung im Sinne des Schenkungsteuerrechts angenommen. Bei Ausübung des unbeschränkten Widerrufrechts ist daher gem. § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG die

[387] FG Münster, DStRE 2002, 436 unter Bezugnahme auf BFH, DStR 1992, 678 und BFH, DStR 2000, 1049.
[388] Vgl. BFH, BStBl. II 1989, 414.
[389] Siehe dazu auch Fuhrmann, ErbStB 2003, 17; Meincke, ErbStG, Komm., 13. Aufl., § 29, Rn 4.
[390] BFH, BStBl. II 1985, 159.
[391] BFH, BStBl. II 1989, 1034.

ursprünglich angefallene Schenkungsteuer ebenso zu berücksichtigen, wie im vorstehend beschriebenen Fall der Ausübung eines vertraglichen Rückforderungsrechts.

4. Schenkungsteuerliche Folgen des Rückfalls bei Tod des Übertragenden

Besonders zu untersuchen sind die erbschaftsteuerlichen Folgen eines Rückfalls des Übertragungsgegenstandes auf den Übertragenden, wenn der Begünstigte vorverstirbt und der Übertragende Erbe des Begünstigten ist. In diesen Fällen gilt nicht die Regelung des § 29 ErbStG. Vielmehr liegt darin grundsätzlich ein neuer Erbschaftsteuertatbestand.

§ 13 Abs. 1 Nr. 10 ErbStG regelt allerdings eine Ausnahme für den Fall, dass durch den Tod eines Abkömmlings ein unentgeltlich übertragener Gegenstand (im Wege der Schenkung oder im Wege der vorweggenommenen Erbfolge durch Übergabevertrag) auf den Übertragenden (Eltern, Großeltern oder Urgroßeltern) zurückfällt. In diesem Fall bleibt dieser Vermögensrückfall erbschaftsteuerfrei.

Voraussetzung ist aber, dass Identität sowohl zwischen Übertragendem und Rückfallbegünstigtem besteht als auch zwischen übertragenem und zurückgefallenem Wirtschaftsgut[392]. Die Erbschaftsteuerfreiheit besteht also insoweit nicht, als ein Rückfall von Wirtschaftsgütern erfolgt, die vorher nicht unentgeltlich übertragen worden waren bzw. soweit es sich um Erträgnisse aus dem übertragenen Vermögen handelt[393] bzw. soweit der Rückfall auch an andere Personen, die nicht Übertragende waren, erfolgt (bspw. an den anderen überlebenden Elternteil).

§ 6 Rechtsformabhängige Gestaltungen beider Ehegatten im vorhinein („Modifizierter Zugewinn“)

A. Festlegung familienrechtlicher Kernbereiche (Abstufung)

Eine Abstufung in unterschiedliche Kernbereiche des Familienrechts bzw. des Scheidungsfolgenrechts gab es bisher nicht. Diese ist durch das Urteil des Bundesgerichtshofs vom 11.2.2004 erstmals entwickelt worden.

Das Verdikt der Sittenwidrigkeit wird nach der gefestigten Rechtsprechung des BGH[394] regelmäßig nur in Betracht kommen, wenn durch den Ehe-Vertrag Regelungen aus dem Kernbereich des gesetzlichen Scheidungsfolgenrechts ganz oder jedenfalls zu erheblichen Teilen abbedungen werden, ohne dass dieser Nachteil für den anderen Ehegatten durch anderweitige Vorteile gemildert oder durch die besonderen Verhältnisse der Ehegatten, den von ihnen angestrebten oder gelebten Ehetyp oder durch sonstige gewichtige Belange des begünstigten Ehegatten gerechtfertigt wird. [395]

Dabei erweist sich der Zugewinnausgleich schon im Hinblick auf seine nachrangige Bedeutung im System der Scheidungsfolgen einer ehevertraglichen Disposition am weitesten zugänglich.[396]

---

[392] Vgl. BFH, BStBl. II 1989, 656.
[393] BFH, NJW 1994, 3276; BVerfG, NJW 1998, 743.

[394] BGH, Beschl. v. 29.01.2014 - XII ZB 303/13 -; Beschl. v. 17.07.2013 -XII ZB 143/12-; Urt. v. 21.11. 2012 - XII ZR 48/11 -; OLG Oldenburg , Beschl. v. 10. Mai 2017 – 3 W 21/17 –.

[395] Zuletzt BGH, Beschl. vom 20.6.2018 – XII ZB 84/17 – FamRZ 2018, 1415.

[396] BGH, Beschl. v. 29.01.2014 - XII ZB 303/13 -; Beschl. v. 17.07.2013 -XII ZB 143/12-; Urt. v. 21.11. 2012 - XII ZR 48/11 -.

I. Erste Stufe (Betreuungsunterhalt)

Zum unmittelbaren Kernbereich des Scheidungsfolgenrechts gehört in erster Linie (an erster Stufe) der **Ehegattenunterhalt wegen Kindesbetreuung**, da es hier auch um die Ausrichtung der Kindesinteressen geht. Das bedeutet, dass dieser Bereich zwischen den Ehepartnern kaum frei verhandelbar ist.[397]

II. Zweite Stufe (Unterhalt wegen Alters oder wegen Krankheit und Versorgungsausgleich)

An zweiter Stufe steht der **Unterhalt wegen Alters oder wegen Krankheit**.[398] Auch diese Unterhaltsansprüche werden dem Kernbereich des Scheidungsfolgenrechts in zweiter Stufe zugerechnet.

In dieser zweiten Stufe des Kernbereichs anzusiedeln sind auch die **Regelungen zum Versorgungsausgleich**.[399]

Ein im Ehevertrag kompensationslos vereinbarter Ausschluss des Versorgungsausgleichs ist nach § 138 Abs. 1 BGB nichtig, wenn die Ehefrau bei Abschluss des Vertrags schwanger ist und die Ehegatten bewusst in Kauf nehmen, dass sie wegen Kindesbetreuung alsbald aus dem Berufsleben ausscheiden und bis auf weiteres keine eigenen Versorgungsanrechte (abgesehen von Kindererziehungszeiten) erwerben wird.[400]

---

[397] Beachte aber BGH, FamRZ 2007, 1310: „Eine Vereinbarung, nach welcher der Betreuungsunterhalt bereits dann entfallen soll, wenn das jüngste Kind das 6. Lebensjahr vollendet hat, ist nicht schlechthin sittenwidrig; entscheidend sind vielmehr die Umstände des Einzelfalles (hier u.a. bereits während der Ehe laufend zu erbringende Abfindungszahlungen).“

[398] BGH, FamRZ 2008, 582: „Die Erkrankung eines Ehegatten kann die Berufung des anderen Ehegatten auf den ehevertraglich vereinbarten Ausschluss von nachehelichem Unterhalt und Versorgungsausgleich grundsätzlich als rechtsmissbräuchlich erscheinen lassen. Das führt in der Regel aber nicht dazu, dass nunmehr die gesetzlichen Regelungen über die Scheidungsfolgen eintreten. Vielmehr hat sich die gegebenenfalls gebotene richterliche Anpassung des Vertrages grundsätzlich darauf zu beschränken, solche Nachteile auszugleichen, die als ehebedingt anzusehen sind. Das ist etwa dann der Fall, wenn der erkrankte Ehegatte in der Ehe auf eine eigene mögliche Erwerbstätigkeit verzichtet hatte und nunmehr eine Erwerbsunfähigkeitsrente bezieht, die niedriger ist als die Rente, die er bezöge, wenn er in der Ehe berufstätig geblieben wäre.“

[399] BGH, FamRZ 2006, 1097: „Ergibt bereits die Gesamtwürdigung eines Ehevertrages, dessen Inhalt für eine Partei ausnahmslos nachteilig ist und dessen Einzelregelungen durch keine berechtigten Belange der anderen Partei gerechtfertigt werden, dessen Sittenwidrigkeit (§ 138 Abs. 1 BGB), **so erfasst die Nichtigkeitsfolge notwendig den gesamten Vertrag; für eine Teilnichtigkeit bleibt in einem solchen Fall kein Raum.** Insbesondere lässt sich die Nichtigkeit des vereinbarten Ausschlusses des Versorgungsausgleichs nicht deshalb verneinen, weil bereits der Ausschluss des nachehelichen Unterhalts seinerseits nichtig sei und die benachteiligte Partei deshalb mit Hilfe des Altersvorsorgeunterhalts eine eigene Altersvorsorge aufbauen könne.“; FamRZ 2005, 185: „Der Versorgungsausgleich ist - als gleichberechtigte Teilhabe beider Ehegatten am beiderseits erworbenen Versorgungsvermögen - einerseits dem Zugewinnausgleich verwandt und wie dieser ehevertraglicher Disposition grundsätzlich zugänglich (*§ 1408* Abs. 2, *§ 1587o BGB*). Er ist jedoch andererseits als vorweggenommener Altersunterhalt zu verstehen; von daher steht er einer vertraglichen Abbedingung nicht schrankenlos offen. Vereinbarungen über den Versorgungsausgleich müssen deshalb nach denselben Kriterien geprüft werden wie ein vollständiger oder teilweiser Unterhaltsverzicht. Der Unterhalt wegen Alters gehört, zum Kernbereich des gesetzlichen Scheidungsfolgenrechts; das Gesetz mißt ihm als Ausdruck ehelicher Solidarität besondere Bedeutung zu - was freilich einen Verzicht nicht generell ausschließt, etwa wenn die Ehe erst im Alter geschlossen wird. Nichts anderes gilt für den Versorgungsausgleich. Ein wirksam vereinbarter - völliger oder teilweiser - Ausschluß des Versorgungsausgleichs hält deshalb einer Ausübungskontrolle am Maßstab des *§ 242 BGB* dann nicht stand, wenn er dazu führt, daß ein Ehegatte aufgrund einvernehmlicher Änderung der gemeinsamen Lebensumstände über keine hinreichende Alterssicherung verfügt und dieses Ergebnis mit dem Gebot ehelicher Solidarität schlechthin unvereinbar erscheint.“

[400] BGH, FamRZ 2009, 1041.

Der vollständige Ausschluss des Versorgungsausgleichs kann auch bei einer Alleinverdienerehe der ehevertraglichen Wirksamkeitskontrolle standhalten, wenn die wirtschaftlich nachteiligen Folgen dieser Regelung für den belasteten Ehegatten durch die ihm gewährten Kompensationsleistungen (hier: Finanzierung einer privaten Kapitalversicherung; Übertragung einer Immobilie) ausreichend abgemildert werden.[401]

III. Dritte Stufe (Unterhalt wegen Erwerbslosigkeit, Anspruch wegen Krankenvorsorge- und Altersvorsorgeunterhalt)

An dritter Stufe steht dann der **Unterhaltsanspruch wegen Erwerbslosigkeit**, dann der **Anspruch wegen Krankenvorsorge- und Altersvorsorgeunterhalt[402].**

IV. Vierte Stufe (Anspruch auf Aufstockungsunterhalt)

An weiterer Stufe steht dann der **Anspruch auf Aufstockungsunterhalt** (§ 1573 Abs. 2 BGB) und Ausbildungsunterhalt (§ 1575 BGB).[403]

V. Fünfte Stufe (Zugewinnausgleich)

1. Wirksamkeits- und Ausübungskontrolle

An unterster Stufe des Kernbereichs steht der **Zugewinnausgleich**. Er ist einer vertraglichen Regelung am ehesten und am weitesten zugänglich.[404]

Schon im Hinblick auf diese nachrangige Bedeutung des Zugewinnausgleichs wird ein Ausschluss dieses Güterstandes, worauf der BGH wiederholt hingewiesen hat, regelmäßig nicht sittenwidrig sein.[405]

Wenn schon die Gütertrennung nicht sittenwidrig sein soll, soll es „erst Recht“ nicht sittenwidrig sein, bestimmte Wirtschaftsgüter, Sachgesamtheiten oder Vermögenskreise aus dem Zugewinnausgleich auszugrenzen, den Zugewinnausgleich also gegenständlich zu beschränken.[406]

Der Ausschluss von Betriebsvermögen und Unternehmen bzw. Unternehmensbeteiligungen ist dabei der häufigste Fall der Modifizierung des Zugewinns[407].

Gerade, wenn es sich um Familiengesellschaften bzw. Beteiligung von Familienmitgliedern daran handelt, sieht der BGH dies als gerechtfertigt an.

> *„Eine berechtigte Interessenverfolgung durch den Unternehmer-Ehegatten wird im Bereich des Güterrechts regelmäßig akzeptiert, wenn der Zweck der von dieser verlangten, einseitig belastenden Vereinbarung zum Güterrecht dem Erhalt der wirtschaftlichen Substanz seines Unternehmens als Wirtschafts- und Lebensgrundlage*

---

[401] BGH, Beschl. v. 29.01.2014 - XII ZB 303/13 -.

[402] BGH, FamRZ 2005, 1449

[403] Zur Abgrenzung von Krankheitsunterhalt und Aufstockungsunterhalt BGH, FamRZ 2009, 128.

[404] BGH v. 17. 7. 2013 - XII ZB 143/12 – mit Anm. v. Reetz, DNotZ 2014, 85; FamRZ 2004, 601, 605.

[405] BGH, Beschl. v. 29.01.2014 - XII ZB 303/13 -; Beschl. v. 17.07.2013 -XII ZB 143/12-; Urt. v. 21.11. 2012 - XII ZR 48/11 -.

[406] BGH, Beschl. v. 17.07.2013 -XII ZB 143/12-

[407] BGH, Urt. v. 25.03.1997 - XII ZR 250/95-; dazu EWiR 1997, 591 m. Anm. Gernhuber; OLG Oldenburg , Beschl. v. 10. Mai 2017 – 3 W 21/17 –.

dienen soll. Das Gleiche gilt für den Erhalt des dem Begünstigten vorhersehbar anfallenden Geschäfts seiner Eltern und auch mit Blick auf den Erhalt von Wertzuwächsen des Unternehmens in der Ehezeit."[408]

2. Ausübungskontrolle - Hinübergreifen von einem Ausgleichssystem in ein anders Ausgeleichssystem

Im Rahmen der Ausübungskontrolle ist zu prüfen, ob und inwieweit es einem Ehegatten nach Treu und Glauben (§ 242 BGB) verwehrt ist, sich auf eine ihn begünstigende Regelung zu berufen. Entscheidend ist insofern, ob sich im Zeitpunkt des Scheiterns der Ehe aus dem vereinbarten Ausschluss der Scheidungsfolge eine evident einseitige, unzumutbare Lastenverteilung ergibt.[409]

Im Mittelpunkt der derzeitigen Diskussion steht die sogenannte „Funktionsäquivalenz". Darunter wird verstanden, dass der selbständig erwerbstätige Ehegatte seine Altersvorsorge nicht durch die Bildung von Vorsorgevermögen im Sinne des § 2 VersAusglG[410], sondern im Wesentlichen durch die Ansammlung von privilegiertem (geschütztem) Vermögen aufbaut, welches dann durch den modifizierten Zugewinnausgleich dem anderen Ehegatten entzogen wäre.

Anders ausgedrückt der Ehegatte „flieht" aus dem Versorgungsausgleich durch Bildung von nach dem modifizierten Zugewinnausgleich privilegiertem (geschütztem) Vermögen.[411]

Nach der bisherigen Rechtsprechung des BGH[412] hindert der Umstand, dass sich ein Ehegatte in der Ehe der Haushaltsführung und Kindererziehung gewidmet und entgegen den Erwartungen bei Vertragsschluss Nachteile beim Aufbau einer eigenständigen Alters-

---

[408] BGH, Beschl. v. 15.03. 2017 - XII ZB 109/16 –.

[409] BGH, Urt. v. 21.11. 2012 - XII ZR 48/11 -.

[410] **§ 2 VersAusglG - *Auszugleichende Anrechte -***

(1) Anrechte im Sinne dieses Gesetzes sind im In- oder Ausland bestehende Anwartschaften auf Versorgungen und Ansprüche auf laufende Versorgungen, insbesondere aus der gesetzlichen Rentenversicherung, aus anderen Regelsicherungssystemen wie der Beamtenversorgung oder der berufsständischen Versorgung, aus der betrieblichen Altersversorgung oder aus der privaten Alters- und Invaliditätsvorsorge.

(2) Ein Anrecht ist auszugleichen, sofern es

1. durch Arbeit oder Vermögen geschaffen oder aufrechterhalten worden ist,

2. der Absicherung im Alter oder bei Invalidität, insbesondere wegen verminderter Erwerbsfähigkeit, Berufs-

unfähigkeit oder Dienstunfähigkeit, dient und

3. auf eine Rente gerichtet ist; ein Anrecht im Sinne des Betriebsrentengesetzes oder des Altersvorsorgever-

träge-Zertifizierungsgesetzes ist unabhängig von der Leistungsform auszugleichen.

(3) Eine Anwartschaft im Sinne dieses Gesetzes liegt auch vor, wenn am Ende der Ehezeit eine für das Anrecht maßgebliche Wartezeit, Mindestbeschäftigungszeit, Mindestversicherungszeit oder ähnliche zeitliche Voraussetzung noch nicht erfüllt ist.

(4) Ein güterrechtlicher Ausgleich für Anrechte im Sinne dieses Gesetzes findet nicht statt.

[411] Zu dieser Problematik siehe BGH, Urt. v. 21.11. 2012 - XII ZR 48/11 -; OLG Oldenburg , Beschl. v. 10. Mai 2017 – 3 W 21/17 –.

[412] BGH, Urt. v. 21.11. 2012 - XII ZR 48/11 -.

versorgung erlitten hat, selbst in den Fällen der Funktionsäquivalenz von Zugewinnausgleich und Versorgungsausgleich den anderen Ehegatten nach Treu und Glauben grundsätzlich nicht, sich auf eine von den Parteien wirksam vereinbarten modifizierten Zugewinnausgleich („geschütztes Vermögen“)zu berufen.[413]

Dies ist nicht einhellige Auffassung in der Literatur, sondern von dieser kritisiert worden.[414] Danach soll das rechtfertigende Interesse am Unternehmensschutz in einer Gesamtschau (= Gesamtbetrachtung) die berechtigten Belange der Versorgungs- und Existenzsicherung des Nichtunternehmer-Ehegatten nicht oder nicht vollständig überspielen können.[415]

Der BGH hat mehrfach angedeutet, dass es in Fällen der sogenannten Funktionsäquivalenz von Versorgungs- und Zugewinnausgleich besondere Sachverhaltskonstellationen geben könnte, in denen ein "Hinübergreifen" auf das andere vermögensbezogene Ausgleichssystem im Rahmen der Ausübungskontrolle in Betracht gezogen werden könne. Im Blick hat der BGH dabei folgende Fallkonstallationen:[416]

> *„Diese Erwägungen haben solche Fälle im Blick, in denen ein haushaltsführender Ehegatte, der zugunsten der Familienarbeit auf die Ausübung einer versorgungsbegründenden Erwerbstätigkeit verzichtet hat, im Falle der Scheidung im Versorgungsausgleich keine Kompensation für seine Nachteile beim Aufbau von Versorgungsvermögen erlangt, weil der erwerbstätige Ehegatte aufgrund seiner individuellen Vorsorgestrategie keine nennenswerten Versorgungsanrechte erworben, sondern seine Altersvorsorge bei vereinbarter Gütertrennung (oder sonstigen Modifikationen des gesetzlichen Güterstands) auf die Bildung von Privatvermögen gerichtet hat.“*

Nach Ansicht des BGH kann in solchen Fällen im Einzelfall geboten erscheinen, dem haushaltsführenden Ehegatten zum Ausgleich für die entgangenen Versorgungsanrechte einen modifizierten Zugewinnausgleich zu gewähren, der einerseits durch den zum Aufbau der entgangenen Versorgungsanrechte erforderlichen Betrag und andererseits durch die gesetzliche Höhe des Ausgleichsanspruchs beschränkt ist.

VI. Sechste Stufe (Erb- und/oder Pflichtteilsverzicht)

Der BGH ist in seinen Ausführungen zur jeweiligen Rangstelle im Kernbereich des Scheidungsfolgenrechts nicht auf **erbrechtliche Regelungen** (insbesondere den Pflichtteilsverzicht) eingegangen, obwohl Eheverträge und Scheidungsfolgenvereinbarungen sehr häufig mit erbrechtlichen Regelungen verbunden werden. Ob und inwieweit damit Regelungen zu einem Erb- und/oder Pflichtteilsverzicht **außerhalb** der Kernbereiche liegen ist streitig.[417]

---

[413] BGH, Beschl. v. 15.03. 2017 - XII ZB 109/16 –.

[414] Siehe ua Reetz, DNotZ 2017, 809; Dauner-Lieb AcP 210 [2010], S. 580; Bergschneider FamRZ 2010, 1857; Reetz FamFR 2011, 339; Brudermüller NJW 2008, 3191.

[415] Siehe ua Reetz, DNotZ 2017, 809; siehe für einen Extremfall OLG Oldenburg, Beschl. v. 10. Mai 2017 – 3 W 21/17 –.

[416] BGH NJW 2018, 2871 = FamRZ 2018, 1415.

[417] OLG Karlsruhe, FamRZ 2010, 34; LG Ravenburg, FamRZ 2008,1290; Horn, ZEV 2010, 295; Bergschneider FamRZ 2008, 1292; 2004, 807; Bengel, ZEV 2006, 192; Kuchinke, FPR 2006, 125; Kapfer, MittBayNot 2006, 385; Gageik, FPR 2005, 122.

So kann ein vereinbarte Erb- und Pflichtteilsverzicht dazu führen, dass der spezielle Unterhaltsanspruch nach § 1933 S. 3 BGB für den Fall des Todes des Ehegatten nach Rechtshängigkeit eines Scheidungsantrags entfällt. Der Ausschluss dieses Unterhaltsanspruchs kann damit zu einer evident einseitigen Lastenverteilung im Ehevertrag führen. Die Sittenwidrigkeit der Scheidungsfolgenregelung ergreift dann auch diesen Teil der vertraglichen Regelung.

B. Prüfungsfolge

Auf der **ersten Stufe** erfolgt eine Wirksamkeitskontrolle (§ 138 Abs. 1 BGB zur Frage der Sittenwidrigkeit), auf der **zweiten Stufe** dann eine Ausübungskontrolle (§ 242 BGB).

I. Wirksamkeitskontrolle

Es wird zunächst geprüft, ob die Vereinbarung schon im Zeitpunkt ihres Zustandekommens, also als der Vertrag geschlossen wurde, offenkundig zu einer derart einseitigen Lastenverteilung für den Scheidungsfall geführt hat, dass der Vertrag bzw. die vertragliche Regelung schon als sittenwidrig zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses zu klassifizieren ist.[418]

Wenn dies nicht der Fall ist, hat das Gericht gleichwohl noch die Möglichkeit, später, wenn der Vertrag zum Tragen kommt, in zweiter Stufe die so genannte Ausübungskontrolle vorzunehmen.

II. Ausübungskontrolle

1. Grundlagen

Hält ein Ehevertrag der Wirksamkeitskontrolle stand, dann ist im Rahmen der Ausübungskontrolle zu prüfen, ob die Vertragsfolgen anzupassen sind, weil sich die Ehewirklichkeit anders entwickelt hat, als das beim Vertragsschluss angenommen worden war. Es ist dann durch das Gericht zu prüfen, ob und inwieweit ein Ehegatte die ihm durch den Vertrag eingeräumte Rechtsmacht missbraucht.[419] Für die Prüfung der Ausübungskontrolle sind nun die aktuellen Verhältnisse maßgebend, in denen die Parteien leben. Entscheidend ist, ob sich jetzt aus dem vereinbarten Ausschluss der Scheidungsfolgen eine **evident einseitige Lastenverteilung** ergibt, die hinzunehmen den belastenden Ehegatten auch unter angemessener Berücksichtigung der Belange des anderen Ehegatten und seines Vertrauens in die Geltung der getroffenen Abrede unzumutbar ist.

Dies kann insbesondere gegeben sein, wenn die tatsächliche einvernehmliche Gestaltung der ehelichen Lebensverhältnisse von der ursprünglichen, dem Vertrag zugrunde gelegte Lebensplanung grundlegend abweicht. Für die Prüfung sind, und dies ist wesentlich, die nunmehr aktuellen Verhältnisse maßgebend und nicht mehr die im Zeitpunkt des Vertragsschlusses vorausgedachten Verhältnisse.

Die hier vorzunehmende **Abwägung der beiderseitigen Interessen** hat sich wiederum an der **Rangordnung der Scheidungsfolgen**, dem Kernbereich, zu orientieren. Je höherrangig die vertraglich ausgeschlossene und nunmehr dennoch begehrte Scheidungs-

---

[418] BGH, FamRZ 2007, 974: „Ein Ehevertrag, durch den der vereinbarte nacheheliche Unterhalt nach den Einkommensverhältnissen bei Vertragsschluss bemessen worden ist, ist nicht deshalb unwirksam, weil darin eine Anpassung an künftige Einkommenssteigerungen des Unterhaltspflichtigen ausgeschlossen wurde. Auch eine richterliche Vertragsanpassung nach § 242 BGB ist im Fall späterer Einkommenssteigerungen nicht gerechtfertigt."

[419] BGH, NJW 2015, 52 = NZFam 2014, 1132.

folge ist, umso schwerwiegender müssen die Gründe sein, die für ihren Ausschluss sprechen.[420]

Nach der Begründung der Kernbereichslehre durch den Bundesgerichtshof kann festgehalten werden, dass Verträge zum Güterrecht am ehesten von der Gesetzeslage abweichend regelbar sind, da sie nicht in den engeren Kernbereich, sondern nur in den erweiterten Kernbereich eingeordnet worden sind.[421] Ein Verzicht auf Zugewinn dürfte auch in der Verbindung zulässig sein, wenn ein Ehegatte als Unternehmer tätig ist, während der andere sich voll oder teilweise der Familienarbeit widmet.[422]

2. Hinübergreifen von einem Ausgleichssystem in ein anders Ausgeleichssystem

Der BGH hat mehrfach angedeutet, dass es in Fällen der sogenannten Funktionsäquivalenz von Versorgungs- und Zugewinnausgleich besondere Sachverhaltskonstellationen geben könnte, in denen ein "Hinübergreifen" auf das andere vermögensbezogene Ausgleichssystem im Rahmen der Ausübungskontrolle in Betracht gezogen werden könne. Im Blick hat der BGH dabei folgende Fallkonstallationen:[423]

> *„Diese Erwägungen haben solche Fälle im Blick, in denen ein haushaltsführender Ehegatte, der zugunsten der Familienarbeit auf die Ausübung einer versorgungsbegründenden Erwerbstätigkeit verzichtet hat, im Falle der Scheidung im Versorgungsausgleich keine Kompensation für seine Nachteile beim Aufbau von Versorgungsvermögen erlangt, weil der erwerbstätige Ehegatte aufgrund seiner individuellen Vorsorgestrategie keine nennenswerten Versorgungsanrechte erworben, sondern seine Altersvorsorge bei vereinbarter Gütertrennung (oder sonstigen Modifikationen des gesetzlichen Güterstands) auf die Bildung von Privatvermögen gerichtet hat."*

Nach Ansicht des BGH kann in solchen Fällen im Einzelfall geboten erscheinen, dem haushaltsführenden Ehegatten zum Ausgleich für die entgangenen Versorgungsanrechte einen modifizierten Zugewinnausgleich zu gewähren, der einerseits durch den zum Aufbau der entgangenen Versorgungsanrechte erforderlichen Betrag und andererseits durch die gesetzliche Höhe des Ausgleichsanspruchs beschränkt ist.

---

[420] BGH, FamRZ 2004, 601, 606.

[421] BGH, FamRZ 2004, 601, 604.

[422] So auch Borth, FamRZ 2004, 609, 611; ähnlich nunmehr: BGH, FamRZ 2008, 386; *ähnlich Begründung der Bundesregierung zum* ***Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Zugewinnausgleichs und Vormundschaftsrechts 2008/2009:*** *„Dem Bedürfnis der Ehegatten nach eigener Gestaltung ihrer vermögensrechtlichen Verhältnisse als Korrektiv zum typisierenden Ansatz des gesetzlichen Güterstandes hat der Gesetzgeber Rechnung getragen, indem er auch im Güterrecht die Vertragsfreiheit gelten lässt (§ 1408 Abs. 1 BGB). Es erscheint auch unverändert sachgerecht, gerade die vielfältigen Fallkonstellationen in der Doppelverdienerehe durch einen Ehevertrag zu regeln, der den individuellen Bedürfnissen der betroffenen Ehegatten Rechnung trägt. Eine ehevertragliche Regelung ist besonders angezeigt, wenn sich Fragen der Bewertung eines Unternehmens stellen oder beide Ehegatten in unterschiedlichsten Konstellationen gemeinsam unternehmerisch tätig sind."*

[423] BGH NJW 2018, 2871 = FamRZ 2018, 1415.

C. Ausgleichsgerechtigkeit

I. Gestaltungsmöglichkeit – Gütertrennung

Schon im Hinblick auf diese nachrangige Bedeutung des Zugewinnausgleichs im System des Scheidungsfolgenrechts wird ein Ausschluss dieses Güterstandes, worauf der BGH wiederholt hingewiesen hat, regelmäßig nicht sittenwidrig sein.[424]

> ***"Für unsere Ehe schließen wir hiermit den gesetzlichen Güterstand der Zugewinngemeinschaft aus (alternativ: Mit Ausnahme des Todes eines jeden von uns schließen wir hiermit für unsere Ehe den gesetzlichen Güterstand der Zugewinnagemeinschaft aus) und vereinbaren vollständige Gütertrennung. Keiner von uns soll daher den Beschränkungen der §§ 1365 und 1369 BGB unterworfen sein. Ein Zugewinnausgleich nach Maßgabe der §§ 1372 ff. BGB soll ebenfalls nicht stattfinden. Demnach erhält und erwirbt ein jeder von uns freies und unbewegliches Vermögen, welches ihm zur Zeit gehört und welches er in Zukunft erwerben wird".***

II. Gestaltungsmöglichkeit – modifizierter Zugewinnausgleich

Gerade dem Wunsch des unternehmerisch tätigen Ehegatten, sein Unternehmen bzw. seine Unternehmens- bzw. Gesellschaftsbeteiligung nicht den rechtlichen und wirtschaftlichen Folgen des gesetzlichen Güterstandes (Zugewinnausgleich) zu unterwerfen, kann mit dem Instrumentarium der modifizierten Zugewinngemeinschaft Rechnung getragen werden.[425]

Es besteht nämlich nicht nur die Möglichkeit, den Zugewinnausgleich auf den Todesfall oder auf einen bestimmten Höchstbetrag zu beschränken oder die Zugewinnausgleichsquote (gesetzlicher Regelfall: 50 %) zu verändern, insbesondere zu reduzieren[426], sondern es besteht insbesondere auch die Möglichkeit, bestimmte Wirtschaftsgüter, Sachgesamtheiten oder Vermögenskreise aus dem Zugewinnausgleich auszugrenzen, den Zugewinnausgleich also gegenständlich zu beschränken.[427] Ob die Zugewinnausgleichsregelung auch mit verschuldensabhängigen Momenten verbunden werden kann, ist allerdings im Hinblick auf das Verbot von Vertragsstrafen im Eherecht und im Hinblick auf unzulässige Scheidungserschwernisse fraglich.[428]

Der Ausschluss von Betriebsvermögen und Unternehmen bzw. Unternehmensbeteiligungen dürfte den häufigsten Fall der Modifizierung darstellen[429]. Auf die parallele Möglichkeit des gegenständlich beschränkten Pflichtteilsverzichts kann hier ebenfalls verwiesen werden.

---

[424] BGH, FamRZ 2008, 386.

[425] Reinecke, NWB 2014, 46.

[426] Vgl. etwa Albrecht, in: Wurm / Wagner / Zartmann, Das Rechtsformularbuch, 14. Aufl., Muster 59 c und 59 d, S. 894.

[427] Zur Vereinbarung von Gütertrennung bei gleichzeitiger Vereinbarung der Zugewinnausgleichsregeln für einzelne Gegenstände bzw. zum Verbot von sog. "Mischgüterständen" siehe DNotI-Report 2000, 192; OLG Schleswig, NJW-RR 1996, 134.

[428] DNotI-Report 2000, 173 f.; RGZ 158, 294, 300.

[429] Vgl. Brambrink, Der Ehevertrag, 2. Aufl., Rn. 119 - 121; Langenfeld, Eheverträge und Scheidungsvereinbarungen, 4. Aufl., Rn. 183 f.; Langenfeld / Gail, Handbuch der Familienunternehmen, Kap. III, Rn. 44; Kanzleiter / Wegmann, Vereinbarungen unter Ehegatten, 5. Aufl., Rn. 184 ff.; zur Zulässigkeit siehe BGH, BB 1997, 1224; dazu EWiR 1997, 591 m. Anm. Gernhuber.

Ebenso kann verwiesen werden auf die Möglichkeit der Durchführung eines vorzeitigen Zugewinnausgleichs bei gleichzeitiger Aufrechterhaltung des gesetzlichen Güterstandes. Dabei gilt allerdings § 5 Abs. 2 ErbStG nicht, vielmehr ist dieser Ausgleichsvorgang als steuerbare unentgeltliche Zuwendung iSv § Abs. 1 Nr. 1 ErbStG anzusehen, allerdings mit der Möglichkeit der späteren Korrektur gem. § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG.[430]

Formulierungsvorschlag:

> ***„Wir wandeln den gesetzlichen Güterstand, bei dem es im übrigen verbleiben soll, in der Weise ab, dass (alternativ: - mit Ausnahme der Beendigung durch Tod -) folgende Gesellschaftsanteile des / der ... (Ehepartner, der Gesellschafter ist) ... bei der Berechnung des Zugewinns weder beim Anfangsvermögen, noch beim Endvermögen in die Berechnung eingestellt werden sollen."***[431]

III. Eintragungsfähigkeit

Ob solche Modifizierungen des gesetzlichen Güterstands der Zugewinngemeinschaft eintragungsfähig sind, also in das Güterrechtsregister eingetragen werden können, ist noch nicht eindeutig geklärt. Das OLG Schleswig[432] und das OLG Köln[433] bejahen dies. Das OLG Schleswig bezieht sich dabei auf die Rechtsprechung des BGH[434], wonach sowohl der Ausschluss des § 1365 BGB als auch diejenigen Modifikationen des Zugewinnausgleichs eintragungsfähig sein sollen, die auch für Dritte wirtschaftliche Bedeutung haben können. In einer solchen Modifikation des gesetzlichen Güterstandes sieht das OLG Schleswig - allerdings ohne nähere Begründung - eine solche mögliche wirtschaftliche Bedeutung für Dritte.[435]

IV. Vollstreckungsbeschränkung

Wenn ehevertraglich solche Wirtschaftsgüter oder Vermögensteile (sog. privilegiertes Vermögen) aus der Regelung über den Zugewinnausgleich herausgenommen werden, sollte daran gedacht werden, dass die Regelung auch erweitert wird auf eine etwaige Zwangsvollstreckung wegen der Zugewinnausgleichsforderung des anderen Ehegatten.

Formulierungsvorschlag:

> ***„Soweit danach bei Scheidung oder Nichtigkeit der Ehe Zugewinnausgleich beansprucht werden kann, ist eine Vollstreckung in das vom Zugewinnausgleich ausgeschlossene Vermögen unzulässig".***[436]

---

[430] FinMin: Baden-Württemberg v. 29.7.1997, NJW 1998, 440 und FinMin Niedersachsen v. 8.9.1997, BB 1997, 2149, dazu Sasse, BB 1998, 465; Hüttemann, DB 1999, 248; BFH, NJW 1994, 2044; zu den steuerlichen Folgen güterrechtlicher Vereinbarungen siehe Sontheimer, NJW 2001, 1315.

[431] Vgl. Albrecht, aaO, Muster 59 f, S. 895.

[432] FamRZ 1995, 1586; zustimmend Keilbach, FamRZ 2000, 871 m.w.N. zum Meinungsstand.

[433] FamRZ 1994, 1256.

[434] BGH, FamRZ 1976, 443 = NJW 1976, 1258.

[435] ähnlich offenbar auch Palandt / Diederichsen, Rn. 3 vor § 1558 BGB.

[436] Vgl. Brambring, aaO; Rn. 118.

V. Probleme und Nachteile des gegenständlich beschränkten Zugewinnausgleichs

Der Ausschluss von Unternehmen und Unternehmensbeteiligungen aus dem Zugewinnausgleich birgt aber für die Beteiligten auch verschiedene Probleme, nämlich insbesondere:

- Problem der korrekten Abgrenzung von privilegiertem und nicht privilegiertem Vermögen
- Problem des gerechten Ausgleichs der wechselseitigen Vermögensinteressen und insbesondere der von beiden Ehegatten erzielten unternehmerischen Erfolge
- Gefahr der Verschiebung von nicht privilegiertem zu privilegiertem Vermögen (sog. Umschichtungsproblematik)
- Gefahr der Umkehrung der Zugewinnausgleichsberechtigung.

1. Abgrenzung des privilegierten vom nicht privilegierten Vermögen

Die exakte Abgrenzung des unternehmerischen bzw. betrieblichen Vermögens (privilegiertes Vermögen) vom sonstigen Vermögen (nicht privilegiertes Vermögen) im Rahmen einer solchen Zugewinnausgleichsregelung ist häufig problematischer als es auf den ersten Blick erscheint. Eine pauschale Beschreibung im Ehevertrag wie „betriebliches Vermögen“ oder „die Unternehmensbeteiligung an der ... Gesellschaft“ wird im Regelfall nicht ausreichend sein.

2. Berücksichtigung der Rechtsform des Unternehmens

Für den Familienrechtler ist diese Unterscheidung wesentlich, denn die Einkommensteuererklärung / der Einkommensteuerbescheid nebst Anlagen des Gesellschafters bietet damit insbesondere im Falle der Nichtausschüttung von Gewinnen der Körperschaft kein „Vollbild“ des insoweit verfügbaren „Einkommens“ und/oder „Vermögens“. Verstärkt wird dies durch die Möglichkeit der **inkongruenten Gewinnausschüttungen** bei der GmbH, die gestaltungsrechtlich zivilrechtlich[437] für zulässig, steuerrechtlich aber zwischen dem BFH[438] und der Finanzverwaltung[439] nicht unumstritten ist.

---

[437] BayObLG, GmbHR 2001, 728, die Klausel lautete: „Der ausgeschüttete Gewinn steht den Gesellschaftern entsprechend ihren Geschäftsanteilen zu, soweit sie nicht unter Zustimmung des Betroffenen etwas anderes beschließen".

[438] BFH, BStBl. II 2001, 43: *„Der BFH hat in einer inkongruenten Gewinnausschüttung keinen Missbrauch i.S.v. § 42 AO gesehen, da jede verdeckte Gewinnausschüttung i.d.R. ebenfalls eine disquotale Ausschüttung wäre.“*

[439] BMF-Schreiben v. 7.12.2000, GmbHR 2001, 88: *„Inkongruente Gewinnausschüttungen können steuerlich dann anzuerkennen sein, wenn für eine vom gesetzlichen Verteilungsschlüssel abweichende Gewinnverteilung besondere Leistungen eines oder mehrerer Gesellschafter für die Kapitalgesellschaft ursächlich sind. Dabei müssen die für die abweichende Gewinnverteilung sprechenden Gründe im Verhältnis zwischen der den Gewinn ausschüttenden Kapitalgesellschaft und den begünstigten Gesellschaftern bestehen. Derartige für eine inkongruente Gewinnausschüttung beachtliche Gründe können dann angenommen werden, wenn einem Gesellschafter im Hinblick auf zusätzliche Beiträge zum Gesellschaftszweck eine Mehrbeteiligung am Gewinn der Kapitalgesellschaft eingeräumt wird. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn ein Gesellschafter der Kapitalgesellschaft wertvolle Grundstücke unentgeltlich zur Nutzung überlässt oder wenn er unentgeltlich die Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft übernimmt.“*

Folge der Alt-/-neuregelung ist, dass dann, wenn die Gesellschaft Gewinne nicht ausschüttet, dies auf der Ebene des Gesellschafters dazu führt, dass keine als Kapitaleinkünfte zu versteuernde Einkünfte vorliegen. Nur durch die genaue Anforderung im Rahmen der unterhaltsrechtlichen Auskunft ist es daher dem Unterhaltsgläubiger möglich, in Erfahrung zu bringen, ob zu seinen Lasten durch Nichtausschüttung von Dividenden Vermögensbildung betrieben wird.

Anders ausdrückt geht es um die Frage, ob eine **unterhaltsrechtliche Obliegenheit** besteht, für eine Ausschüttung Sorge zu tragen, damit diese (potentiellen) Einnahmen in unterhaltsrechtlicher Hinsicht verfügbare Mittel darstellen und ob im Verhältnis zur GmbH und deren (Mit-/Gesellschaftern) eine entsprechende Rechtsmacht besteht, für eine Ausschüttung ganz oder teilweise zu sorgen. Dies setzt in mehrgliederigen Gesellschaften ein rechtliches „Können“ voraus, denn eine Obliegenheit setzt eine entsprechende Rechtsmacht des Gesellschafters voraus.

3. Änderungen der Unternehmensstruktur

Berücksichtigt werden muss aber auch bei der Formulierung des Ehevertrages, dass das rechtliche Schicksal des Unternehmens bzw. die Rechtsform des Unternehmens sich während des Laufes der Ehe wandeln kann. Berücksichtigt werden muss weiterhin, dass die gesellschaftsrechtliche Beteiligung einerseits und sonstige vermögensrechtliche Ansprüche des Gesellschafters gegen die Gesellschaft andererseits vorhanden sind bzw. sein können.

4. Formulierungsvorschlag:

„... (es erfolgt eine Beschreibung des (Einzel-) Unternehmens) ...

In Bezug auf dieses Unternehmen vereinbaren die Ehegatten, dass dieses vom Zugewinnausgleich (alternativ: mit Ausnahme der Beendigung durch Tod) ausgenommen wird, d. h. weder dem Anfangs- noch dem Endvermögen des ... (Ehegatte, der Inhaber ist) ... zugerechnet wird.

Vom Zugewinnausgleich ausgenommen sind sämtliche Aktiva und Passiva des Unternehmens, die dem Unternehmen zu dienen bestimmt sind. Insbesondere sämtliche Aktiva und Passiva, die in der Handels- und in der Steuerbilanz des Unternehmens erfasst werden.

Vom Zugewinnausgleich ausgenommen sind aber auch sämtliche eventuellen Folgeunternehmen und -beteiligungen. Dies bedeutet, dass bei Aufnahme eines weiteren Partners und Fortführung des Unternehmens in der Form der Personengesellschaft auch die Beteiligung an der Personengesellschaft vom Zugewinnausgleich ausgenommen ist. Vom Zugewinnausgleich ausgenommen werden weiter Vermögensgegenstände, die, ohne zum Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft zu gehören, dieser von dem Gesellschafter oder den Gesellschaftern zur Nutzung überlassen sind. Insbesondere wird vom Zugewinnausgleich ausgenommen jedwedes Vermögen, das steuerlich als Betriebsvermögen oder Sonderbetriebsvermögen, und zwar als Sonderbetriebsvermögen I oder als Sonderbetriebsvermögen II, behandelt wird; ebenso Vermögensbestandteile, die dem Betrieb des Unternehmens zu dienen bestimmt sind, auch wenn sie nicht zum Sonderbetriebsvermögen gehören.

Für den Fall, dass das Unternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft fortgeführt wird, sind vom Zugewinnausgleich ausgenommen die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft und das Vermögen, das ohne der Kapitalgesellschaft zu gehören, dieser durch den Gesellschafter zur Nutzung zur Verfügung gestellt wird und sämtliche Ver-

bindlichkeiten, die mit der Beteiligung und mit solchem Vermögen, das der Kapitalgesellschaft zur Verfügung gestellt wird, im Zusammenhang stehen.

Vom Zugewinnausgleich ausgenommen sind auch Gewinnansprüche eines Gesellschafters gegen die Gesellschaft, solange sie nicht vom Unternehmen erfüllt wurden. Insbesondere sind vom Zugewinnausgleich ausgenommen Guthaben aus Kapital-, Privat- und Darlehenskonten und nicht ausgezahlte Gewinne, Gewinnvorträge und Rücklagen."[440]

Der vorstehend wiedergegebene Formulierungsvorschlag beinhaltet also sogleich eine Regelung für eine spätere Beteiligung an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft. Gerade bei einer Kapitalgesellschaft ist nämlich zu berücksichtigen, dass neben der Beteiligung als solcher auch sonstige Rechtsbeziehungen des Gesellschafters zur Kapitalgesellschaft bestehen können, deren Schicksal im Zusammenhang mit dem Zugewinnausgleich bzw. dem teilweisen Ausschluss des Zugewinnausgleichs zu regeln sind. Dies betrifft wiederum insbesondere Grundstücke und sonstige Wirtschaftsgüter, die ein Gesellschafter der Kapitalgesellschaft überlässt, insbesondere im Wege der Vermietung oder Verpachtung.

5. Vermögensausgleichsproblematik

Im Hinblick auf die interne Ausgleichsgerechtigkeit muss selbstverständlich auch berücksichtigt werden, dass mit jeder Herausnahme von Wirtschaftsgütern bzw. Vermögensteilen aus den Zugewinnausgleichsregelungen die vom Gesetz mit dem Zugewinnausgleich vorgesehene Verteilungsgerechtigkeit verloren gehen kann. Dies gilt insbesondere auch für die Privilegierung von Unternehmen bzw. von Unternehmensbeteiligungen. Gerade im mittelständischen Bereich stellen die Unternehmen bzw. Unternehmensbeteiligungen das wesentliche Vermögen der Ehegatten bzw. eines der Ehegatten dar, so dass bei der Privilegierung dieser Vermögensteile eine hinreichende andere Wertausgleichung für den benachteiligten Ehegatten gesucht werden sollte. Die besondere Problematik liegt dabei sicherlich darin, dass bei Abschluss des Ehevertrages die weitere wirtschaftliche Entwicklung des Unternehmens bzw. der Beteiligung schwer abzusehen ist.

Besonders ungerecht kann die Privilegierung aber auch dadurch sein bzw. werden, dass in solchen Unternehmerehen auch der andere Ehegatte, der nicht Inhaber oder Mitinhaber des Unternehmens bzw. der Unternehmensbeteiligung ist, in aller Regel sehr weitgehend während der Ehe an dem Erfolg des Unternehmens mitwirkt, indem bspw. erhebliche unentgeltliche Arbeitsleistungen für das Unternehmen unter Verzicht auf eigene berufliche Entwicklung erbracht werden oder im familiären Bereich für das Unternehmen bzw. die Unternehmensbeteiligung erhebliche Investitions- und Konsumverzichte (bis hin zu jahre- und jahrzehntelangem Urlaubsverzicht) geleistet werden. Dennoch hat der BGH sowohl die Herausnahme einzelner Gegenstände oder Vermögenskomplexe, insbesondere des Betriebsvermögens bzw. von Gesellschaftsbeteiligungen, als grundsätzlich wirksam angesehen, eine „Denaturierung" des gesetzlichen Güterstandes bzw. ein Verstoß gegen § 1378 Abs. 3 BGB liege nicht vor.[441]

---

[440] Vgl. Kanzleiter / Wegmann, aaO, Rn. 189; vgl. auch das Muster von Langenfeld, in: Münchener Vertragshandbuch, Band 4, 2. Halbband, 3. Aufl., 1992, Kap. XI. 2, S. 445 f. und Tzschaschel, Heidelberger Musterverträge, Heft 61, Eheverträge, 4. Aufl., S. 20 f..

[441] BGHZ 137, 140 f.; BGH, BB 1997, 1224; dazu EWiR 1997, 591 m. Anm. Gernhuber; siehe zur Kritik insbesondere auch Dauner-Lieb, FF 2002, 151 ff..

6. Verschiebung von nicht privilegiertem zu privilegiertem Vermögen

Besonders problematisch - wiederum auch im Hinblick auf die interne Verteilungsgerechtigkeit - ist die Tatsache, dass der Ehegatte, der Inhaber des privilegierten Vermögens (Unternehmensbeteiligung) ist, das sonstige Vermögen während der Ehezeit recht leicht und weitgehend in privilegiertes Vermögen umschichten kann. Das gilt besonders dann, wenn in die Privilegierung auch das oben erwähnte Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters einer Personengesellschaft bzw. das Privatvermögen eines Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft, der dieses der Gesellschaft etwa als Gesellschafterdarlehen überlässt, einbezogen wird.

Durch Investitions- und Konsumverzicht im Privatbereich und durch stattdessen erfolgende Investitionen im unternehmerischen Bereich kann so dafür gesorgt werden, dass praktisch alle Wertsteigerungen während der Ehe sich im privilegierten Vermögen vollziehen. Entsprechendes gilt, wenn der unternehmerisch tätige Ehegatte durch zurückhaltende Entnahmepolitik (Nichtentnahme bzw. Nichtausschüttung von Gewinnen) ebenfalls den Wert des privilegierten Vermögens erhöht.[442]

Andererseits erscheint es kaum möglich, in einem Ehevertrag im Vorhinein bestimmte Verhaltensregeln für den unternehmerisch tätigen Ehegatten hinsichtlich seiner Investitionspolitik bzw. seiner Entnahme- oder Ausschüttungspolitik im Unternehmen festzuschreiben.[443] In der Gestaltungspraxis kann demgemäß nur dadurch "gegengesteuert" werden, dass nach der ehevertraglichen Regelung solche Verschiebungen aus dem nicht privilegierten Privatvermögen in das privilegierte Betriebsvermögen in einer bestimmten Frist vor dem Zugewinnausgleichstichtag nicht unter die Begünstigung (Herausnahme aus dem zugewinnausgleichspflichtigen Vermögen) fallen sollen und außerdem dem anderen Ehegatten insoweit ein entsprechender Auskunftsanspruch eingeräumt wird.

Formulierungsvorschlag:

> ***„... (Darstellung des begünstigten Betriebsvermögens und der gegenständlichen Beschränkung des Zugewinnausgleichs, s.o.) ...***
>
> ***In Bezug auf dieses begünstigte Vermögen sind vom Zugewinnausgleich ausgenommen jedoch nur die Vermögensbestandteile / Wirtschaftsgüter, die schon zumindest volle zwei Kalenderjahre vor dem Stichtag des Zugewinnausgleichs Teil des begünstigten Vermögens waren. Vermögensbestandteile / Wirtschaftsgüter, die innerhalb der letzten vollen zwei Kalenderjahre vor dem Stichtag des Zugewinnausgleichs zu irgend einem Zeitpunkt Teil des nicht begünstigten Privatvermögens waren, sind demgemäß dem zugewinnausgleichspflichtigen Endvermögen hinzuzurechnen. Dies gilt auch für Kapitalerhöhungs-, Einbringungs-, Einlage- und Verzichtsleistungen in das bzw. gegenüber dem begünstigten Betriebsvermögen innerhalb der letzten vollen zwei Kalenderjahre vor dem Stichtag des Zugewinnausgleichs. Hinsichtlich solcher Kapitalerhöhungs-, Einbringungs-, Einlage- und Verzichtsleistungen besteht ein umfassender Auskunftsanspruch des anderen Ehegatten."***

---

[442] Vgl. Kanzleiter / Wegmann, aaO, Rn. 190 ff.; Mayer, DStR 1993, 991.

[443] Vgl. Kanzleiter / Wegmann, aaO.

7. Umkehrung der Zugewinnausgleichsberechtigung („Begrenzungsklauseln" bei der ehevertraglichen Herausnahme von Vermögenswerten aus der Zugewinnausgleichsberechnung)

Schließlich muss aber auch berücksichtigt werden, dass durch die Herausnahme des Unternehmens bzw. der Unternehmensbeteiligung aus der Berechnung des Zugewinnausgleichs sich die Verhältnisse umkehren können, also der Ehepartner, der bei Berücksichtigung dieser Vermögensteile zugewinnausgleichsberechtigt gewesen wäre, nunmehr plötzlich - weil es nur noch auf das sonstige Vermögen ankommt - zugewinnausgleichspflichtig wird.[444]

Dies kann dadurch vermieden werden, dass im Ehevertrag eine Regelung dahingehend getroffen wird, dass eine solche etwaige Ausgleichspflicht des anderen Ehegatten zumindest dann nicht besteht, wenn diese Ausgleichspflicht rechnerisch nur dadurch zustande kommt, dass das unternehmerische Vermögen privilegiert wurde. Eine solche Regelung bringt aber mit sich, dass für die Zwecke der korrigierten Zugewinnausgleichsberechnung privilegierten Vermögensteile (hier: die Gesellschaftsanteile) doch bewertet werden müssen, obwohl sie im Zugewinnausgleich im Ergebnis nicht in die Teilung einbezogen werden sollen.

Diese Problematik kann dadurch vermieden werden, dass der Umkehrung der Zugewinnausgleichsberechtigung insgesamt dadurch begegnet wird, dass der Ehegatte, der Eigentümer oder Inhaber der privilegierten Vermögensteile ist, seinerseits auf jeglichen Zugewinnausgleich verzichtet.[445]

§ 7 Problem Steuerbarkeit von „Kompensationsleistungen" im Rahmen des modifizierten Zugewinnausgleiches

A. von Leistungen vor Eingehung der Ehe - (Teil)-Verzicht auf zukünftigen (theoretischen) Zugewinn gegen Geld

Nach Auffassung BFH soll allerdings eine ehevertraglich versprochene Leistung als Kompensation für den Verzicht auf künftigen Zugewinn ihrerseits als Schenkung (freigebige Zuwendung i.S.v. § 7 Abs. 1 ErbStG) anzusehen sein.[446]

Erhält ein Ehegatte zu Beginn der Ehe vom anderen Ehegatten als Ausgleich für einen ehevertraglich vereinbarten Teilverzicht auf Zugewinnausgleich einen Geldbetrag, ist dies als freigebige Zuwendung zu beurteilen. Der Teilverzicht stellt keine die Bereicherung mindernde Gegenleistung dar.[447]

Der Unentgeltlichkeit steht es auch nicht entgegen, wenn Zuwendungen unter (späteren) Ehegatten der ehelichen Gemeinschaft dienen. Der Umstand, dass zivilrechtlich der Abschluss eines Ehevertrags in der Regel keine Schenkung darstellt und ehebedingte Zuwendungen im Verhältnis zwischen den Ehegatten nicht als unentgeltlich angesehen wer-

---

[444] BGH Beschl. v. 17. 7. 2013 - XII ZB 143/12 – mit Anm. v. Reetz DNotZ, 2014, 85.

[445] Vgl. insoweit auch Albrecht, aaO, Anm. 1 zu Muster 59 f, S. 895.

[446] BFH v. 28.6.2007 – II R 12/06, DStRE 2007, 1516 = ZEV 2007, 500 m. Anm. Münch gegen FG Nürnberg v. 9.6.2005 – IV 446/04, DStRE 2005, 1154; kritisch dazu auch Münch, DStR 2008, 26.

[447] BFH, BStBl II 2008, 256 = FamRZ 2008, 611 = ZNotP 2008, 243.

den, führt nicht zu einer entsprechenden schenkungsteuerrechtlichen Beurteilung. Das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht folgt dieser zivilrechtlichen Qualifizierung nicht, sondern stellt auf die objektive Unentgeltlichkeit ab.[448]

B. von Leistungen vor Eingehung der Ehe (Teil) - Verzicht auf zukünftigen (theoretischen) Unterhalt gegen Geld

Der Schenkungsteuer unterliegt als Schenkung unter Lebenden (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) jede freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Der Erwerb eines zugewendeten Gegenstandes, auf den kein Rechtsanspruch besteht, ist unentgeltlich, wenn er nicht rechtlich abhängig ist von einer den Erwerb ausgleichenden Gegenleistung des Erwerbers oder in rechtlichem Zusammenhang mit einem Gemeinschaftszweck steht. Dabei kommen als die Unentgeltlichkeit ausschließende und die Entgeltlichkeit begründende rechtliche Abhängigkeit Verknüpfungen sowohl nach Art eines gegenseitigen Vertrags als auch durch Setzung einer Bedingung oder eines entsprechenden Rechtszwecks in Betracht. Freiwillig eingegangene Leistungspflichten schließen die Unentgeltlichkeit nicht aus. Der Unentgeltlichkeit steht es auch nicht entgegen, wenn Zuwendungen unter Ehegatten der ehelichen Gemeinschaft dienen. Der Umstand, dass zivilrechtlich der Abschluss eines Ehevertrags in der Regel keine Schenkung darstellt und ehebedingte Zuwendungen im Verhältnis zwischen den Ehegatten nicht als unentgeltlich angesehen werden, führt nicht zu einer entsprechenden schenkungsteuerrechtlichen Beurteilung. Das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht folgt dieser zivilrechtlichen Qualifizierung nicht, sondern stellt auf die objektive Unentgeltlichkeit ab.[449]

Auch die auf § 138 Abs. 1 BGB beruhende Wirksamkeitskontrolle von vor der Eingehung der Ehe geschlossenen Eheverträgen führt nicht zu einem Zahlungsanspruch des potentiell Unterhaltsberechtigten bereits bei Beginn der Ehe, sondern nur zur Unwirksamkeit des Verzichts. Nach § 7 Abs. 3 ErbStG werden Gegenleistungen, die nicht in Geld veranschlagt werden können, bei der Feststellung, ob eine Bereicherung vorliegt, nicht berücksichtigt. Diese Vorschrift ist auch anwendbar, wenn der Bedachte als "Gegenleistung" für eine Zuwendung auf Ansprüche verzichtet, die ihm möglicherweise in Zukunft gegen den Zuwendenden zustehen werden und die bei Vollzug der freigebigen Zuwendung nicht bewertet werden können.[450]

C. von Leistungen vor Eingehung der Ehe (Teil)-Verzicht auf zukünftigen (theoretischen) Versorgungsausgleich gegen Geld

Auch die auf § 138 Abs. 1 BGB beruhende Wirksamkeitskontrolle von vor der Eingehung der Ehe geschlossenen Eheverträgen führt nicht zu einem Zahlungsanspruch des potentiell Versorgungsausgleichberechtigten bereits bei Beginn der Ehe, sondern nur zur Unwirksamkeit des Verzichts. Nach § 7 Abs. 3 ErbStG werden Gegenleistungen, die nicht in Geld veranschlagt werden können, bei der Feststellung, ob eine Bereicherung vorliegt, nicht berücksichtigt. Diese Vorschrift ist auch anwendbar, wenn der Bedachte als "Gegenleistung" für eine Zuwendung auf Ansprüche verzichtet, die ihm möglicherweise in Zukunft

---

[448] BFH/NV 2006, 63.

[449] BFH FamRZ 2008, 611.

[450] BFH FamRZ 2008, 611.

gegen den Zuwendenden zustehen werden und die bei Vollzug der freigebigen Zuwendung nicht bewertet werden können.[451]

D. von Leistungen nach Eingehung der Ehe aber vor Trennung und Scheidung - unbenannten Zuwendung unter Ehegatten

Entsprechend der Rspr. des BGH erfolgte daher vorrangig einer Abwicklung über den Zugewinnausgleich gem. § 1380 BGB.[452]

Der Wert der Zuwendung wird im Zugewinnausgleich dem Zugewinn des Zuwendenden hinzugerechnet. Beim Zuwendungsempfänger wird der Wert vom Zugewinn bzw. Endvermögen in Abzug gebracht. Anschließend wird die Ausgleichsforderung des Zuwendenden errechnet und davon die Zuwendung in Abzug gebracht. Streitig ist, ob im Rahmen von § 1380 BGB eine Indexierung stattzufinden hat.[453]

Ferner ist strittig, ob § 1380 BGB Anwendung findet, wenn der Wert der Zuwendung die Höhe des Ausgleichsanspruchs übersteigt (überhöhte Vorwegleistung). Die herrschende Meinung geht davon aus, dass bei einer überhöhten Vorwegleistung § 1380 BGB einen Zugewinnausgleichsanspruch des Zuwendenden nicht ausschließt.[454]

Die Anrechnung der Zuwendung kann einseitig angeordnet werden und ist bei Anordnung gleichzeitig mit der Zuwendung formfrei. Bei Bestimmungen der Anrechnung oder Nichtanrechnung der Zuwendung nach ihrer Durchführung hingegen soll die notarielle Beurkundung Wirksamkeitsvoraussetzung sein.[455]

Die anrechenbare Zuwendung wird im Zugewinnausgleich in zwei Stufen ermittelt. In der ersten Stufe ist zu berechnen ob dem Zuwendungsempfänger unter Berücksichtigung des §§ 1380 BGB einen Zugewinnausgleichsanspruch zusteht. Ist dies der Fall, hat es damit sein bewenden. Ist dies aber nicht der Fall, war also die Zuwendung somit größer als der Ausgleichsanspruch, so ist auf der zweiten Stufe festzustellen, ob nach der tatsächlichen Vermögenslage dem Zuwendenden einen Zugewinnausgleichsanspruch zusteht. Daran soll sich auch durch die Reform des Zugewinnausgleichsrechts nicht geändert haben.[456]

Im Erbrecht (und damit auch bei der Ermittlung von Pflichtteils-/Pflichteilsergänzungsansprüchen) wird die unbenannte Zuwendung objektiv unentgeltlich behandelt und damit wie eine Schenkung.[457]

Einziger Ausnahmefall ist, wenn die Zuwendung entgeltlich anzusehen ist, was z.B. bei Zuwendungen im Rahmen einer nach den konkreten Verhältnissen angemessenen Altersversorgung der Fall sein soll, als auch bei Zuwendungen zur nachträglichen Vergütung langjährige Dienste. Eine Entgeltlichkeit wird daher in der Literatur angenommen,

---

[451] ähnlich BFH FamRZ 2008, 611 für Unterhalt.

[452] BGH, NJW 1987, 2814.

[453] OLG Frankfurt, FamRZ 2006, 1543.

[454] Münch Teil 3, Rdnr. 1162 m.w.N..

[455] Münch Teil 3, Rdnr. 1164 m.w.N..

[456] Münch Teil 3, Rdnr. 1167 m.w.N..

[457] BGH, FamRZ 2010, 1071.

wenn es sich um die Zuwendung des Familienheims bis zur Hälfte, Versorgungsfälle oder um Zuwendungen bei Ehebeginn zum Ausgleich für geleistete Verzichte handelt.

I. Erbschaftsteuerliche Grundlagen der Zuwendung unter Ehegatten

Der BFH sieht in unbenannten Zuwendungen regelmäßig eine freigebige Zuwendung, die nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erbschaftsteuerbar ist.

Selbst eine Abfindung gegen Verzicht auf einen in Zukunft vielleicht entstehenden nachehelichen Unterhaltsanspruch, selbst wenn dies zivilrechtlich notwendig wäre, weil sie nur so ein wirksamer Ehevertrag zwischen den Eheleuten geschlossen werden könnte, sieht der BFH als steuerbare freigebige Zuwendung i.S. von § 7 Abs. 1 ErbStG.[458] Diese Rechtsprechung des BFH hat auch zur Folge, dass regelmäßige Altersvorsorgeunterhaltszahlungen in intakter Ehe als freigebige Zuwendung anzusehen sind.[459]

II. Formulierungsbeispiele der Zuwendung unter Ehegatten

Im Scheidungsfall und damit auch vorgelagert in den Fällen des § 1933 BGB empfiehlt sich daher ein Rückforderungsrecht zu vereinbaren und/oder die Auswirkung im Zugewinnausgleich zu regeln.

> ***Zug um Zug mit der Rückforderung nach Maßgabe dieses Vertrages findet dann auf der Grundlage der nach Rückforderung, Übernahme von Verbindlichkeiten und Rückerstattung von Aufwendungen bestehenden Vermögenslage der gesetzliche Zugewinnausgleich statt. Hierbei sind Rückübertragenen Vermögensgegenstände sowie Ersatz der Aufwendungen so in das Anfangsvermögen des jeweiligen Ehegatten einzustellen, wie sie vor Übertragung und Aufwendungen in dieses einzustellen gewesen wären.***
>
> **********
>
> ***Die Überlassung erfolgt als ehebedingte Zuwendung, d.h. im Hinblick auf die eheliche Lebensgemeinschaft und zum Ausgleich der geleisteten Mitarbeit als angemessene Beteiligung an den Früchten des ehelichen Zusammenwirkens.***
>
> **********
>
> ***Die heutige Zuwendung soll dem Erwerber auch dann endgültig verbleiben, wenn die Ehe geschieden wird.***
>
> **********
>
> ***Die heutige Zuwendung erfolgt außerhalb des Zugewinnausgleichs, der im Fall der Auflösung der Ehe durch Scheidung oder Tod im Übrigen jedoch ohne Berücksichtigung der beiderseitigen Zuwendung stattfinden soll. Der Wert der Zuwendung soll im Zugewinnausgleich in keiner Weise berücksichtigt werden, also weder bei der Berechnung des Anfangsvermögens noch des Endvermögens eines Ehegatten ein Rechnungsposten bilden.***
>
> ***Eine Anrechnung auf den Pflichtteil soll gleichfalls nicht erfolgen.***
>
> **********

[458] BFH, FamRZ 2008, 783

[459] BFH, FamRZ 2008, 55.

Der zuwendende Ehegatte hat das Recht im Falle der Scheidung der Ehe vom Erwerber die Übertragung des Zuwendungsobjektes an die gemeinsamen ehelichen Kinder oder eines von ihm nach seiner Wahl zu verlangen. Der Übertragungsanspruch entsteht mit Rechtshängigkeit des Scheidungsantrags gleich welches Ehegatten (§ 1933 BGB gilt entsprechend). Es erlischt, wenn er nicht bis zur Rechtskraft der Scheidung geltend gemacht wurde.

E. von Geld oder Übertragung von Vermögenswerten des einen durch den anderen Ehegatten <u>während</u> der intakten Ehe zum Aufbau einer eigenen Versorgung

Ein solcher Anspruch des Ehegatten folgt nicht aus der Unterhaltspflicht der Ehegatten untereinander (§§ 1360, 1360a BGB). Anders als der Ehegattenunterhalt ***nach Trennung bzw. nach Scheidung*** ist der Ehegattenunterhalt bei intakter Ehe nicht auf die Bereitstellung einer regelmäßig wiederkehrenden Geldzahlung gerichtet; vielmehr trägt in einer intakten Ehe jeder Ehegatte nach dem Leitbild des Gesetzes entsprechend der vereinbarten Rollenverteilung in seiner jeweiligen Funktion zum Familieneinkommen bei. Zudem dient der gesetzliche Unterhaltsanspruch aus §§ 1360, 1360a BGB der Deckung des ehelichen Lebensbedarfs, nicht der Teilhabe am Vermögen des anderen Ehegatten. ***Dementsprechend umfasst der gesetzliche Unterhaltsanspruch <u>weder</u> die Bereitstellung von Mitteln zur Vermögensbildung <u>noch</u> die bereits gegenwärtige Übertragung von Vermögensgegenständen***. Entsprechendes gilt für den Vorsorgeunterhalt. Dem unterhaltsverpflichteten Ehegatten steht die Art und Weise der Unterhaltssicherung frei. ***Der unterhaltsberechtigte Ehegatte kann bei intakter Ehe nicht die (anteilige) Aushändigung des für die (gemeinsame) Altersversorgung bestimmten Vermögens verlangen.*** Vielmehr ist sein Anspruch auf eine vom Unterhaltsverpflichteten abgeleitete Sicherung des künftigen Unterhalts beschränkt. Außerdem aktualisiert sich der Unterhaltsanspruch zeitabschnittsweise entsprechend der Bedürftigkeit des Unterhaltsberechtigten und der Leistungsfähigkeit des Unterhaltsverpflichteten fortlaufend neu.[460]

F. von Einzahlungen des einen oder den anderen Ehegatten auf „Oder-Konten“ <u>während</u> der intakten Ehe

Gemäß § 430 BGB sind die Inhaber eines Oder-Kontos als Gesamtgläubiger im Verhältnis zueinander zu gleichen Anteilen berechtigt, soweit nicht ein anderes bestimmt ist. Dies gilt auch für Ehegatten.[461] Dies hat im Zweifel zur Folge, dass grundsätzlich eine Bereicherung eines Ehegatten vorliegt. Allerdings scheidet eine Ausgleichspflicht nach § 430 BGB während intakter Ehe der beiden Kontoinhaber im Regelfall aus, da aus ausdrücklichen oder stillschweigenden Vereinbarungen, aus Zweck und Handhabung des Kontos oder aus Vorschriften über die eheliche Lebensgemeinschaft hervorgehen bzw. der Beweis einfach zu führen sein dürfte, dass „ein anderes bestimmt ist“.[462]Die Frage nach der Bereicherung beurteilt sich dabei stets nach dem Innenverhältnis zum zuwendenden Ehegatten. Fehlen abweichende schriftliche oder mündliche Vereinbarungen der Eheleute über das Innenverhältnis, ist dieses vornehmlich aus dem Verhalten der Eheleute zu erschließen. Das schlüssige Verhalten stellt eine stillschweigende Vereinbarung aufgrund beiderseitiger Willenserklärungen dar, welches sich in der von beiden Eheleuten geübten

---

[460] BFH FamRZ 2008, 55.

[461] BGH NJW 1990, 705; BFH BStBl. II 2008, 28.

[462] BFH BStBl. II 2008, 28.

und geduldeten Handhabung des Oder- Kontos zeigt***. Die Eheleute sind beweispflichtig für eine abweichende Vereinbarung des Innenverhältnisses.***[463]

G. von Steuerschulden des einen durch den anderen Ehegatten <u>während</u> intakter Ehe

Eheleute, die zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden, sind nach § 44 Abs. 1 Satz 1 AO Gesamtschuldner der dabei festgesetzten Steuern. Als Gesamtschuldner schuldet jeder Ehegatte die gesamte Leistung. Erfüllt ein Ehegatte die Schuld in vollem Umfang, hat er gemäß § 426 Abs. 1 Satz 1 BGB gegen den anderen einen Ausgleichsanspruch ***in Höhe der Hälfte des Schuldbetrages, soweit nicht etwas anderes bestimmt ist***. Eine solche abweichende Bestimmung kann sich aus dem Gesetz, aus einer Vereinbarung, aus Inhalt und Zweck des Rechtsverhältnisses oder aus der Natur der Sache ergeben.[464] Nach der Rechtsprechung des BGH ist aus der ständigen Übung der Eheleute während der intakten Ehe, wonach stets der eine Ehegatte die im Wege der Zusammenveranlagung festgesetzte Steuer zahlt, der Schluss zu ziehen, dass er die Steuer auch im Innenverhältnis allein tragen soll. Wenn die laufende Einkommensteuerzahlung der „Verwirklichung" der ehelichen Lebensverhältnisse dient, dann folgt aus dem Rechtsgedanken § 1360b BGB, dass eine Rückforderung unterbleiben soll, es liegt somit keine freigiebige Zuwendung vor.[465] Diese Grundsätze sind nicht auf Eheleute, von denen nur einer Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit erzielt, beschränkt. Zwar entspricht es dann, wenn beide Ehegatten Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit erzielen, den ehelichen Lebensverhältnissen mehr, dass beide im Verhältnis ihrer jeweiligen Einkommen die Gesamtschulden tragen[466] ; verfahren sie aber gleichwohl anders, lässt diese Handhabung auch unter selbständig tätigen Eheleuten den Schluss zu, dass sie auf einen internen Ausgleich verzichten.[467] Anders könnte dies damit im Falle der getrennten Veranlagung (ab VZ 2013 Einzelveranlagung) aussehen.

§ 8 Gestaltungen unter Einbeziehung der Steuerfreiheit des Zugewinnausgleichs

A. Voraussetzungen des § 5 ErbStG

Der eherechtliche Zugewinnausgleich unterliegt nicht der Erbschaftsteuer und nicht der Schenkungsteuer. Der im Rahmen des gesetzlichen Güterstands vom ausgleichsberechtigten Ehepartner bei Beendigung des gesetzlichen Güterstands der Zugewinngemeinschaft zu beanspruchende Zugewinnausgleich ist erbschaft- und schenkungsteuerfrei (§ 5 ErbStG). Der gesetzliche Güterstand der Zugewinngemeinschaft kann bekanntlich

- **durch Ehevertrag im Vorhinein ausgeschlossen werden und durch Gütertrennung oder den Güterstand der Gütergemeinschaft ersetzt werden,**
- **er kann während des Bestehens der Ehe durch eine ehevertragliche Regelung entsprechend beendet werden und**

---

[463] FG Nürnberg DStZ 2010, 898 nrk.

[464] BGH NJW 2000, 1944; NJW 2002, 1570.

[465] BFH FamRZ FamRZ 2003, 757.

[466] BGH NJW 2000, 1944.

[467] BGH NJW 2002, 1570.

- **er wird schließlich durch den Tod eines der beiden Ehepartner beendet.**

Bei Nachfolgegestaltungen, insbesondere Unternehmensnachfolgegestaltungen, wird häufig vom Unternehmer zwar Wert darauf gelegt, dass das Versorgungsbedürfnis des überlebenden Ehepartners geschützt und abgesichert ist, das "Umwegmodell" über den Zugewinnausgleich bezüglich eines großen Teils des Vermögens über den Ehepartner wird dabei aber leicht vernachlässigt. Das dem überlebenden Ehepartner zugedachte Vermögen wird häufig lediglich unter Berücksichtigung des persönlichen Freibetrages und ggf. noch der Versorgungsfreibetrag berücksichtigt, nicht aber die völlige Steuerfreiheit eines etwaigen Zugewinnausgleichs.[468]

In geeigneten Fällen sollte deshalb überlegt werden, ob nicht ggf. schon zu Lebzeiten beider Ehepartner - in bestem Einvernehmen - durch Ehevertrag der Güterstand der Zugewinngemeinschaft beendet wird, der dem anderen Ehepartner daraus rechnerisch zustehende Zugewinnausgleichsanspruch errechnet und zugewandt wird, um diesen Vermögenstransfer bereits der Steuerfreiheit nach § 5 ErbStG zu unterziehen.[469] Die Höhe der schenkungsteuerfreien Zugewinnausgleichsforderung richtet sich dabei nach den zivilrechtlichen Grundsätzen.[470]

Das so zugewandte Vermögen kann der zugewinnausgleichsberechtigte Ehepartner dann seinerseits ggf. schon vorzeitig unter Ausschöpfung der persönlichen Freibeträge ganz oder teilweise den Kindern zuwenden. Die persönlichen Freibeträge im Verhältnis zwischen dem Unternehmer und den Kindern bleiben davon noch völlig unberührt.

Nach neuerer Rechtsprechung des BFH soll allerdings eine ehevertraglich versprochene Leistung als Kompensation für den Verzicht auf künftigen Zugewinn ihrerseits als Schenkung (freigebige Zuwendung i.S.v. § 7 Abs. 1 ErbStG) anzusehen sein.[471]

Nach einer zwischenzeitlichen Rechtsprechung des BFH konnten Eheleute - die im Güterstand der Gütertrennung leben - auch mit erbschaft- bzw. schenkungsteuerlicher Wirkung rückwirkend auf den Tag der Eheschließung Zugewinngemeinschaft vereinbaren.[472] Diese Möglichkeit hat der Gesetzgeber durch Änderung des ErbStG mit dem StMBG vom 21.12.1993[473] daraufhin sofort wieder genommen.[474] Diese rückwirkende Beseitigung soll nach Auffassung des FG Münster zulässig gewesen sein.[475] Die Zugewinngemeinschaft kann nach nunmehriger Auffassung des FG Düsseldorf sehr wohl auch rückwirkend

---

[468] Zu verschiedenen Gestaltungsmöglichkeiten siehe auch Wellkamp, FuR 2003, 197; Schlünder/Geißler, FamRZ 2006, 1655; zu Risiken Kensbock/Menhorn, DStR 2006, 1073.

[469] Dazu FG Nürnberg, DStRE 2005, 1154.

[470] BFH, BStBl. II 2005, 873 = NJW 2005, 3662; dazu Bayr. Staatsministerium der Finanzen v. 25.9.2006, DStR 2006, 1985; FG Düsseldorf v. 13.7.2005 – 4 K 2838/03 Erb, ZErb 2005, 430.

[471] BFH v. 28.6.2007 – II R 12/06, DStRE 2007, 1516 = ZEV 2007, 500 m. Anm. Münch gegen FG Nürnberg v. 9.6.2005 – IV 446/04, DStRE 2005, 1154; kritisch dazu auch Münch, DStR 2008, 26.

[472] BFH, NJW 1989, 2911; NJW 1994, 343. Dazu Fin Min Baden-Württemberg v. 28.1.1994, BB 1994, 348 und Hoebbel, NJW 1994, 2135 ff; Spieker, Forum Familienrecht 1998, 45 ff.

[473] BStBl I 1993, 2310, 2336.

[474] Dazu FinMin Baden-Württemberg v. 28.1.1994, BB 1994, 348 und Hoebbel, NJW 1994, 2135 ff; Spieker, ForumFamilienrecht 1998, 45.

[475] FG Münster, DStRE 2005, 99; Az. d. BFH: II R 64/04.

schenkungsteuerfrei vereinbart werden.[476] Das Bayr. Staatsministerium der Finanzen hat diese Rechtsprechung nun mit Erlass v. 25.9.2006 bestätigt.[477] Dem ist auch das FinMin. Baden-Württemberg mit Erlass vom 7.12.2006[478] nunmehr gefolgt. R 12 Abs. 2 S. 3 ErbStR soll insoweit nicht mehr angewandt und entsprechend geändert werden, nachdem das beklagte Finanzamt die Revision gegen das Urteil des FG Düsseldorf beim BFH inzwischen zurückgenommen hat und das dortige Verfahren eingestellt wurde.[479]

B. Endgültiger oder "fliegender" Zugewinnausgleich

Zu beachten ist dabei allerdings, dass § 5 Abs. 2 ErbStG - zumindest nach Auffassung der Finanzverwaltung - nur dann anwendbar ist, wenn mit der vereinbarten Zugewinnausgleichsregelung der Ehegatten auch der gesetzliche Güterstand der Zugewinngemeinschaft beendet wird. Ein vorzeitiger Ausgleich des entstandenen Zugewinns bei gleichzeitiger Fortsetzung der Zugewinngemeinschaft ist dagegen nach dieser Vorschrift nicht privilegiert.[480]

- *Der Güterstand der Zugewinngemeinschaft ist i.S. der §§ 1378 Abs.3 Satz 1 BGB, 5 Abs.2 ErbStG "beendet", wenn er gem. § 1408 Abs.1 BGB "aufgehoben" wird; eine Totalbeendigung ist für die Entstehung der Ausgleichsforderung nach § 1378 Abs.3 Satz 1 BGB nicht erforderlich.*

- *Die im Hinblick auf die güterrechtliche Vertragsautonomie im Zivilrecht allgemein anerkannte Tatsache, dass es den Ehegatten unbenommen ist, den Güterstand der Zugewinngemeinschaft aufzuheben und nach Zwischenschaltung einer - beliebig langen - Phase der Gütertrennung (§ 1414 BGB) erneut zu begründen, ist auch im Erbschaftsteuer-Recht und Schenkungsteuer-Recht zu beachten (sog. „Güterstandsschaukel“).*

- *Allein der Umstand, dass die Ehegatten den Güterstand der Zugewinngemeinschaft unmittelbar nach seiner Aufhebung wieder herstellen, rechtfertigt weder die Annahme eines Scheingeschäfts (§ 41 Abs.2 AO) noch eines Missbrauchs rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 AO).*

Der **BFH** hat die Rechtsprechung zum „fliegenden Zugewinnausgleich“ und zur sog. „Güterstandsschaukel“ inzwischen bestätigt und fortgeführt:

- *Entsteht von Gesetzes wegen eine Ausgleichsforderung durch ehevertragliche Beendigung des Güterstandes der Zugewinngemeinschaft, ist dies nicht als freigebige Zuwendung schenkungsteuerbar, wenn es tatsächlich zu einer güterrechtlichen Abwicklung der Zugewinngemeinschaft kommt, und zwar auch dann nicht, wenn der Güterstand der Zugewinngemeinschaft im Anschluss an die Beendigung neu begründet wird.*[481]

---

476 Düsseldorf v. 14.6.2006 - 4 K 7107/02 Erb, DStRE 2006, 1470 = ZErb 2007, 24; r.k.; dazu Geck/Messner, ZEV 2006, 523.

477 Bayr. Staatsministerium der Finanzen v. 25.9.2006, DStRE 2007, 26 = ZErb 2006, 390.

478 FinMin Baden-Württemberg v. 7.12.2006 – 3 – S 3804/7.

479 BFH v. 22.9.2006 – II R 51/06.

480 FinMin Baden-Württemberg v. 29.7.1997, NJW 1998, 440; Viskorf, NWB 2001, Fach10, S. 1243, 1256; Hüttemann, DB 1999, 248, 249.

481 BFH, DStR 2005, 1772; dazu DNotI-Report 2005, 181 f..

- *Gleichen Ehegatten bei fortbestehender Zugewinngemeinschaft den Zugewinn zwischenzeitlich aus, ohne den gesetzlichen Güterstand beendet zu haben, ist dies eine schenkungsteuerbare freigebige Zuwendung.*[482]

Achtung:[483]

Der Verzicht eines Ehegatten auf einen höheren Zugewinnausgleichsanspruch im Rahmen der ehevertraglichen Beendigung des Güterstandes der Zugewinngemeinschaft ist in der Regel eine freigiebige Zuwendung (steuerbare) an den andern Ehepartnern.

I. Formulierungsvorschlag

Formulierungsvorschlag[484]

Aufhebung

> ***Wir heben hiermit den gesetzlichen Güterstand der Zugewinngemeinschaft auf und vereinbaren stattdessen Gütertrennung gemäß § 1414 BGB. Jeder von uns soll frei von den Beschränkungen aus § 1365 und § 1369 BGB ohne Zustimmung des anderen Ehegatten über sein Vermögen, auch über sein Vermögen im Ganzen oder über Gegenstände des ehelichen Haushaltes, verfügen und sich zu solchen Verfügungen verpflichten können. Die in § 1371 Abs. 1 BGB vorgesehene Erhöhung des gesetzlichen Erbteils des Überlebenden von uns und seine Verpflichtung gemäß § 1371 Abs. 4 BGB sollen entfallen.***
>
> ***Der bisher entstandene Zugewinn soll ausgeglichen werden.***
>
> ***Die Höhe des gesetzlichen Zugewinnausgleichsanspruchs beträgt ……. EUR. Der ……. verpflichtet sich, der …….. diesen Betrag umgehend zu zahlen. Unter den Eheleuten besteht Einigkeit, dass damit alle Ansprüche auf Zugewinnausgleich abgegolten sind, die bis heute entstanden sind.***

Neubegründung

> ***Wir nehmen Bezug auf unseren Ehevertrag vom ……, durch den wir den Güterstand der Gütertrennung vereinbart haben. Wir heben diesen Güterstand hiermit auf und vereinbaren rückwirkend auf das Datum unseres vorstehend erwähnten Ehevertrages den gesetzlichen Güterstand der Zugewinngemeinschaft.***
>
> ***Die damit einhergehenden Beschränkungen aus § 1365 und § 1369 BGB sind uns bekannt, ebenso wie die erbrechtlichen Konsequenzen des gesetzlichen Güterstandes.***

II. Verzicht auf Ausgleichsforderung und Mehrleistungen

Soweit durch solche Vereinbarungen einem Ehegatten für den Fall der Beendigung der Zugewinngemeinschaft eine **erhöhte güterrechtliche Ausgleichsforderung** verschafft wird, liegt eine steuerpflichtige Schenkung auf den Todesfall (§ 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 ErbStG) bzw. eine Schenkung unter Lebenden (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) vor, ebenso kann in dem Verzicht auf die Ausgleichsforderung wiederum ein Schenkung gesehen werden.

---

[482] BFH, FamRZ 2006, 1670.

[483] FG Hessen vom 15.12.2016 (Az: 1 K 199/15).

[484] Zimmermann/Dörsel, AnwaltForm. Eheverträge, Scheidungs- und Unterhaltsvereinbarungen, 5. Aufl..

III. Umgekehrte und doppelte Güterstandsschaukel

Offen ist auch noch, ob eine sog. **„umgekehrte" Güterstandsschaukel** (rückwirkende Vereinbarung des Güterstands der Zugewinngemeinschaft für die Vergangenheit und Vereinbarung der anschließenden Gütertrennung mit Gewährung des entsprechenden Zugewinnausgleichs) und die **„doppelte" Güterstandsschaukel** (rückwirkende Vereinbarung des Güterstands der Zugewinngemeinschaft für die Vergangenheit und Vereinbarung der anschließenden Gütertrennung mit Gewährung des entsprechenden Zugewinnausgleichs sowie anschließende erneute Vereinbarung des Güterstands der Zugewinngemeinschaft) als Missbrauch von steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten anzusehen sind.[485]

IV. Einfache umgekehrte Güterstandsschaukel und Todesfall

In einem dem Urteil des FG Düsseldorf vom 14.6.2006[486] zugrunde liegenden Fall hatten die Ehegatten rückwirkend zum Beginn der Ehe die Änderung des Güterstandes von der Gütertrennung zur Zugewinngemeinschaft vereinbart. Die Ehefrau machte nach dem Tod des Erblassers gegenüber dessen Erben den güterrechtlichen Zugewinnausgleich geltend. Das FA sah in der nach § 1378 Abs. 3 BGB von Gesetzes wegen entstehenden Ausgleichsforderung insoweit eine Schenkung auf den Todesfall i.S.v. § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 ErbStG, als diese auf den Zeitraum zwischen Beginn der Ehe und dem Zeitpunkt der Vereinbarung über die Änderung des Güterstandes entfällt. Das FG hat entschieden, dass keine Schenkung auf den Todesfall vorliege, da die zivilrechtlich zulässige rückwirkende Vereinbarung der Zugewinngemeinschaft auch erbschaftsteuerlich anzuerkennen sei. Entgegen R 12 Abs. 2 Satz 3 ErbStR handele es sich beim güterrechtlichen Zugewinnausgleich nach § 1371 Abs. 2 BGB, sofern dem überlebenden Ehegatten die Ausgleichsforderung durch die rückwirkende Vereinbarung des Güterstandes der Zugewinngemeinschaft auf den Zeitpunkt des Beginns der Ehe verschafft wurde, nicht um eine steuerpflichtige erhöhte güterrechtliche Ausgleichsforderung. Die Grenze der Gestaltungsfreiheit ist erst dann überschritten, wenn einem Ehepartner außerhalb der zivilrechtlichen Vorschriften eine überhöhte Ausgleichsforderung verschafft wird, die über den Rahmen einer güterrechtlichen Vereinbarung hinausgeht.[487]

V. Fliegender Zugewinnausgleich

Ähnlich hat der BFH inzwischen für den Fall entschieden[488], dass die Ehegatten Geld bzw. Wirtschaftsgüter als Ausgleich dafür übertragen, dass **bei fortbestehender Zugewinngemeinschaft der sich bis dahin ergebende Zugewinn ausgeglichen** werden soll und sich die Ehegatten schuldrechtlich so stellen wollten, als hätten sie unter Beschränkung des Ausgleichsanspruchs auf die vereinbarten Leistungen den Güterstand beendet. Werden Wirtschaftsgüter zur Abgeltung eines rechtsgeschäftlich begründeten Anspruchs, mit dem bei fortbestehender Zugewinngemeinschaft der sich bis dahin ergebende Zugewinn ausgeglichen werden soll, übertragen, handelt es sich um einen (objektiv) unentgeltlichen Vorgang und um eine **freigebige Zuwendung** i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. Der Verzicht auf eine im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses noch nicht entstandene, möglicherweise erst zukünftig entstehende Ausgleichsforderung stellt keinen in Geld bewertbaren Vermögenswert dar, sondern verkörpert allenfalls eine bloße Erwerbschance, die nicht in

---

[485] Dazu DNotI-Gutachten, DNotI-Report 2007, 149; im Ergebnis unentschieden.

[486] EFG 2006 S. 1447.

[487] LfSt Bayern, 5.10.2006, S 3804 - 4 St 35 N.

[488] BFH v. 28.6.2007 – II R 12/06, BB 2007, 2108 = DStR 2007, 1516 = FamRZ 2007, 1812 = NJW 2008, 111.

Geld veranschlagt werden kann und deshalb nach § 7 Abs. 3 ErbStG bei der Feststellung, ob eine Bereicherung vorliegt, nicht zu berücksichtigen ist.

Die lebzeitige Beendigung der Zugewinngemeinschaft bietet sich im Übrigen auch als Gestaltungsmittel zur Erlangung **rückwirkender Steuer- und Straffreiheit** von bisher bereits getätigten unbenannten Zuwendungen an den anderen Ehegatten ohne entsprechende Schenkungsteuererklärung an.[489]

VI. Keine Steuerfreiheit der unbenannten Zuwendung

Bekanntlich hat der BFH die unbenannte Zuwendung unter Ehegatten als schenkungsteuerbar eingeordnet.[490] Eine **Ausgleichszahlung** anlässlich der Begründung einer modifizierten Zugewinngemeinschaft soll – mangels gesicherter Erwerbsaussichten - nicht schenkungsteuerfrei sein, ähnlich wie auch ein Erbverzicht gegen Abfindung.[491]

C. Auseinandersetzung durch Realteilung?

I. Realteilung bei Erbauseinandersetzungen

Nach den Grundsätzen des Großen Senats des BFH[492] für die **Erbauseinandersetzung** über Mischvermögen (Betriebs- und Privatvermögen) kann ein solcher Mischnachlass erfolgsneutral im Wege der Realteilung auseinander gesetzt werden. Das kann so geschehen, dass der eine Erbe das Privat- und der andere das Betriebsvermögen erhält. Bei dieser Form der Realteilung bleibt außer Betracht, dass die Erben bezüglich des geerbten Betriebsvermögens Mitunternehmer geworden sind, der eine also seinen Mitunternehmeranteil gegen Zuteilung von privatem Nachlassvermögen aufgibt und der andere gegen Hingabe seines Anteils am Privatvermögen Alleinunternehmer wird.

II. Realteilung bei der Auseinandersetzung von Gütergemeinschaften

Das FG München[493] hat diese Grundsätze auf die Realteilung des Gesamtguts einer **Gütergemeinschaft** mit Mischvermögen angewandt. Diese Auffassung lässt sich damit begründen, dass in beiden Fällen Gesamthandvermögen auseinander gesetzt wird und in beiden Fällen bereits zivilrechtlich Realteilung möglich ist.

III. Realteilung bei der Auseinandersetzung von Zugewinngemeinschaften

Der BFH hat sich in seinem Urteil vom 21.3.2002 mit der Vermögensauseinandersetzung nach Ehescheidung bei Bestehen einer **Zugewinngemeinschaft** befasst, bei der einem Ehegatten Privatvermögen und dem anderen Ehegatten betriebliches Vermögen zugeteilt wurde. Die beteiligten Ehegatten waren übereingekommen, dass die Ehefrau den ihr gehörenden Anteil einer gewerblich tätigen GbR auf den Ehemann übertragen sollte gegen Freistellung der damit zusammenhängenden Verbindlichkeiten. Der Ehemann verpflichtete sich zur Übertragung seiner Miteigentumshälfte an dem gemeinsamen Einfamilienhaus sowie zur Zahlung von 45.000 DM. Das Finanzgericht, welches über die Höhe des Ver-

---

[489] Vgl. Götz, DStR 2001, 417.

[490] BFH v. 2.3.1994 - II R 59/92, BStBl II 1994, 366 = DStR 1994, 615; ähnlich auch für die Beteiligung des Ehegatten an einem Oder-Konto FG Hessen DStRE 2002, 1023; FG Rheinland-Pfalz EFG 1995, 125.

[491] DNotI-Report 2005, 40; BFH, BStBl. II 1992, 809; BFH, BStBl. II 2000, 82; BFH, NV 2001, 1113.

[492] BStBl. II 1990, S. 837, unter Abschn. C. II. Nr. 3; dazu auch BMF v. 11.1.1993, DStR 1993, 51; BMF v. 5.12.2002, DStR 2002, 2219.

[493] FG München v. 28.6.1993 - 15 K 462/93, FR 1993, 812.

äußerungsgewinns der Ehefrau hinsichtlich der GbR-Beteiligung zu entscheiden hatte, vertrat die Auffassung, dass im Streitfall eine erfolgsneutrale Realteilung vorliege.

Der BFH hat am 21.3.2002 entschieden[494], dass die Grundsätze über die Erbauseinandersetzung eines sog. Mischnachlasses mit der Möglichkeit einer gewinnneutralen Realteilung nicht auf die Aufteilung gemeinschaftlichen Vermögens bei **Beendigung einer ehelichen Zugewinngemeinschaft** unter Lebenden angewandt werden können. Diese Grundsätze würden nur in Fällen gelten, in denen Gesamthandvermögen auseinander gesetzt werde. Es liege bei der Zugewinngemeinschaft jedoch keine Beendigung einer Gemeinschaft vor, sondern es entstehe bei Beendigung eine Geldforderung eines Ehegatten. Einigen sich die Ehegatten in der Weise, dass einer von ihnen den Gesellschaftsanteil des anderen gegen eine den Buchwert übersteigende Ausgleichsleistung übernimmt, so liege hierin eine **Anteilsveräußerung** vor. Auch die Besonderheiten der Ehe als Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft rechtfertigten keine andere steuerliche Betrachtung.

Die Zugewinngemeinschaft stellt als solche weder eine Gesamthands- noch eine Bruchteilsgemeinschaft dar. Das Vermögen des Mannes und der Frau werden nicht gemeinschaftliches Vermögen der Ehegatten (§ 1363 Abs. 2 Satz 1 BGB). Die Zugewinngemeinschaft ist entgegen ihrem Namen keine Gemeinschaft. Einer Auseinandersetzung bedarf sie nicht. Auch der Zugewinn, den die Ehegatten während der Ehe erzielen, wird - sofern die Ehe nicht durch den Tod eines Ehegatten beendet wird - nicht nach Maßgabe der Beendigung einer Gemeinschaft (§§ 749 ff. BGB), sondern durch eine Geldforderung des Ehegatten mit dem geringeren Zugewinn ausgeglichen (§§ 1363 Abs. 2 Satz 2, 1378 Abs. 1 BGB).

Einigen sich z.B. die Ehegatten in der Weise, dass einer von ihnen den Gesellschaftsanteil des anderen gegen eine den Buchwert übersteigende Ausgleichsleistung (z.B. privates Einfamilienhaus) übernimmt, so liegt hierin eine steuerpflichtige Anteilsveräußerung. Besteht die Ausgleichsleistung in der Übertragung eines Miteigentumsanteils an einem vermieteten Grundstück, kann der andere Ehegatte u.U. einen nach § 23 EStG steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn erzielen.

D. Steuerfreiheit der Übertragung der selbst genutzten Immobilie

I. Bisherige Rechtslage

1. Übertragung zu Lebzeiten (§ 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG)

Bereits nach altem Recht blieb das zu eigenen Wohnzwecken genutzte Familienwohnheim nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG unabhängig vom Wert steuerfrei, sofern es der Ehepartner unter Lebenden erwarb; beim Erwerb durch Todesfall fiel das Eigenheim unter den steuerpflichtigen Nachlass.

Als begünstigtes Familienwohnheim galten dabei inländische Ein- und Zweifamilienhäuser sowie Eigentumswohnungen, die den Mittelpunkt des familiären Lebens darstellen. Die Regelung bleibt auch unter neuem Recht bestehen und wird ab 2009 bei Zuwendungen unter Lebenden um den eingetragenen Lebenspartner sowie um Grundvermögen im EU- und EWR-Raum erweitert.

---

[494] BStBl. II 2002, S. 519 = DB 2002, 1411 = BB 2002, 1523; Vorinstanz: FG Baden-Württemberg, EFG 2001, 566.

Eine Behaltensfrist ist nach wie vor **nicht** vorgesehen (§ 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG), so dass ohne erheblicher Gestaltungsspielraum vorhanden ist.[495]

Diesen gilt es umso mehr zu beachten, als beim Erwerb für den Todesfall Behaltensfristen zu beachten sind (vgl. nachstehende Ausführungen).

2. der Begriff der Selbstnutzung

Nutzen Eheleute nur einen Teil des Hauses zu eigenen Wohnzwecken, während der andere Teil von Dritten bewohnt wird oder anderen als Wohnzwecken dient, und wendet der eine Ehegatte dem anderen freigebig das Eigentum oder Miteigentum an dem Haus zu, ist die Zuwendung nur hinsichtlich der von den Ehegatten selbst bewohnten Flächen steuerfrei. Für die Anwendbarkeit des *§ 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG* reicht es aus, wenn das Haus bei Getrenntleben der Ehegatten von dem Empfänger der Zuwendung ggf. mit den Kindern bewohnt wird.[496]

Zu den von den Ehegatten selbst bewohnten Flächen zählen auch von nahen Angehörigen der Ehegatten zu Wohnzwecken benutzte Räume, wenn diese Personen einen gemeinsamen Hausstand mit den Ehegatten führen.[497] Um eine anderweitige, die Steuerbefreiung anteilig ausschließende Nutzung des Gebäudes handelt es sich demgegenüber, soweit Verwandte in dem Haus wohnen, ohne mit den Ehegatten einen gemeinsamen Hausstand zu führen. Unerheblich ist dabei, ob diese Personen Miete zu zahlen haben oder nicht oder ob ihnen ein dingliches Wohnrecht zusteht. Auch insoweit ist allein die tatsächliche Nutzung entscheidend. Ein von einem der Ehegatten genutztes häusliches Arbeitszimmer, das im Wohnbereich belegen ist, ist auch dann der Wohnnutzung der Ehegatten zuzurechnen, wenn es an den Arbeitgeber des Ehegatten vermietet ist.

II. Neufassung – Privilegierung auch für den Todesfall

1. Ehegatte – Lebenspartner (§ 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG)

Nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG kommt es nun zu einer **Steuerfreistellung im Erbfall.** Mit der Erbschaftsteuerreform kann Ehegatten **sowie dem eingetragenen Lebenspartner** das selbst genutzte Wohneigentum steuerfrei zugewendet werden, **wenn der Erblasser darin bis zum Tod gewohnt hat.** ***Auf den Wert und die Größe der Immobilie kommt es dabei nicht an.*** Allerdings muss der überlebende Ehegatte oder Lebenspartner das Familienheim auch tatsächlich selbst zu eigenen Wohnzwecken nutzten.

2. Behaltensfrist

Gibt er diese Nutzung innerhalb von zehn Jahren auf, ist ein solcher Schutz nicht mehr geboten, ***so dass die Steuerbefreiung rückwirkend insgesamt entfällt.*** Schädlich ist ein Verkauf oder eine Vermietung des Familienheims oder von Teilen davon oder ein längerer Leerstand. Eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken ist auch noch gegeben, wenn der überlebende Ehegatte oder Lebenspartner, zum Beispiel als Berufspendler, mehrere Wohnsitze hat, das Familienheim aber seinen Lebensmittelpunkt bildet.

Der Wegfall der Steuerbefreiung soll dann nicht eintreten, wenn zwingende, objektive Gründe vorliegen, die das selbstständige Führen eines Haushaltes in dem erworbenen Familienheim unmöglich machen, z.B. eine entsprechende Pflegebedürftigkeit oder Tod.

---

[495] **Achtung:** Vorsicht ist bei gemischt genutzten Immobilien geboten: dazu BFH ZErb 2009, 159 ff..

[496] BFH ZErb 2009, 159; FG Berlin DStRE 2004, 217.

[497] BFH ZErb 2009, 159.

Die „zwingenden Gründe“ sollten nicht auf diese begrenzt sein.[498] Veräußert z. B. der überlebende Ehegatte das Familienheim nach fünf Jahren, um aus dem Erlös eine Wohnung im betreuten Wohnen zu finanzieren, so sollte er dafür nicht nachträglich mit der Erbschaftsteuer belastet werden. Ein zwingender Grund zur Aufgabe der Selbstnutzung sollte im Einzelfall nachgewiesen werden können, so dass insbesondere die sich im Laufe der Jahre ergebenden tatsächlichen Lebenssachverhalte, die heute vielleicht noch gar nicht bekannt sind, berücksichtigt werden können.

3. Kinder – Enkel (§ 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG)

Nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG kommt es erstmals zu einer **Steuerfreistellung im Erbfall** für Kinder und Enkel, **wenn deren Eltern bereits verstorben sind**. Diesen kann ebenfalls unter den gleichen Voraussetzungen das selbst genutzte Wohneigentum steuerfrei zuwendet werden. Allerdings wird die **Wohnfläche auf 200 qm begrenzt**. Darüber liegende Flächen müssen sie anteilig versteuern.[499] Sofern weitere Kinder statt dem Eigenheim Kapitalvermögen erben oder nicht selbst im erhaltenen Haus wohnen, müssen sie ihren Erwerb oberhalb ihres persönlichen Freibetrags versteuern. Muss ein Erbe begünstigtes Vermögen aufgrund eines Vermächtnisses oder einer Auflage des Erblassers auf einen Dritten übertragen, erwirbt der Dritte von Anfang an begünstigtes Vermögen, auch sofern er für den Erwerb anderes aus demselben Nachlass stammendes Vermögen hingibt.

4. Behaltensfrist

Geben die Kinder (Enkel) diese Nutzung innerhalb von zehn Jahren auf, ist ein solcher Schutz nicht mehr geboten, ***so dass die Steuerbefreiung rückwirkend insgesamt entfällt.***

§ 9 Sonderformen der gesellschaftsrechtlicher Gestaltung und des Vermögenausgleiches

A. Innengesellschaften

I. Begriffsbestimmung in Abgrenzung zu den Außengesellschaften

Eine beliebte Rechtsform von Familienunternehmen ist die Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) in ihren verschiedenen Ausprägungen, insbesondere als Innengesellschaft.

II. Typische Erscheinungsformen der Innengesellschaften

Zu den Innengesellschaften gehören sog. Gelegenheitsgesellschaften des täglichen Lebens wie die Fahr-, Tipp- und Wettgemeinschaften, die oft von kurzer Dauer sind und bei denen den Beteiligten oft gar nicht bewusst ist, dass das von ihnen eingegangene Rechtsverhältnis eine BGB-Gesellschaft in Form einer Innengesellschaft ist.

---

[498] Eingabe der Bundessteuerberaterkammer zu Anwendungsproblemen bei der Umsetzung der Erbschaftsteuerreform vom 9.3. 2009

[499] um Unklarheiten zu vermeiden sollte im Verwaltungswege klargestellt werden, dass es sich bei dieser Angabe um einen Freibetrag handelt und nur der über 200 qm hinausgehende Wohnungsteil der Besteuerung unterliegt.

Weitere Erscheinungsformen der Innengesellschaft sind die:

- typische stille Gesellschaft
- atypische stille Gesellschaft
- Unterbeteiligung
- Ehegatten-Innengesellschaft.

B. BGB-Innengesellschaft und Abgrenzung zur unbenannten Zuwendung

I. Grundlagen und Einordnung

Bei Ehegatten, die im gesetzlichen Güterstand leben, kann nur in seltenen Fällen der Bestand einer Innengesellschaft angenommen werden, weil der im Fall der Scheidung gebotene Vermögensausgleich in der Regel bereits durch die Vorschriften über den Zugewinnausgleich gesichert ist. Die Vorstellung der Ehegatten, über den Zugewinnausgleich an dem gemeinsam Erarbeiteten teilzuhaben, wird vielfach dagegen sprechen, ihr Verhalten hinsichtlich ihrer gemeinsamen Arbeit oder Wertschöpfung als Abschluss eines Gesellschaftsvertrages auszulegen. **Der Umstand, dass die Ehegatten im gesetzlichen Güterstand leben, ist deshalb als gewichtiges Indiz gegen das Zustandekommen einer Innengesellschaft durch schlüssiges Verhalten anzusehen.** Ausgeschlossen ist diese Möglichkeit indessen nicht.[500] Wesentliche Voraussetzung für die Annahme einer durch schlüssiges Verhalten zustande gekommenen Ehegatteninnengesellschaft ist nach der Rechtsprechung des BGH ein über die Verwirklichung der Ehegemeinschaft hinausgehender Zweck, wie er etwa vorliegt, wenn die Eheleute durch den Einsatz von Vermögenswerten und Arbeitsleistungen gemeinsam ein Unternehmen aufbauen oder gemeinsam eine berufliche oder gewerbliche Tätigkeit ausüben.[501] Das gilt auch dann, wenn das Betreiben des Geschäfts nur der Sicherung des Familienunterhalts dient. Eine weitere Voraussetzung stellt das Erfordernis dar, dass die Tätigkeit des mitarbeitenden Ehegatten von ihrer Funktion her als gleichberechtigte Mitarbeit anzusehen ist, auch wenn dieser Gesichtspunkt bei einem Vermögenserwerb im Rahmen einer Ehegatteninnengesellschaft mit Rücksicht auf die unterschiedlichen Möglichkeiten der Beteiligungen nicht überbewertet werden darf, solange nur ein Ehegatte für die Gesellschaft einen nennenswerten und für den erstrebten Erfolg bedeutsamen Beitrag geleistet hat.[502] Schließlich darf die Annahme einer durch schlüssiges Verhalten zustande gekommenen Ehegatteninnengesellschaft nicht zu den von den Ehegatten ausdrücklich getroffenen Vereinbarungen in Widerspruch stehen. Denn ausdrückliche Abreden gehen einem nur konkludent zum Ausdruck gekommenen Parteiwillen vor.[503]

---

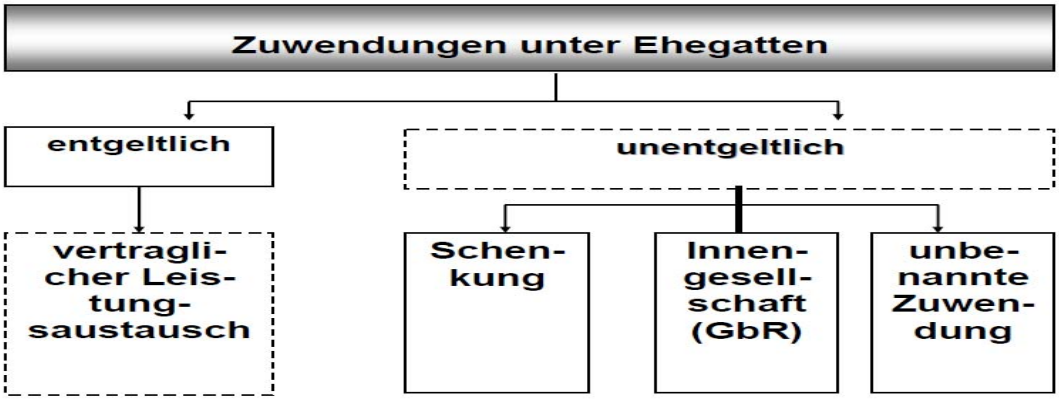
[500] BGH, FamRZ 2006, 607.

[501] BGH a.a.O..

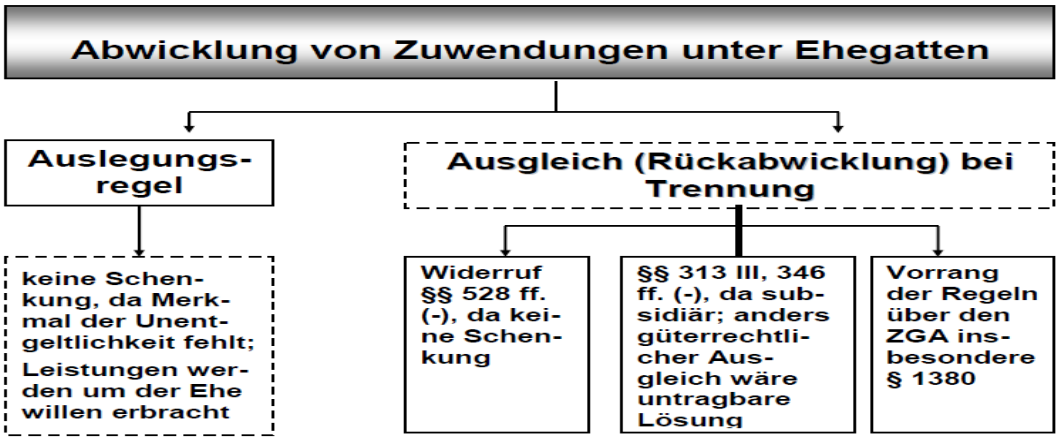
[502] BGH a.a.O..

[503] BGH a.a.O..

II. Abgrenzung



Entscheidend für die Abgrenzung zwischen einem Vermögenserwerb durch eine ehebezogene Zuwendung und einem Vermögenserwerb im Rahmen einer Ehegatteninnengesellschaft ist nicht die Art der Vermögensmehrung durch Geld- oder Sachleistungen einerseits und durch Mitarbeit andererseits. Für die Annahme einer Ehegattengesellschaft kommt es vielmehr maßgeblich darauf an, **welche Zielvorstellungen die Ehegatten mit der Vermögensbildung verfolgen**, insbesondere ob sie mit ihrer Tätigkeit **einen über die bloße Verwirklichung der ehegleichen Lebensgemeinschaft hinausgehenden Zweck erreichen wollen**, und ob ihrem Tun die Vorstellung zugrundeliegt, daß das gemeinsam geschaffene Vermögen wirtschaftlich betrachtet nicht nur dem formal berechtigten, sondern auch dem anderen Ehegatten zustehen soll.[504]



III. Begriffsbestimmung der BGB Innengesellschaft

Eine Begriffsbestimmung der Innengesellschaften lässt sich am bestens über die Abgrenzung zu den Außengesellschaften treffen. Dabei sind folgende Merkmale entscheidend:

- keine Teilnahme am Rechtsverkehr

- Fehlen eines Gesamthandsvermögens.

---

[504] BGH, FamRZ 1999, 1580.

1. Keine Teilnahme am Rechtsverkehr

Die Innengesellschaft wird im Gegensatz zur Außengesellschaft dadurch charakterisiert, dass sie nach außen hin nicht in Erscheinung tritt. Die handelnden Gesellschafter treten nach außen hin nur allein und im eigenen Namen und nicht für die BGB-Gesellschaft auf. Eine wesentliche Eigenheit der Innengesellschaft besteht also darin, dass sie keine rechtsgeschäftlichen Aktivitäten entfaltet und mithin eine Vertretung der einzelnen Gesellschafter ausscheidet. Geschäftsführungs- und Vertretungsregelungen sind also nicht erforderlich. Die Innengesellschaft als solche soll daher auch nicht insolvenzfähig sein.[505]

2. Fehlen eines Gesamthandsvermögens/ Rechtsprechung und herrschende Meinung im Schrifttum

Die Innengesellschaft verfügt, zumindest im Regelfall, nicht über ein Gesamthandsvermögen iSd §§ 718, 719 BGB. Ob eine Innengesellschaft überhaupt ein Gesamthandsvermögen bilden kann, ist umstritten.

Die Rechtsprechung[506] halten es für ein Wesensmerkmal der Innengesellschaft, dass sie ihre vermögensrechtlichen Grundlagen dinglich nicht absichern kann. Sie begründen das mit dem Fehlen von Vertretungsregelungen für die Innengesellschaft. Danach findet § 718 BGB auf Innengesellschaften keine Anwendung. An die Stelle eines Gesamthandsvermögens treten rein schuldrechtliche Ausgleichsbeziehungen, die die Gesellschafter so stellen, als ob ein Gesellschaftsvermögen vorhanden wäre. Eine Mindermeinung im Schrifttum hält es dagegen für möglich, dass eine Innengesellschaft Gesamthandsvermögen bilden kann.[507] Eine vermittelnde Auffassung nimmt an, dass jedenfalls die Sozialansprüche, also die Ansprüche der Gesellschaft gegen die Gesellschafter, insbesondere auf etwaige Beitragsleistungen, auch bei Innengesellschaften gesamthänderisch gebundenes Gesellschaftsvermögen seien.[508] Nach dieser Auffassung ist es daher rechtlich möglich, dass auch Innengesellschaften Gesellschaftsvermögen bilden können, wenn auch nur bezogen auf bestimmte Vermögenskreise.

3. Entstehen

Begriffliche Voraussetzung eines zivilrechtlichen Gesellschaftsverhältnisses (§ 705 BGB) ist, dass sich mehrere Personen zur Erreichung eines **gemeinschaftlichen Zwecks** vertraglich zusammenschließen und sich gegenseitig verpflichten, diesen durch ihre **Beiträge** (§ 706 BGB) zu fördern. Eine nach außen nicht in Erscheinung tretende und nicht über Gesamthandsvermögen verfügende Innengesellschaft genügt.[509] Auch reicht ein **konkludenter Vertragsabschluss**; die Innengesellschaft kann **formfrei** durch schlüssiges Handeln zustande kommen.[510]

---

[505] AG Köln v. 6.10.2003 - 71 IN 168/03.

[506] RGZ 172, 13, 21; RGZ 166, 160, 163; BGHZ 12, 308, 314; BGH, WM 1965, 793, 794; BGH, WM 1973, 296, 297; BGH, WM 1990, 573, 574; BGH, NJW 1982, 99, 100 und die überwiegende Meinung im Schrifttum: Flume, Personengesellschaft, S. 6 ff.; Schmidt, Gesellschaftsrecht, § 58 II 2 b; Staudinger / Keßler, vor § 705, Rn. 92; BGB-RGRK / v. Gamm, § 718, Rn. 11; so auch OFD Rostock v. 19.12.1999, DStR 2000, 591.

[507] MüKo / Ulmer, § 705, Rn. 234; Soergel / Hadding, vor § 705, Rn. 28.

[508] Jauernig / Stürner, § 705, Anm. 5.

[509] BFH v. 1.7.2003 - VIII R 61/02, NV 2004, 27; FG Baden-Württemberg v. 28.4.2005 - 14 K 6/99, DStRE 2005, 1185.

[510] BFH v. 1.7.2003 - VIII R 2/03, NV 2003, 1564; BFH v. 1.7.2003 - VIII R 61/02, NV 2004, 27; FG Baden-Württemberg v. 28.4.2005 - 14 K 6/99, DStRE 2005, 1185.

Für die Entstehung der Innengesellschaft ist es also erforderlich, dass ein Gesellschaftsvertrag abgeschlossen wird, d. h. zwei oder mehrere Personen müssen die Förderung eines gemeinsamen Zwecks vereinbaren. Die Annahme einer Innengesellschaft bürgerlichen Rechts erfordert, dass sich die Beteiligten mit gesellschaftsrechtlicher Bindung zur Förderung eines gemeinsamen Zwecks verpflichten.[511] Eine Innengesellschaft bürgerlichen Rechts liegt daher nur vor, wenn zwischen den Beteiligten ein Gesellschaftsvertrag geschlossen worden ist, der jedenfalls die Einigkeit darüber enthält, einen gemeinsamen **Zweck** zu verfolgen und diesen durch vermögenswerte Leistungen (**Beiträge**) zu fördern.[512]

Ist kein ausdrücklicher **Gesellschaftsvertrag** geschlossen worden, so muss im Einzelnen geprüft werden, ob die Parteien eine Gesellschaft bilden oder eine andere oder gar keine rechtliche Bindung eingehen wollten. Allerdings besteht nach der Rechtsprechung des II. und des XII. Zivilsenats des BGH für die nichteheliche Lebensgemeinschaft einerseits und die eheliche Lebensgemeinschaft andererseits eine unterschiedliche Auffassung zu der Frage, ob „eine rein faktische Willensübereinstimmung“ der Partner ausreiche oder ob ein zumindest schlüssig zustande gekommener Gesellschaftsvertrag erforderlich ist.[513]

Dem Wesen eines Gesellschaftsverhältnisses entspricht es, dass die Vertragspartner sich **nicht auf** den **Austausch beiderseitiger Leistungen beschränken**, sondern in partnerschaftlicher Gleichberechtigung zur **Erreichung eines gemeinsamen Zwecks**, z. B. zum Betrieb eines gewerblichen Unternehmens, zusammenwirken. Ein auf den Abschluss eines Gesellschaftsvertrages gerichteter Rechtsbindungswille der Beteiligten ist anhand der gesamten äußeren Umstände festzustellen.[514]

4. Außenverhältnis

Da die Innengesellschaft nach außen hin nicht in Erscheinung tritt, gibt es kein Außenverhältnis der Gesellschaft. Die Gesellschaft wird nicht vertreten und haftet auch nicht. Es können jedoch die Gesellschafter der Innengesellschaft nach den normalen Vertretungsregeln der §§ 164 ff. BGB vertreten werden und als Gesamt- oder Teilschuldner haften.[515]

Der Inhaber eines gewerblichen (bzw. land- und forstwirtschaftlichen) Betriebs ist regelmäßig schon allein wegen seiner unbeschränkten Außenhaftung und des ihm allein möglichen Auftretens im Rechtsverkehr (Mit-)Unternehmer einer bürgerlich-rechtlichen Innengesellschaft, die zum Zwecke der stillen Beteiligung an seinem Unternehmen gegründet wurde. Dies gilt auch dann, wenn dem Inhaber des Betriebs im Innenverhältnis neben einem festen Vorabgewinn für seine Tätigkeit keine weitere Gewinnbeteiligung zusteht und die Geschäftsführungsbefugnis weitgehend von der Zustimmung des stillen Beteiligten abhängt.[516]

5. Innenverhältnis

Auch bei Innengesellschaften besteht eine Verpflichtung zur Mitarbeit sowie eine Beteiligung am Gewinn und Verlust. Auch bestehen Kontroll- und Informationsrechte. Bei In-

---

[511] BGH v. 12.11.2007 – II ZR 183/06, BB 2008, 132 = ZIP 2008, 24.

[512] BGH v. 20.10.2008 – II ZR 207/07, ZIP 2008, 2311.

[513] BGH, FamRZ 1982, 1065 und BGH, FamRZ 1999, 1580, dazu Arens, FamRZ 2000, 266, 269.

[514] BFH v. 1.7.2003 - VIII R 2/03, NV 2003, 1564.

[515] K. Schmidt, § 60 I 2.

[516] BFH v. 10.5.2007 – IV R 2/05, BB 2007, 2608 = DStR 2007, 2002.

nengesellschaften wird die Geschäftsführung oft abweichend vom Regelfall des § 709 BGB, d. h. Geschäftsführung durch die Gesamtheit der Gesellschafter, geregelt, so dass es einen oder mehrere geschäftsführende Gesellschafter gibt.

6. Beendigung

Bei der Auflösung der Gesellschaft erfolgt mangels Gesellschaftsvermögens keine Auseinandersetzung gem. §§ 730 ff. BGB. Es besteht lediglich ein schuldrechtlicher Anspruch der Innenbeteiligten gegen den Vermögensinhaber auf Auszahlung ihres Abfindungsguthabens.[517]

Allerdings gilt regelmäßig – bezogen auf das (Innen-)Gesellschaftsverhältnis – eine Durchsetzungssperre für die Geltendmachung von Einzelansprüchen. Ein auf einem anderen Rechtsverhältnis beruhender Anspruch eines Gesellschafters gegen seinen Mitgesellschafter unterliegt in der Auseinandersetzung einer Gesellschaft keiner Durchsetzungssperre.[518]

C. Stille Gesellschaft

Eine häufig verwendete Form der Innengesellschaft ist die stille Gesellschaft.[519]

I. Definition

Die stille Gesellschaft ist eine Personengesellschaft, bei der sich jemand am Handelsgewerbe eines anderen mit einer Vermögenseinlage, die an diesen übertragen wird, gegen einen Anteil am Gewinn beteiligt.[520]

Für die Annahme einer stillen Gesellschaft können - vor allem in Grenzfällen - von den Vertragsparteien **gewählte Formulierungen indizielle Bedeutung** haben; entscheidend ist, was die Vertragsparteien wirtschaftlich gewollt haben und ob der - unter Heranziehung aller Umstände zu ermittelnde - Vertragswille auf die Merkmale einer (stillen) Gesellschaft gerichtet ist. Dabei darf der für eine stille Gesellschaft erforderliche **gemeinsame Zweck** der Gesellschafter nicht mit deren Motiven für ihre Beteiligung vermengt werden.[521]

II. Anwendung

Die stille Gesellschaft erfreut sich vor allem im familiären Bereich als Beteiligungsform großer Beliebtheit. Das liegt zum einen daran, dass sie als Innengesellschaft nicht nach außen in Erscheinung tritt und auch relativ einfach (formfrei) geschlossen werden kann. Zum anderen stellt sie ein geeignetes Instrument zur angemessenen Vermögensverteilung innerhalb der Familie dar. Die Beteiligung z. B. minderjähriger Kinder kann wegen der Einkommensspaltung erhebliche Vorteile bringen.

---

[517] BGH, NJW 1982, 99, 100; BGH, NJW 1990, 573, 574; BGH, NJW 1992, 830, 832.

[518] BGH v. 12.11.2007 – II ZR 183/06, BB 2008, 132.

[519] Vgl. dazu Fichtelmann, in: Peter / Crezelius, Kap. B, Rn. 401 ff.; Braun / Günther, Steuer-Handbuch des Rechtsanwalts, „Innengesellschaft“, Rn. 5 ff.; Fichtelmann, Beteiligung von Angehörigen, Herne / Berlin 1993, S. 116 ff.; Schulze zur Wiesche, Vereinbarungen unter Familienangehörigen und ihre steuerlichen Folgen, 7. Aufl., Heidelberg 1992, Rn. 403 ff.; Klamroth, Heidelberger Musterverträge, Heft 8, 8. Aufl., 1994.

[520] BGH, WM 1976, 1030, 1031.

[521] BFH v. 8.4.2008 – VIII R 3/05, BStBl. II 2008, 852.

III. Typen

Auch hier wird zwischen typischer und atypischer stiller Gesellschaft unterschieden[522].

Um eine typische stille Gesellschaft handelt es sich, wenn sich der Gesellschaftsvertrag im Wesentlichen an §§ 230 ff. HGB orientiert und den typischen stillen Gesellschafter **kein** Unternehmerrisiko trifft.

Bei der atypischen stillen Gesellschaft handelt es sich um eine rechnerische Beteiligung des stillen Gesellschafters am Anlagevermögen des Unternehmens einschließlich der stillen Reserven sowie in der Regel auch durch die Teilnahme des stillen Gesellschafters an der Geschäftsführung des Unternehmens.[523] Eine dingliche Berechtigung an der Vermögenssubstanz ist aber auch dabei nicht gegeben. Der Betriebsinhaber weist die Beteiligung des stillen Gesellschafters als Fremdkapital aus.[524]

IV. Abgrenzung zum partiarischen Darlehen/Genussrechten

Die stille Gesellschaft muss insbesondere von einem **partiarischen Darlehen** abgegrenzt werden, da sich daraus unterschiedliche zivilrechtliche und steuerrechtliche Konsequenzen ergeben können.[525] Zentrales Abgrenzungskriterium ist der Zweck bzw. die Art der Ergebnisbeteiligung. Beim partiarischen Darlehen ist Zweck der Vereinbarung die Beteiligung am fremden Erfolg, nämlich dem des Darlehensnehmers.[526] Partiarische Rechtsverhältnisse sind Verträge, bei denen die Vergütung für die erbrachte Leistung vom Erfolg abhängt.[527]

Bei der stillen Gesellschaft streben die Gesellschafter einen gemeinsamen Erfolg an, nämlich die Erzielung von Gewinn mit Handelsgeschäften durch den Geschäftsinhaber.[528] Indiz dafür ist nach Auffassung der Finanzverwaltung die Vereinbarung von Kontrollrechten.[529] Deshalb soll eine Verlustbeteiligung zwingend für und eine Festverzinsung zwingend gegen eine Stille Gesellschaft sprechen.[530]

Ob im Einzelfall eine stille Gesellschaft (i.S.v. § 8 Nr. 3 GewStG) oder ein partiarisches Darlehen vereinbart worden ist, unterliegt im gerichtlichen Verfahren der Beurteilung des Tatrichters. Dessen Würdigung kann der BFH nur daraufhin überprüfen, ob sie in verfahrensfehlerhafter Weise zustande gekommen ist oder ob sie gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze verstößt. Bei der Ermittlung des Gewerbeertrags ist ein Gewinnanteil eines stillen Gesellschafters auch dann gemäß § 8 Nr. 3 GewStG dem Gewinn

---

[522] Zur Abgrenzung Horn, GmbHR 2000, 711.

[523] Vgl. BGHZ 7, 174; 18, 157.

[524] Carle´, KÖSDI 1999, 12190; Sterzenbach, DStR 2000, 1669.

[525] Dazu Harthaus, INF 1998, 14 ff.; FG Düsseldorf, DStRE 2001, 1368.

[526] BGH, DStR 1995, 106; 1995 1844 m. Anm. Goette

[527] MüKo / Ulmer, vor § 705, Rn. 64.

[528] BFH, BStBl. II 1983, 563.

[529] H 77 zu Abschn. 77 LStR 2000; ähnlich BGH, ZIP 1994, 1847; NJW 1992, 2969.

[530] OLG Dresden, DStR 2000, 649 m. Anm. Haas, in Abgrenzung zu OLG Celle, NZG 2000, 85; OLG Köln, NZG 2000, 89 und OLG Stuttgart, NZG 2000, 93.

hinzuzurechnen, wenn der stille Gesellschafter eine gemäß § 3 Nr. 24 GewStG von der Gewerbesteuer befreite Kapitalbeteiligungsgesellschaft ist.[531]

Abzugrenzen ist die stille Gesellschaft auch von **Genussrechten**. Ein Genussrecht liegt vor, wenn dem Rechtsinhaber zwar **schuldrechtliche Ansprüche**, nicht aber gesellschaftsrechtlich geprägte Mitgliedschaftsrechte vermittelt werden, ihm Vermögensrechte zugestanden werden, die typischerweise nur Gesellschaftern zustehen, die Rechte in großer Zahl und nicht nur vereinzelt begeben und dem Rechtsinhaber keine aktiven Mitverwaltungsrechte eingeräumt werden. Einnahmen aus Genussrechten, mit denen sowohl eine Beteiligung am Gewinn als auch am Aufgabe- bzw. Liquidationserlös verbunden ist, fallen unter § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG.[532]

V. Entstehung/Form

1. Allgemeine Voraussetzungen

Die stille Gesellschaft entsteht durch Abschluss eines Gesellschaftsvertrages zwischen dem Inhaber des Handelsgeschäftes und dem stillen Gesellschafter. Der gemeinsame Zweck der Gesellschaft besteht in der Beteiligung des Stillen am Handelsgewerbe des Geschäftsinhabers gegen einen Gewinnanteil. Daher muss der Geschäftsinhaber Kaufmann sein (Einzelkaufmann, Personenhandels- oder Kapitalgesellschaft). Stille Gesellschafter können natürliche und juristische Personen, aber auch Personengesellschaften sein. Es können auch mehrere stille Gesellschaften parallel begründet werden.[533]

Grundsätzlich ist der Vertragsabschluß formfrei. Schon allein für steuerliche Zwecke wird man allerdings regelmäßig einen schriftlichen Gesellschaftsvertrag erwarten.[534]

Bei schenkweiser Einräumung der stillen Beteiligung ist das Erfordernis der notariellen Form gem. § 518 Abs. 1 BGB zu beachten. Zwar heilt der Vollzug der Schenkung den Formmangel (§ 518 Abs. 2 BGB). Ebenso wie bei der Unterbeteiligung - und anders als bei der schenkweisen Einräumung einer Beteiligung an einer Personenhandelsgesellschaft - ist aber ein Vollzug der Schenkung noch nicht anzunehmen, wenn eine Umbuchung vom Kapitalkonto des Inhabers auf das Einlagekonto des stillen Gesellschafters erfolgt. Nach der Auffassung des BGH liegt darin kein Vollzug, weil nur die eine schuldrechtliche Forderung (Anspruch auf Einräumung der stillen Gesellschaft) durch eine andere, ebenfalls nur schuldrechtliche Forderung (Anspruch auf die Einlage) ersetzt wird.[535]

2. Besonderheiten bei Personengesellschaften

Handelt es sich allerdings nicht um eine stille Gesellschaft zwischen dem Beschenkten und dem Schenker, sondern zwischen dem Beschenkten und einer Personengesellschaft, an der der Schenker seinerseits beteiligt ist, dann ist im Hinblick auf den Vollzug zu differenzieren[536]:

---

[531] BFH v. 19.10.2005 – I R 48/04, BB 2006, 253 m. Anm. Bünning = DStRE 2006, 239 = GmbHR 2006, 215.

[532] BFH v. 8.4.2008 – VIII R 3/05, BStBl. II 2008, 852.

[533] Zur sog. mehrgliedrigen stillen Gesellschaft zuletzt Lindwurm, DStR 2000, 53

[534] Vgl. Fichtelmann, aaO, Rn. 433/1.

[535] BGHZ 7, 179, 187; Fichtelmann, aaO, Rn. 433/3; a. A. Baumbach/Hopt, HGB, 31. Aufl., § 230 HGB,Anm. 4 B.

[536] Fichtelmann, aaO, Rn. 433/4 ff..

- tritt der Schenker aus einer gegen die Gesellschaft bestehenden Forderung (z. B. Darlehensanspruch) einen Betrag oder Teilbetrag an den stillen Gesellschafter ab und wird im Verhältnis zwischen dem stillen Gesellschafter und der Gesellschaft die Forderung in eine Einlage umgewandelt, dann stellt die Abtretung den dinglichen Vollzug dar

- lässt der Schenker (Gesellschafter) eine Umbuchung von seinem Kapitalkonto vornehmen und ist er in Höhe des umgebuchten Betrages gesellschaftsrechtlich zu einer Entnahme berechtigt, dann liegt mit der Umbuchung bei der Gesellschaft ebenfalls der Vollzug der Schenkung vor.

3. Außenhaftung

Zur Außenhaftung des stillen Gesellschafters und zur Frage der Verjährung im Innenverhältnis zwischen der Gesellschaft und dem stillen Gesellschafter hat das OLG Schleswig entschieden:[537]

„Der atypisch stille Gesellschafter einer KG (der im Innenverhältnis die gleichen Rechte und Pflichten eines Kommanditisten hat) haftet nicht analog § 171 Abs. 2 HGB im Außenverhältnis. Weder die Gesetzessystematik noch der Gesetzeszweck rechtfertigen die analoge Anwendung der Bestimmungen zur Außenhaftung des Kommanditisten gem. §§ 171, 172 HGB. Die "Innen - KG" wird zwar wie eine echte KG gegründet und abgewickelt, allerdings ist sie im Außenverhältnis (d. h. als Rechtsträgerin) inexistent. Die Vertragsparteien haben ganz bewusst auf die Eintragung einer (Kommanditisten-)Hafteinlage im Handelsregister (§ 162 Abs. 1 HGB) verzichtet. Während die Kommanditeinlage (Hafteinlage) im Handelsregister eingetragen wird (§ 162 Abs. 1 HGB) und dadurch für jedermann - insbesondere Gesellschaftsgläubiger - einsehbar und damit publiziert ist, wird durch die Vermögenseinlage des (atypisch) stillen Gesellschafters keinerlei Vertrauenstatbestand (nach außen) gesetzt. Die Gesellschaftsgläubiger haben von der stillen Einlage in der Regel keine Kenntnis und können deshalb auch nicht auf deren Erbringung vertrauen. Die spezielle Sonderverjährung der §§ 161 Abs. 2, 159 Abs. 1 HGB (5 Jahre nach Eintragung der Auflösung der Gesellschaft in das Handelsregister) findet im Fall der Geltendmachung des vertraglichen Erfüllungsanspruch der Gesellschaft gegen einen Gesellschafter (wegen der noch ausstehenden Einlageforderung im Innenverhältnis) keine Anwendung. Dieser Anspruch unterliegt bei den Personengesellschaften (OHG und KG) - anders als bei den Kapitalgesellschaften - vielmehr der 3-jährigen Regelverjährung nach § 195 BGB. Der Sonderverjährung nach § 159 HGB unterliegen nur Ansprüche aus der persönlichen Haftung (§§ 128 ff., 161 Abs. 2, 171 ff) für Gesellschaftsverbindlichkeiten. Es fehlt an einer planwidrigen Regelungslücke, die die analoge Anwendung der Sonderverjährungsbestimmungen entsprechend §§ 26 Abs. 1, 159 HGB (d.h. 5-Jahre ab Eintragung der Insolvenzeröffnung ins Handelsregister) rechtfertigen könnte.“

4. Auflösung

Bei der Auflösung der Gesellschaft erfolgt mangels Gesellschaftsvermögens keine Auseinandersetzung gem. §§ 730 ff. BGB. Mit der Auflösung tritt sofort die Beendigung der Gesellschaft ein. Einer besonderen Liquidation bedarf es nicht, da kein Gesamthandsvermögen vorhanden ist. Es besteht lediglich ein schuldrechtlicher Anspruch des stillen Gesellschafters gegen den Geschäftsinhaber.[538]

---

[537] OLG Schleswig v. 30.10.2008 – 5 U 66/08, DStR 2009, 238 = ZIP 2009, 421.

[538] BGH, NJW 1982, 99, 100; NJW 1990, 573, 574; NJW 1992, 830, 832; Zur Abtretbarkeit im Voraus BGH, NJW 1997, 3370.

Die Auflösungsgründe sind mit denen bei der Unterbeteiligung identisch.[539] Auch in der stillschweigenden Duldung der Abwicklung des Gesellschaftsverhältnisses durch den stillen Gesellschafter (oder seine Erben) kann die Akzeptanz der Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses gesehen werden.[540]

Die Grundsätze über die fehlerhafte Gesellschaft sollen nach h.M. bei in-Vollzug-gesetzten stillen Gesellschaften Anwendung finden, so dass eine rückwirkende Unwirksamkeit mit einem Anspruch auf Erstattung der geleisteten Einlage nicht bestehe, sondern nur eine Abwicklung ex-nunc erfolgen könne.[541] Etwas anderes soll ausnahmsweise dann gelten können, wenn der Inhaber verpflichtet ist, den stillen Gesellschafter im Wege des Schadenersatzes so zu stellen, wie er stehen würde, wenn er nicht beigetreten wäre.[542]

Die Vorausabtretung der Auseinandersetzungsforderung eines stillen Gesellschafters soll nach der Rechtsprechung des BGH hinfällig werden, wenn dieser seine Beteiligung auf einen Dritten überträgt, bevor der Auseinandersetzungsanspruch in seiner Person entstanden ist.[543]

5. Laufende Besteuerung des stillen Gesellschafters

Bei der Besteuerung des stillen Gesellschafters wird danach unterschieden, ob es sich um eine typische oder atypische stille Gesellschaft handelt.[544]

Beim typisch stillen Gesellschafter sind die **Gewinnanteile Einkünfte aus Kapitalvermögen**, die dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen.[545] Der Geschäftsinhaber muss diese also für Rechnung des Stillen einbehalten und abführen mit entsprechender steuerlicher Haftung. Diese vorausbezahlte Kapitalertragsteuer wird dem Stillen im Rahmen seiner Ertragsteuerermittlung angerechnet. Ein beim Erwerb der stillen Beteiligung an den Geschäftsinhaber gezahltes **Aufgeld** gehört zu den **Anschaffungskosten** der stillen Beteiligung und ist nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen abziehbar.[546]

Beim Geschäftsinhaber ist die **Vermögenseinlage** des typisch stillen Gesellschafters steuer- und bilanzrechtlich **Fremdkapital** und als (sonstige) Verbindlichkeit zu passivieren.[547] Bei ihm sind die an den typisch stillen Gesellschafter geleisteten **Gewinnanteile Betriebsausgaben**. Etwas anderes gilt nur insoweit, wie der Geschäftsinhaber die Vermögenseinlage des Stillen nicht zu privaten Zwecken verwendet hat, weil die Aufwendun-

---

[539] Zum Sonderkündigungsrecht des stillen Gesellschafters bei einseitiger Änderung des Auszahlungsmodus siehe BGH, DStR 2005, 1064.

[540] BGH, ZIP 2001, 69.

[541] OLG Dresden, BB 2002, 1776; OLG Hamm, ZIP 2003, 1151; OLG Braunschweig, ZIP 2004, 28; OLG Frankfurt, ZIP 2004, 32; OLG Bamberg v. 18.8.2003 - 4 U 213/02, n.v.; dazu Armbrüster/Joos, ZIP 2004, 189; so schon für typische und für atypisch stille Gesellschaften auch BGH, BGHZ 55, 5, 8; BGH, BGHZ 62, 234, 237; BGH, NJW 1992, 1552.

[542] BGH, BB 2004, 2147, dazu EWiR 2004, 1093 (Lürken); BGH DStR 2005, 295; BGH ZIP 2005, 753, 759, 763; dazu Kiethe, DStR 2005, 924.

[543] BGH, DStR 2001, 494.

[544] Vgl. Bitz, DStR 1997, 769; zur Abgrenzung und zur steuerlichen Behandlung der GmbH & Still siehe sehr ausführlich OFD Frankfurt v. 14.9.2000, GmbHR 2000, 1276.

[545] Vgl. OFD Rostock, DStR 2000, 591, 592.

[546] BFH, DStR 2000, 2037 = BB 2000, 2504.

[547] BFH, DStR 2003, 1116 unter Hinweis auf BFH, BStBl. II 1993, 289; BFH, DStR 1993, 43.

gen für die Fremdfinanzierung einer Entnahme nicht zum Betriebsausgabenabzug zuzulassen sind.[548]

Bei der atypischen stillen Gesellschaft ist der stille Gesellschafter steuerlich **Mitunternehmer.** Die Gewinnanteile stellen deshalb Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb oder aus selbstständiger Arbeit dar und werden genauso behandelt wie beim Geschäftsinhaber.[549] Die GmbH-Beteiligung stellt im Regelfall Sonderbetriebsvermögen II dar.[550]

Es muss dabei auf der Ebene der stillen Gesellschaft die sog. einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung gem. § 180 Abs. 1 Nr. 2 AO beim sog. Betriebsstättenfinanzamt mit Erteilung eines Gewinnfeststellungsbescheides und Feststellung des Gewinnanteils der Gesellschafter für die Besteuerung bei deren Wohnsitzfinanzamt erfolgen.[551] Bei mehreren stillen Gesellschaftern ggf. in einem gemeinsamen Verfahren.[552]

Verlustanteile eines **typisch stillen Gesellschafters** können nur bis zur Höhe der geleisteten Einlage berücksichtigt werden; eine schuldrechtliche Verpflichtung des stillen Gesellschafters gegenüber dem Geschäftsinhaber, nach der der Geschäftsinhaber von allen Risiken und Verbindlichkeiten aus einem Darlehensverhältnis freigestellt wird, steht einer tatsächlich geleisteten Einlage nicht gleich. Verluste des typisch stillen Gesellschafters können auch vor Feststellung der Bilanz der Kapitalgesellschaft nicht berücksichtigt werden.[553]

Diese Rechtsprechung hat der BFH inzwischen bestätigt:[554]

Verlustanteile eines typisch stillen Gesellschafters dürfen erst dann als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus Kapitalvermögen abgezogen werden, wenn

- auf der **Ebene der Gesellschaft** ein dem stillen Gesellschafter anteilig zuzurechnender Verlust entstanden ist
- die Gesellschafter den **Jahresabschluss** festgestellt haben,
- der Verlustanteil des stillen Gesellschafters **berechnet** wurde und - im Regelfall -
- der Anteil am Verlust von seiner Einlage **abgebucht** worden ist.[555]

---

[548] BFH, DStR 2003, 1116 unter Hinweis auf BFH, BStBl. II 1998, 193; BFH, DStR 1998, 159; BFH, NV 2002, 908; a.A. FG Niedersachsen v. 17.7.2002 - 2 K 868/99; Az. d. BFH: XI R 24/02.

[549] A.A. FG Münster, EFG 1998, 560 bei einer ausschließlich vermögensverwaltenden GmbH.

[550] BFH, BB 1999, 94.

[551] Zur richtigen Adressierung – an den Inhaber - einer Betriebsprüfungsanordnung BFH, DStR 2000, 1091; zur Stellung des atypisch stillen Gesellschafters im Verfahren beim Betriebsstättenfinanzamt BFH, DStRE 2001, 494.

[552] BFH, DStRE 2002, 1339, auch zur fehlenden Gewinnerzielungsbasicht und unterschiedlich hohen Verlustzuweisungen.

[553] FG München v. 26.4.2006 – 9 K 1490/03, Az. d. BFH: VIII R 21/06.

[554]

[555] Siehe grundlegend BFH v. 10.11.1987 - VIII R 53/84, BFHE 151, 434 = BStBl II 1988, 186; bestätigt durch BFH, BFHE 199, 477 = BStBl II 2002, 858; BFH v. 22.7.1997 - VIII R 57/95, BFHE 184, 21 = BStBl II 1997, 755; BFH v. 7.9.2000 - III R 33/96, BFH, NV 2001, 415.

Von der Rechtsprechung ist nur unter engen Voraussetzungen **ausnahmsweise** eine **Schätzung** eines laufenden Verlustes durch das Finanzamt zugelassen worden.[556]

Bei der Verlustzurechnung ist **§ 15 a EStG** zu berücksichtigen. Einlagen des **atypisch stillen Gesellschafters** bewirken, dass bis zu ihrer Höhe im Einlagejahr entstehende Verluste auch bei einem negativen Kapitalkonto ausgleichsfähig sind, nicht jedoch, dass ein für einen früheren Veranlagungszeitraum festgestellter verrechenbarer Verlust ausgleichsfähig wird.[557]

Im Regelfall muss der Verlustanteil außerdem noch **von der Einlage des stillen Gesellschafters abgebucht** worden sein.[558] Die darüber hinausgehenden Verluste sind lediglich als verrechenbare Verluste i.S. von § 15a Abs. 2 i.V.m. Abs. 4 EStG gesondert festzustellen.

Auch Einlagen eines atypisch stillen Gesellschafters, die er zum Ausgleich seines negativen Kapitalkontos geleistet hat und die nicht durch ausgleichsfähige Verluste verbraucht wurden (sog. **vorgezogene Einlagen**), sind geeignet, die Verluste späterer Wirtschaftsjahre als ausgleichsfähig zu qualifizieren. Der IV. Senat des hat sich mit Urteil vom 26. Juni 2007[559] der Rechtsprechung des VIII. Senats des BFH[560] angeschlossen, nach der Einlagen, die zum Ausgleich eines negativen Kapitalkontos geleistet und im Wirtschaftsjahr der Einlage nicht durch ausgleichsfähige Verluste verbraucht werden, (grundsätzlich) zum **Ansatz eines Korrekturpostens** mit der weiteren Folge führen, dass - abweichend vom Wortlaut des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG - Verluste späterer Wirtschaftsjahre bis zum Verbrauch dieses Postens auch dann als ausgleichsfähig zu qualifizieren sind, wenn hierdurch (erneut) ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht. Diese Rechtsprechung hat der IV. Senat auch auf Verluste eines atypisch stillen Gesellschafters ausgedehnt.[561]

Dem stehe nicht entgegen, dass die Ausgleichsfähigkeit der einem atypisch stillen Gesellschafter zugerechneten Verluste ausschließlich nach Maßgabe der Grundregel des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG - Verlustausgleich aufgrund tatsächlich geleisteter Einlagen - zu bestimmen ist und mithin für ihn der Ausnahmetatbestand der sog. erweiterten Außenhaftung nach § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG - Verlustausgleich aufgrund einer im Handelsregister eingetragenen Haftsumme (sog. überschießende Außenhaftung) - nicht zum Tragen kommt.[562]

---

[556] Vgl. dazu BFH-Beschluss v. 23.2.2007 - VIII B 105/06, BFH, NV 2007, 1118, m.w.N.; BFH v. 16.10.2007 - VIII R 21/06, BB 2008, 374 = DStR 2008, 35 = GmbHR 2008, 157.

[557] BFH, DStRE 1998, 624; zur Zurechnung eines Verlustanteils über die Einlage hinaus bei dem stillen Gesellschafter siehe BFH, BB 2002, 2317.

[558] BFH v. 28.5.1997 - VIII R 25/96, BFHE 183, 407 = BStBl II 1997, 724; bestätigt durch BFH v. 22.7.1997 - VIII R 73/95, BFH, NV 1998, 300; BFH v. 16.10.2007 - VIII R 21/06, DStR 2008, 35 sowie BFH, BFHE 199, 477 = BStBl II 2002, 858, dort auch zur Ausnahme, wenn durch den Verlustanteil ein negatives Einlagenkonto entsteht.

[559] BFH v. 26.6.2007 – IVR 28/06, BFH/NV 2007, 1982

[560] BFH v. 14.10.2003 – VIII R 32/01, BFHE 203, 462, BStBl II 2004, 359.

[561] BFH v. 20.9.2007 – IV R 10/07, BStBl. II 2008, 118 = BB 2008, 370 m. Anm. Behrens; so zuvor auch schon FG Hamburg v. 22.1.2007 – 7 K 84/06, DStRE 2007, 825 = EFG 2007, 1236.

[562] Vgl. § 15a Abs. 5 Nr. 1 EStG; dazu z.B. BFH v. 14.12.1995 – IV R 106/94, BFHE 179, 368 = BStBl II 1996, 226.

Dagegen ist eine **zeitlich vorverlagerte Verlustzurechnung** aufgrund gesellschaftsvertraglicher Vereinbarungen steuerlich nicht anzuerkennen. Denn für den Werbungskostenabzug sind nach § 11 Abs. 2 EStG die tatsächlichen Gegebenheiten und damit die Erstellung des Jahresabschlusses maßgebend.[563]

Eine Kommanditeinlage ist für § 15a EStG geleistet, wenn sie tatsächlich bis zum Bilanzstichtag erbracht worden ist. Die Leistung durch den typisch stillen Gesellschafter ist nach denselben Grundsätzen zu beurteilen. Soweit die Einlage nicht in bar ins Gesellschaftsvermögen geleistet wird, fehlt es an einem **Zufluss**. Daher stellt die **Übernahme von Darlehensverbindlichkeiten** durch den stillen Gesellschafter gegenüber Drittgläubigern erst dann eine maßgebliche „geleistete" Einlage dar, wenn die Gesellschaft zum maßgebenden Bilanzstichtag von ihren Verbindlichkeiten befreit ist. Bis zur Schuldbefreiung des Unternehmens liegt nur im Innenverhältnis eine Übernahme vor. Dabei wirkt eine erst später erteilte Genehmigung zur Schuldübernahme nicht auf den Zeitpunkt zurück, in dem der stille Gesellschafter sich dazu verpflichtet hatte. Muss die Gesellschaft die Verbindlichkeiten erst einmal weiter passivieren, ist noch kein erweiterter Verlustausgleich begründet.[564]

Erst wenn die **Gesellschaft endgültig von einer Schuld befreit** wird, handelt es sich im Falle der Übernahme einer Gesellschaftsschuld durch den stillen Gesellschafter um die allein maßgebliche "geleistete Einlage" i.S. von § 15a Abs. 1 EStG. Eine erst später erteilte Genehmigung einer Schuldübernahme durch den Gläubiger wirkt steuerrechtlich nicht auf den Zeitpunkt zurück, in dem der stille Gesellschafter sich dazu verpflichtet hatte. Die Verpflichtung zur Schuldübernahme begründet keinen "erweiterten Verlustausgleich" nach § 15a EStG bei dem stillen Gesellschafter.[565]

Verluste des nach außen nicht auftretenden Gesellschafters, die zu einem negativen Kapitalkonto geführt haben, sind nicht ausgleichsfähig, sondern nur nach § 15a EStG verrechenbar.[566] Das gilt auch dann, wenn sich der stille Gesellschafter gegenüber dem tätigen Gesellschafter zum Verlustausgleich verpflichtet hat, er eine Gesellschaftsschuld befreiend übernommen hat[567] bzw. er **im Außenverhältnis** durch Eingehung von Kreditverbindlichkeiten oder Bürgschaften eine **"überschießende" Haftung herbeigeführt** hat.[568]

Die im Interesse des gemeinsamen Unternehmens eingegangenen Verpflichtungen eines Innengesellschafters gegenüber Gläubigern des Geschäftsinhabers begründen keinen erweiterten Verlustausgleich i.S. v. § 15 a EStG. Die Inanspruchnahme aus solchen Verpflichtungen ist einkommensteuerlich vielmehr als Einlage zu behandeln, die für frühere Jahre festgestellte verrechenbare Verluste nicht ausgleichsfähig macht.[569]

---

[563] BFH v. 16.10.2007 - VIII R 21/06, BB 2008, 374 = DStR 2008, 35 = GmbHR 2008, 157.

[564] BFH v. 16.10.2007 - VIII R 21/06, BB 2008, 374 = DStR 2008, 35 = GmbHR 2008, 157.

[565] BFH v. 16.10.2007 - VIII R 21/06, BB 2008, 374 = DStR 2008, 35 = GmbHR 2008, 157.

[566] BFH, BB 2002, 2317.

[567] BFH, DStRE 2002, 1363.

[568] FG München, EFG 1998, 1262; BFH, ZIP 2001, 1765, dazu EWiR 2001, 1143 (Himmelmann) für eine Innengesellschaft; ebenso FG Niedersachsen v. 15.8.2001 - 2 K 363/01 für die Verlustbeteiligung eines stillen Gesellschafters, Az. d. BFH: VIII R 36/01; FG Nürnberg v. 1.2.2001 - IV 282/97, bestätigt durch BFH, DStR 2003, 1288; zur Berücksichtigung von Darlehensverlusten des atypisch stillen Gesellschafters Centrale-Gutachten, GmbHR 2004, 1387.

[569] BFH, DStR 2002, 1085.

Wird das **Darlehen**, das ein Nichtgesellschafter einer Personengesellschaft gewährt hat, in eine atypisch stille Beteiligung umgewandelt, so können dem stillen Gesellschafter ertragsteuerlich Verluste nur in Höhe des gemeinen Wertes der Darlehensforderung zum Zeitpunkt der Umwandlung zugewiesen werden. Bei der Bestimmung des gemeinen Wertes ist zu berücksichtigen, ob das Unternehmen des Darlehensschuldners fortgeführt wird oder von Liquidation bedroht ist.[570]

Nach § 15 Abs. 4 Satz 6 bis 8 EStG sind Verluste aus atypisch stillen Beteiligungen und vergleichbaren Innengesellschaften an Kapitalgesellschaften, an denen unmittelbar oder **mittelbar Kapitalgesellschaften beteiligt** sind, nach Maßgabe des § 10d EStG **nur mit späteren Gewinnen oder dem Vorjahresgewinn** aus derselben Einkunftsquelle **verrechenbar**. Soweit an der stillen Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar, ganz oder teilweise jedoch natürliche Personen beteiligt sind, bleibt der Verlust weiterhin abzugsfähig. Näheres regelt das BMF-Schreiben vom 19.11.2008.[571]

6. Steuerliche Behandlung eines Abfindungsguthabens

Nach der Beendigung der stillen Gesellschaft hat sich der Inhaber des Handelsgeschäfts mit dem stillen Gesellschafter auseinanderzusetzen (§ 235 HGB) und dessen Guthaben in Geld auszuzahlen.[572]

Wird eine typische stille Gesellschaft vorzeitig aber vereinbarungsgemäß aufgelöst, wird neben der Rückzahlung der Kapitaleinlage häufig auch ein zusätzlicher Betrag an den scheidenden Gesellschafter gezahlt, das so genannte Aufgeld. Für gewöhnlich handelt es sich hierbei um Einkünfte aus Kapitalvermögen. Dies gilt allerdings nicht, sofern das Aufgeld als Vergütung für die Einwilligung in die vorzeitige Auflösung der Gesellschaft gezahlt wurde. In diesem Fall steht die Zahlung nicht im Zusammenhang mit der Kapitalgewährung.[573]

Bei der atypischen stillen Gesellschaft bedarf es der Aufstellung eine Abschichtungs- oder Vermögensbilanz zum Auflösungstag, die die Grundlage für die Feststellung des Anteils des stillen Gesellschafters an dem tatsächlichen Geschäftswert des Unternehmens abgibt.[574]

Die Beendigung der atypisch stillen Gesellschaft als Mitunternehmerschaft führt i.d.R. zu einer steuerpflichtigen Betriebsveräußerung oder -aufgabe auf Seiten des stillen Gesellschafters, wenn nicht ein Fall des § 6 Abs. 3 EStG n.F. (=§ 7 EStDV) vorliegt. Ein solcher Fall liegt aber nur dann vor, wenn alle für den Erwerber wesentlichen Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens mit übertragen werden. Dies betrifft bei der GmbH & atypisch Still insbesondere die GmbH-Anteile des Stillen, die Sonderbetriebsvermögen II sind.[575]

Da der atypisch stille Gesellschafter schuldrechtlich am Betriebsvermögen beteiligt ist, erhält er in der Regel einen Betrag ausgezahlt, der über den Buchwert seines Einlagekontos hinausgeht und das Entgelt für die in dem Unternehmen vorhandenen **stillen Reser-**

---

[570] BFH, NV 2001, 1498 = GmbHR 2001, 933 m. Anm. Hoffmann; dazu auch Winter, GmbHR 2001, R 441.

[571] BMF v. 19.11.2008 - IV C 6 - S 2119/07/1001, GmbHR 2009, 110.

[572] BGH, BB 1961, 583.

[573] FG Niedersachsen v. 1.12.2005 – 11 K 127/03, DStRE 2006, 1517.

[574] Blaurock, Stille Gesellschaft, 6. Aufl., 2003, Anm. 1037; Langholz/Vahle, DStR 2000, 763, 764.

[575] FG Nürnberg, EFG 2001, 566 = DStRE 2001, 573; dazu auch Sender/Weilbach, StuB 2001,1171.

ven oder den **Geschäftswert** darstellt. Wenn der Mehrwert für die in dem Unternehmen vorhandenen stillen Reserven gezahlt worden ist, sind die Werte derjenigen Wirtschaftsgüter, bei denen stille Reserven offen gelegt wurden, entsprechend zu erhöhen, mit der Maßgabe, dass sich die Absetzung für Abnutzung nach diesem Betrag bemisst.

Der auf den Firmenwert entfallende Abfindungsbetrag ist auf dem Konto "Geschäfts-oder Firmenwert" zu aktivieren und gemäß § 7 Absatz 1 Satz 3 EStG innerhalb von 15 Jahren abzuschreiben. Nach der Rechtsprechung des BFH ist der Mehrbetrag (Abfindungsbetrag für die stillen Reserven und den Firmenwert) aktivierungspflichtig.[576] Der BFH begründet dies damit, dass der Inhaber des Handelsgeschäfts mit dieser Abfindungszahlung einen betrieblichen Vorteil erlangt, nämlich die Befreiung von einer befristeten Verpflichtung zur Abführung von Teilen des laufenden Gewinns an den stillen Gesellschafter, der als abnutzbares Vermögensgegenstand im handelsrechtlichen Sinne und als abnutzbares Wirtschaftsgut im einkommensteuerlichen Sinne zu beurteilen ist und demgemäß mit den Anschaffungskosten zu aktivieren sei.

VI. Besonderheiten der stillen Gesellschaft mit Kapitalgesellschaften

Auch Kapitalgesellschaften können - etwa mit ihren Gesellschaftern selbst oder mit deren Angehörigen - stille Gesellschaftsverhältnisse begründen. Dies wird häufig praktiziert bei der GmbH; es entsteht die sog. „GmbH & Still“.[577] Hintergrund ist einerseits die Absicht, etwa aus zivilrechtlichen oder aus steuerrechtlichen Gründen, das haftende Kapital so gering wie möglich zu halten, wenngleich die stille Beteiligung eines GmbH-Gesellschafters Kapitalersatzfunktion nach § 32 a GmbHG erlangen kann[578]; andererseits trägt die Leistung einer Einlage als stiller Gesellschafter mit gewinnabhängiger Beteiligung der Liquiditätslage der Gesellschaft besser Rechnung als ein Darlehen mit fester Verzinsung.

Streitig ist zunächst schon, bei welchem Gesellschaftsorgan die Kompetenz zum Abschluss eines Vertrages über eine stille Gesellschaft mit der GmbH liegt und welche Förmlichkeiten in diesem Zusammenhang zu beachten sind.

Der BGH hat – für eine AG & Still – entschieden:

„Stille Gesellschaftsverhältnisse haben zur Folge, dass der Gewinn bzw. ein Teil des Gewinns der Gesellschaft an den stillen Gesellschafter abzuführen ist. Die Wirkung entspricht also insoweit der Wirkung von sog. Teilgewinnabführungsverträgen iSv § 292 Abs. 1 Nr. 2 AktG. Ein mit einer AG geschlossener stiller Gesellschaftsvertrag ist deshalb nach der Auffassung des BGH ein Teilgewinnabführungsvertrag i. S. des § 292 Abs. 1 Nr. 2 AktG und wird deshalb grundsätzlich erst mit der Genehmigung der Hauptversammlung und der Eintragung in das Handelsregister wirksam. Will sich der andere Vertragsteil mangels Vorliegens dieser Voraussetzungen von dem Vertrag lösen, muss er deutlich machen, dass der Widerruf oder die Kündigung gerade auf diesen Grund gestützt wird.“[579]

---

[576] BFH, BStBl. II 1979, 74; dazu auch BFH, BB 2002, 2494.

[577] Dazu Sterzenbach, DStR 2000, 1669; Flore, GmbH-StB 2003, 102.

[578] Vgl. Fichtelmann, aaO, Rn. 494/1; zum Gestaltungsmissbrauch bei Umwandlung eines Darlehens in eine stille Beteiligung siehe FG Saarland, GmbHR 2003, 1446.

[579] BGH v. 8.5.2006- II ZR 123/05, DB 2006, 1366 = DStR 2006, 1292.

Teilweise wird deshalb gefordert, für die GmbH & Still sei daher die Regelung der §§ 291, 292 AktG rechtsformübergreifend anzuwenden und die weiteren strengen Voraussetzungen der §§ 293 ff. AktG seien entsprechend dabei zu beachten.[580]

Nach dieser Auffassung soll die Vertretungsmacht der Geschäftsführungsorgane der GmbH nicht ausreichend sein, um Verträge über eine stille Gesellschaft mit der GmbH abzuschießen. Die organschaftliche Vertretungsmacht beziehe sich nur auf die schuldrechtlichen Austauschbeziehungen zu Dritten, nicht aber auf solche Vertragsbeziehungen, die sich auf die Verbandsorganisation der GmbH auswirken und „satzungsgleich den rechtlichen Status der Gesellschaft verändern".[581] Bei solchen Vertragsverhältnissen, die auf die Verbandsorganisation der GmbH Auswirkung haben, bedürfe es deshalb der Zustimmung der Gesellschafterversammlung mindestens mit satzungsändernder Mehrheit, ggf. sogar der Zustimmung aller Gesellschafter; wegen dieser satzungsähnlichen Wirkung des Vertrages seien in Anlehnung an § 53 Abs. 2 GmbHG notarielle Beurkundung erforderlich und ferner auch Eintragung im Handelsregister mit der konstitutiven Wirkung analog § 54 Abs. 3 GmbHG.[582]

Hergeleitet wird diese Rechtsauffassung insbesondere auch aus dem sog. Supermarkt-Beschluss des BGH vom 24.10.1988[583] und dem sog. Siemens-Beschluss vom 30.01.1992[584], in denen der BGH für den Abschluss von Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträgen mit einer abhängigen GmbH ähnliche Zustimmungs- und Formerfordernisse aufgestellt hat, wie sie in §§ 293 - 299 AktG geregelt sind. Nach instanzgerichtlicher Auffassung sollen aber etwaige Mängel bei der Begründung einer atypisch stillen Gesellschaft, die zur schwebenden Unwirksamkeit führen, nicht zu einem Anspruch des stillen Gesellschafters auf Rückzahlung seiner Einlage berechtigen, sondern nur zu einem Recht auf fristlose Kündigung und zu einer Behandlung nach den Grundsätzen der fehlerhaften Gesellschaft für die Zeit bis dahin.[585]

Teilweise wird auch noch weiter differenziert dahingehend, ob es sich um eine der Aktiengesellschaft ähnliche Publikums-GmbH handelt bzw. ob es sich um eine atypische oder um eine typische stille Gesellschaft handelt.[586]

Nach anderer Auffassung soll die Kompetenz zum Abschluss von stillen Gesellschaftsverträgen bei dem Geschäftsführer bzw. der Geschäftsführung liegen und es soll insoweit nur ein einfacher Zustimmungsbeschluss der Gesellschafterversammlung der GmbH erforderlich sein[587], zumindest bei der Begründung einer atypisch stillen Gesellschaft. Begründet

---

[580] Vgl. Hachenburg / Ulmer, GmbHG, 8. Aufl., Anhang zu § 77 GmbHG, Rn. 194 und 203; Rohwedder / Koppensteiner, GmbHG, 2. Aufl., Anhang zu § 52 GmbHG, Rn. 44 ff.

[581] Vgl. Jebens, BB 1996, 701, 702; Weigl, GmbHR 2002, 778.

[582] Vgl. die Nachweise bei Jebens, aaO; Weigl, GmbHR 2002, aaO; und DNotI-Report 2004, 57; a.A. Schmidt-Ott, GmbHR 2001, 182; BayObLG v. 18.2.2003 - 3 Z BR 233/02, ZIP 2003, 845 = DStR 2003, 1218 m. Anm. Wälzholz; dazu auch Schulte/Waechter, GmbHR 2002, 189.

[583] BGHZ 105, 324 = BB 1989, 95.

[584] NJW 1992, 1452 = BB 1992, 662.

[585] OLG Stuttgart, ZIP 2003, 763, dazu EWiR 2003, 505 (Wagner); OLG Braunschweig, DStR 2003, 749; OLG Hamm, BB 2003, 653; OLG Frankfurt, DStR 2003, 2131 = ZIP 2004, 32; OLG Braunschweig, ZIP 2004, 28, Az. d. BGH: II ZR 310/03; a.A. OLG Schleswig, NZG 2003, 166; OLG Jena, ZIP 2003, 1444.

[586] Vgl. die Nachweise bei Jebens, aaO.

[587] Vgl. Scholz / Emmerich, GmbHG, 9. Aufl., Anhang Konzernrecht, Rn. 337; Schneider / Reusch, DB 1989, 713, 715; K. Schmidt, ZGR 1983, 295, 310.

wird das Zustimmungserfordernis der Gesellschafterversammlung dabei damit, dass der Geschäftsführer das Weisungsrecht der Gesellschafterversammlung nach § 37 Abs. 1 GmbHG nicht dadurch einschränken bzw. unterlaufen können soll, dass er schuldrechtliche Verträge mit dritten Personen abschließt.[588]

Das BayObLG[589] und das AG Charlottenburg[590] die Eintragungsfähigkeit einer Stillen Gesellschaft (und einergewinnabhängigen „Genussrechtsvereinbarung“) mit einer GmbH in deren Handelsregister ab, zumindest solange nicht der gesamte Gewinn der GmbH abzuführen ist, da nur die im Gesetz dafür vorgesehenen Tatsachen eintragungsfähig seien bzw. solche Tatsachen, für deren Eintragung nach Sinn und Zweck der Registerführung ein erhebliches Bedürfnis des Rechtsverkehrs bestehe. Das AG Charlottenburg sieht insoweit bei solchen stillen Gesellschaftsverhältnissen letztlich keinen wesentlichen Unterschied zu schuldrechtlichen Austauschverträgen, bei denen die gewinnabhängige Vergütung schon als Aufwand und nicht erst nach Gewinnfeststellung abgeführt werden muss. Andererseits hat das BayObLG in einer Parallelentscheidung sich zu den Voraussetzungen bzw. zum Zeitpunkt der Löschung eines GmbH-Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrages bei dessen Beendigung im Handelsregister geäußert.[591]

D. Die Unterbeteiligung

I. Allgemeine Grundlagen

Eine wirtschaftlich bedeutende Erscheinungsform der Innengesellschaft ist die Unterbeteiligung.[592] Die Unterbeteiligung ist eine Beteiligung, die ein Beteiligter (Hauptbeteiligter) einer anderen Person (Unterbeteiligter) an einer ihm zustehenden Gesellschaftsbeteiligung (Hauptbeteiligung) einräumt, wodurch der Unterbeteiligte zumindest am Gewinn bzw. dem Gewinnanteil der Hauptbeteiligung beteiligt ist. Abzugrenzen ist die Unterbeteiligung vom Treuhandverhältnis. Eine Umdeutung eines (form-) unwirksamen Treuhandverhältnisses über einen GmbH-Anteil in eine - formfrei mögliche - Unterbeteiligung ist nicht möglich, wenn die Parteien nicht nur eine Mitberechtigung an den Vermögenswerten der GmbH vereinbaren wollten, sondern auch einen Zugriff auf die GmbH-Anteile als Ganzes.[593] Die **wirtschaftliche Inhaberschaft** wird dem an einem Kapitalgesellschaftsanteil **Unterbeteiligten** nur dann vermittelt, wenn er nach dem Inhalt der getroffenen Abrede alle mit der Beteiligung verbundenen wesentlichen Rechte (Vermögens- und Verwaltungsrechte) ausüben und im Konfliktfall effektiv durchsetzen kann. Nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO ist die Rechtsstellung des wirtschaftlichen Eigentümers dadurch gekennzeichnet, dass er den zivilrechtlichen Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann.

Die Unterbeteiligung ist eine mittelbare Beteiligung an der Hauptgesellschaft und wird dort verwandt, wo eine direkte Beteiligung vermieden werden soll oder nicht möglich ist. Die Unterbeteiligung kann als Ersatz für die Einräumung der vollen oder eines Teils der Betei-

---

[588] Vgl. Fichtelmann, aaO, Rn. 495/1.

[589] BayObLG v. 29.6.2000 – 15 W 69/00, RPfleger 2000, 504; BayObLG v. 18.2.2003 - 3 Z BR 233/02, GmbHR 2003, 534 m. Anm. Weigl = DStR 2003, 1218 m. Anm. Wälzholz; ähnlich LG Darmstadt v. 24.8.2004 – 8 O 96/04, ZIP 2005, 402; kritisch Weigl, GmbHR 2003, 536.

[590] AG Charlottenburg v. 29.11.2005 – HRB 96299 B, GmbHR 2006, 258.

[591] BayObLG v. 5.2.2003 - 3 Z BR 232/02, GmbHR 2003, 476 = ZIP 2003, 798.

[592] Vgl. dazu umfassend Fichtelmann, in: Peter / Crezelius, Kap. 6, Rn. 1531 ff.; Bilsdorf, NJW 1980, 2785 ff.; Bülow, Heidelberger Musterverträge, Heft 55, 2. Aufl., 1991

[593] OLG Bamberg v. 30.11.2000 - 1 U 72/00.

ligung verwendet werden, da die Gesellschafter der Hauptgesellschaft von einer Unterbeteiligung keine Kenntnis zu haben brauchen. Sie kann weiterhin geeignet sein, um eine Dauerbeteiligung zu begründen, vor allem für Fälle, in denen der Unterbeteiligte nicht nach außen in Erscheinung treten will. Dadurch können Kapitalgeber am Gewinn und Verlust der Gesellschaft beteiligt werden, ohne Gesellschafter zu sein. Allerdings darf eine Unterbeteiligungs- oder eine Treuhandregelung nicht gegen die Vorgaben des Gesellschaftsvertrages verstoßen. Eine nach dem Gesellschaftsvertrag unzulässige Unterbeteiligung ist unwirksam.[594]

Es wird zwischen typischer und atypischer Unterbeteiligung unterschieden, wobei sich diese Unterscheidung vor allem im Steuerrecht auswirkt.

II. Steuerliche Wirkungen

1. Typische Unterbeteiligung

Handelt es sich um eine typische Unterbeteiligung, sind die Gewinnanteile des Unterbeteiligten Einkünfte aus Kapitalvermögen, von denen die Kapitalertragsteuer abzuziehen ist und Verluste abzugsfähige Werbungskosten (§ 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG) bilden.[595] Auf Verluste ist § 15 a EStG entsprechend anwendbar. Der Gewinn, der bei der Veräußerung der Unterbeteiligung entsteht, ist nur in Fällen der Spekulation steuerpflichtig (§§ 22, 23 EStG). Sollte die Unterbeteiligung beim Unterbeteiligten zu einem Betriebsvermögen gehören, liegen aber gewerbliche Einkünfte vor (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Auch der Veräußerungsgewinn ist dann steuerpflichtig, ggf. privilegiert nach §§ 15, 16 34 EStG.

Die Gewinnanteile des Unterbeteiligten sind beim Hauptbeteiligten von seinem Gewinnanteil abzugsfähige Sonderbetriebsausgaben oder Werbungskosten, je nachdem, welcher Einkunftsart die Erträge der Hauptgesellschaft zuzuordnen sind und ob der Hauptbeteiligte seine Beteiligung im Privat- oder im Betriebsvermögen hält.[596]

2. Atypische Unterbeteiligung

Handelt es sich um eine atypische Unterbeteiligung, so sind die Einkünfte beim Unterbeteiligten derselben Einkunftsart zuzurechnen wie beim Hauptbeteiligten. Stellt der Gewinn des Hauptbeteiligten gewerbliche Einkünfte dar, so handelt es sich beim Unterbeteiligten auch um gewerbliche Einkünfte gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG; sind es freiberufliche Einkünfte iSv § 18 EStG, sind sie es auch beim Unterbeteiligten. Tätigkeitsvergütungen, die der atypisch still Unterbeteiligte erhält, sind gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG dem Gesamtgewinn zuzurechnen.[597]

Damit die Unterbeteiligung für die Mitgesellschafter der Hauptgesellschaft unberücksichtigt, vielleicht auch unentdeckt bleibt, wird in einer gesonderten Feststellung der Einkünfte aus der Unterbeteiligungsgesellschaft das Ergebnis der Gesellschaft ermittelt und beiden Gesellschaftern ihr Anteil direkt zugerechnet. Wenn alle Beteiligten einverstanden sind, kann die Unterbeteiligung auch im Feststellungsverfahren für die Hauptgesellschaft mitbe-

---

[594] BGH v. 10.5.2006 – II ZR 209/04, DB 2006, 1672 = GmbHR 2006, 875; dazu Tebben, GmbHR 2007, 63.

[595] BFH, BStBl II 1988, 86; BFH, BStBl II 1997, 406 für eine Unterbeteiligung an Mieterträgen einer Personengesellschaft.

[596] BFH, BStBl II 1989, 34.

[597] BFH, DStR 1998, 203.

rücksichtigt werden.[598] Bei der Unterbeteiligung eines zusammenveranlagten Ehegatten an der Gesellschaftsbeteiligung des anderen Ehepartners soll eine gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung ausnahmsweise nicht erforderlich sein.[599]

Der BFH[600] hat dazu inzwischen entschieden: Der wirtschaftliche Inhaber von Kapitalgesellschaftsanteilen erzielt originär sowohl Einkünfte nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG (Gewinnanteile und sonstige Bezüge) als auch diejenigen nach § 17 EStG (Gewinne oder Verluste aus der Anteilsveräußerung). Die wirtschaftliche Inhaberschaft wird dem an einem Kapitalgesellschaftsanteil Unterbeteiligten nur dann vermittelt, wenn er nach dem Inhalt der getroffenen Abrede alle mit der Beteiligung verbundenen wesentlichen Rechte (Vermögens- und Verwaltungsrechte) ausüben und im Konfliktfall effektiv durchsetzen kann. Auch kurze Haltezeiten können dann die wirtschaftliche Zurechnung von Anteilsrechten begründen, wenn dem Berechtigten (hier: Unterbeteiligten) der in der Zeit seiner Inhaberschaft erwirtschaftete Erfolg (einschließlich eines Substanzwertzuwachses) gebührt.

§ 10 Grundstücke im Privat- oder Betriebsvermögen

A. Ablaufschema des Sachwertverfahrens

Schaubild ab 1.1.2016[601]

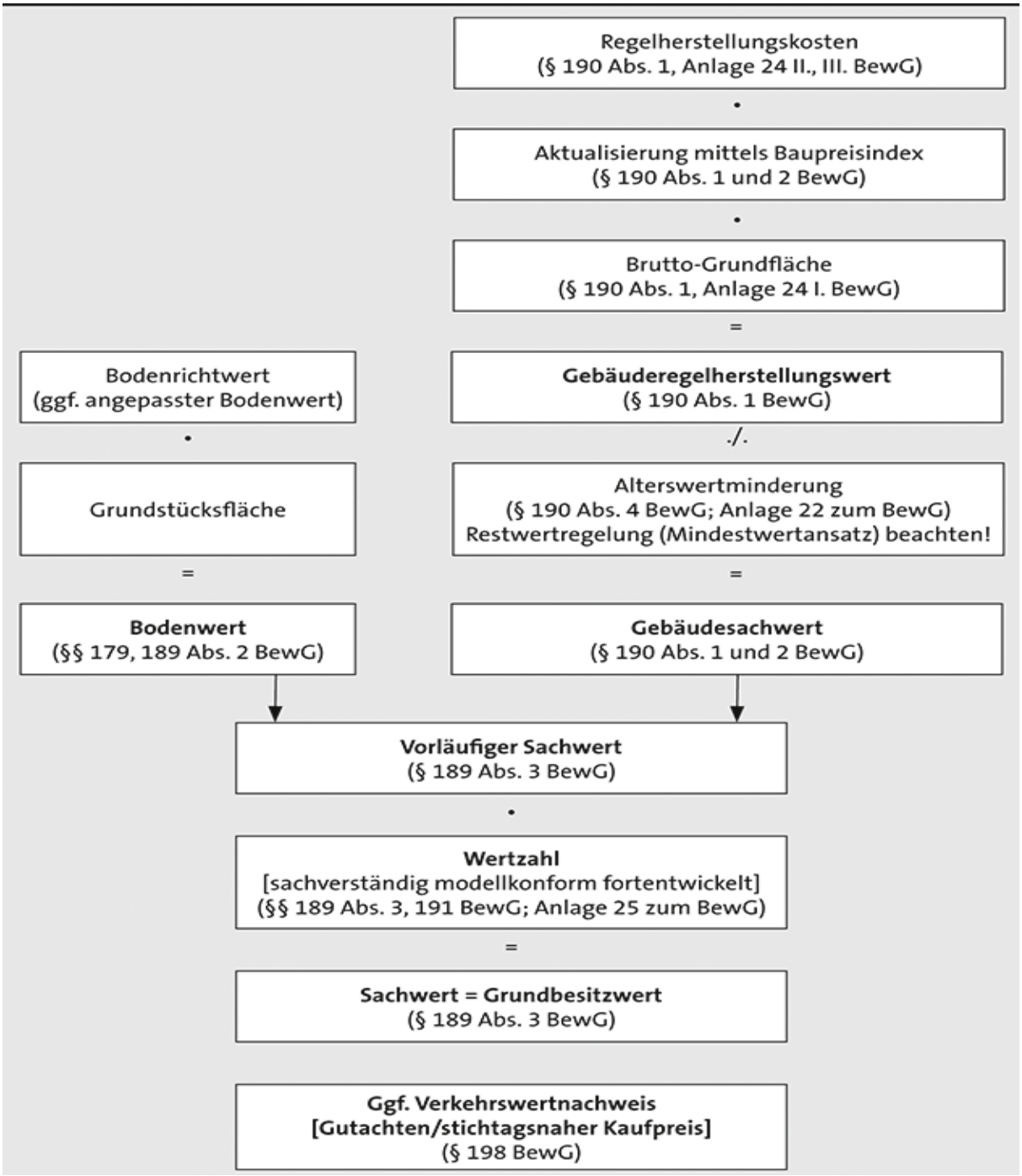
---

[598] BFH, BStBl II 1989, 343; zur Frage der Zurechnung von Sondervergütungen, z. B. Tätigkeitsvergütungen des atypisch Unterbeteiligten zum Gewinn der (Haupt-) Gesellschaft gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG siehe FG München, DStRE 1997, 318, n. rkr., aufgehoben durch BFH, DStR 1998, 203, siehe für die atypisch stille Gesellschaft auch BFH, DStRE 1999, 465 und zur Anwendung des § 15 a EStG FG Düsseldorf, DStRE 1997, 710; Kempermann, FR 1998, 248.

[599] FG Düsseldorf, DStRE 2001,1208, Az. d. BFH: VIII R 34/01.

[600] BFH, BB 2005, 2386 = GmbHR 2005, 1633 m. Anm. Heinz/Hageböke; dazu auch Schulze zur Wiesche, GmbHR 2006, 630; Pupeter, GmbHR 2006, 911.

[601] Eisele, NWB 50/2015, 3751.



B. Beispiel Privathaus

Grundlagen:[602]

[602] Krause/Grootens, NWB 51/2015, 3823.

1. *Die Brutto-Grundfläche des Einfamilienhauses beträgt 200 m² , die der Garage 21 m²*
2. *Einfamilienhaus und Garage sind 21 Jahre alt (Jahr des Bewertungsstichtags abzüglich Jahr der Bezugsfertigkeit, 1995 bis 2016).*
3. *Die typisierte Gesamtnutzungsdauer des Einfamilienhauses beträgt 70 Jahre und die der Garage 60 Jahre (Anlage 22 zum BewG n. F.).*
4. *Der Regelherstellungskostensatz nach Anlage 24 II zum BewG n. F. beträgt für das Einfamilienhaus (Gebäudeart 1.21) 1.005 €/m² und für die Garage (Gebäudeart 14.1) 485 €/m² .*
5. *Das Grundstück ist 500 m² groß.*
6. *Der aktuelle Bodenrichtwert beträgt 200 €/m² .*
7. *Es wird ein Baupreisindex für Wohngebäude von 111,4 und für Nichtwohngebäude von 111,8 unterstellt.*

Ergebnis:[603]

Regelherstellungswert (§ 190 Abs. 1 BewG n. F.):	
RHK EFH • Index WohnG • BGF = 1.005 €/m² • 111,4/100 • 200 m² =	223.914 €
RHK Garage • Index NichtWohnG • BGF = 485 €/m² • 111,8/100 • 21 m² =	+ 11.386 €
→ Regelherstellungswerte	235.300 €
Abzgl. **Alterswertminderung (§ 190 Abs. 4 BewG n. F.):**	
Alter EFH • jährl. Wertminderung • RHK-Wert = 21 Jahre • 1/70 • 223.914 € =	- 67.174 €
Alter Garage • jährl. Wertminderung • RHK-Wert = 21 Jahre • 1/60 • 11.386 € =	- 3.985 €
→ Gebäudesachwerte	164.141 €
Bodenwert (§ 189 Abs. 2 BewG, § 179 BewG):	
Grundstücksfläche • aktueller BRW = 500 m² • 200 €/m² =	+ 100.000 €
→ vorläufiger Sachwert	264.141 €
Wertzahl (§ 189 Abs. 3 BewG, § 191 BewG, Anlage 25 zum BewG n. F.):	
vorläufiger Sachwert • Wertzahl = 264.141 € • 0,9 =	237.726 €
→ **Grundbesitzwert**	**237.726 €**

[603] Krause/Grootens, NWB 51/2015, 3823.

C. Wertzahlen für Ein- und Zweifamilienhäuser

Die Wertzahlen für Ein- und Zweifamilienhäuser nach § 181 Abs. 1 Nr. 1 BewG und Wohnungseigentum nach § 181 Abs. 1 Nr. 3 BewG stellen sich nach Aktualisierung der Anlage 25 zum BewG zum 1.1.2016 (im Klammern bis zum 31.12.2015) wie folgt dar:[604]

Vorläufiger Sachwert (§ 189 Abs. 3 BewG)		**Bodenrichtwert**				
		bis				über
		200 €/m²	300 €/m²	400 €/m²	500 €/m²	500 €/m²
bis	50.000 €	1,3 [1,2]	1,3 [1,2]	1,4 [1,3]	1,4 [1,3]	1,5 [1,4]
	100.000 €	1,1 [1,1]	1,2 [1,2]	1,2 [1,2]	1,3 [1,3]	1,3 [1,3]
	150.000 €	1,0 [1,1]	1,1 [1,1]	1,1 [1,1]	1,2 [1,2]	1,2 [1,3]
	200.000 €	1,0 [1,0]	1,1 [1,1]	1,1 [1,1]	1,2 [1,2]	1,2 [1,2]
	300.000 €	0,9 [0,9]	1,0 [1,0]	1,0 [1,0]	1,1 [1,1]	1,2 [1,2]
	400.000 €	0,8 [0,8]	0,9 [0,9]	1,0 [1,0]	1,0 [1,0]	1,1 [1,1]
	500.000 €	0,8 [0,7]	0,9 [0,8]	1,0 [0,9]	1,0 [0,9]	1,1 [1,0]
über	500.000 €	0,7 [0,6]	0,8 [0,7]	0,9 [0,8]	0,9 [0,8]	1,0 [0,9]

D. Beispiel Geschäftshaus

Grundlagen:[605]

1. Die Brutto-Grundfläche des Produktionsgebäudes beträgt 3.950 m 2, die des Verwaltungsgebäudes 920 m 2.
2. Produktions- und Verwaltungsgebäude sind 41 Jahre alt (Jahr des Bewertungsstichtags abzüglich Jahr der Bezugsfertigkeit, 1975 bis 2016).
3. Die typisierte Gesamtnutzungsdauer
   a) des Produktionsgebäudes beträgt 40 Jahre und
   b) die des Verwaltungsgebäudes 60 Jahre

   (Anlage 22 zum BewG n. F.).
4. Der Regelherstellungskostensatz nach Anlage 24 II zum BewG n. F. beträgt für
   a) das Produktionsgebäude (Gebäudeart 15.4, Ausstattung „Basis“) 950 €/m 2 und
   b) das Verwaltungsgebäude (Gebäudeart 6.1, Ausstattung „Basis“) 1.040 €/m 2.
5. Das Grundstück ist 12.150 m 2 groß.

---

[604] Eisele, NWB 50/2015, 3751.

[605] Krause/Grootens, NWB 51/2015, 3823.

Ergebnis:[606]

Regelherstellungswert (§ 190 Abs. 1 BewG n. F.):	
RHK Produktionsgebäude • Index NichtWohnG • BGF =	
950 €/m ^{2} • 111,8/100 • 3.950 m ^{2} =	4.195.295 €
RHK Verwaltungsgebäude • Index NichtWohnG • BGF =	
1.040 €/m ^{2} • 111,8/100 • 920 m ^{2} =	+ 1.069.702 €
→ Regelherstellungswerte	5.264.997 €
Abzgl. **Alterswertminderung (§ 190 Abs. 4 BewG n. F.):**	
Alter Produktionsgebäude • jährl. Wertminderung • RHK-Wert =	
41 Jahre • $^1/_{40}$ • 4.195.295 € = 4.300.177 €,	
maximal jedoch 70 %, da Gebäudesachwert mindestens 30 %	- 2.936.707 €
Alter Verwaltungsgebäude • jährl. Wertminderung • RHK-Wert =	
41 Jahre • $^1/_{60}$ • 1.069.702 € =	- 730.963 €
(kein Mindestrestwertansatz)	
→ Gebäudesachwerte	1.597.327 €
Bodenwert (§ 189 Abs. 2 BewG, § 179 BewG):	
Grundstücksfläche • aktueller BRW = 12.150 m ^{2} • 78 €/m ^{2} =	+ 947.700 €
→ vorläufiger Sachwert	2.545.027 €
Wertzahl (§ 189 Abs. 3 BewG, § 191 BewG, Anlage 25 zum BewG n. F.):	
vorläufiger Sachwert • Wertzahl = 2.545.027 € • 0,65 =	1.654.267 €
→ **Grundbesitzwert**	**1.654.267 €**

[606] Krause/Grootens, NWB 51/2015, 3823.

E. Wertzahlen für für Teileigentum, Geschäftsgrundstücke, gemischt genutzte Grundstücke und sonstige bebaute Grundstücke

Die Wertzahlen für Teileigentum, Geschäftsgrundstücke, gemischt genutzte Grundstücke und sonstige bebaute Grundstücke (§ 181 Abs. 1 Nr. 3 bis 6 BewG) nach stellen sich nach Aktualisierung der Anlage 25 zum BewG zum 1.1.2016 (im Klammern bis zum 31.12.2015) wie folgt dar:[607]

Vorläufiger Sachwert (§ 189 Abs. 3 BewG)		**Keine Differenzierung nach Bodenrichtwerthöhe!**
bis	500.000 €	0,90 [0,90]
	750.000 €	0,85 [0,80]
	1.000.000 €	0,80 [0,80]
	1.500.000 €	0,75 [0,80]
	2.000.000 €	0,70 [0,80]
	3.000.000 €	0,65 [0,80]
über	3.000.000 €	0,60 [0,70]

[607] Eisele, NWB 50/2015, 3751.