

**Probleme und Gestaltungsmöglichkeiten bei der Nachfolge in
Personengesellschaftsanteile**

Diplomarbeit

vorgelegt am : 05.02.2001

Ausbildungsbereich : Wirtschaft

Fachrichtung : Steuern und Prüfungswesen

Studienjahrgang : 1998

Studienhalbjahr : 6

Studienfach :

Von

Nadine Haller

Ausbildungsstätte :

R.T.S. Steuerberatungsgesellschaft mbH

Brunnenstr. 47 c

70372 Stuttgart (Bad Cannstatt)

Betreuer in der Ausbildungsstätte :

Herr Härle

Betreuender Dozent :

Herr Prof. Dr. T. Maurer

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	V
1. Einführung und Problemstellung	1
2. Die Personengesellschaft	3
2.1 Die OHG	4
2.2 Die KG	4
3. Die Nachfolge in Anteile an einer Personengesellschaft	5
4. Gesellschaftsvertragliche Gestaltungsmöglichkeiten.....	6
5. Fortsetzungsklausel (Ausschlussklausel).....	6
5.1 Gesellschaftsrecht	7
5.2 Erbschaftsteuer.....	8
5.2.1 Erbschaftsteuerliche Folgen für die Erben	9
5.2.2 Erbschaftsteuerliche Folgen für die Gesellschafter	9
5.2.3 Betriebsvermögensfreibetrag	10
5.3 Einkommensteuer	12
5.3.1 Einkommenssteuerliche Folgen für die Erben	12
5.3.2 Einkommenssteuerliche Folgen für die Gesellschafter.....	13
5.3.3 Sonderbetriebsvermögen	14
5.4 Zusammenfassung.....	15
6. Die einfache Nachfolgeklausel	15
6.1 Gesellschaftsrecht	15
6.1.1 Die Erbengemeinschaft	16

6.1.2 Zugehörigkeit des Gesellschaftsanteils zum Nachlass	17
6.1.3 Haftung	18
6.1.4 Teilungsanordnung	19
6.2 Erbschaftsteuer	20
6.2.1 Betriebsvermögensfreibetrag	21
6.2.2 Erbschaftssteuerliche Einschränkungen	21
6.3 Einkommensteuer	22
6.3.1 Nachträgliches Ausscheiden aus der Gesellschaft	23
6.3.2 Erbfallschulden	24
6.3.3 Sonderbetriebsvermögen	24
7. Die qualifizierte Nachfolgeklausel	25
7.1 Gesellschaftsrecht	25
7.1.1 Eintritt als Sonderrechtsnachfolger	25
7.1.1 Abfindungsanspruch	26
7.2 Erbschaftsteuer	28
7.2.1 Nachlasszugehörigkeit des Gesellschaftsanteils	28
7.2.2 Betriebsvermögensfreibetrag	29
7.2.3 Sonderbetriebsvermögen	30
7.3 Einkommensteuer	31
7.3.1 Mitunternehmerschaft der weichenden Erben	32
7.3.2 Fehlende Mitunternehmerschaft der weichenden Erben	32
7.3.3 Sonderbetriebsvermögen	33
8. Eintrittsklausel	35
8.1 Gesellschaftsrecht	35
8.2 Erbschaftsteuer	37

8.2.1 Abfindungs- und Treuhandvariante.....	37
8.2.2 Betriebsvermögensfreibetrag.....	38
8.3 Einkommensteuer	39
8.3.1 Nichteintritt des Erben.....	39
8.3.2 Eintritt des Erben.....	40
9. Zusammenfassende Würdigung	41
Literaturverzeichnis.....	43

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz	
a.F.		alte Fassung
AO		Abgabenordnung
BGB		Bürgerliches Gesetzbuch
BewG		Bewertungsgesetz
BGH		Bundesgerichtshof
BFH		Bundesfinanzhof
BStBl.		Bundessteuerblatt
Bzw.		beziehungsweise
ca.		circa
d.h.		das heißt
ErbStG		Erbschaftsteuergesetz
EStG		Einkommensteuergesetz
GbR		Gesellschaft Bürgerlichen Rechts
gem.		gemäß
HGB		Handelsgesetzbuch
i.V.m.		in Verbindung mit
KG		Kommanditgesellschaft
Nr.		Nummer
OHG		Offene Handelsgesellschaft
RN		Rechennummer
SBV		Sonderbetriebsvermögen
s.o.		siehe oben
z.B.	zum Beispiel	

1. Einführung und Problemstellung

Schon seit einigen Jahren stellt sich der Rechtsprechung und den Erblässern sowie den Erben das Problem der Anteilsvererbung. Den Anschein der Klärung gab Peter Ulmer im Jahre 1985 mit den Worten: „, der jahrzehntelang als besonders undurchsichtig geltende, für die Rechtsanwendung mit Schwierigkeiten verbundene Bereich der Anteilsvererbung (...) als im wesentlichen geklärt angesehen werden „¹ könne. Betrachtet man die heutige Situation der Anteilsvererbung, so scheint es sich bei Peter Ulmer jedoch um einen verfrühten Optimismus gehandelt zu haben.

Grundsätzlich kann gesagt werden, dass es sich bei der Gesellschafternachfolge abgesehen von einigen Ausnahmen um einen Sonderfall der Unternehmensnachfolge handelt². Geht man von diesem Ausgangspunkt aus, so kann man anhand von Zahlen die Tragweite dieser Problematik erkennen. Im Jahre 1995 wurden beim Institut für Mittelstandsforschung in Bonn alleine für Familienunternehmen 299.000 Generationenwechsel für die Jahre 1995-2000 ermittelt³.

Bei der Vererbung von Gesellschaftsanteilen treten Probleme auf, die unternehmensbedrohend sein können, da es sich bei Erbfällen in der Praxis zumeist um sehr komplexe Gebilde handelt⁴. Dies zeigt sich auch an den Konkursfällen, die auf Erbfälle zurückgehen; alleine innerhalb der EU sind es ca. 10%⁵. Davon gehen die meisten Fälle auf eine mangelhafte Erbfolgeplanung zurück. Anhand dieser Zahlen zeigt sich, wie wichtig die Nachfolgeplanung in bezug auf die (Personen-)Gesellschaftsanteile ist.

Während Vermögensübergänge zu Lebzeiten, da es sich um entgeltliche Rechtsgeschäfte handelt, Ertragssteuern auslösen, wird bei unentgeltlichen bzw. teilentgeltlichen Vermögensübergänge im Todesfall Erbschaftsteuer und im Wege der vorweggenommenen Erbfolge Schenkungssteuer ausgelöst⁶. Diese Überlegungen müssen auf jeden Fall miteinbezogen werden. Nachfolgeplanung ist daher Pflicht, um eventuellen Überraschungen aus dem Weg gehen zu können. Hierbei spielen aber, abgesehen von steuerlichen Gesichtspunkten, auch andere Gründe eine entscheidende Rolle; hierbei seien vor allem zu nennen die Auswahl des Nachfolgers, unter Umständen die Versorgung der Angehörigen und weitgehendst natürlich auch die Streitvermeidung zwischen den Erben⁷. Möchte der Erblasser

¹ Siegman, M. (1992), S.21, zit. nach Peter Ulmer

² vgl. Gebel, D. (1997a), S. 23 ff.

³ vgl. <http://www.iwkoeln.de/forum19-99.htm>, S.1

⁴ vgl. Zimmermann/ Reyher/ Hottman (1995), S. 977 ff.

⁵ vgl. Grashoff, D. (1997), S. 2 f.

⁶ vgl. Gebel, D. (1997a), S. 23 ff.

⁷ vgl. Grashoff, F. (1997), S.2 f.

z.B. noch die Möglichkeit haben, die Eignung seines Nachfolgers zu prüfen und unter Umständen seine Entscheidung noch revidieren, so wäre hier ein Vermögensübergang zu Lebzeiten zu empfehlen. Der Gesellschafter sollte jedoch das Wohl des Unternehmens bei seiner Entscheidung nicht außen vor lassen und in diesem Sinne handeln.

Grundsätzlich wird an erster Stelle die Steuerersparnis für die Erben sowie für den Erblasser stehen. Im Erbfall gibt es hierbei verschiedene Mittel, die richtig eingesetzt helfen sollen, Liquiditätsverluste auszugleichen bzw. zu vermeiden, allerdings kann ein falscher Einsatz durch ungenaue Planung oder zu späte Information zu erheblichen steuerlichen Folgen führen⁸.

In den letzten Jahren wurde immer wieder nach einer gerechten Lösung für Erblasser und Erben gesucht. Durch die Jahressteuergesetze 1996 und 1997 wurden auch in bezug auf die Nachfolgegestaltung der Personengesellschafter einige Vergünstigungen geschaffen⁹.

Z.B. wurde mit dem Jahressteuergesetz 1996 die Begünstigung des Betriebsvermögens erhöht, mit der Begründung, dass zwar in den letzten Jahrzehnten erhebliches Betriebsvermögen geschaffen wurde, dieses aber derzeit nach und nach auf die Erbgeneration übergehe. Da aber dieses Vermögen zumeist mittel- bzw. langfristig an das Unternehmen gebunden ist, könne dieses auch nicht kurzfristig für Erbschaftsteuerzahlungen aufgebracht werden¹⁰.

Wenn man sich diese Zahlen betrachtet, stellt sich die Frage, warum Gesellschafter in bezug auf die Nachlassplanung häufig zu spät reagieren. Die undurchsichtige Materie sollte daher genau in Augenschein genommen werden. Hierbei spielen die zahlreichen Gestaltungsmöglichkeiten, die sowohl vom Einkommensteuergesetz, als auch vom Erbschaftsteuergesetz her gegeben sind für die Gesellschafter eine wichtige Rolle und sollten daher zum Vorteil der Gesellschafter und der Erben genutzt werden.

In der folgenden Arbeit setze ich mich mit dem Thema der Gesellschafternachfolge in bezug auf Personengesellschaften auseinander. Es sollen die Probleme, die ein Erbfall bei der Anteilsvererbung hinsichtlich Gesellschaftsrecht, Erbschaftsteuerrecht und Einkommensteuerrecht auftreten, herausgearbeitet und gelöst werden.

Das Ziel dieser Arbeit soll es sein, die Probleme bei der Anteilsvererbung aufzuzeigen und anhand verschiedener Gestaltungsmöglichkeiten Vor- und Nachteile darzustellen.

Zunächst soll hierfür der Begriff der Personengesellschaft näher betrachtet werden und dabei

⁸ vgl. Gebel, D. (1997a), S. 23 f.

⁹ vgl. Grashoff, F. (1997), S.1 ff.

¹⁰ vgl. Grashoff, F. (1997), S.2 f.

auch geklärt werden, welche Rechtsformen zu den Personengesellschaften gehören. Im weiteren Verlauf sollen dann die Fortsetzungsklausel, die einfache Nachfolgeklausel, die qualifizierte Nachfolgeklausel sowie die Eintrittsklausel mit ihren Problemen erläutert und Gestaltungsmöglichkeiten aufgezeigt werden.

2. Die Personengesellschaft

Grundsätzlich versteht man unter der Rechtsform den rechtlichen Rahmen eines Unternehmens durch den Teile der rechtlichen Beziehungen innerhalb des Betriebs und zur Unternehmensumwelt geregelt werden¹¹.

Bei den Personengesellschaften handelt es sich um personalistisch organisierte Gesellschaften. Dabei schließen sich mehrere (mindestens zwei) Personen, sprich Gesellschafter zusammen, die sie mit ihrem privaten Vermögen für die Verbindlichkeit der Gesellschaft haften. Vordergründig kommt es dabei auf die persönliche Leistung und Fähigkeit des einzelnen Gesellschafters und nicht auf die Kapitalbeteiligung an¹².

Zu den Personengesellschaften zählen die folgenden Rechtsformen :

- ◆ Einzelunternehmen
- ◆ Gesellschaften bürgerlichen Rechts (GbR)
- ◆ Offene Handelsgesellschaften (OHG)
- ◆ Kommanditgesellschaften (KG)
- ◆ Partnerredereien
- ◆ Partnergesellschaften

Um diesen Bereich für den weiteren Verlauf abzugrenzen, sollen in dieser Arbeit nur die offenen Handelsgesellschaft und die Kommanditgesellschaft behandelt werden.

¹¹ vgl. Schneck, O. (1998), S.610 f.

¹² vgl. Duden, Politik und Gesellschaft (1992), S. 296

2.1 Offene Handelsgesellschaft (OHG)

Die OHG ist eine Gesellschaft, deren Zweck auf den Betrieb eines Handelsgewerbes unter gemeinschaftlicher Firma gerichtet ist, darüber hinaus ist bei keinem Gesellschafter die Haftung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern beschränkt¹³. Die gesetzlichen Grundlagen für die OHG finden sich in den §§ 105-160 HGB, ergänzend hierzu gelten die Vorschriften zur BGB-Gesellschaft gem. den §§ 705 ff. BGB.

Wie bei der GbR ist auch bei der OHG bei der Gründung durch mindestens 2 Gesellschafter kein Mindestkapital erforderlich und alle Gesellschafter sind zur Geschäftsführung berechtigt und verpflichtet¹⁴. Jedoch ist die OHG in das Handelsregister einzutragen (vgl. § 106 HGB). Auch die Haftung unterscheidet sich nicht von der GbR, da die OHG Gesellschafter gegenüber den Gesellschaftsgläubigern unmittelbar, somit auch mit ihrem Privatvermögen, haften. Die Rechnungslegungsvorschriften entsprechen denen eines Einzelunternehmens¹⁵.

2.2 Kommanditgesellschaft (KG)

Bei der Kommanditgesellschaft handelt es sich um eine Rechtsform des privaten Rechts, deren gesetzliche Grundlagen sich in den §§ 161-177 HGB wiederfinden. Hinzu kommen die gesetzlichen Grundlagen der BGB-Gesellschaft und der OHG die bei der KG ebenfalls zur Anwendung kommen. Die KG ist also eine Gesellschaft, deren Zweck auf den Betrieb eines Handelsgewerbes unter gemeinschaftlicher Firma gerichtet ist¹⁶. Die KG kann mit 2 Gesellschaftern gegründet werden, davon mindestens ein Vollhafter (Komplementär), welcher die Geschäftsführungsbefugnis hat, was vertraglich aber anders geregelt werden kann und mindestens einem Kommanditisten, welcher nur mit seiner Einlage haftet und von der Geschäftsführung ausgeschlossen ist. Somit handelt es sich bei der KG um eine Sonderform der OHG, da sie sich nur aufgrund der Haftung von dieser unterscheidet¹⁷. Bei der KG gelten bezüglich der Rechnungslegungsvorschriften die selben Regelungen wie bei der OHG.

¹³ vgl. Kübler, F. (1998), S. 64 f.

¹⁴ vgl. <http://www.berater-haus.de/Gruendung/Rechtsformen.htm>, S. 2

¹⁵ vgl. Schneck, O. (1998), S. 533 f.

¹⁶ vgl. Grunewald, B. (2000), S. 122 f.

¹⁷ vgl. Kübler, F. (1998), S. 95 f.

3. Die Nachfolge in Anteile an einer Personengesellschaft

Während die Nachfolge in ein Einzelunternehmen und in den Anteil einer Kapitalgesellschaft regelmäßig wenig Probleme mit sich bringt, ist die Nachfolge in Personengesellschaftsanteile mit Problemen behaftet¹⁸. Dies ergibt sich daraus, dass die Personengesellschaft eine personalistisch organisierte Rechtsform ist und die Gesellschafter sich zumeist aufgrund gegenseitigem Vertrauen zusammengeschlossen haben. Hierbei erscheint es dann wenig verwunderlich, dass im Todesfall die Gesellschafter nicht unbedingt bestrebt sind, einen neuen fremden Gesellschafter aufzunehmen¹⁹. Dabei war die Gesetzeslage bis zum Inkrafttreten der Handelsrechtsreform so, dass im Fall des Todes eines Gesellschafters einer Personengesellschaft die Auflösung derer zur Folge hatte. Dies ergab sich aus § 727 Abs. 1 BGB für die Gesellschaft bürgerlichen Rechts und dem § 131 Nr. 4 HGB a.F. für die Offene Handelsgesellschaft, allerdings war diese Vorschrift durch gesellschaftsvertragliche Regelungen abdingbar. Die Ausnahme hiervon war die Kommanditgesellschaft, welche gemäß § 177 HGB beim Tod eines Kommanditisten nicht aufgelöst wurde.

Seit der Handelsrechtsreform ist auch bei der OHG die vertragliche Gestaltungspraxis zum Regelfall geworden (vgl. hierzu § 131 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 HGB). Allerdings kann von einem Gesellschafter die Auflösung der Gesellschaft noch verlangt werden, wenn dieser schriftlich bis zum 31.12.2001 die Anwendung des § 131 Nr. 4 HGB a.F. verlangt und die Gesellschafter dies nicht mittels eines Beschlusses zurückweisen. Lediglich bei der GbR ist gem. § 727 Abs. 1 BGB ohne vertragliche Gestaltung die Auflösung der Gesellschaft beim Tod eines Gesellschafters noch gesetzlich verankert. Hierbei wird die aufgelöste Personengesellschaft dann zur Abwicklungsgesellschaft gemäß den §§ 727 Abs. 1 BGB und ist nach § 730 ff. BGB auseinanderzusetzen. Den Gesellschaftern und den Erben bleibt allerdings noch die Möglichkeit die Gesellschaft mittels eines einstimmig beschlossenen Fortsetzungsbeschlusses in eine aktive werbende Gesellschaft zurückzuverwandeln²⁰. Ansonsten, im Falle der tatsächlichen Auflösung, werden der oder die Erben gleichberechtigte Gesellschafter der Liquidationsgesellschaft und sind gem. § 727 Abs. 2 S. 2 BGB zur Fortführung der Gesellschaft verpflichtet, was verhindern soll, dass die Gesellschaft vorübergehend handlungsunfähig wird.

Grundsätzlich kann hierzu aber gesagt werden, dass die Auflösung der Gesellschaft in der Praxis eher die Ausnahme bildet²¹. Daher soll im weiteren Verlauf der Arbeit der Fall der

¹⁸ vgl. Hübner, H. (1998), S. 29 f.

¹⁹ vgl. Dörrie, R. (1994), S. 20 ff.

²⁰ vgl. Sudhoff, H. (1999a), S.200; sowie Art. 41 EGHGB

²¹ vgl. Gebel, D. (1997a), S. 194 f. RN 375

Auflösung der Gesellschaft nicht weiterbehandelt werden. Es soll hingegen auf die verschiedenen gesellschaftsvertraglichen Gestaltungsmöglichkeiten zur Fortführung der Gesellschaft und die damit verbundenen Probleme eingegangen werden.

4. Gesellschaftsvertragliche Gestaltungsmöglichkeiten

Durch das Handelsrechtsreformgesetz wurde, wie bereits oben erwähnt, die Auflösung der Gesellschaft im Fall des Todes eines Gesellschafters ersatzlos gestrichen. Trotzdem ist es ratsam, die Fortsetzung der Gesellschaft gesellschaftsvertraglich zu regeln, da viele Fragen auftreten können, die geklärt werden müssen²².

Hierbei stehen zahlreiche Gestaltungsmöglichkeiten zur Verfügung, wie z.B. die Fortsetzungsklausel, die Nachfolgeklauseln, die Eintrittsklausel und das Vermächtnis. Hierbei sind die verschiedenen einkommenssteuerlichen und erbschaftssteuerlichen Folgen genauso in die Entscheidung mit einzubeziehen wie auch die gewünschten gesellschaftsrechtlichen Folgen. Der Erblasser sollte sich darüber im Klaren sein, dass jede seiner getroffenen Entscheidungen erhebliche Folgen sowohl für die Erben als auch für die verbleibenden Gesellschafter haben kann.

5. Fortsetzungsklausel (Ausschließungsklausel)

Eine Auflösung der Gesellschaft wird nicht immer im Interesse der verbleibenden Gesellschafter liegen, da es sich zumeist um ihre persönliche Existenz und ihr erwirtschaftetes Vermögen handelt²³. Wenn es also im Interesse der Personengeschafter liegt, beim Tod eines Gesellschafters das Unternehmen mit den verbleibenden Gesellschaftern fortzusetzen, so ist diese Klausel das optimale Gestaltungsmittel, da sie die Unternehmenskontinuität der Gesellschaft sichert. Zugleich ist die Gesellschaft davor sicher, einen Fremden in die Gesellschaft aufnehmen zu müssen.

Dies ist bei der OHG seit der Handelsrechtsreform im Jahre 1998 gemäß § 131 Abs. 3 Nr.1 HGB und bei der KG gem. § 161 Abs. 2 i.V. mit § 131 Abs. 3 HGB für den Kommanditisten gesetzlicher Regelfall. Allerdings muß somit im umgekehrten Fall bei der KG für den

²² vgl. Sudhoff, H. (1999a), S. 202 f.

²³ vgl. Siegmann, M. (1992), S. 20

Kommanditisten gem. § 177 HGB die Vererblichkeit des Kommanditanteils gesellschaftsvertraglich ausgeschlossen werden, wenn die Fortsetzung der Gesellschaft ohne die Erben erwünscht ist²⁴. Bei der GbR hingegen muß gesellschaftsvertraglich eine Fortsetzungsklausel vereinbart werden, da hier gem. § 727 Abs. 1 BGB die Gesellschaft bei versterben eines Gesellschafters ohne vertragliche Regelungen aufgelöst wird.

5.1 Gesellschaftsrecht

Ist gesellschaftsvertraglich eine Fortsetzungsklausel vereinbart, so wird die Gesellschaft ohne die Erben fortgeführt²⁵. Somit verändert die Gesellschaft ihre Identität durch das Ausscheiden des Gesellschafters nicht, sondern es verringert sich die Zahl der Gesellschafter. Der Anteil des verstorbenen Gesellschafters erlischt und die Gesellschaft wird unter den verbleibenden Gesellschaftern fortgeführt²⁶. Dabei verliert der Verstorbene zunächst seine Gesellschafterstellung, die den verbleibenden Gesellschaftern gem. § 738 BGB i.V. mit § 105 Abs. 3 HGB anwächst und diese haben dann einen Abfindungsanspruch gem. § 738 BGB an die Erben zu bezahlen²⁷. Der Abfindungsanspruch fällt gemäß § 738 Abs. 1 S.2 BGB in den Nachlaß und steht somit den Erben zu²⁸. Allerdings besteht auch die Möglichkeit die Fortsetzungsklausel ohne Ausgleichspflicht zu vereinbaren, was dann zu einer Schenkung an die Mitgesellschafter führen kann²⁹. Dies kann vor allem dann von Bedeutung sein, wenn die Gesellschaft nicht über genügend finanzielle Mittel verfügt, um die Erben auszubezahlen und die verbleibenden Gesellschafter somit gezwungen sind, die Erben wieder in der Gesellschaft aufzunehmen³⁰. Dies resultiert aus der Bestimmung, dass sich die Abfindung nach allgemeinen Grundsätzen bemißt, was bedeutet, dass sie nach Fortführungsgesichtspunkten erfolgt und somit entsprechend hoch ausfallen kann³¹. Diese Ausschlußklausel wird sowohl in der Literatur als auch vom BGH vertreten. Allerdings herrscht hierbei in der Literatur die Ansicht, dass durch den Einsatz der Fortsetzungsklausel den Erben das Gesellschaftsvermögen dauerhaft entzogen wird und dies im Gesamten auf den längst lebenden Gesellschafter übergeht³². Ein anderer Lösungsvorschlag, der ebenfalls in der

²⁴ vgl. Sudhoff, H. (2000b), S. 715

²⁵ vgl. Gebel, D. (1997a), S. 195 RN 375

²⁶ vgl. Kraft/Kreutz (2000), S. 160 f.

²⁷ vgl. Landsittel, R. (2000), S. 247 Rn 700

²⁸ vgl. Dörrie, R. (1994), S. 21

²⁹ vgl. Heyeres, R. (1996), S. 118, FN 296

³⁰ vgl. Sudhoff, H. (1999a), S. 205

³¹ vgl. Crezelius, G. (1998), S. 179, RN 254 ff.

³² vgl. Sudhoff, H. (1999a), S. 205

Literatur vertreten wird, sind die Abfindungsklauseln, welche den Abfindungsanspruch lediglich beschränken. Hierbei kann ebenfalls wieder zwischen verschiedenen Varianten gewählt werden, eine Möglichkeit besteht z.B. darin, eine Auszahlung des Abfindungsguthabens in Raten zu vereinbaren³³. Aber auch ein völliger Ausschluss des Abfindungsanspruchs ist zulässig und nicht sittenwidrig im Sinne des § 138 BGB³⁴.

Eine andere Variante, die ebenfalls die Fortsetzung der Gesellschaft sichern kann, ist eine Regelung im Gesellschaftsvertrag, welche jedoch lediglich eine Gestaltungsrecht begründet. Dieses Fortsetzungsrecht muß dann entweder durch einstimmigen, oder Mehrheitsbeschluß ausgeübt werden. Bei dieser Regelung entscheiden die Altgesellschafter über das Fortbestehen der Gesellschaft und bei positiver Entscheidung wird ein Abfindungsanspruch an die Erben ausgelöst. Das Fortsetzungsrecht muß aber streng vom Fortsetzungsbeschluß der Liquidationsgesellschaft unterschieden werden, da bei diesem die Liquidationsgesellschaft sich wieder in eine verbende Gesellschaft mit den Erben wandelt³⁵

Die Besonderheit der Fortsetzungsklausel liegt darin, dass die Nachfolge in den Gesellschaftsanteil lediglich durch das Gesellschaftsrecht (§ 738 BGB) geregelt ist und nur der Abfindungsanspruch der Erben in den Einzugsbereich des Erbschaftsteuergesetzes gelangt. Dahingehend erkennt man auch die Schwierigkeiten in der Besteuerung dieses Tatbestandes, der zwar aufgrund eines Todesfalls eines Gesellschafters entstanden ist, jedoch nur einen gesellschaftsrechtlichen Rechtsgrund hat und nicht unentgeltlich sondern entgeltlich ist³⁶.

5.2 Erbschaftsteuer

Wie bereits oben erwähnt, hat das Erbschaftsteuerrecht mit dieser Konstellation größere Probleme, da die Übertragung des Vermögens auf der Grundlage des Gesellschaftsrechts erfolgt. Bei den erbschaftssteuerlichen Konsequenzen der Fortsetzungsklausel muß zwischen den Erben und den verbleibenden Gesellschaftern unterschieden werden.

³³ vgl. Crezelius, G. (1998), S. 179, RN 254 ff.

³⁴ vgl. Brox, H. (1998), S. 478, RN 748

³⁵ vgl. Gebel, D. (1997a), S. 196 RN 378

³⁶ vgl. Hübner, H. (1998), S. 30 ff.

5.2.1 Erbschaftssteuerliche Folgen für die Erben

Für die Erben bedeutet der Todesfall, dass der schuldrechtliche Anspruch und der Abfindungsanspruch gem. § 738 BGB auf diese gemäß den §§ 1922, 2032 BGB über geht. Die Gesellschafterstellung hingegen fällt nicht in den Nachlaß, da sie bei Tod des Gesellschafters erlischt³⁷. Daher kann für das Erbschaftsteuerrecht lediglich der Wert der Abfindung maßgebend sein. Erfolgt die Abfindung in Sachwerten, so ist die Bewertung nach dem gemeinen Wert der Sachleistung anzuwenden; erfolgt sie in Geldeswert, so ist diese gemäß § 12 ErbStG zu bewerten³⁸.

Allerdings ist hierbei Vorsicht geboten, wenn der Erblasser die Erben nicht unnötig belasten will. Liegt der Wert der Abfindung über dem des Gesellschaftersanteils, so haben die Erben durch den Abfindungsanspruch eine höhere steuerliche Belastung, als wenn sie den Gesellschaftersanteil geerbt hätten³⁹. Die Ursache hierfür liegt darin, dass es sich bei dem Abfindungsanspruch nicht um Betriebsvermögen handelt und somit die erbschaftssteuerlichen Begünstigungen nicht greifen. Da die Abfindung jedoch zumeist geringer ausfällt als der Wert des Gesellschaftersanteils ist, handelt es sich um einen in der Regel nicht praxisrelevanten Fall

5.2.2 Erbschaftssteuerliche Folgen für die Gesellschafter

Für die verbleibenden Gesellschafter liegt der Tatbestand des § 3 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 ErbStG insoweit vor, als die an die Erben für die nicht in den Nachlaß fallende Beteiligung zu zahlende Abfindung niedriger ist als der steuerrechtliche Wert der Beteiligung. Die Bereicherung der Gesellschafter liegt also im Saldo zwischen dem Steuerwert des Anteils und der zu zahlenden Abfindung. Problematisch ist der § 3 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 ErbStG dadurch, weil er nicht im Einklang mit dem § 2325 BGB steht. Durch den § 2325 BGB wird das Kriterium der Unentgeltlichkeit ausgeschlossen und konsequenterweise kann das Erbschaftsteuergesetz dann nicht mehr greifen, da es nur unentgeltliche Vorgänge erfasst⁴⁰. Somit bedient sich das Gesetz einer Fiktion, bei der bei den verbleibenden Gesellschaftern eine gemischte Schenkung auf den Todesfall angenommen wird und somit der § 3 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG

³⁷ vgl. Kraft / Kreutz (2000), S. 224

³⁸ vgl. Landsittel, R. (2000), S. 247 RN 700

³⁹ vgl. Crezelius, G. (1998), S. 199, RN 283

⁴⁰ vgl. Crezelius, G. (1998), S. 199 ff. RN 284

anzuwenden ist⁴¹. Ein weiteres Problem bei der Anwendung des § 3 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 ErbStG stellt sich bei einer zweigliedrigen Personengesellschaft. Stellt man auf den Wortlaut des Paragraphen ab, so erfasst dieser entweder die Gesellschaft oder die anderen Gesellschafter jedoch nicht den Übergang an einen verbleibendem Gesellschafter. Hierbei hat der BFH entschieden, dass der § 3 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 ErbStG auch bei einer zweigliedrigen Personengesellschaft zur Anwendung kommt⁴².

Nimmt man die oben genannte Fiktion an, so stellt sich die Frage wer Schenkungssteuersubjekt ist. Greift man dabei den Wortlaut des § 3 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 ErbStG auf, so kommen sowohl die Gesellschaft als auch die Gesellschafter in Betracht⁴³. Früher hatte der BFH die Ansicht, dass es sich um eine Schenkung an die Personengesellschaft selbst handelt⁴⁴. Zum heutigen Zeitpunkt allerdings geht man von einer Zuwendung an die einzelnen Gesellschafter aus⁴⁵. Eine Erklärung hierfür findet Crezelius, der die Personengesellschaft mangels Steuersubjektqualität ausklammert und somit als logische Folgerung die einzelnen

Gesellschafter gemäß § 20 ErbStG als Erwerber und Steuerschuldner darstellt. Obwohl die Anwachsung gesamthänderisch erfolgt ist die Personengesellschaft jedoch nicht als Steuerrechtssubjekt zu behandeln.

Weiterhin stellt sich seit der Handelsrechtsreform im Jahre 1998 die Frage, inwieweit die Erbschaftsteuerfiktion, welche eine Bereicherung kraft Gesellschaftsvertrag voraussetzt, auch im Falle des HGB-Regelstatuts greift⁴⁶. Durch den geänderten Wortlaut des Erbschaftsteuergesetzes findet die Erbschaftsteuerfiktion auch auf das HGB-Regelstatut Anwendung.

5.2.3 Betriebsvermögensfreibetrag

Weiterhin stellt sich im Zusammenhang mit der Fortsetzungsklausel die Frage, nachdem die Fiktion des § 3 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 ErbStG angewendet wird, wer die Begünstigungen der §§ 13a und 19a ErbStG beanspruchen kann und inwieweit sie zur Anwendung kommen. Ausgangspunkt hierfür ist zunächst der § 3 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 ErbStG, bei dem es sich um Schenkungen auf den Todesfall handelt, d.h. die Schenkung wurde nicht bereits zu Lebzeiten

⁴¹ vgl. Hübner, H. (1998), S. 30 ff.

⁴² vgl. BFH v. 1.7.1992, II R 12/90, BStBl II 1992, S. 925

⁴³ vgl. Crezelius, G. (1998), S. 200 f. RN 284

⁴⁴ vgl. BFH v. 7.12.1988, II R 150/85, BStBl. II 1989, S. 237

⁴⁵ vgl. BFH v. 14.9.1994, II R 95/92, BStBl. II 1995, S. 81

⁴⁶ vgl. Crezelius, G. (1998), S. 200 f. RN 284

des Erblassers vollzogen, sondern erfolgt erst im Zeitpunkt des Todes. Im Falle der Fortsetzungsklausel kann aber von zwei unterschiedlichen Vorgehensweisen ausgegangen werden. Einerseits könnte ein Durchgangserwerb bei den Erben angenommen werden, d.h. der Anteil fällt zunächst bei den Erben an und diese tätigen dann eine Schenkung aus dem Nachlaß heraus, andererseits könnte aber auch die gesellschaftsvertragliche Rechtslage angenommen werden, welche zu einem sofortigen Anwachsungserwerb bei den Gesellschaftern führt. Diese beiden Varianten führen zunächst zu unterschiedlichen steuerlichen Folgen; im Ergebnis jedoch sind sie identisch. Geht man von einem Durchgangserwerb bei den Erben aus, so würden diese zunächst privilegiertes Betriebsvermögen im Sinne des § 12 Abs. 5 ErbStG erwerben und könnten somit die Begünstigungen der §§ 13a und 19a ErbStG in Anspruch nehmen. Bei Schenkung an die Gesellschafter aber, geht dann auch der Betriebsvermögensfreibetrag gem. §§ 13a Abs. 3 und 19a Abs. 2 S. 2 ErbStG auf diese über⁴⁷.

Bei der gesellschaftsrechtlichen Variante dagegen kommt es zu einem unmittelbarem Anwachsungserwerb bei den Gesellschaftern und die Erben erwerben lediglich einen Abfindungsanspruch⁴⁸. Somit stehen dann die Begünstigungen der §§ 13a und 19a ErbStG nicht erst den Erben, sondern unmittelbar den Gesellschaftern zu. Zutreffend kann hier nach allgemeiner Auffassung nur die gesellschaftsrechtliche Lösung sein, da das Erbschaftsteuerrecht durchgängig an zivilrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten anknüpft. Diese Ansicht wird sowohl in der Literatur als auch von der Rechtsprechung so vertreten⁴⁹. Dies bedeutet also, die Erben erwerben nur einen Abfindungsanspruch, da sie zu keiner Zeit Gesellschafter sind. Dabei können dann die Begünstigungen der §§ 13a und 19a ErbStG nicht in Anspruch genommen werden, da kein Betriebsvermögen von den Erben erworben wurde. Hinsichtlich des Sonderbetriebsvermögens ergeben sich für die Erben ebenfalls keine Begünstigungen, da dieses bereits vom Erblasser als entnommen gilt und somit den Erben als Privatvermögen zufließt. Ein Sonderfall ergibt sich, wenn der entstehende Abfindungsanspruch einem Betriebsvermögen des Erben zuzurechnen wäre.

Die verbleibenden Gesellschafter hingegen sind Begünstigte einer Schenkung auf den Todesfall, wenn der Wert des Anteils den Abfindungsanspruch übersteigt⁵⁰. Sie erhalten somit auch die Begünstigungen der §§ 13a und 19a ErbStG.

Nach den obigen Ausführungen ist die Problematik der Fortsetzungsklausel zu erkennen. Zum einen führt sie grundsätzlich dazu, dass die Erben lediglich einen Abfindungsanspruch erhalten für den sie weder den sachlichen Freibetrag gemäß den §§ 13a und 19a ErbStG noch

⁴⁷ vgl. Hübner, H. (1998), S. 31 f.

⁴⁸ vgl. Crezelius, G. (1998), S. 201 RN 285

⁴⁹ vgl. hierzu auch koordinierter Ländererlaß, S 3900/10, BStBl. I 1997, S. 673 Rz. 22

⁵⁰ vgl. Sudhoff, H. (1999a), S. 383 f. sowie § 12 ErbStG

einen Bewertungsabschlag gemäß § 13a Abs. 4 ErbStG in Anspruch nehmen können und zum anderen muß davon ausgegangen werden, dass der Abfindungsanspruch immer geringer ist als der wahre Wert der Beteiligung⁵¹.

Diese Aspekte müssen bei Anwendung bzw. im gesetzlichen Regelfall der Fortsetzungsklausel bei einer Personengesellschaft beachtet und in die Überlegungen zur gesellschaftsvertraglichen Gestaltung sowie bei der Testamentsgestaltung berücksichtigt werden.

5.3 Einkommensteuer

Wurde eine Fortsetzungsklausel vereinbart, oder hält sich die Gesellschaft an das gesetzliche Regelstatut, so entstehen auch ertragsteuerliche Auswirkungen, die bei der Entscheidung für oder gegen eine Gestaltung im Gesellschaftsvertrag bedeutend sein können. Auch hierbei muß wieder unterschieden werden zwischen der Seite der Gesellschafter und den Erben, da sich für beide jeweils unterschiedliche Rechtsfolgen ergeben.

5.3.1 Einkommenssteuerliche Folgen für die Erben

Grundsätzlich erwerben die Erben im Falle der Fortsetzungsklausel, wie bereits oben erwähnt, lediglich einen Abfindungsanspruch, d.h. der Gesellschaftsanteil fällt nicht in den Nachlaß. Wird eine Abfindung fällig, so muß unterschieden werden, in welchem Verhältnis die Abfindung zum Buchwert steht⁵². Ist die Abfindung wertmäßig höher als das Kapitalkonto des verstorbenen Gesellschafters, so entsteht gem. § 16 EStG ein Veräußerungsgewinn in Höhe der Differenz zwischen der Abfindung und dem Kapitalkonto. Nicht eindeutig geklärt ist dagegen, wem dieser entstandene Veräußerungsgewinn zuzurechnen ist. Hierbei sind in der Literatur zwei Thesen vorherrschend. Zum einen wird davon ausgegangen, dass der Veräußerungsgewinn beim Erblasser im Zeitpunkt des Todes beim Erblasser entsteht⁵³ und die Erben erst gem. § 45 AO in Anspruch genommen werden können, zum anderen, dass die Gewinnrealisierung bei den Erben bzw. Miterben entsteht und sie so direkt belangt werden

⁵¹ vgl. Landsittel, R. (2000), S. 270 f. RN 795

⁵² vgl. Crezelius, G. (2000), S. 188 ff. RN 268

⁵³ vgl. Zimmermann/Reyher/Hottmann (1995), S. 1015 ff.

können. Ausgangspunkt für diese Diskussion soll in diesem Fall der zivilrechtliche Aspekt sein. Geht man davon aus, dass zivilrechtliche eine Anwachsung des Anteils bei den verbleibenden Gesellschaftern angenommen wird und dieser somit auch nicht in den Nachlass der Erben fällt, so kann die Alternative der Gewinnrealisierung bei den Erben ausgeschlossen werden, da diese lediglich einen Abfindungsanspruch erhalten und zu keiner Zeit Nachfolger bzw. Erwerber des Gesellschaftsanteils sind. Somit kann bei ihnen auch nicht der Veräußerungsgewinn für einen niemals in ihrem Eigentum stehenden Gesellschaftsanteil entstehen. Auch der Einwand, dass der Erblasser im Zeitpunkt seines Todes keinen Umsatzakt getätigt hat, kann in diesem Punkt nicht zählen.⁵⁴ Somit kann dieser letztlich nur beim Erblasser im Zeitpunkt seines Todes entstanden sein, da er als letzter Eigentümer des Gesellschaftsanteils diesen an die verbleibenden Gesellschafter weitergibt.

5.3.2 Einkommenssteuerliche Folgen für die Gesellschafter

Auch auf der Seite der Gesellschafter spielt der Wert der Abfindung eine entscheidende Rolle. Wie bereits oben erwähnt, muß auch hier die Höhe des Kapitalkontos und der Wert der Abfindung ermittelt werden, um die steuerlichen Folgen für die Gesellschafter abschätzen zu können. Bei der OHG und bei der KG ergeben sich bezüglich der ertragsteuerlichen Behandlung von Erbfällen keine bedeutenden Unterschiede.

Der übersteigende Anteil der Abfindung in Bezug auf den Buchwert des Anteils führt zu einem Veräußerungsgewinn beim Erblasser im Zeitpunkt des Todes. Diese Steuerschuld des Erblassers mindert den Nachlass, da er zur Nachlassverbindlichkeit gehört⁵⁵. Bei den Gesellschaftern entstehen im Gegensatz hierzu Anschaffungskosten in Höhe der Differenz, die auf die Anteile an den einzelnen Wirtschaftsgütern, die stille Reserven aufweisen, zu verteilen sind.

Wurde die Abfindung gem. der Buchwertklausel gehandhabt, d.h. der Ansatz des Gesellschaftsanteils erfolgt mit dem Bilanzwert unter Ausschluss von stillen Reserven und dem Firmenwert, so ergeben sich keine ertragsteuerlichen Konsequenzen für den Erblasser bzw. die Erben. Liegt die Abfindung der Erben unter dem Buchwert, so sind die Buchwerte der einzelnen Gesellschafter demgemäß herabzusetzen und dann entsprechend ihrem

⁵⁴ vgl. Crezelius, G. (1998), S. 189 ff. RN 268

⁵⁵ Hörger/Stephan, (1998), S. 421 f. RN 819

Werteverzehr wieder gewinnerhöhend aufzulösen⁵⁶. Im Gegenzug entsteht hierbei beim Erblasser ein Veräußerungsverlust, der von den Erben in Anspruch genommen werden kann.

5.3.3 Sonderbetriebsvermögen

In des problematisch ist bei der Fortsetzungsklausel die Vererbung von Sonderbetriebsvermögen. Die Anwachsung dessen kann bei den verbleibenden Gesellschaftern nicht stattfinden, da das Zivilrecht kein Sonderbetriebsvermögen kennt⁵⁷. Daher muß bei den verbleibenden Gesellschaftern unbedingt auf eine strikte Trennung zwischen Gesellschaftsanteil und Sonderbetriebsvermögen geachtet werden. Sonderbetriebsvermögen verliert seine Eigenschaft schon in der Person des Erblassers, wenn dieses auf Personen übergeht, die nicht Gesellschafter der Personengesellschaft sind. Dadurch erhöht sich wiederum, vorausgesetzt, es handelt sich um eine Entnahme, von der auszugehen ist, wenn der Erblasser stirbt und sein Sonderbetriebsvermögen vererbt wird, der Veräußerungsgewinn des Erblassers gem. § 16 Abs. 3 S. 3 EStG. Eine Ausnahme von dieser Regelung gilt dann, wenn das Sonderbetriebsvermögen des Verstorbenen zu einem anderen Betriebsvermögen gehört hat und es nur aufgrund steuerlicher Gründe bei der Personengesellschaft erfasst worden ist⁵⁸.

Eine weitere Konstellation, die bereits im oberen Teil dieser Arbeit erwähnt wurde, ist, wenn der Abfindungsanspruch der Erben ausgeschlossen wurde. In diesem Fall muß unterschieden werden, ob der Ausschluß auf betrieblichen oder familiären Gründen basiert hat. Dies hat nicht unerhebliche Folgen für die verbleibenden Gesellschafter. Handelt es sich um einen Ausschluß, der auf familiären Gründen beruht, so handelt es sich um eine unentgeltliche Übertragung des Mitunternehmeranteils, welche nach § 6 Abs. 3 EStG behandelt wird.

Andererseits handelt es sich beim Erblasser um einen Veräußerungsverlust, wenn der Ausschluß auf betrieblichen Erwägungen beruht. Bei den Gesellschaftern hat dies zur Folge, dass sie entweder die Buchwerte fortzuführen haben und somit ein laufender Gewinn entsteht, welchen sie nach den allgemeinen Grundsätzen zu versteuern haben, oder aber es müssen die Anteile des Erblassers am Gesamthandsvermögen abgewertet werden⁵⁹

⁵⁶ vgl. Crezelius, G. (1998), S. 189 ff. RN 269 f.

⁵⁷ vgl. Crezelius, G. (1998), S. 190 f. RN 271

⁵⁸ vgl. Hörger/Stephan (1998), S. 422 RN 819

⁵⁹ vgl. Crezelius, G. (1998), S. 191 RN 272

5.4 Zusammenfassung

Die gesetzliche Fortsetzungsklausel ist nach den oben angeführten Gesichtspunkten nicht unbedingt empfehlenswert.. Obwohl der Abfindungsanspruch gegen die Erben sowohl eingeschränkt als auch ausgeschlossen werden kann, hat er doch für verbleibenden Gesellschafter erhebliche Folgen. Wurde der Ausschluß nicht schon zu Lebzeiten des Erblassers in den Gesellschaftsvertrag aufgenommen, so kann der Abfindungsanspruch die Gesellschaft unter Umständen ruinieren, wenn nicht genügend liquide Mittel zur Verfügung stehen. Ein weiteres Problem welches die Fortsetzungsklausel mit sich bringt, liegt vor allem darin, dass weder die Erben noch die verbleibenden Gesellschafter die Möglichkeit haben die Freibeträge der §13a und 19a ErbStG geltend zu machen⁶⁰. Trotz alle dem sind die Gesellschafter Schuldner der Erbschaftsteuer. Zusätzlich wird beim Verstorbenen im Zeitpunkt seines Todes noch ein Veräußerungsgewinn realisiert. Betrachtet man sich diese Ausführungen, so kann der gesetzliche Regelfall nicht unbedingt die optimale Nachfolgeregelung darstellen.

6. Die einfache Nachfolgeklausel

Durch die einfache Nachfolgeklausel wird die Unternehmenskontinuität gesichert und der Untergang des Gesellschaftsanteil vermieden. Dies resultiert aus der Tatsache, dass die Erben in die Gesellschaft eintreten und dabei zugleich in den Gesellschaftsanteil nachfolgen. Dabei hat der Erblasser bei dieser Variante die Möglichkeit allen seinen Erben den Zutritt in die Gesellschaft zu ermöglichen⁶¹.

6.1 Gesellschaftsrecht

Soll die Gesellschaft nach dem Tod eines Gesellschafters mit den Erben fortgesetzt werden, so spricht man von der einfachen Nachfolgeklausel. Bei dieser Form der Gestaltung wird auch

⁶⁰ vgl. Weinläder, H. (1998), S. 130

⁶¹ vgl. Kübler, F. (1998), S. 89

der Gesellschaftsanteil zu einem vererblichen Recht und geht somit nicht durch den Todesfall unter, sondern gem. § 177 HGB auf den Erben über. Grundsätzlich ist dies nicht problematisch, wenn der Gesellschaftsanteil auf einen einzelnen Erben übergeht. Schwierigkeiten ergeben sich jedoch, wenn der Gesellschaftsanteil auf mehrere Personen, sprich eine Erbengemeinschaft, übertragen wird.

6.1.1 Die Erbengemeinschaft

Geht der Gesellschaftsanteil nach dem Tod des Erblassers nicht auf einen Erben, sondern auf eine Erbengemeinschaft über, so kommt es bei der einfachen Nachfolgeklausel zu Problemen. Entgegen dem § 1922 BGB wird der Gesellschaftsanteil nicht im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge übertragen, sondern es kommt zu einer Aufspaltung dessen⁶². Dies bedeutet, der Gesellschaftsanteil wird nicht Bestandteil des gemeinschaftlichen Vermögens, sondern geht im Wege der Sondererbfolge (Singularsukzession) auf die Erben über⁶³. Diese abweichende Behandlung beruht auf einer Kollision zwischen Erbrecht und Gesellschaftsrecht. Grundsätzlich würde die Erbengemeinschaft gemäß Erbrecht „bis zur Auseinandersetzung in gesamthänderischer Verbundenheit Gesellschafterin der Personengesellschaft „werden⁶⁴. Eine Erbengemeinschaft kann aber, aufgrund ihrer Strukturidentität und da das Gesellschaftsrecht die Erbengemeinschaft nicht kennt, keine Gesellschafterin der Personengesellschaft sein⁶⁵. Daher wird zugunsten des Gesellschaftsrechts das erbrechtliche Prinzip der Gesamtrechtsnachfolge aufgegeben und alle Erben rücken entsprechend ihrer Erbquote in die Gesellschafterstellung des Erblassers ein⁶⁶. Somit kann der Gesellschaftsvertrag den Kreis der Personen, die berechtigt sind, in die Gesellschaft nachzurücken, zwar einschränken, jedoch kann er nicht die Personen bestimmen, die in die Gesellschafterstellung nachrücken. Die Entscheidung darüber liegt im Erbrecht, sind die Personen als Erben eingesetzt, so können sie nachrücken, ist dies nicht der Fall, so kann ein Nachrücken in die Gesellschaft wegen fehlender Erbenstellung nicht möglich sein⁶⁷. Zusammenfassend heißt dies, wer in die Gesellschaft eintreten kann, wird vom Erbrecht bestimmt, aber das Gesellschaftsrecht hat die Möglichkeit Erben vom Eintritt in die

⁶² vgl. Gebel, D. (1997a), S. 196 ff. RN 380ff.

⁶³ vgl. Gebel, D. (1997b), S. 224 ff. RN 506 ff.

⁶⁴ Grashoff, F. (1997), S. 10 ff.

⁶⁵ vgl. <http://bgb.jura.uni-hamburg.de/cd-demo/av/gesellschaftsrecht/ueberblick-gr.htm> , S. 5

⁶⁶ vgl. Grashoff, F. (1997), S. 15

⁶⁷ vgl. Gebel, D. (1997a), S. 196 ff. RN 381 ff.

Gesellschaft auszuschließen und somit den Personenkreis der Eintrittsberechtigten einzuschränken.

Grundsätzlich kann gesagt werden, dass durch die HGB-Reform die einfache Nachfolgeklausel nicht mehr die Auflösung der Gesellschaft verhindert, sondern dass sie das Eintreten der Erben in die Personengesellschaft und die Vererblichkeit des Gesellschaftsanteils sichert⁶⁸.

6.1.2 Zugehörigkeit des Gesellschaftsanteils zum Nachlass

Eine sehr umstrittene und mithin auch nicht eindeutig geklärte Frage ist, ob die Beteiligung zum Nachlass gehört oder nicht. Dies hat vor allem bei der Trennung zwischen Privat- und Nachlassvermögen Bedeutung. Erbrechtlich haben zunächst die Nachlassgläubiger vor den Eigengläubigern Zugriff auf den Nachlass, allerdings haben sie kein Recht auf das Privatvermögen Zugriff zu nehmen⁶⁹. Geht man davon aus, dass der Gesellschaftsanteil im Wege der Singularsukzession auf die Erben übergeht, so kommt der Verdacht nahe, dass dieser nicht zum Nachlass gehört. Wenn aber der Gesellschaftsanteil nicht zum Nachlass gehört, so geht der besondere Schutz der Nachlassgläubiger verloren, da sie auf das Privatvermögen keinen Zugriff haben. So hätten die Privatgläubiger der Erben also vor den Nachlassgläubigern Zugriff auf das Vermögen.

In der Literatur findet man für dieses Problem verschiedene Lösungsansätze. Es haben sich aber im Laufe der Jahre vor allem zwei Thesen durchgesetzt. Zum einen die Abspaltungsthese und zum anderen die Einheitsthese.

Bei der Abspaltungsthese geht man davon aus, dass der Gesellschaftsanteil am Nachlass vorbei direkt dem Erben im Wege der Sondererbfolge zufällt. Dies hat folglich die Konsequenz, dass der Anteil in das Privatvermögen des Erben fällt.

Bei der Einheitsthese hingegen, welche sich im Laufe der Zeit auch durchgesetzt hat, ist man gegen "die Ausgliederung der ihrer Vermögensrechte entkleideten Gesellschaftsbeteiligung aus dem Nachlass,"⁷⁰. Vielmehr wird die Nachlasszugehörigkeit vererbter Personengesellschaftsanteile angenommen, da der Nachlass das gesamte auf den Erben übergegangene Vermögen umfasst. Zu diesem Ergebnis kommt man, wenn man sich die

⁶⁸ vgl. Schmidt, K. (1997), S. 1333 ff.

⁶⁹ vgl. Grashoff, F. (1997), S. 15 ff. zugleich § 2059 Abs. 1 S. 1 BGB

⁷⁰ Dörrie, R. (1994), S. 31 ff.

verschiedenen Ansätze, die überhaupt zu einer Aufteilung wie ihn die Abspaltungsthese vorsieht, betrachtet.

Ein erster Ansatz hierfür wäre, wenn man die Begriffe Erbschaft und Nachlass unterscheiden muss, was bedeuten würde, dass der Gesellschaftsanteil zwar zur Erbschaft gehört, aber nicht zum Nachlass. Dies wird jedoch bestritten, da eine solche Aufteilung ihre Begründung lediglich in einer begrifflichen Unterscheidung finden würde⁷¹. Auch der zweite Ansatz, der eine gegenteilige Annahme unterstreicht, kann nicht anerkannt werden. Hierbei kommt der § 2032 Abs. 1 BGB zum tragen. Folgt man seinem Wortlaut, so kann nur gemeinschaftliches Vermögen in den Nachlass fallen. Die Vererbung von Personengesellschaftsanteilen an mehrere Erben, erfolgt im Wege der Sondererbfolge, was bedeutet das jeder einzelne Erbe die Nachfolge in den Gesellschaftsanteil antritt. Die Folge daraus ist, dass der Anteil somit nicht in das gesamthänderische Vermögen übergeht und somit auch nicht gem. § 2032 Abs. 1 BGB in den Nachlass fallen kann. Doch auch dies kann keine ordentliche Begründung dafür sein, dass der Gesellschaftsanteil nicht in den Nachlass fällt. Vielmehr geht der Gesellschaftsanteil kraft Erbrechts über, d.h. im Wege der Universalsukzession. Dabei ist die Universalsukzession, welche nichts anderes bedeutet als dass der Nachlass ohne Verfügungsgeschäft auf die Erben übergeht, unabhängig davon ob ein Erbe oder mehrere in den Anteil nachfolgen. Die Teilung des Anteils bei der Nachfolge mehrerer Erben verhindert also nicht, dass dieser in den Nachlass fällt, sondern stellt vielmehr eine praktikable Lösung für die Kollision zwischen Erbrecht und Gesellschaftsrecht dar⁷².

6.1.3 Haftung

Die oben angeführte Zuordnung des Gesellschaftsanteils zum Nachlass hat vor allem in Bezug auf die Haftung entscheidende Auswirkungen. Grundsätzlich muß hierbei zunächst unterschieden werden, in welcher Rechtsposition sich die jeweiligen Personen befinden, da sie als Gesellschafter oder aber als Erben zur Haftung herangezogen werden können⁷³. Dabei entsteht handelsrechtlich eine Haftungsbeschränkung gem. § 139 HGB und erbrechtlich gem. den §§ 1975 ff. BGB. Weiterhin werden aber auch Alt- sowie Neuverbindlichkeiten und Privat- und Gesellschafterschulden unterschieden. Grundsätzlich besteht die Haftung sowohl

⁷¹ vgl. Dörrie, R. (1994), S. 32 ff.; zugleich Schmidt, K. (1997), S. 1338 f.

⁷² vgl. Schmidt, K. (1997), S. 1338

⁷³ vgl. Grashoff, F. (1997), S. 22 ff.

im Erbschaftsteuerrecht als auch im Gesellschaftsrecht und ist getrennt voneinander zu betrachten.

Bei den Nachlassverbindlichkeiten hierzu gehören unter anderem vom Erblasser herrührende Schulden, sowie den Erben als solchen treffende Verbindlichkeiten wie z.B. Verbindlichkeiten aus Pflichtteilsrechten oder Vermächtnissen usw.⁷⁴, erfolgt eine Befriedigung aus der Beteiligung; dabei bleibt eine erbrechtliche Haftungsbeschränkung unberührt⁷⁵. Auch für Altverbindlichkeiten des verstorbenen Gesellschafters kann sich keine andere Lösung ergeben (vgl. § 128 HGB i.V.m. § 130 HGB). Dem Erben bleibt also nur die Möglichkeit, entweder das Erbe gem. § 1953 Abs. 1 BGB auszuschlagen, oder aber, falls es sich um eine OHG oder KG Gesellschafter handelt von seinem Recht gem. § 139 Abs. 1 HGB Gebrauch zu machen und die Einräumung einer Kommanditistenstellung verlangen, was dann wiederum zu einer beschränkten Haftung führt, ohne dass das Erbe ausgeschlagen werden muß⁷⁶. Hierzu muß allerdings gesagt werden, dass es sich hierbei nicht um einen durchsetzbaren Anspruch handelt, sondern lediglich um ein Angebot, welches der neu eintretende Gesellschafter den Altgesellschaftern innerhalb einer Frist von drei Monaten machen kann (vgl. § 139 Abs. 2 u. 3 HGB). Wird dieses von ihnen nicht angenommen, so hat er nur die Möglichkeit die Gesellschaft zu kündigen. Dieser Vorgang entbindet ihn dann zwar von der gesellschaftsrechtlichen Haftung, jedoch nicht von der erbrechtlichen Haftung diese bleibt unvermindert bestehen⁷⁷.

Zusammenfassend bedeutet dies, die Haftung ist bezüglich Erbrecht und Gesellschaftsrecht zu trennen und kann nicht als gleichartig angesehen werden.

6.1.4 Teilungsanordnung

Grundsatz der einfachen Nachfolgeklausel ist, dass alle Erben in den Gesellschaftsanteil nachfolgen sollen. Allerdings kann auch die Situation auftreten, dass ein Miterbe nicht in die Gesellschafterstellung nachrücken will, oder aber der Erblasser bereits von vorne herein einen Erben davon ausgeschlossen hat.

Schwierigkeiten ergeben sich auch bei der Frage, ob eine Teilungsanordnung wirksam sein kann unter dem Aspekt, dass die Anteile bereits mit Erbanfall auf die Nachfolgeberechtigten Erben übergegangen sind. Eine Teilungsanordnung setzt zunächst voraus, dass die

⁷⁴ vgl. Brox, H. (1998), S. 399 ff.

⁷⁵ vgl. Grashoff, F. (1997), S. 23

⁷⁶ vgl. Schmidt, K. (1997), S. 1338 f.

⁷⁷ vgl. Schmidt, K. (1997), S. 1506 f.

Beteiligung zum Nachlass gehört. Dies ist, wie bereits oben erwähnt, schwierig, ruft man sich doch die Einheits- und die Abspaltungsthese wieder ins Gedächtnis. Bei der Abspaltungsthese fallen zwar die Vermögenswerte in den Nachlass, jedoch nicht die Gesellschaftsbeteiligung, bei der Einheitsthese ist die Gesellschaftsbeteiligung zwar im Nachlass jedoch unterliegt sie nicht der Gesamthandsbindung⁷⁸.

Grundsätzlich geht das Vermögen im Erbfall gem. § 1922 Abs. 1 BGB im Wege der Universalsukzession über. Dabei ist eine Zuwendung einzelner Vermögensgegenstände an bestimmte Personen aus dem Kreis der Miterben grundsätzlich nicht möglich. Jedoch dürfte es gerade im Interesse des Gesellschafters liegen einzelne Vermögensgegenstände, vor allem wenn es sich um Betriebsvermögen handelt, bestimmten Personen zukommen zulassen.

Hierbei wird dem Erblasser die Möglichkeit eröffnet, dies im Wege einer Teilungsanordnung gem. § 2048 BGB zu vollziehen, welche jedoch nur schuldrechtliche Auswirkungen hat⁷⁹. Hierbei kommt es dann zu den Folgen der qualifizierten Nachfolgeklausel.

6.2 Erbschaftsteuer

Trotz der Sondererbfolge, sprich der Singularsukzession, die sich ergibt, wenn mehrere Erben in den Gesellschaftsanteil nachfolgen, handelt es sich um einen Erbanfall von Todes wegen, so dass sich eine Erbschaftsteuerpflicht gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ergibt. Die Erbschaftsteuerpflicht bemißt sich nach dem erbquotalen Anteil der Erben am Gesamtnachlass, wobei die Gesellschaftsbeteiligung hinzuzurechnen ist und Nachlassverbindlichkeiten abgerechnet werden. Eine Beteiligung am laufenden Gewinn, sowie etwaige Abweichungen von den Erbquoten bei der Aufteilung, haben erbschaftssteuerlich keine Auswirkungen, da im Erbschaftsteuerrecht das Stichtagsprinzip maßgebend ist⁸⁰. Nach § 20 Abs. 1 ErbStG sind die einzelne Erben Steuerschuldner und nicht die Erbengemeinschaft.

⁷⁸ vgl. Grashoff, F. (1997), S. 25 ff.

⁷⁹ vgl. Crezelius, G. (1998), S. 40 ff. RN 57 ff.

⁸⁰ vgl. Grashoff, F. (1997), S. 31 f. sowie §§ 11 und 9 Abs. 1 ErbStG

6.2.1 Betriebsvermögensfreibetrag

Der Vorteil der einfachen Nachfolgeklausel liegt vor allem darin, dass sowohl beim Erwerb als auch bei der Bewertung die Beteiligung an der Gesellschaft selbst maßgebend ist⁸¹. Somit erwerben die Erben begünstigtes Betriebsvermögen. Der Steuerwert des Anteils ist gem. § 12 Abs. 5 ErbStG zu ermitteln⁸². Die Bemessungsgrundlage für die Erbschaftsteuer bildet dann der anteilige Wert des Betriebsvermögens gem. § 97 Abs. 1a BewG⁸³. Der gesplittete Anteil wird bei mehreren Erben mit seinem Steuerwert in den Gesamtsteuerwert des Nachlasses mit einbezogen und dann entsprechend der Erbquote auf die Erben verteilt⁸⁴. Dieselbe Regelung findet auch auf das Sonderbetriebsvermögen Anwendung, da es keiner Zwangsentnahme unterliegt, unter der Voraussetzung, dass es bei der Übertragung seine Eigenschaft nicht verliert⁸⁵.

6.2.2 Erbschaftsteuerliche Einschränkungen

Die erbschaftsteuerliche Begünstigung nach § 13a ErbStG enthält in sich bereits einige Einschränkungen, die man vorher bedenken muß. Zunächst steht der Freibetrag für Betriebsvermögen lediglich dem Erben selbst zu und kann auch nur von ihm in Anspruch genommen werden. Weiterhin gilt er auch für das ganze Betriebsvermögen, was bedeutet, wenn man die 10-Jahresfrist beachtet, wurde der Freibetrag für dieses Vermögen bereits in Anspruch genommen z.B. im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge, so kann er gem. §13a Abs. 1 S. 2 ErbStG nicht noch einmal in Anspruch genommen werden. Besteht diese Möglichkeit aber, so ist der Freibetrag nicht nur auf einen Erben beschränkt, sondern wird gemäß den Erbquoten aufgeteilt (vgl. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO).

Ein weiteres Problem, welches sich aufgrund des Freibetrags ergibt, ist die 5-Jahres Behaltensregel gem. § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG; hiervon ist abhängig, ob die Erben den Freibetrag ganz für sich beanspruchen können. Eine Übertragung des Anteils oder die Erfüllung eines Vermächnisses ändert nichts am Durchgangserwerb der Erben. Lediglich

⁸¹ vgl. Hübner, H. (1998), S. 34

⁸² vgl. Sudhoff, H. (1999a), S. 384 RN 24

⁸³ vgl. Hörger/Stephan. (1998), S. 428 RN 24

⁸⁴ vgl. Gebel, D. (1997b), S. 226 f. RN 511

⁸⁵ vgl. Sudhoff, H. (1999a), S. 384 RN 24

eine Veräußerung des Anteils kann eine Gefahr für die Begünstigung darstellen⁸⁶. In diesem Fall würde dann gem. § 13a Abs. 5 ErbStG der Freibetrag bzw. die Begünstigung wegfallen und ein Nachsteuertatbestand wäre dann unumgänglich sowohl für die Erben als auch die Altgesellschafter⁸⁷. Dies ist auch bei der Anteilsübertragung an die Altgesellschafter der Fall, wenn diese eine Gegenleistung dafür erbringen. Zu keinem Nachsteuertatbestand führt eine von der Erbquote abweichende Aufteilung des Gesellschaftsanteils im Rahmen der Erbaueinandersetzung unter den Mitgesellschaftern⁸⁸. Problematisch ist auch der Fall, wenn ein Vermächtnisnehmer das letzte Glied in der Kette darstellt unter dem Aspekt, dass die Erben den Freibetrag alleine geltend gemacht haben. Hält sich der Vermächtnisnehmer nicht an die 5-Jahresfrist, so kommt es zu einer Nachversteuerung bei den Erben⁸⁹. In diesem Fall wäre es dann auf jeden Fall sinnvoller, die Begünstigungen dem Vermächtnisnehmer zu überlassen, damit die Erben selbst nicht in die Gefahr kommen, einer Nachversteuerung zu unterliegen.

6.3 Einkommensteuer

Grundsätzlich treten bei der einfachen Nachfolgeklausel keine größeren Probleme bei der ertragsteuerlichen Behandlung auf, da in der Regel die Nachfolger in die Rechtsposition des verstorbenen Gesellschafters eintreten. Das Steuerrecht übernimmt hierbei die Gesellschaftsrechtliche Wertung, dass die Nachfolger im Wege der Sondernachfolge Gesellschafter der Personengesellschaft werden⁹⁰. In diesem Vorgang ist auch kein Veräußerungsvorgang im Sinne des § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu sehen, da beim Erwerb von Todes wegen ein unentgeltlicher Erwerb zugrunde liegt. Die Erben setzen wie bereits oben erwähnt die Rechtsstellung des Erblassers fort und gehen so als Mitunternehmer in die Gesellschaft mit ein und haben daher auch die Buchwerte gem. § 6 Abs. 3 EStG des verstorbenen Gesellschafters fortzuführen⁹¹. Der Gesellschaftsanteil selbst geht daher grundsätzlich nicht mehr in die Erbaueinandersetzung mit ein, er bleibt aber rechtlich gesehen Gegenstand der Auseinandersetzung⁹².

⁸⁶ vgl. Crezelius, G. (1998), S. 202 RN 286

⁸⁷ vgl. Gebel, D. (1997b), S. 226 RN 511

⁸⁸ vgl. koordinierter Ländererlaß, S 3900/10, BStBl. I 1997, S. 673 RZ. 49

⁸⁹ vgl. Grashoff, F. (1997), S. 35

⁹⁰ vgl. Crezelius, G. (1998), S. 191ff. RN 273 ff.

⁹¹ vgl. Grashoff, F. (1997), S. 35 ff.

⁹² vgl. Zenthöfer/Schulze zur Wiesche (1999), S. 581f.

Im Grundsatz ist der laufende Gewinn dem gesamthänderisch gebundenen Nachlass zuzuordnen. Dies bedeutet, dass die Erben in ihrer Funktion als Mitunternehmer von Anfang an Einkünfte im Sinne des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG erzielen⁹³.

6.3.1 Nachträgliches Ausscheiden aus der Gesellschaft

Entschließen sich Miterben zum nachträglichen Ausscheiden aus der Gesellschaft, so realisieren sie einen Veräußerungsgewinn im Sinne des § 16 EStG⁹⁴. Dies ist jedoch nicht einheitlich gelöst, man findet hierbei in der Literatur verschiedene Lösungsansätze für dieses Problem. Einerseits geht man davon aus, dass bei der einfachen Nachfolgeklausel zunächst jeder Miterbe auch Mitunternehmer wird, auch wenn eine anderweitige Auseinandersetzung zeitnah erfolgen soll. Die Folge daraus wäre, dass eine spätere Auseinandersetzung zu einem Erwerb unter Lebenden führen würde, wobei sich dann die Frage stellen muß, ob der Gesellschaftsanteil dann noch erfolgsneutral in eine Auseinandersetzung des Nachlasses einbezogen werden kann. Von der Rechtsprechung wurde dies bejaht, unter der Voraussetzung, dass die Gegenleistung für den zusätzlichen Gesellschaftsanteil aus dem Nachlassvermögen kommt. Dahingegen steht die Ausgleichsleistung aus dem Privatvermögen, welche beim Erwerber Anschaffungskosten und beim Veräußerer einen Veräußerungsgewinn darstellt. Folgt man der literarischen Meinung, welche den geteilten Gesellschaftsanteil nicht mehr zum Nachlassvermögen rechnet, so gilt es drei Fälle zu unterscheiden. Erhält man als Gegenleistung andere Nachlassgegenstände, so kann zum Entgelt nur dieses zählen, was dem Erben nicht schon im Wege der Erbschaft zugestanden hat⁹⁵. Daher erfolgt steuerlich also eine Aufteilung in einen entgeltlichen und unentgeltlichen Vorgang. Bei entsprechender Konstellation ist bei dieser Variante auch eine erfolgsneutrale Realteilung möglich⁹⁶. Zu einer unentgeltlichen Übertragung kommt es, wenn weder eine Bezahlung aus dem Nachlass noch aus dem Privatvermögen erfolgt. Die Dritte Variante besteht darin, wenn die Gegenleistung in einer Ausgleichszahlung besteht und der übrige Nachlass gemäß der Erbquote verteilt wird. Diese erbrachten Leistungen sind dann beim Veräußerungsgewinn bzw. bei den Anschaffungskosten zu berücksichtigen⁹⁷.

⁹³ vgl. Grashoff, F. (1997), S. 36 f.

⁹⁴ vgl. Sudhoff, H. (1999a), S. 379 RN 5 f.

⁹⁵ vgl. Grashoff, F. (1997), S. 37 ff.

⁹⁶ vgl. Zenthöfer/ Schulze zur Wiesche (1999), S. 581 f.

⁹⁷ vgl. Grashoff, F. (1997), S. 39

6.3.2 Erbfallschulden

Den obigen Ausführungen entgegen stehen die Erfüllung von Erbfallschulden, d.h. wenn die Erben z.B. mit Vermächtnissen oder Pflichtteilsansprüchen belastet sind. Diese führen nicht zu anteiligen Anschaffungskosten und sind auch nicht in einer Ergänzungsbilanz zu erfassen⁹⁸. Im Falle eine Vermächtnisses führt der Übergang des Mitunternehmeranteils ebenfalls nicht zu einer Gewinnrealisierung, da hierbei eine „Übertragungskette“ gem. § 6 Abs. 3 EStG vorliegt⁹⁹. Es liegt also eine zweifache unentgeltliche Übertragung des Mitunternehmeranteils vor, zunächst vom Erblasser an den Erben und dann von diesem zum Vermächtnisnehmer¹⁰⁰. Allerdings kann auch hier ein Veräußerungsgewinn entstehen, wenn der Vermächtnisnehmer eine Ausgleichszahlung an den Erben bezahlt¹⁰¹.

6.3.3 Sonderbetriebsvermögen

Beim Sonderbetriebsvermögen treten keine steuerlichen Schwierigkeiten auf, vor allem, weil die unterschiedliche zivilrechtlich Behandlung des Sonderbetriebsvermögens und des Anteils unbeachtet bleibt. Zwar fällt das Sonderbetriebsvermögen zunächst in die gesamthänderische Zuständigkeit der Erbengemeinschaft, jedoch ist es gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO den einzelnen Erben steuerlich zuzuordnen. Somit wird also auch das Sonderbetriebsvermögen mit den Buchwerten gem. § 6 Abs. 3 EStG bei jedem Miterben fortgeführt¹⁰². Das Sonderbetriebsvermögen gilt als nicht entnommen, d.h. es gibt keinen Entnahmegewinn; dies resultiert aus der Tatsache, dass die Nachfolger unmittelbar in die Rechtsposition des Erblassers eintreten und sie so Mitunternehmer werden. Solange das Sonderbetriebsvermögen also seine Eigenschaft als solches nicht verliert, gilt es als nicht entnommen¹⁰³. Infolgedessen müssen, da kein Entnahmegewinn, weder beim Erblasser noch beim Erben, entsteht auch keine stillen Reserven aufgedeckt werden. Vorsicht ist bei der Anteilsübertragung geboten, wenn Sonderbetriebsvermögen vorhanden ist. Hier sollte unbedingt darauf geachtet werden,

⁹⁸ vgl. Crezelius, G. (1998), S. 192 f. RN 273

⁹⁹ vgl. Sudhoff, H. (1999a), S. 379 RN 5 f.

¹⁰⁰ vgl. Crezelius, G. (1998), S. 192 RN 273

¹⁰¹ vgl. Sudhoff, H. (1999a), S. 379 RN 5 f.

¹⁰² vgl. Crezelius, G. (1998), S. 192 f. RN 274

¹⁰³ vgl. Grashoff, F. (1997), S. 35 f.

dass es mit dem Anteil übergeht, da der weichende Miterbe seine Stellung als Gesellschafter verliert und somit eine Entnahme des Sonderbetriebsvermögens anzunehmen ist.

7. Die qualifizierte Nachfolgeklausel

Die qualifizierte Nachfolgeklausel unterscheidet sich von der einfachen Nachfolgeklausel dahingehend, dass bei ihr nur ein oder einer der Erben in die Gesellschaft nachfolgen. Auch bei dieser Klausel geht der Gesellschaftsanteil nicht unter, sondern wird einem der Erben konkret zugeordnet, wobei die Unternehmenskontinuität erhalten bleibt.

7.1 Gesellschaftsrecht

Die Wahl seines Nachfolgers kann vom Erblasser in unterschiedlicher Art und Weise gehandhabt werden. Er kann einen konkreten Nachfolger benennen, oder aber Einschränkungen hinsichtlich sachlicher oder persönlicher Natur festlegen. Ihm bleibt aber auch die Möglichkeit, den in Frage kommenden Personenkreis abstrakt einzugrenzen und so den verbleibenden Gesellschaftern die endgültige Auswahl zu überlassen¹⁰⁴. Der oder die qualifizierten Erben treten dann unmittelbar und in vollem Umfang in die Beteiligung ein, der Anteil geht also zivilrechtlich im Wege der Sonderrechtsnachfolge auf den Erben über¹⁰⁵. Es erfolgt also faktisch eine Herausnahme des Gesellschaftsanteils aus dem Nachlass und dieser wird dann der oder den Personen konkret zugeordnet¹⁰⁶.

7.1.1 Eintritt als Sonderrechtsnachfolger

Das Problem der qualifizierten Nachfolgeklausel, welches sich zunächst stellte, war, wie ein Miterbe auf der Grundlage des Erbrechts alleiniger Erbe einer Mitgliedschaft werden kann. Diese Frage beruht auf der Tatsache, dass das Erbrecht nur die Vererbung des Nachlasses im

¹⁰⁴ vgl. Gebel, D. (1997a), S. 199 RN 385

¹⁰⁵ vgl. Hörger,/Stephan (1998), S. 429 RN 832

¹⁰⁶ vgl. Sudhoff, H. (1999a), S. 208 f.

Ganzen und nicht einzelner Gegenstände kennt. Heute erscheint diese Frage als geklärt. Die Beteiligung fällt den qualifizierten Personen unmittelbar zu und wird konsequent aus der Erbengemeinschaft ausgeklammert. Dabei fällt sie jedoch nicht aus dem Nachlass heraus, da die Mitgliedschaft dem Nachfolger als Nachlassgegenstand anfällt. Somit wirkt die qualifizierte Nachfolgeklausel wie eine dinglich wirkende Teilungsanordnung¹⁰⁷. Diese Teilungsanordnung setzt somit einen fiktiven Durchgangserwerb bei den Miterben voraus was, wiederum bedeutet, dass in einem steuerlichen Umfeld die zivilrechtliche Betrachtungsweise die Oberhand behält¹⁰⁸. Handelt es sich um nur eine konkrete Person, so fällt dieser der Anteil unmittelbar zu, während bei mehreren qualifizierte Personen der Anteil aufgespalten wird¹⁰⁹.

Die Bestimmung welche Personen in den Gesellschaftsanteil nachfolgen sollen, kann abschließend im Gesellschaftsvertrag geregelt werden. Aber die Verantwortung kann auch dem Erblasser übergeben werden, wobei dieser an die gesellschaftsvertraglichen Regelungen gebunden ist. Hält sich der Erblasser nicht an diese Regelungen, so kann die qualifizierte Nachfolgeklausel scheitern. Dies resultiert aus der Tatsache, dass das Gesellschaftsrecht Vorrang vor dem Erbrecht hat. Wählt der Erblasser nun erbrechtlich eine Person aus, welche nicht im Gesellschaftsvertrag benannt ist, so ist diese zwar laut Erbrecht zur Nachfolge in den Gesellschaftsanteil berechtigt, jedoch nicht nach Gesellschaftsrecht, so dass die Nachfolge in den Anteil nicht stattfinden kann¹¹⁰. Somit bleibt dem Erblasser auch unter dem Gesichtspunkt des § 2302 BGB die Testierfreiheit erhalten, da er in seinem Testament frei wählen kann, wen er als Erben einsetzt. Allerdings muß er sich dann der Gefahr bewußt sein, dass die Gesellschaft unter Umständen ohne seine Erben fortgesetzt wird und diese lediglich einen Abfindungsanspruch aus dem Nachlass erhalten¹¹¹. Die nicht nachfolgeberechtigten Miterben werden nicht Gesellschafter, sondern erwerben lediglich einen Abfindungsanspruch im Rahmen der Erbaueinandersetzung gegen die qualifizierten Erben¹¹².

7.1.2 Abfindungsanspruch

Die qualifizierte Nachfolgeklausel hat in Bezug auf den Abfindungsanspruch nicht etwa

¹⁰⁷ vgl. Schmidt, K. (1997), S. 1340f.; Teilungsanordnung s.o.

¹⁰⁸ vgl. Hübner, H. (1998), S. 35 f.

¹⁰⁹ vgl. Theilacker, G. (1993), S. 305

¹¹⁰ vgl. Hübner, H. (1998), S. 34 f.

¹¹¹ vgl. Gebel, D. (1997b), S. 227 RN 512

¹¹² vgl. Hörger/Stephan (1998), S. 429 RN 832

gesellschaftsrechtliche, sondern erbrechtliche Probleme. Dabei treten diese nicht in der Gesellschaft auf, sondern nur im Verhältnis des Nachfolgers zu seinen Miterben. Die Frage, die sich hierbei stellt, ob der Nachfolger überhaupt Ausgleichspflichtig ist, entscheidet sich auf der erbrechtlichen Ebene und zwar im Testament des Erblassers¹¹³. Schwierigkeiten treten dabei erst dann auf, wenn keine Verfügungen dahingehend getroffen wurden, oder aber eine Auslegung nicht zu ermitteln ist. Hierbei hilft dann, dass es sich bei der qualifizierten Nachfolgeklausel, wie bereits oben erwähnt, um eine vollzogene Teilungsanordnung handelt¹¹⁴. Dies bedeutet, der Gesellschaftsanteil gehört wertmäßig zum Nachlass und wird in die Erbaueinandersetzung mit einbezogen. Somit hat dies zur Folge, dass die letztwillige Verfügung des Erblassers wie eine vollzogene Teilungsanordnung wirkt und damit auf die Erbquote im Rahmen der Erbaueinandersetzung anzurechnen ist. Erhält der qualifizierte Miterbe wertmäßig einen höheren Anteil als ihm seitens seiner Erbquote zusteht, so hat hierfür einen Ausgleich zu schaffen.

Hat der Erblasser kein Interesse daran den qualifizierten Erben durch eine Anrechnung des Gesellschaftsanteils bei der Aufteilung des Nachlasses zu belasten, so muß er dieses gezielt zum Ausdruck bringen. Hierbei hat er die Möglichkeit zugunsten des qualifizierten Miterben ein Vorausvermächtnis über den Gesellschaftsanteil gem. § 2150 BGB anzuordnen¹¹⁵. Hat der Erblasser ein Testament hinterlassen, und ist im Gesellschaftsvertrag eine entsprechende Klausel vereinbart, so handelt es sich unter Umständen auch um eine Interpretation, ob der Erblasser dem qualifizierten Erben den Anteil im Voraus ohne Ausgleichspflicht zuwenden wollte¹¹⁶. Erfüllt keiner der benannten Erben die Anforderungen der qualifizierten Nachfolgeklausel, so fällt der Anteil den verbleibenden Gesellschaftern zu und sie sind zum Ausgleich verpflichtet. Erfüllt ein Nichterbe die Anforderungen, so kann eine Umdeutung in eine Eintrittsklausel folgen und der Nichterbe wird Schuldner des Abfindungsanspruchs¹¹⁷. Auch bei der qualifizierten Nachfolgeklausel hat der Erbe eines OHG oder KG Anteils die Möglichkeit, gem. §139 HGB die Umwandlung seines Anteils in eine Kommanditbeteiligung innerhalb von drei Monaten zu verlangen. Nehmen die Gesellschafter diesen Antrag nicht an, so kann der Erbe ohne Einhaltung einer Frist aus der Gesellschaft ausscheiden¹¹⁸.

¹¹³ vgl. Sudhoff, H. (1999a), S. 208f. RN 28 f.

¹¹⁴ vgl. Schmidt, K. (1997), S. 1341 f.

¹¹⁵ vgl. Gebel, D. (1997a), S. 199 RN 385 f.

¹¹⁶ vgl. Schmidt, K. (1997), S. 1342

¹¹⁷ vgl. Grashoff, F. (1997), S. 58

¹¹⁸ vgl. Gebel, D. (1997a), S. 199 f. RN 387

7.2 Erbschaftsteuer

Grundsätzlich ergeben sich bei der erbschaftssteuerlichen Behandlung der qualifizierten Nachfolgeklausel keine bedeutenden Unterschiede im Vergleich zur einfachen Nachfolgeklausel. Trotzdem gilt es einige Fragen zu klären.

Prinzipiell wird die qualifizierte Nachfolgeklausel von der Rechtsprechung wie eine vorab vollzogene Teilungsanordnung des Erblassers behandelt, daher erfolgt sie erbschaftssteuerlich als unbeachtlich¹¹⁹. Jedoch kann die qualifizierte Nachfolgeklausel unter Umständen steuerliche Probleme mit sich bringen. Dies ist vor allem dann der Fall, wenn mehrere Erben vorhanden sind, aber nur einer oder einige davon in die Gesellschafterstellung nachfolgen.

7.2.1 Nachlasszugehörigkeit des Gesellschaftsanteils

In diesem Abschnitt soll zunächst die Frage geklärt werden, ob der Gesellschaftsanteil zum Nachlass gehört oder nicht. Diese Frage stellt sich vor allem dann, wenn wie bereits oben erwähnt nur einer oder einige von den Erben in die Gesellschafterstellung nachfolgen. Die Rechtsprechung nimmt in diesem Fall eine Teilungsanordnung an. Da erbschaftssteuerlich ein Vorgang jedoch nur relevant sein kann, wenn es sich um einen Steuertatbestand kraft Erbanfalls handelt, nicht aber um die Abwicklung des Erbanfalls, so hat die qualifizierte Nachfolgeklausel erbschaftssteuerlich keine Auswirkungen. Die Beteiligung ist jedem Erben bei der Bemessung der Erbschaftsteuer mit dem Einheitswert zugrunde zu legen¹²⁰. Hierbei stellt sich dann allerdings die Frage, was den Erben eigentlich bei der qualifizierten Nachfolgeklausel angefallen ist. Im Grundsatz ist dies problematisch, da der Gesellschaftsanteil nicht dinglich gegenständlich der Erbengemeinschaft zufällt. In der Literatur versucht man dieses Phänomen anhand einer Unterscheidung von Gesamthandsbindung und Nachlasszuordnung zu erklären und damit trotz der Sonderrechtsnachfolge eine Nachlasszugehörigkeit des Gesellschaftsanteils zu rechtfertigen¹²¹. Dadurch kommt es also schlußendlich für die erbschaftssteuerliche Betrachtung für die weichenden Erben zu einem Durchgangserwerb¹²². Dies bedeutet für die

¹¹⁹ vgl. Sudhoff, H. (1999a), S. 384, RN 25

¹²⁰ vgl. Grashoff, F. (1997), S. 59

¹²¹ vgl. Crezelius, G. (1998), S. 203 RN 287

¹²² vgl. Sudhoff, H. (1999a), S.384 RN 25

Besteuerung aller Erben, dass die Grundlage der Nachlass zuzüglich dem Wert des Gesellschaftsanteils darstellt. Liegt dem Erblasser daran, dem qualifizierten Erben den Gesellschaftsanteil alleine zuzuwenden und ihn somit auch alleine in den Genuß kommen zu lassen, den niedrigeren steuerrechtlichen Wert zu erhalten, so muss er den Gesellschaftsanteil dem qualifizierten Erben im Wege eines Vorausvermächtnisses zuwenden. Dies hat dann zur Folge, dass erbschaftsteuerrechtlich der maßgebliche steuerrechtliche Wert zum Ansatz kommt.

7.2.2 Betriebsvermögensfreibetrag

Nach diesen Ausführungen läßt sich die Frage nicht vermeiden, ob der Betriebsvermögensfreibetrag anteilig allen Erben zukommt, oder ob hierbei nur der qualifizierte Erbe begünstigt ist. Die Grundidee des Betriebsvermögensfreibetrag basiert darauf, dass lediglich Betriebsvermögen, welches als solches weitergeführt wird, begünstigt sein soll. Dabei ergibt sich bei der qualifizierten Nachfolgeklausel das Problem, dass diese Voraussetzung lediglich der qualifizierte Erbe erfüllt, da nur er den Gesellschaftsanteil erhält und somit Betriebsvermögen hält. Die weichenden Erben dagegen erhalten kein begünstigtes Betriebsvermögen, da sie nicht in den Gesellschaftsanteil nachfolgen¹²³. Somit könnte lediglich der qualifizierte Erbe die Vergünstigungen der §§ 13a und 19a ErbStG in Anspruch nehmen. In der Rechtsprechung dagegen wird davon ausgegangen, dass der Betriebsvermögensfreibetrag allen Erben entweder entsprechend ihrer Erbquote, oder entsprechend der Aufteilung des Erblassers zusteht, da „ die Sondererbfolge nur als eine mit dem Erbanfall wirksam gewordene, gegenständlich begrenzte Erbauseinandersetzung anzusehen ist und die qualifizierte Nachfolge einen gesellschaftsrechtlich besonders ausgestalteten Unterfall einer bloßen Teilungsanordnung darstellt „¹²⁴. Daraus ergibt sich, dass der Freibetrag sich zunächst auf den gesamten Anteil bezieht und somit auch dort abgezogen werden muß. Dabei ist aber die Frage, ob der Freibetrag endgültig bei den weichenden Erben zur Anrechnung kommt, noch nicht geklärt. Die weichenden Erben erfüllen nämlich nicht mehr die Anforderungen der 5-Jahres-Regel, welche an den Betriebsvermögensfreibetrag geknüpft ist und besagt, dass geerbtes Betriebsvermögen mindestens 5 Jahre nach dem Erhalt nicht veräußert werden darf. Somit kann der Freibetrag nicht mehr bei ihnen zur Anrechnung kommen, wenn sie aufgrund der Teilungsanordnung ihr

¹²³ vgl. Crezelius, G. (1998), S. 204 RN 288

¹²⁴ Gebel, D. (1997a), S. 228 RN 444

Betriebsvermögen weitergeben. Die Erben erhalten aber zunächst aufgrund eines Erbanfalls dieses Betriebsvermögen. Die Weitergabe dessen kann dann nur so gewertet werden wie eine später durchgeführte Erbauseinandersetzung. Damit kann die spätere Übernahme des Betriebsvermögens beim Erwerber Anschaffungskosten und beim Veräußerer einen Veräußerungsgewinn auslösen, was dann erbschaftssteuerlich zu einer Nachversteuerung führt, wenn der qualifizierte Erbe ausgleichspflichtig ist¹²⁵. Dabei können die weichenden Erben eine Einkommensteuerschuld, die ihnen durch den Veräußerungsgewinn entsteht, als Nachlassverbindlichkeit geltend machen im Sinne des § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG, da der Veräußerungsgewinn in direktem Zusammenhang mit der Verteilung des Nachlasses steht¹²⁶. Freibetrags unschädlich kann ein solcher Übergang nur dann sein, wenn es sich um eine Realteilung handelt, bei der keine Abfindung gezahlt wird. Dabei verlieren die weichenden Miterben dann auch nicht ihren Freibetragsanteil, da es sich hierbei nicht um eine Übertragung des Anteils auf Dritte handelt sondern um eine Übertragung an die Miterben gem. § 13a Abs. 3 ErbStG¹²⁷. Zu einem Nachsteuertatbestand kommt es auch dann, wenn eine anderweitige Zuordnung, als die bei der Erbauseinandersetzung erfolgte, gemacht wird. Erfolgt die Übertragung an einen Dritten oder einen von der Erbschaft ausgeschlossenen, so wird erbschaftssteuerlich eine Nachsteuer ausgelöst, wenn eine Gegenleistung für den Anteil bezahlt wird und der Betriebsvermögensfreibetrag in Anspruch genommen wurde.

7.2.3 Sonderbetriebsvermögen

Auch das Sonderbetriebsvermögen stellt sich im Bezug auf die qualifizierte Nachfolgeklausel nicht unproblematisch dar. Unter dem Sonderbetriebsvermögen versteht man Vermögen, welches im Alleineigentum eines Gesellschafters steht, aber der Personengesellschaft zur Nutzung überlassen wurde¹²⁸. Dabei kann diese Eigenschaft als solche verloren gehen, wenn es nicht mehr in dieser Weise genutzt wird. Einer richterlichen Entscheidung folgend, wurde entschieden, dass es sich bei den weichenden Erben nicht um Mitunternehmer handelt¹²⁹. Damit kommt es zu der Folge, insoweit Sonderbetriebsvermögen auf die nicht qualifizierten Erben übergeht, dieses als entnommen gilt. Dabei gelangt das Sonderbetriebsvermögen in die gesamthänderische Bindung der Erbengemeinschaft und ist ertragsteuerlich wie

¹²⁵ vgl. Gebel, D. (1997a), S. 228 RN 445

¹²⁶ vgl. Gebel, D. (1997b), S. 231 f. RN 521

¹²⁷ vgl. Gebel, D. (1997a), S. 228 RN 445

¹²⁸ vgl. Schneck, O. (1998), S. 657

¹²⁹ vgl. Gebel, D. (1997a), S. 218 RN432

Privatvermögen zu behandeln¹³⁰. Fraglich erscheint daher die erbschaftssteuerliche Behandlung bzw. die Annahme, dass das Sonderbetriebsvermögen im Zeitpunkt des Erbanfalls noch als Betriebsvermögen zu behandeln ist und erst zu einem späteren Zeitpunkt als entnommen gilt¹³¹. Dies hätte zur Folge, dass das Sonderbetriebsvermögen ebenso wie der Gesellschaftsanteil selbst den Gesamtsteuerwert des Nachlasses erhöht und den Erben gemäß ihren Erbquoten anteilig zugerechnet wird. Ertragsteuerlich gilt das Sonderbetriebsvermögen im Zeitpunkt des Erbanfalls als entnommen. Erbschaftssteuerlich würde somit Privatvermögen gem. § 12 Abs. 1 ErbStG zum Ansatz kommen. Dieser erhöhte Ansatz würde sich dann auch beim qualifizierten Erben auswirken¹³². Nach herrschender Meinung wird das Sonderbetriebsvermögen erbschaftssteuerlich im Zeitpunkt des Erbanfalls noch als Betriebsvermögen betrachtet und wird demgemäß, wenn es sich nicht um ein Grundstück handelt, welche grundsätzlich gem. § 12 Abs. 3 ErbStG zum Ansatz kommen gem. § 12 Abs. 5 ErbStG bewertet. Nehmen alle Erben zunächst den Betriebsvermögensfreibetrag in Anspruch, so kann eine spätere Entnahme des Sonderbetriebsvermögens einen Nachsteuertatbestand gem. § 13a Abs. 5 Nr. 1 S. 2 ErbStG auslösen. Wird jedoch der Freibetrag nur auf den qualifizierten Erben angewandt, so wird angenommen, dass das Sonderbetriebsvermögen noch als vom Erblasser entnommen gilt. Somit ist noch in der Person des Erblassers ein Entnahmegewinn verwirklicht worden. Dabei kann dann der Freibetrag für den auf die weichenden Erben entfallende Anteil zumindest vorübergehend nicht geltend gemacht werden¹³³.

7.3 Einkommensteuer

Die ertragsteuerliche Behandlung der qualifizierten Nachfolgeklausel wirft vor allem deshalb Probleme auf, da die Meinungen in der Literatur und der Rechtsprechung sich in einigen Punkten nicht decken. Dahingehend sollen im nächsten Abschnitt auch zwei verschiedene ertragsteuerliche Lösungsmodelle dargestellt und ihre Folgen aufgezeigt werden.

¹³⁰ vgl. Crezelius, G. (1998), S. 204 RN 289

¹³¹ vgl. Hörger/Stephan (1997), S. 436 f. RN 844

¹³² vgl. Gebel, D. (1997b), S. 231 RN 521

¹³³ vgl. Crezelius, G. (1998), S. 204 RN 289

7.3.1 Mitunternehmerschaft der weichenden Erben

Der erste Ansatz der hier bearbeitet werden soll, wird zwar in der Literatur vertreten, ist aber von der Rechtsprechung nicht bestätigt. Hierbei werden die weichenden Miterben steuerrechtlich zunächst Mitunternehmer und der Gesellschaftsanteil ist in die Erbauseinandersetzung mit einzubeziehen. Besteht nun eine Ausgleichsverpflichtung, so kommt es auf Seiten des Erwerbers zu Anschaffungskosten und auf Seiten des Veräußerers zu einem Veräußerungsgewinn insoweit, als die Ausgleichzahlung über dem quotalen Anteil des Kapitalkontos des Erblassers liegt¹³⁴. Um aber eine Mitunternehmerstellung begründen zu können, müssten die weichenden Erben zumindest Mitunternehmerrisiko tragen und Mitunternehmerinitiative ausüben können. Einen Ansatz hierfür liefert Groh, der die abspaltbaren Vermögensrechte der Gesellschaftsbeteiligung gem. § 717 S. 2 BGB, welche in den Nachlass fallen, als Mitunternehmerrisiko ansieht. Somit seien auch etwaige Kontrollrechte der weichenden Miterben durch die Vermögensbeteiligung begründet¹³⁵. Die Vertreter dieser These führen weiterhin aus, dass die Rechtsprechung hierbei die grundlegenden Folgen der Sondererbfolge nicht hinreichend beachte. Dabei handle es sich um einen Vorgang, welcher zwei unterschiedliche Phasen umfasst; einerseits den Erbanfall und andererseits die Erbauseinandersetzung. Die Erbauseinandersetzung würde hierbei nur vorgezogen wirken aufgrund gesellschaftsvertraglicher Vereinbarungen¹³⁶. Somit müssen auch die weichenden Erben in erster Linie als Mitunternehmer behandelt werden.

7.3.2 Fehlende Mitunternehmerschaft der weichenden Erben

Dieser Auffassung folgt die Rechtsprechung nicht; sie vertritt hingegen die Ansicht, dass die weichenden Miterben aufgrund der fehlenden Mitunternehmerinitiative und des fehlenden Mitunternehmerrisikos nicht als Mitunternehmer behandelt werden können. Bei der qualifizierten Nachfolgeklausel wird der qualifizierte Erbe unmittelbar dinglicher Nachfolger des verstorbenen Gesellschafters¹³⁷. Somit wird nur der qualifizierte Erbe Mitunternehmer, jedoch nicht die weichenden Erben. Dahingehend erwirbt der Nachfolger diesen

¹³⁴ vgl. Crezelius, G. (1998), S. 194 RN 276

¹³⁵ vgl. Grashoff, F. (1997), S. 69 f.

¹³⁶ vgl. Gebel, D. (1997b), S. 228 f. RN 516

¹³⁷ vgl. Grashoff, F. (1997), S. 71 ff.

Gesellschaftsanteil auch unentgeltlich. Einkommensteuerrechtlich haben somit eventuelle Wertausgleichszahlungen keine Folgen, aber der qualifizierte Nachfolger kann seine Ausgleichszahlungen auch nicht als Anschaffungskosten geltend machen und im Gegenzug entsteht auch kein Veräußerungsgewinn bei den weichenden Erben¹³⁸. Ein Vorteil hierbei ist, dass auch keine stille Reserven realisiert werden müssen.

Die beiden verschiedenen Ansätze führen zu völlig unterschiedlichen ertragsteuerlichen Konsequenzen. Wird Mitunternehmereigenschaft der weichenden Erben angenommen, so entstehen dem qualifizierten Erben Anschaffungskosten, vorausgesetzt, es sind ihm Wertausgleichsleistungen entstanden und bei den weichenden Erben kommt es zu einem steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn gem. §16 EStG. Werden die weichenden Erben jedoch nicht als Mitunternehmer angesehen, so erwirbt der qualifizierte Erbe den Gesellschaftsanteil unentgeltlich vom Erblasser und hat die Buchwerte gem. § 6 Abs. 3 EStG fortzuführen. Dabei entstehen dann weder Anschaffungskosten noch ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn¹³⁹.

7.3.3 Sonderbetriebsvermögen

Besonders problematisch bei der qualifizierten Nachfolgeklausel ist die Behandlung des Sonderbetriebsvermögens. Dieses fällt in dem Fall entgegen dem Anteil in den Nachlass und hat somit zur Folge, dass alle an der Erbengemeinschaft beteiligten Erben Eigentümer des Sonderbetriebsvermögens werden. Insoweit als dieses auf die nicht qualifizierten Erben übergeht, gilt es als entnommen und zum Privatvermögen gehörend. Es entsteht also noch in der Person des Erblassers ein Entnahmegewinn¹⁴⁰. Folgt man den verschiedenen Ansätzen, die bereits oben erwähnt wurden, so ergeben sich auch hinsichtlich des Sonderbetriebsvermögens unterschiedliche Folgen. Nimmt man einen Durchgangserwerb bei den nicht qualifizierten Erben an, so kommt es nicht zu einer zwangsweisen Entnahme des Sonderbetriebsvermögens, da es keine Trennung zwischen Gesellschaftsanteil und Sonderbetriebsvermögen gibt. Allerdings muss hierbei beachtet werden, dass es auch bei dieser Variante zu einer Entnahme des Sonderbetriebsvermögens kommen kann, wenn das Sonderbetriebsvermögen nicht in einer nachträglichen Erbaueinandersetzung dem qualifizierten Erben zugewiesen wird, da die nicht qualifizierten Erben ihre Stellung als Mitunternehmer wieder verlieren und somit dieses wieder in das Privatvermögen übergehen

¹³⁸ vgl. Crezelius, G. (1998), S. 194 RN 276

¹³⁹ vgl. Grashoff, F. (1997), S. 73 f.

¹⁴⁰ vgl. Gebel, D. (1997b), S. 227 f. RN 514

würde. Der so entstehende Gewinn ist der Erbengemeinschaft zuzuordnen, da sämtliche Erben, wenn auch nur für kurze Zeit, Mitunternehmer waren¹⁴¹.

Bei dem Ansatz dagegen, der auch von der Rechtsprechung verfolgt wird sind die weichenden Erben zwar am Sonderbetriebsvermögen beteiligt, jedoch nicht in der Funktion eines Mitunternehmers. Der Gesellschaftsanteil geht gemäß Gesellschaftsrecht und Steuerrecht auf den qualifizierten Erben über, das Sonderbetriebsvermögen dagegen fällt in die Zuständigkeit der Erbengemeinschaft¹⁴². Dahingehend entsteht dann zwingend ein Entnahmegewinn bezüglich des Sonderbetriebsvermögens für die nicht qualifizierten Erben¹⁴³. Es kommt also zu einer anteiligen Gewinnrealisierung. Dieser Entnahmegewinn fällt beim Erbfall an und ist dem Erblasser zuzurechnen, jedoch ohne dass dieser die Begünstigungen des § 34 EStG in Anspruch nehmen kann. Dies resultiert aus der Tatsache, dass es noch in der Person des Erblassers lag, dass das Sonderbetriebsvermögen in das Privatvermögen übergeht¹⁴⁴.

Um diese Folgen sprich den Entnahmegewinn vermeiden zu können, wurden verschiedene Lösungsansätze hervorgebracht, von denen einige hier erläutert werden sollen.

Eine Möglichkeit um die Entnahme des Sonderbetriebsvermögens zu vermeiden wäre, dies im Wege eines Vorausvermächtnisses auf den qualifizierten Nachfolger zu übertragen¹⁴⁵. Dabei wäre er dann ab dem Zeitpunkt des Erbfalls als wirtschaftlicher Eigentümer des Sonderbetriebsvermögens anzusehen¹⁴⁶. Der qualifizierten Erbe hätte dann schon ab dem Zeitpunkt des Erbfalls einen Anspruch gegen die Erbengemeinschaft auf Übertragung des Sonderbetriebsvermögens¹⁴⁷. Eine weitere Möglichkeit, die Entnahme zu vermeiden, besteht darin, das Sonderbetriebsvermögen noch zu Lebzeiten des Erblassers in eine eigens dafür gegründete gewerbliche Personengesellschaft einzubringen¹⁴⁸. Hierbei würde dann im Falle des Todes eines Gesellschafters das Sonderbetriebsvermögen zwar aus der Gesellschaft herausfallen, in der er Gesellschafter war, jedoch fällt es daraufhin in das Betriebsvermögen der eigens dafür gegründeten Personengesellschaft. Dabei würde es dann in keinem Fall zu einer Entnahme kommen, weder bei der Übertragung an den qualifizierten Erben noch bei der Übertragung an die weichenden Erben, da das Sonderbetriebsvermögen in einem Betriebsvermögen gehalten wird. Weiterhin bestünde für den Erblasser auch die Möglichkeit den qualifizierten Erben als Alleinerben einzusetzen und die weichenden Erben erhalten nur Vermächtnisse. Dadurch wird die zwangsweise Entnahme des Sonderbetriebsvermögens

¹⁴¹ vgl. Grashoff, F. (1997), S. 74 ff.

¹⁴² vgl. Crezelius, G. (1998), S. 195 RN 277

¹⁴³ vgl. Sudhoff, H. (1999a), S. 380 RN 8

¹⁴⁴ vgl. Crezelius, G. (1998), S. 195 RN 277

¹⁴⁵ vgl. Hörger/Stephan (1997), S. 431 RN 835

¹⁴⁶ vgl. Crezelius, G. (1998), S. 195 f. RN 277

¹⁴⁷ vgl. Grashoff, F. (1997), S. 79 f.

¹⁴⁸ vgl. Crezelius, G. (1998), S. 195 RN 277

vermieden, da der Gesellschaftsanteil und das Sonderbetriebsvermögen im Erbfall alleine auf den qualifizierten Erben übergeht¹⁴⁹.

Jedoch können die oben angeführten Konstellationen nicht pauschal als richtig gewertet werden, da hierbei immer auf den Einzelfall einzugehen ist.

8. Eintrittsklausel

Sollen die Folgen d.h. die Auflösung der Gesellschaft oder die Anwachsung des Gesellschaftsanteils bei den verbleibenden Gesellschaftern vermieden werden, oder aber die Erben sollen nicht Nachfolger werden, so stellt die Eintrittsklausel diese gewünschten Folgen her. Im Grundsatz geht es bei dieser Klausel darum, dass die Gesellschaft mit den verbleibenden Gesellschaftern fortgeführt wird, dabei handelt es sich bei der OHG um die Unterstützung der gesetzlichen Ausgangslage und bei der GbR um eine Art Fortsetzungsklausel. Dabei hat eine dritte Person ob Erbe oder nicht das Recht in die Gesellschaft einzutreten, erhält aber nicht den Gesellschaftsanteil als solchen¹⁵⁰.

8.1 Gesellschaftsrecht

Da es sich bei der Eintrittsklausel um eine Vereinbarung unter den Gesellschaftern handelt, kann es sich nicht um einen Erwerb kraft Erbrechts handeln sondern nur um einen gesellschaftsvertraglichen Übergang des Anteils¹⁵¹. Dabei scheidet der Altgesellschafter im Zeitpunkt seines Todes zunächst aus der Gesellschaft aus und die Gesellschaft wird mit den verbleibenden Gesellschaftern fortgeführt. Der Nachfolger erhält durch die Eintrittsklausel das Recht, in die Gesellschaft einzutreten, wobei eine Mitgliedschaft bzw. ein neuer Gesellschaftsvertrag erstellt werden muß. Die Entscheidung, ob der Nachfolger in die Gesellschaft tatsächlich eintritt oder nicht, liegt in seinem Ermessen. Damit hat die Eintrittsklausel den Charakter eines Vertrages zugunsten Dritter gem. § 328 BGB¹⁵². Es muss

¹⁴⁹ vgl. Hörger/Stephan (1997), S. 432 RN 836 ff.

¹⁵⁰ vgl. Kraft/Kreutz (2000), S. 225 f.

¹⁵¹ vgl. Brox, H. (1998), S. 479

¹⁵² vgl. Hübner, H. (1998), S. 36 f.

hierbei eine Differenzierung zwischen schuldrechtlichem Anspruch und dem tatsächlichen Einrücken in die Gesellschaft stattfinden¹⁵³.

Bei der Eintrittsklausel sind zwei Grundvarianten zu unterscheiden; zum einen die Treuhandvariante und zum anderen die Abfindungsvariante. Bei der Treuhandvariante wird davon ausgegangen, dass die verbleibenden Gesellschafter den Anteil des verstorbenen Gesellschafters treuhänderisch bis zum Eintritt des Nachfolgers verwalten. Dabei entstehen insoweit keine Abfindungen, wenn der Erbe eintritt, jedoch kann es zu Abfindungen kommen, wenn der Erbe von seinem Nichteintrittsrecht Gebrauch macht¹⁵⁴. Tritt der Nachfolger in die Gesellschaft ein, so haben die Altgesellschafter ihm den Anteil zu übertragen. Kommt es zu einem Nichteintritt, so wächst der Anteil den Altgesellschaftern an und der Abfindungsanspruch fällt in den Nachlass.

Die Abfindungsvariante hat zunächst zur Folge, dass der Verstorbene Gesellschafter aus der Gesellschaft ausscheidet. Der Eintrittsberechtigte hat das Recht, in die Gesellschaft aufgenommen zu werden, unter Zahlung einer Einlage, welche ihm im Wege des Abfindungsanspruchs zu diesem Zweck zugewandt worden ist¹⁵⁵. Bis zum Eintritt des Nachfolgers befindet sich die Gesellschaft in einem Schwebezustand, daher ist es empfehlenswert, eine Frist im Gesellschaftsvertrag zu vereinbaren, bis zu der der Nachfolger seine Eintrittserklärung zu machen hat¹⁵⁶. Ein Vorteil, den die Eintrittsklausel bietet, liegt darin, dass die Person, die in die Stellung des verstorbenen Gesellschafters nachrücken soll, im Zeitpunkt des Todes noch nicht feststehen muß. Dies liegt daran, dass diese Klausel nicht auf dem Erbrecht beruht. Daher hat der Erblasser die Möglichkeit den Zeitpunkt der Eintrittsberechtigung ohne gegen § 2065 Abs. 2 BGB zu verstoßen über den Todeszeitpunkt hinauszuschieben.

Eine Eintrittsklausel kann vor allem auch dann hilfreich sein, wenn Nachfolgeklauseln gescheitert sind. Dies ist dann der Fall, wenn gesellschaftsvertraglich eingesetzte Nachfolger keine Erben werden. Dabei kann man sich dann damit behelfen, die Nachfolgeklausel in eine Eintrittsklausel umzudeuten¹⁵⁷.

¹⁵³ vgl. Grashoff, F. (1997), S. 146

¹⁵⁴ vgl. Hörger/Stephan (1997), S. 439 RN 849

¹⁵⁵ vgl. Hübner, H. (1998), S. 37

¹⁵⁶ vgl. Hörger/Stephan (1997), S. 439 RN 849

¹⁵⁷ vgl. Crezelius, G. (1998), S. 185 f. RN 263

8.2 Erbschaftsteuer

Bei der Eintrittsklausel entsteht im Zeitpunkt des Todes des Gesellschafters zunächst ein Schwebezustand, da nicht klar ist, ob der Eintrittsberechtigte Nachfolger in die Gesellschaft eintritt oder nicht¹⁵⁸. Für die erbschaftssteuerliche Beurteilung der Eintrittsklausel sind die Verhältnisse am Todestag entscheidend, da sich das Erbschaftsteuergesetz nach dem Stichtagsprinzip gem. § 11 ErbStG richtet. Demgemäß können die Rechtsfolgen, die aufgrund der Eintrittsklausel später eintreten, für die Erbschaftsteuer nicht mehr relevant sein. Aber entscheidend sind jedoch für die Erbschaftsteuer die Rechtsfolgen, die sich aufgrund der verschiedenen Ausgestaltung der Eintrittsklausel ergeben, sprich Treuhandvariante einerseits und Abfindungsvariante andererseits¹⁵⁹.

8.2.1 Abfindungs- und Treuhandvariante

Handelt es sich um die Abfindungsvariante, so stellt sich zunächst für Hübner die Frage, was erbschaftsteuerrechtlich Erwerbsgegenstand sein soll. Hierbei kommen zwei verschiedene in Betracht. Einerseits der Gesellschaftsanteil an sich und andererseits der Abfindungsanspruch¹⁶⁰. Allerdings soll dies hier nicht geklärt werden, da es meines Erachtens irrelevant ist für die erbschaftssteuerliche Beurteilung, ob der Abfindungsanspruch oder aber der Gesellschaftsanteil selbst als Bemessungsgrundlage dienen soll. Im Übrigen erscheint die Literatur hier sehr zwiespältig. Während Hübner die Auffassung vertritt, dass alleine nur der Gesellschaftsanteil Erwerbsgegenstand sein kann, ist Gebel der Meinung, dass Erwerbsgegenstand des Eintrittsberechtigten der Abfindungsanspruch ist.

Daher sollen im nächsten Abschnitt lediglich die unterschiedlichen erbschaftssteuerlichen Folgen der zwei Varianten bearbeitet werden. Bei der Abfindungsvariante fällt der in der Person des Erblassers entstandene Abfindungsanspruch in den Gesamtnachlass und wird entsprechend den Erbquoten auf die Erben verteilt. Dabei ist er gem. § 12 Abs. 1 ErbStG i. v. mit § 12 BewG anzusetzen. Hinzu kommt das Sonderbetriebsvermögen, welches als Privatvermögen in die Nachlassberechnung miteinbezogen wird¹⁶¹. Bei dieser Variante wird

¹⁵⁸ vgl. Crezelius, G. (1998), S. 204 RN 290

¹⁵⁹ vgl. Gebel, D. (1997b), S. 237 RN 532

¹⁶⁰ vgl. Hübner, H. (1998), S. 39 f.

¹⁶¹ vgl. Gebel, D. (1997b), S. 237 RN 533

ein nicht begünstigter Erwerb angenommen, da der Eintritt in die Gesellschaft hierbei durch die Aufrechnung der Einlage mit dem Abfindungsanspruch den Begünstigungen entgegen steht¹⁶².

Auch bei der Treuhandvariante entsteht ein Abfindungsanspruch, falls der Beitrittsberechtigte nicht von diesem Recht Gebrauch macht. Die Erben haben einen erbschaftssteuerlichen Tatbestand erfüllt, müssen aber hierbei nur den Anteil des Abfindungsanspruchs der Erbschaftsteuer unterwerfen, welcher den Wert des Abfindungsanspruchs übersteigt¹⁶³.

8.2.2 Betriebsvermögensfreibetrag

Ein weiterer entscheidender Punkt liegt in der Behandlung des Betriebsvermögensfreibetrags. Hierbei sei vor allem die Frage wichtig, ob beim Eintrittsberechtigten durchgängig ein Erwerb eines Mitunternehmeranteils anzunehmen ist. Wäre dies der Fall, so könnte bei der Eintrittsklausel der Betriebsvermögensfreibetrag in Anspruch genommen werden. Dies ist jedoch nicht der Fall, da beim Eintritt aufgrund einer Eintrittsklausel die Berechtigung aufgrund eines schuldrechtlichen Anspruchs besteht¹⁶⁴. Hinzu kommt, dass die Erbschaftsteuer nicht auf das Vollzogene abstellt, sondern die Verhältnisse am Tage des Todes für die Besteuerung entscheidend sind. Dahingehend kann davon ausgegangen werden, dass ein Betriebsvermögensfreibetrag für die Erben bei der Eintrittsklausel grundsätzlich nicht in Betracht kommen kann. Entscheidend hierfür ist, dass kraft Erbanfalls lediglich ein Abfindungsanspruch übergeht, welcher nicht als Betriebsvermögen behandelt werden kann. Ebenso muss dann auch das Sonderbetriebsvermögen, welches im Zeitpunkt des Erbanfalls Privatvermögen ist, behandelt werden. Jedoch treten diese Folgen nicht in Kraft, wenn der Erbe von seinem Eintrittsrecht Gebrauch macht. Hierbei ist entscheidend, dass durch den Eintritt der Abfindungsanspruch entfällt und der Gesellschaftsanteil „aufschiebend bedingt erworben wurde“¹⁶⁵. Dabei verwandelt der Eintrittsberechtigte den Abfindungsanspruch wieder in einen Gesellschaftsanteil, welcher Betriebsvermögen ist. Damit ist auch der Freibetrag zulässig und es kommt zu einer neuen geänderten Steuerfestsetzung unter Beachtung der erbschaftssteuerlichen Vergünstigungen. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob auch das Sonderbetriebsvermögen begünstigt erworben werden kann, da der Eintrittsberechtigte dieses durch seinen Eintritt ebenfalls wieder in Betriebsvermögen

¹⁶² vgl. Hörger/Stephan (1997), S. 442 RN 855

¹⁶³ vgl. Grashoff, F. (1997), S. 163

¹⁶⁴ vgl. Crezelius, G. (1998), S. 205 ff. RN 291

¹⁶⁵ Gebel, D. (1997b), S. 238 RN 537

umwandelt. Dabei tut sich auch die Verwaltung schwer, bzw. beschäftigt sich nicht eingehend mit diesem Thema¹⁶⁶. Aber aufgrund der obigen Ausführungen und aufgrund des Zusammenhangs des Gesellschaftsanteils und des Sonderbetriebsvermögens kann nach herrschender Meinung davon ausgegangen werden, dass auch für das Sonderbetriebsvermögen die Freibeträge in Anspruch genommen werden können.

Tritt der Erbe nicht in die Gesellschaft ein, d.h. er macht von seinem Eintrittsrecht keinen Gebrauch, so kommt es zur endgültigen Anwachsung des Gesellschaftsanteils bei den Altgesellschaftern¹⁶⁷. Es treten also die Folgen der Fortsetzungsklausel in Kraft.

8.3 Einkommensteuer

Die Eintrittsklausel wirft vor allem hinsichtlich der einkommenssteuerlichen Behandlung Fragen auf, da es schwierig ist, eine eindeutige Lösung zu finden.

Grundsätzlich sind zwei Fälle zu unterscheiden, einerseits der Eintritt des Erben und andererseits der Nichteintritt des Erben.

8.3.1 Nichteintritt des Erben

Macht der Erbe bzw. Dritte von seinem Eintrittsrecht keinen Gebrauch, so treten einkommensteuerlich im Ergebnis die Folgen einer Fortsetzungsklausel in Kraft¹⁶⁸. Der Erblasser erzielt im Zeitpunkt des Todes einen tarifbegünstigten Veräußerungsgewinn gem. § 16 (1) Nr. 2 EStG, welcher in der Höhe des Abfindungsanspruchs liegt¹⁶⁹. Dabei kommt es zur endgültigen Anwachsung des Mitunternehmeranteils bei den verbleibenden Gesellschaftern. Das Sonderbetriebsvermögen wird im Falle des Nichteintritts zum Privatvermögen der Erbengemeinschaft.

¹⁶⁶ vgl. koordinierter Ländererlaß, S 3812/8, BStBl. I 1994, S. 905

¹⁶⁷ vgl. Hörger/Stephan (1997), S. 442 f. RN 855; zweifelnd Gebel, D. (1997b), S. 238 f. RN 538 f.

¹⁶⁸ vgl. Crezelius, G. (1998), S. 196 RN 278

¹⁶⁹ vgl. Hörger/Stephan (1997), S. 439 RN 850

8.3.2 Eintritt des Erben

Schwieriger stellt sich der Fall dar, wenn es zum Eintritt des Erben oder einem Teil der Erben kommt. In der Literatur wird bei der Beurteilung nach der Anzahl der eintretenden Erben und danach, ob diese vor Ablauf oder nach Ablauf der sechs Monats Frist in die Gesellschaft eintreten, unterschieden. Hierbei kommt es darauf an, ob die Eintrittsberechtigten (Erben) innerhalb der sechs Monatsfrist eintreten oder danach. Treten die Eintrittsberechtigten alle innerhalb dieser Frist ein, so wird davon ausgegangen, dass die Folgen der einfachen Nachfolgeklausel in Kraft treten. Kommt es hingegen zu dem Fall, dass nur einer oder einige der Erben eintreten, so treten die Folgen der qualifizierten Nachfolgeklausel in Kraft¹⁷⁰. Die Begründung für die Behandlung als einfache oder qualifizierte Nachfolgeklausel liegt darin, dass kein Unterschied bestehen kann, ob dem Erben der Gesellschaftsanteil unmittelbar im Zeitpunkt des Todes anwächst oder ob er zunächst den verbleibenden Erben und erst zu einem späteren Zeitpunkt dem Erben anwächst. Voraussetzung für diese Folgen ist aber, dass wirtschaftlich der Eintretende auch im nachhinein so gestellt wird, als ob er bereits im Zeitpunkt des Todes in die Gesellschaft eingetreten wäre. Ist diese Voraussetzung nicht gegeben, so kommt es zu der Folge, dass der Gesellschaftsanteil auf die verbleibenden Gesellschafter übergeht und der Fall so gestellt wird als trete der Berechtigte endgültig nicht ein¹⁷¹.

Kommt es zu einer Unterscheidung bei der einkommenssteuerlichen Behandlung von Abfindungs- und Treuhandvariante, so kann ein völlig anderes Ergebnis daraus hervorgehen. Handelt es sich um die Treuhandlösung, so kommt es zunächst zur einkommensteuerrechtlichen Folge der einfachen Nachfolgeklausel¹⁷². Es handelt sich also nicht um eine Veräußerung des Anteils, sondern hierbei wird im Prinzip ein Durchgang des Anteils fingiert. Dabei geht der Gesellschaftsanteil im Todesfall auf die verbleibenden Gesellschafter über; diese verwalten ihn treuhänderisch und geben ihn dann in Erfüllung des Treuhandverhältnisses unentgeltlich an die Eintrittsberechtigten weiter¹⁷³. Dies würde bedeuten, dass auch hier nach Ablauf der sechs Monats Frist kein Veräußerungsgewinn erzielt wird, wenn keine entsprechenden Gegenleistungen wie z.B. Versorgungsleistungen des Eintretenden vereinbart sind, da der Übergang des Anteils unentgeltlich ist¹⁷⁴.

¹⁷⁰ vgl. Hörger/Stephan (1997), S. 440 f. RN 851

¹⁷¹ vgl. Grashoff, F. (1997), S. 168 f.

¹⁷² vgl. Crezelius, G. (1998), S. 196 RN 278

¹⁷³ vgl. Hörger/Stephan (1997), S. 440 f. RN 851

¹⁷⁴ vgl. Grashoff, F. (1997), S. 174 f.

Die herrschende Meinung der Finanzverwaltung allerdings hat hier andere Ansichten, welche oftmals als „Billigkeitsregelung“ behandelt werden¹⁷⁵. Treten alle Erben innerhalb der sechs Monats Frist ein, so treten die Folgen der einfachen Nachfolgeklausel in Kraft, treten dagegen nur ein Teil der Erben ein, dann gilt die qualifizierte Nachfolgeklausel. Kommt es zu einem späteren Eintritt, sprich, nach sechs Monaten, so handelt es sich laut der Finanzverwaltung um eine entgeltliche Veräußerung des Mitunternehmeranteils¹⁷⁶. Dabei bleiben hinsichtlich dieses Schreibens einige Fragen offen, wie z.B. die Behandlung der Treuhandklausel, oder inwieweit diese Regeln gelten, wenn der Eintrittsberechtigte ein Dritter ist, welcher nicht als Erbe eingesetzt wurde. Mit der Frage bei Eintritt einer dritten Person hat sich Schmidt beschäftigt, der zu dem Schluß kommt, dass die Folgen wohl die selben sein müssen wie die bei der Treuhandklausel.

9. Zusammenfassende Würdigung

Zusammenfassend stellt sich nun die Frage, ob sich die Anteilsvererbung bei Personengesellschaften tatsächlich so problematisch darstellt wie in der Einleitung erwähnt. Im Grundsatz stellt die Vererbung von Anteilen auf jeden Fall ein großes und weit umfassendes Problemfeld dar, mit dem sich die Gesellschafter ausführlich beschäftigen müssen, um Schwierigkeiten im Vorfeld aus dem Weg gehen zu können.

Zwar wurde durch die Handelsrechtsreform im Jahre 1998 bereits eine Vereinfachung dahingehend geschaffen, dass die Fortsetzung der Gesellschaft gesetzlich gesichert ist, jedoch sollte eine ausführliche Planung der Anteilsübertragung im Todesfall trotzdem nicht fehlen. Dies ist vor allem dann von Vorteil, wenn der Erblasser nicht möchte, dass sein Anteil den verbleibenden Gesellschaftern anwächst und die Erben nur einen Abfindungsanspruch gegen die Altgesellschafter haben, wie es in der gesetzlichen Fortsetzungsklausel der Fall ist. Auch besteht hierbei die Gefahr, dass die Gesellschaft unter Umständen, da sie nicht über ausreichend liquide Mittel verfügt, entweder aufgelöst oder dazu gezwungen ist, die Erben in die Gesellschaft aufzunehmen. Hinzu kommt bei der gesetzlichen Fortsetzungsklausel, dass weder die Erben noch die Gesellschafter die Möglichkeit haben, den Betriebsvermögensfreibetrag in Anspruch zu nehmen und der Erblasser im Zeitpunkt des Todes einen Veräußerungsgewinn realisiert.

¹⁷⁵ vgl. Gebel, D. (1997b), S. 236 f. RN 531

¹⁷⁶ vgl. Bundesministerium der Finanzen, Schreiben vom 11. Januar 1993, IV B 2 – S 2242 – 86/92, BStBl. I 1993, S. 62 RZ 79

An dieser Stelle lassen sich bereits die Ausmaße einer falschen Entscheidung des Erblassers erkennen. Er hat bei seiner Planung auf verschiedene Faktoren zu achten. Zunächst muss er sich im Klaren darüber sein, wem er seinen Anteil überhaupt zukommen lassen will, sprich den Erben, den verbleibenden Gesellschaftern, oder aber einem fremden Dritten, welcher nicht als Erbe eingesetzt wurde. Weiterhin spielen aber auch die Interessen der Gesellschaft eine entscheidende Rolle, die es nicht zu unterschätzen gilt. Vor allem aber ist die Unternehmenskontinuität zu gewährleisten, damit die verbleibenden Gesellschafter die gesetzten Ziele der Gesellschaft verwirklichen bzw. umsetzen können. Dabei spielen die erläuterten Klauseln eine entscheidende Rolle, da sie die Liquidation der Gesellschaft verhindern und den Fortbestand, ob mit oder ohne die Erben, sichern. Dahingehend ist es auch wichtig, dass der Erblasser mit den verbleibenden Gesellschaftern sich abstimmt hinsichtlich der Personen, bzw. der Fortsetzung der Gesellschaft, da diese später den oder die neuen Gesellschafter akzeptieren und mit den „Neuen“, die Gesellschaft fortsetzen müssen. Ebenfalls wichtig für den Erblasser muss die finanzielle Absicherung seiner Erben sein. Entweder in dem er sie als Gesellschafter in die Gesellschaft einbringt oder aber mittels eines Abfindungsanspruches der einmalig oder aber in Raten an die Erben gezahlt wird.

Daher hat er auf zwei Gesichtspunkte ein besonderes Augenmerk zu richten. Einerseits die Interessen der Gesellschaft und den Fortbestand dieser und auf der anderen Seite auf die finanzielle Absicherung seiner Erben bzw. seiner Angehörigen.

Hinzu kommen aber auch steuerliche Probleme, die sich sowohl auf der Seite der Gesellschaft wie auch auf der Seite der Erben zeigen. An dieser Stelle muss der Erblasser wiederum darauf acht geben, dass die steuerliche Belastung derer in einem erträglichen Rahmen bleibt, da bei einem Erbfall sowohl Erbschaftsteuer als auch Einkommensteuer anfallen kann.

Die erwähnten gesellschaftsvertraglichen Klauseln in dieser Arbeit waren die Fortsetzungsklausel, die einfache Nachfolgeklausel, die qualifizierte Nachfolgeklausel und die Eintrittsklausel.

Die einfache Nachfolgeklausel erscheint hierbei am wenigsten problematisch, wohingegen bei der qualifizierten Nachfolgeklausel erhebliche Probleme hinsichtlich des Sonderbetriebsvermögens auftreten können, da eine Entnahme nur durch entsprechende Vorkehrungen vermieden werden kann. Auch die Eintrittsklausel muß wohl überlegt sein, da sowohl im Gesellschaftsrecht als auch im Steuerrecht Unklarheiten bezüglich der Handhabung herrschen.

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass bei einer frühzeitigen und gründlichen Vorbereitung der Anteilsübertragung die hier ausgeführten Probleme vermieden bzw. begrenzt werden können.

- Grunewald, Barbara (2000) Gesellschaftsrecht – 4. Neubearb. Auflage. – Tübingen : Mohr Siebeck, 2000 (Mohr Lehrbuch)
- Heyeres, Ralf (1996) Zusammenwirken von Einkommensteuer und Erbschaftssteuer als Gestaltungsproblem der Unternehmensnachfolge, Bergisch Gladbach; Köln: Eul, 1996 (Reihe: Steuer, Wirtschaft und Recht; Zusammenwirken von Einkommensteuer und Erbschaftssteuer, Bd. 132) Zugl. : Köln, Univ., Diss., 1995
- Hörger, Helmut / Rudolf, Stephan (1997) Die Vermögensnachfolge im Erbschaft- und Ertragssteuerrecht. Steuerorientierte Gestaltung von Unternehmens- und Vermögensnachfolge. Stuttgart: Schäffer - Poeschel, 1998
- Hübner, Heinrich (1998) Die Unternehmensnachfolge im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht –1. Auflage – Heidelberg: Verl. Recht u. Wirtschaft, 1998. – 144 S. ; (dt.)(Schriften des Betriebs - Beraters; 98)
- Kraft, Alfons / Kreutz, Peter (2000) Studienliteratur, Gesellschaftsrecht11., neubearbeitete Auflage-Neuwied, Kriftel: Luchterhand, 2000
- Kübler, Friedrich (1999) Gesellschaftsrecht – 5. Neubearbeitete und erweiterte Auflage – Heidelberg : C.F. Müller Verlag 1999

- Landsittel, Ralph (2000) Gestaltungsmöglichkeiten von Erbfällen und Schenkungen: Voraussetzungen und Realisierungen nach Bürgerlichem, Gesellschafts- und Steuerrecht- Freiburg i. Br. , Berlin, München, Zürich , Haufe 2000 (Berliner Anwaltshandbücher)
- Mühlhäuser,Felix H. J. (1999) Stimmrechtsbindung in der Personengesellschaft und Nachlaßplanung, 1. Auflage-Baden-Baden: Nomos Verl.-Ges., 1999 (Deutsches , Europäisches und vergleichendes Wirtschaftsrecht, Bd. 5) zugl. : Konstanz, Univ., Diss., 1999
- Schmidt, Karsten (1997) Gesellschaftsrecht – 3. Völlig neu bearb. Und erw. Aufl.. –Köln; Berlin; Bonn; München : Heymann 1997
- Schneck, Ottmar (1998) Lexikon der Betriebswirtschaft , 3. Völlig überarbeitet und erweiterte Auflage, C.H. Beck`sche Buchdruckerei, Nördlingen
- Siegmann, Matthias (1992) Personengesellschaftsanteil und Erbrecht : ein Beitrag zu Grundlagen und Einzelfragen des Rechts der Anteilsvererbung, Berlin : Duncker und Humblot, 1992 (Schriften zum bürgerlichen Recht ; Bd. 155), Zugl. Freiburg, univ., Diss., 1991
- Sudhoff, Heinrich (2000) Die GmbH & Co KG/ Sudhoff. Bearb. Von Jochem Reichert...- 5. Völlig neu bearb. Aufl. des von Heinrich Sudhoff begr. Werkes.- München : Beck, 2000.

- Sudhoff, Heinrich (2000) Unternehmensnachfolge/ Sudhoff. Bearb. Von Marius Berenbrok...- 4. Völlig neu bearb. Aufl. des von Dr. Heinrich Sudhoff begr. Werkes. - München : Beck, 2000.
- Sudhoff, Heinrich (1999) Personengesellschaft/ Sudhoff. Völlig neu bearb. Von Heike Glahs...- 7. Aufl. des von Heinrich Sudhoff begr. Werkes. – München: Beck, 1999.
- Theilacker, Gerhard (1993) Vorweggenommene Erbfolge im Einkommensteuerrecht / Gerhard Theilacker.- Stuttgart : Schäffer-Poeschel, 1993
- Weinläder, Horst (1998) Unternehmensnachfolge : Strategien, Praxis, Recht / von Horst Weinläder.-München : Beck, 1998
- Zimmermann/Reyher/Hottmann (1995) Die Personengesellschaft im Steuerrecht : Sonderbd. – 5. Auflage – Achim : Fleischer, 1995
- Zenthöfer/ Schulze zur Wiesche (1999) Einkommensteuer- 5. Völlig neubearbeitete Auflage – Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 1999 (Buchreihe Finanz und Steuern; Bd. 3)
- o. V. (1992) Schülerduden Politik und Gesellschaft / hrsg. von den Fachred. des Bibliographischen Instituts. Bearbeitet von Hans Boldt...-3., überarbeitet Auflage – Mannheim; Leipzig; Wien; Zürich : Dudenverlag, 1992

Internetliteratur

(o. V.), (o. J.)

Gesellschaftrecht : Überblick
<http://www.jura.uni-hamburg.de/cd-demo/av/gesellschaftsrecht/ueberblick-gr.htm>

Gruhler, Wolfgang (1999)

Aktuelle Aspekte der Unternehmensnachfolge
<http://www.iwkoeln.de/forum19-99.htm>

(o. V.), (o. J.)

Die möglichen Rechtsformen zur
Existenzgründung,
<http://www.berater-haus.de/Gruendung/Rechtsformen.htm>

Gerichtsentscheidungen

BFH-Urteil vom 1.7.1992, II R 12/90, BStBl II 1992, S. 925

BFH-Urteil vom 7.12.1988, II R 150/85, BStBl II 1989, S. 237

BFH-Urteil vom 14.9.1994, II R 95/92, BStBl II 1995, S. 81

Verwaltungsanweisungen

Koordinierter Ländererlaß, S 3900/10, BStBl I 1997, S. 673

Koordinierter Ländererlaß, S 3812/8, BStBl I 1994, S. 905

Bundesministerium der Finanzen, VI B 2 – S 2242 – 86/92, BStBl I 1993, S. 62

Ehrenwörtliche Erklärung

„ Ich erkläre ehrenwörtlich,

1. daß ich meine Diplomarbeit ohne fremde Hilfe angefertigt habe;
2. daß ich die Übernahme wörtlicher Zitate aus der Literatur sowie die Verwendung der Gedanken anderer Autoren an den entsprechenden Stellen innerhalb der Arbeit gekennzeichnet habe;
3. daß ich meine Diplomarbeit bei keiner anderen Prüfung vorgelegt habe.

Ich bin mir bewußt, daß eine falsche Erklärung rechtliche Folgen haben wird. „

(Ort, Datum)

(Unterschrift)