



Die Themen

Handelsregisteranmeldung bei geplantem

Hin- und Herzahlen

Quasi-Gesellschafter im Treuhandverhältnis

Umsatzsteuerfalle beim Unternehmenskauf

**Wegfall des Erbschaftsteuerprivilegs bei
Nachlasspflegschaft**

gewähranspruch gegenüber dem Gesellschafter zusteht. Die Details dieser Voraussetzungen haben wir bereits in unserem Newsletter Wirtschaftsrecht Januar/Februar 2010 am Beispiel eines Cash Pool Systems bei der GmbH ausführlich erläutert.

Ein wirksames Hin- und Herzahlen hat zur Folge, dass die Einlageverpflichtung des Gesellschafters erlischt. Allerdings setzt dies neben dem Bestehen eines jederzeitigen fälligen und vollwertigen Rückgewähranspruchs gegenüber dem Gesellschafter nach § 19 Abs. 5 S. 2 GmbHG bzw. § 27 Abs. 4 S. 2 AktG ferner voraus, dass der Umstand des Hin- und Herzahlens bei der Gründung oder im Rahmen einer Barkapitalerhöhung auch gegenüber dem Handelsregister offengelegt wird. Die entsprechende Handelsregisteranmeldung muss also einen Hinweis auf das Hin- und Herzahlen enthalten. Dieses Erfordernis ist von der Rechtsprechung in jüngerer Zeit konkretisiert worden.

Entscheidungen des BGH vom 16.02.2009 und 20.07.2009

Zunächst hatte der Bundesgerichtshof (BGH) bereits in zwei Entscheidungen aus dem Jahr 2009 (Az. II ZR 120/07 und II ZR 273/07) ausgeführt, das Erlöschen der Einlagepflicht setze voraus, dass der Umstand des Hin- und Herzahlens in der Handelsregisteranmeldung offengelegt wird. Damit erhob der BGH die Offenlegung gegenüber dem Handelsregister zur Wirksamkeitsvoraussetzung für das Erlöschen der Einlageverpflichtung des Gesellschafters bei einem Hin- und Herzahlen. Aus Sicht des betroffenen Gesellschafters ist dies vor allem deshalb misslich, weil im Fall der Barkapitalerhöhung die Handelsregisteranmeldung ausschließlich vom Vorstand (AG) bzw. von den Geschäftsführern (GmbH) und gerade nicht von den Gesellschaftern selbst unterzeichnet wird. Die Gesellschafter haben im Rahmen der der Kapitalerhöhung anders als bei der Gründung keinen Einfluss auf die Handelsregisteranmeldung.

Handelsregisteranmeldung bei geplantem Hin- und Herzahlen

Soll eine Kapitalgesellschaft (GmbH oder AG) im Wege der Bargründung errichtet werden oder ist eine Barkapitalerhöhung beabsichtigt, so stellt sich regelmäßig die Frage, ob die Gesellschafter die Bareinlagen vollständig und endgültig erbracht haben. Häufig werden die einmal erbrachten Bareinlagen – beabsichtigt oder unbeabsichtigt – kurz nach der Einzahlung in das Gesellschaftsvermögen von der Gesellschaft wieder an den Gesellschafter zurückgezahlt (z.B. in der Form eines Darlehens). Die Wirksamkeit eines solchen Hin- und Herzahlens der Bareinlage ist gemäß § 19 Abs. 5 GmbHG bzw. § 27 Abs. 4 AktG nur dann zulässig, wenn keine verdeckte Sacheinlage vorliegt und der Gesellschaft ein vollwertiger, jederzeit fälliger Rück-



Da der BGH in der zweiten Entscheidung (Az. II ZR 273/07) zudem klargestellt hat, dass die Regelung des § 19 Abs. 5 GmbHG auch rückwirkend auf Altfälle anwendbar ist, führte dies dazu, dass eine Vielzahl von Gesellschaftern sich mit der Situation konfrontiert sahen (und auch weiterhin sehen), dass die von ihnen erbrachte Bareinlage, die im Wege des Hin- und Herzahlens an sie zurückgeflossen ist, nicht zum Erlöschen der Einlageverpflichtung geführt hat, da dieser Umstand in der Handelsregisteranmeldung nicht offenbart wurde.

Entscheidung des OLG Stuttgart vom 06.09.2011

Einige Gesellschafter kamen aufgrund der Entscheidungen des BGH auf die Idee, das Hin- und Herzahlen durch die Geschäftsführer der Gesellschafter nachträglich beim Handelsregister offenzulegen, um auf diese Weise einer erneuten Inanspruchnahme durch die Gesellschaft zu entgehen. Diesem Vorgehen hat nun das Oberlandesgericht Stuttgart in einer aktuellen Entscheidung vom 06.09.2011 (Az. 8 W 319/11) eine Absage erteilt.

In dem der Entscheidung zugrundeliegenden Sachverhalt war eine Kapitalerhöhung bei einer AG durchgeführt worden. Die im Rahmen der Barkapitalerhöhung von einem Aktionär eingezahlten Barmittel waren sodann an ihn zurückgezahlt worden, so dass ein Fall des Hin- und Herzahlens vorlag. Allerdings war in der Anmeldung der Kapitalerhöhung zum Handelsregister nicht auf dieses Hin- und Herzahlen hingewiesen worden. Erst einige Zeit nach der Anmeldung der Kapitalerhöhung legte der Vorstand der AG in einer zweiten Handelsregisteranmeldung die Tatsache des Hin- und Herzahlens der Bareinlage gegenüber dem Handelsregister offen.

Das OLG Stuttgart verneinte in seiner Entscheidung vom 06.09.2011 die Möglichkeit einer Heilung des Rechtsverstoßes durch nachträgliche Offenlegung des Hin- und Herzahlens

gegenüber dem Handelsregister. Zur Begründung verweist das OLG Stuttgart auf den Wortlaut des hier einschlägigen § 27 Abs. 4 S. 2 AktG, wonach das Hin- und Herzahlen gerade in derjenigen Handelsregisteranmeldung anzuzeigen ist, mit der die Gründung der Gesellschaft bzw. eine Barkapitalerhöhung angemeldet wird. Eine nachträgliche Offenlegung des Hin- und Herzahlens im Rahmen einer späteren Handelsregisteranmeldung sei vom Wortlaut der Vorschrift nicht gedeckt und daher nicht geeignet, den Rechtsverstoß zu beseitigen. Die Einlageverpflichtung des Gesellschafters kann daher nicht durch eine nachträgliche Offenlegung erlöschen.

Fazit

Die Ausführungen des OLG Stuttgart gelten angesichts des nahezu identischen Wortlauts von § 27 Abs. 4 S. 2 AktG und der Parallelvorschrift in § 19 Abs. 5 S. 2 GmbHG für die GmbH entsprechend. Die gerichtliche Entscheidung zeigt einmal mehr, dass bei der Gründung einer AG bzw. einer GmbH und bei einer Barkapitalerhöhung intensiv geprüft werden muss, was mit der geleisteten Bareinlage passiert und ob diese Bareinlage gegebenenfalls an den Gesellschafter zurückfließt.

Zu beachten ist allerdings, dass das OLG Stuttgart in seiner Entscheidung andeutet, eine nachträgliche Offenlegung des Hin- und Herzahlens könne dann als zulässig angesehen werden, wenn im Fall der Gründung die Gesellschaft und im Fall der Kapitalerhöhung das erhöhte Stamm- bzw. Grundkapital noch nicht im Handelsregister eingetragen wurde. Sollte sich diese Rechtsauffassung des OLG Stuttgart durchsetzen, so wäre zumindest in dem Zeitraum zwischen der Einreichung der ursprünglichen Handelsregisteranmeldung und der letztendlichen Eintragung der Maßnahme im Handelsregister noch eine Heilung möglich mit der Folge, dass die Einlageverpflichtung des Gesellschafters in diesem Zeitraum noch erlöschen kann.



Quasi-Gesellschafter im Treuhandverhältnis

Insbesondere im Rahmen von Fondsbeteiligungen vereinbaren die Parteien regelmäßig ein Treuhandverhältnis, wonach sich der Investor selbst nicht unmittelbar an der Fondsgesellschaft, häufig eine GmbH & Co. KG, beteiligt, sondern über einen Treuhänder lediglich mittelbar an der Fondsgesellschaft beteiligt ist. Der Investor schließt eine Treuhandabrede mit dem Treuhänder ab; dieser beteiligt sich dann unmittelbar an der Fondsgesellschaft und hält die betreffende Beteiligung treuhänderisch für den Investor. Wirtschaftlich betrachtet stehen allerdings ausschließlich dem Treugeber die unternehmerischen Chancen und Risiken aus der betreffenden Fondsbeteiligung zu. Auch steuerlich sind dem Treugeber die Beteiligung und die daraus resultierenden Gewinne oder Verluste zuzurechnen (vgl. § 39 AO).

Vor diesem Hintergrund stellt sich in der Praxis die Frage, ob der Treugeber nicht auch gesellschaftsrechtlich als unmittelbarer Gesellschafter der Fondsgesellschaft anzusehen sei, während der Treuhänder aufgrund seiner nur formalen Rechtsstellung in den Hintergrund rückt. Allerdings hat der BGH bereits in seiner Entscheidung vom 21.04.2009 (Az. XI ZR 148/08) klargestellt, dass der Treugeber nicht gemäß §§ 128, 130 HGB als Gesellschafter gegenüber Gläubigern der Fondsgesellschaft unmittelbar haftet. Die Gläubiger der Fondsgesellschaft haben versuchen deshalb regelmäßig, ihre Ansprüche gegenüber dem Treuhänder als Gesellschafter durchzusetzen und – da der Treuhänder häufig aus finanziellen Gründen nicht in der Lage ist, die Ansprüche der Gläubiger zu befriedigen – sich vertragliche Ansprüche des Treuhänders gegenüber den Treugeber aus der Treuhandabrede abtreten zu lassen. Die Frage des Innenverhältnisses zwischen der Fondsgesellschaft und dem Treugeber war von dieser Entscheidung des BGH jedoch nicht betroffen. Hierzu hat der BGH nun mit seinem aktuellen Urteil vom 11.10.2011 (Az. II ZR 242/09) Stellung genommen.

Sachverhalt

Der BGH hatte den folgenden – stark vereinfachten – Sachverhalt zu entscheiden: Die Gesellschafter einer Fondsgesellschaft in der Rechtsform der GmbH & Co. OHG hatten die Auflösung der Gesellschaft beschlossen. Die Investoren waren nicht unmittelbar, sondern über Treuhänder an der Fondsgesellschaft beteiligt. Hierzu hatten sie entsprechende Treuhandverträge abgeschlossen, in denen ihnen gegenüber den Treuhändern weitreichende Rechte eingeräumt (z. B. Ausübung der Stimmrechte in Gesellschafterversammlungen, Auskunfts- und Kontrollrechte) sowie besondere Pflichten auferlegt wurden (z. B. die unmittelbar gegenüber der Fondsgesellschaft bestehende Einlagepflicht).

Die aufgelöste Fondsgesellschaft verfügte nicht über hinreichendes Vermögen, um die Verbindlichkeiten der Gesellschaft im Rahmen des Liquidationsverfahrens zu begleichen. Die von den Gesellschaftern (den Treuhändern) bestellten Liquidatoren nahmen vor diesem Hintergrund die Treugeber mit der Begründung in Anspruch, diese seien als „Quasi-Gesellschafter“ verpflichtet, gemäß § 735 BGB für den Liquidationsverlust aufzukommen. Das Berufungsgericht hatte die von den Liquidatoren erhobene Klage der Gesellschaft noch abgewiesen, da die Treugeber keine Gesellschafter der Fondsgesellschaft und daher auch nicht zum Ausgleich des Liquidationsverlustes verpflichtet seien. Der BGH hob dieses Urteil nun auf und verwies den Rechtsstreit zur erneuten Verhandlung an das Berufungsgericht zurück.

Die Entscheidung des BGH

Der BGH führt in seiner Entscheidung aus, dass den Treugebern bereits bei Unterzeichnung der Treuhandvereinbarung, der auch der Gesellschaftsvertrag der Fondsgesellschaft beigefügt war, bewusst gewesen sein musste, dass sie sich (wirtschaft-



lich) an der Fondsgesellschaft beteiligen wollten. Dies ergebe sich bereits aus der – allgemein üblichen – engen Verzahnung von Treuhandvereinbarung und Gesellschaftsvertrag. Ferner hatten die Treugeber in der Beitrittserklärung explizit erklärt, sich an der Fondsgesellschaft beteiligen zu wollen. Aus diesen Gründen sei das gegenüber der Gesellschaft offenbarte Treuhandverhältnis nur Mittel zum Zweck der Investition gewesen. Wirtschaftlich hätten die Parteien jedoch eine Gesellschafterstellung der Investoren bei der Fondsgesellschaft vorgesehen. Hierfür spreche auch, dass die Treugeber die Stimm- und Kontrollrechte in der Gesellschaft unmittelbar ausübten und nicht der Treuhänder, sondern die Treugeber gegenüber der Fondsgesellschaft zur Leistung der Einlage verpflichtet gewesen seien. Insofern seien die Treugeber im Innenverhältnis gegenüber der Gesellschaft auch als Quasi-Gesellschafter zu behandeln.

Ist der Treugeber im Innenverhältnis zur Fondsgesellschaft jedoch wie ein Gesellschafter zu behandeln, so treffen ihn auch die gesellschaftsrechtlichen Pflichten eines Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft. Dementsprechend ist die Gesellschaft ferner berechtigt, ihren Anspruch auf Ausgleich des Liquidationsverlustes nach § 735 BGB unmittelbar gegenüber dem jeweiligen Treugeber geltend zu machen.

Fazit

Die Entscheidung des BGH wird zur Folge haben, dass im Rahmen der Auflösung von Fondsgesellschaften vermehrt der Anspruch zum Ausgleich des Liquidationsverlusts nach § 735 BGB unmittelbar gegenüber den Treugebern geltend gemacht wird. Die Treugeber können sich gegen eine solche Inanspruchnahme nur dann erfolgreich wehren, wenn die Treuhandvereinbarung und der Gesellschaftsvertrag nicht derart eng miteinander verknüpft sind, dass der Treugeber bei objektiver Betrachtung als unmittelbarer Gesellschafter anzusehen ist. Dies wird bei

den üblichen Treuhandkonstruktionen im Bereich der Fondsgesellschaften vermutlich nur selten darstellbar sein.

Im Übrigen hat die Entscheidung des BGH zur Konsequenz, dass die Treugeber gemäß § 735 S. 2 BGB nicht nur für den auf ihren Anteil entfallenden Liquidationsverlust haften, sondern auch eine Ausfallhaftung gegenüber den anderen Gesellschaftern droht. Sollten daher andere Treugeber nicht in der Lage sein, ihren Anteil des Liquidationsverlusts auszugleichen, so können die finanzkräftigeren Treugeber noch für weitaus höhere Liquidationsverluste in Anspruch genommen werden.

Führt man die Entscheidung des BGH konsequent weiter, so treffen den Treugeber im Verhältnis zur Gesellschaft auch sämtliche anderen gesellschaftsrechtlichen Pflichten, insbesondere Einlagepflichten und sonstige gesellschaftsvertraglich vereinbarte Nebenpflichten. Dies kann mitunter zu einer deutlichen Erweiterung der Haftung des Treugebers gegenüber der Gesellschaft führen.

Umsatzsteuerfalle beim Unternehmenskauf

Wird ein in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft (AG oder GmbH) geführtes Unternehmen in der Form erworben, dass die an der Gesellschaft bestehenden Anteile veräußert werden (sog. Share Deal), entsteht eine besondere umsatzsteuerliche Problematik, zu der sich der Bundesfinanzhof (BFH) bereits im vergangenen Jahr geäußert hat und die in einem aktuellen Schreiben der Finanzverwaltung vom 03.01.2012 nun nochmals aufgegriffen wurde. Konkret geht es um die Frage, ob die Parteien des Unternehmenskaufvertrages mit Blick auf die ihnen entstandenen Kosten im Umfeld der Transaktion (Anwaltsgebühren, Steuerberaterhonorare, Vergütungen für Unternehmensberater und Vergütungen für sonstige Beratungsleistungen) zum Vorsteuerabzug berechtigt sind.



Hintergrund

Grundsätzlich kann der Unternehmer die ihm in Rechnung gestellte Umsatzsteuer im Rahmen seiner Umsatzsteuervoranmeldungen als Vorsteuerbetrag abziehen (§ 15 UStG). Nach der Ausnahmevorschrift des § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG sind die von dem Unternehmer bezogenen Leistungen jedoch dann vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, wenn diese Leistungen zur Ausführung von steuerfreien Umsätzen verwendet werden. Die Veräußerung von Gesellschaftsanteilen ist nach § 4 Nr. 8 f UStG ein solcher steuerfreier Umsatz, sofern der Unternehmer in diesem Fall nicht zur Umsatzsteuer optiert, also auf die Befreiung verzichtet (§ 9 Abs. 1 UStG).

Die erwähnte Ausnahme gilt wiederum nicht, d. h. der Vorsteuerabzug bleibt dem Unternehmer erhalten, wenn die Übertragung der Gesellschaftsanteile nicht steuerfrei, sondern bereits nicht steuerbar ist. Nicht steuerbar sind z. B. Umsätze einer nicht unternehmerisch tätigen Privatperson. Auch eine sog. Geschäftsveräußerung im Ganzen ist nicht steuerbar (§ 1 Abs. 1a UStG). Zu der Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen die Übertragung von Gesellschaftsanteilen als eine solche Geschäftsveräußerung im Ganzen anzusehen ist, haben sich der BFH und die Finanzverwaltung jüngst geäußert.

Die Entscheidung des BFH vom 27.01.2011

In seiner Entscheidung vom 27.01.2011 (Az. V R 38/09) hat der BFH nochmals klargestellt, dass die nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen nach § 1 Abs. 1a UStG nur dann vorliegt, wenn ein Unternehmen oder ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb vollumfänglich entgeltlich oder unentgeltlich übereignet oder in eine Gesellschaft eingebracht wird.

Die Veräußerung von Gesellschaftsanteilen führt nach Auffassung des BFH nur dann zu einer Geschäftsveräußerung im Ganzen, wenn die Veräußerung der Anteile auf die Übertragung des gesamten unternehmerischen Vermögens der betreffenden Gesellschaft hinausläuft. Die Anteilsübertragung ist einer Übertragung des unternehmerischen Vermögens der Gesellschaft dabei nur dann gleichgesetzt, wenn sämtliche Anteile der Gesellschaft Gegenstand der Veräußerung sind. Der Verkauf aller von einem Gesellschafter gehaltenen Anteile reicht als solcher nicht, wenn der Veräußerer nicht alleiniger Anteilseigner der betreffenden Gesellschaft ist. In dem von dem BFH entschiedenen Fall veräußerte der Verkäufer sämtliche von ihm an der Gesellschaft gehaltenen Anteile, die zudem noch 99 % aller an dieser Gesellschaft gehaltenen Anteile umfassten. Dies hat der BFH mit Blick auf eine Geschäftsveräußerung im Ganzen nach § 1 Abs. 1a UStG nicht für ausreichend erachtet.

Nachdem die Parteien in dem von dem BFH entschiedenen Fall nicht zur Umsatzsteuer optierten (§ 9 Abs. 1 UStG), war der Verkauf der Gesellschaftsanteile somit steuerbar, aber nach § 4 Nr. 8 f UStG steuerfrei; der Vorsteuerabzug für die von den Parteien in Anspruch genommenen Beratungsleistungen war nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG ausgeschlossen.

Das aktuelle BMF-Schreiben vom 03.01.2012

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) greift die erwähnte Entscheidung des BFH in einem aktuellen Schreiben vom 03.01.2012 auf und geht teilweise sogar über die BFH-Entscheidung hinaus. In diesem Zusammenhang ändert das BMF auch den Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE). Die Vorschriften des UStAE bilden eine die Finanzämter bindende interne Verwaltungsanweisung.

Mit Blick auf die Übertragung gesellschaftsrechtlicher Beteili-



gungen wurde ein neuer Abschnitt 1.5 Abs. 9 UStAE geschaffen. Nach dieser Vorschrift soll bei der Veräußerung eines Gesellschaftsanteils grundsätzlich keine Geschäftsveräußerung im Ganzen mehr vorliegen können (§ 1 Abs. 1a UStG). Nach Abschnitt 1.5 Abs. 9 Satz 2 UStAE soll es in diesem Zusammenhang auf die Höhe der übertragenen Beteiligung nicht ankommen. Dies widerspricht allerdings der erwähnten BFH-Entscheidung vom 27.01.2011. Denn der BFH hat zwar ausgeführt, dass selbst die Übertragung von 99 % der Anteile nicht ausreicht, eine Geschäftsveräußerung im Ganzen im Sinne von § 1 Abs. 1a UStG anzunehmen. Die Veräußerung sämtlicher Gesellschaftsanteile ist jedoch nach Auffassung des BFH mit der Übertragung des gesamten unternehmerischen Vermögens der Gesellschaft gleichzusetzen, so dass zumindest in diesen Fällen von einer nicht steuerbaren Geschäftsveräußerung im Ganzen ausgegangen werden muss.

Demgegenüber weist das BMF ausdrücklich auf eine weitere Fallgestaltung hin, in der die Veräußerung der Gesellschaftsanteile nicht umsatzsteuerbar ist und die Parteien des Unternehmenskaufvertrages somit den Vorsteuerabzug bei Beratungsleistungen geltend machen können: Ist der Veräußerer selbst nicht unternehmerisch tätig, sondern übt die unternehmerische Tätigkeit allein die von ihm veräußerte Kapitalgesellschaft aus, so ist die Veräußerung der Gesellschaftsanteile von vornherein nicht umsatzsteuerbar. Der Veräußerer ist in diesem Fall kein Unternehmer im Sinne von § 2 UStG. Auch nach Auffassung der Finanzverwaltung stellt das bloße Erwerben, Halten und Veräußern von gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen keine unternehmerische Tätigkeit dar.

Praxisempfehlungen

Die Struktur einer Unternehmenstransaktion ist in wesentlichen Bereichen steuerlich intendiert. Dies gilt insbesondere

für die Frage, ob die Transaktion im Wege des Kaufs von Wirtschaftsgütern (Asset Deal) oder durch Erwerb von Gesellschaftsanteilen (Share Deal) erfolgt. Wählen die Parteien die Variante der Anteilsveräußerung, so sind auch die damit verbundenen umsatzsteuerlichen Folgen zu beachten, welche in jüngster Zeit verstärkt in den Fokus der Finanzbehörden gerückt sind.

Konkret ist zu empfehlen, den Verkauf und die Übertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen so zu strukturieren, dass die Veräußerung nicht als steuerfreier Umsatz im Sinne von § 4 Nr. 8 f UStG anzusehen ist. Dies kann zunächst dadurch geschehen, dass als Veräußerer eine natürliche Person auftritt, die privat und nicht unternehmerisch im Sinne von § 2 UStG handelt. Sollen alle Anteile an der Gesellschaft veräußert werden, ist zu dokumentieren, dass es sich bei dem Verkauf um eine Geschäftsveräußerung im Ganzen handelt (§ 1 Abs. 1a UStG). In allen anderen Fällen ist die Umsatzsteuerbefreiung des § 4 Nr. 8 f UStG dadurch zu vermeiden, dass der Veräußerer hinsichtlich der Unternehmenstransaktion auf die Befreiung verzichtet und zur Umsatzsteuer optiert (§ 9 Abs. 1 UStG).

Wegfall des Erbschaftsteuerprivilegs bei Nachlasspflegschaft

Der Erwerb betrieblichen Vermögens im Rahmen der Unternehmensnachfolge ist erbschaftsteuerlich privilegiert. Im Rahmen des sog. Optionsmodells kann sogar eine vollständige Steuerfreistellung des betrieblichen Vermögens erzielt werden, wenn die hierfür geltenden verschärften Voraussetzungen eingehalten werden. Insbesondere muss das betreffende Unternehmen für die Dauer der sog. Behaltensfrist von sieben Jahren fortgeführt werden. Nach § 13a Abs. 5 Satz 1 ErbStG entfällt die steuerliche Privilegierung, soweit der Erwerber das betriebliche Vermögen innerhalb der Behaltensfrist veräußert.



Welche fatalen Folgen eintreten können, wenn im konkreten Fall die Erben noch gar nicht feststehen und das Nachlassgericht vor diesem Hintergrund einen Nachlasspfleger bestellt, zeigt eine jüngere Entscheidung des Finanzgerichts Hessen vom 24.05.2011 (Az. 1 K 3157/09). Im konkreten Fall hinterließ die Erblasserin betriebliches Vermögen in nicht unerheblicher Höhe. Noch bevor die Erben konkret bestimmt waren, bestellte das Nachlassgericht einen Nachlasspfleger zur Sicherung und Verwaltung des Nachlasses sowie zur Ermittlung der Erben. Die Erben waren noch nicht ermittelt, da veräußerte der Nachlasspfleger Teile des betrieblichen Vermögens. Gegenüber den später ermittelten Erben versagte das zuständige Finanzamt die erbschaftsteuerliche Privilegierung unter Berufung auf die oben erwähnte Vorschrift des § 13a Abs. 5 ErbStG.

Nach erfolglosem Einspruchsverfahren klagten die Erben gegen das Finanzamt. Sie waren der Meinung, die steuerliche Privilegierung hätte ihnen nicht nach § 13a Abs. 5 ErbStG versagt werden dürfen. Zur Begründung führten die Kläger aus, die steuerliche Privilegierung könne schon deshalb nicht entfallen sein, da nicht sie in ihrer Eigenschaft als Erben, sondern der Nachlasspfleger das betriebliche Vermögen veräußerte. Die Vorschrift des § 13a Abs. 5 ErbStG stelle demgegenüber ausdrücklich darauf ab, dass die Veräußerung durch den „Erwerber“ erfolge. Auch sei die Veräußerung des betrieblichen Vermögens im konkreten Fall weder in ihrem Bewusstsein noch gar freiwillig erfolgt; im Zeitpunkt der Veräußerung hätten sie, die Erben, von ihrer Erbenstellung noch keine Kenntnis gehabt.

Mit ihrem Vorbringen hatten die Kläger in der Sache keinen Erfolg. Zu Recht hat das Finanzgericht die Klage abgewiesen. Zwar lässt § 13a Abs. 5 ErbStG die Privilegierung nur dann entfallen, wenn der „Erwerber“ innerhalb der Behaltensfrist die steuerschädliche Veräußerung vornimmt. Ein Erwerber muss sich in diesem Zusammenhang jedoch das Verhalten seines gesetzlichen Vertreters zurechnen lassen. Dies gilt auch für

die Zurechnung einer steuerschädlichen Veräußerung durch den Nachlasspfleger. Im Rahmen der Sicherung und Erhaltung des Nachlasses ist der Nachlasspfleger gesetzlicher Vertreter der (noch unbekannt) Erben. Insofern kommt es auch nicht darauf an, dass die Erben von der Veräußerung oder von ihrer Erbenstellung keine Kenntnis hatten.

Dieser Fall macht erneut deutlich, wie wichtig es sein kann, zivilrechtliche Maßnahmen im Hinblick auf die entstehenden steuerlichen Folgen abzustimmen. Der Wirkungskreis des Nachlasspflegers wurde in dem vom Finanzgericht Hessen entschiedenen Fall auch auf die Sicherung und Erhaltung des Nachlasses erstreckt; damit war der Nachlasspfleger befugt, über die Nachlassgegenstände zu verfügen. Wäre die Nachlasspflegschaft im besprochenen Fall zunächst nur auf die Ermittlung der Erben beschränkt gewesen, so hätten die Erben im Anschluss an die Ermittlung freiwillig entscheiden können, ob die Veräußerung des betrieblichen Vermögens gewollt ist oder nicht (unter Berücksichtigung der jeweils eintretenden steuerlichen Folgen). In der im Beispielfall eingetretenen Konstellation hatten die späteren Erben indes nicht einmal die Chance, die steuerlichen Folgen einer Veräußerung des Vermögens abzuwägen.



HAYER & MAILÄNDER
RECHTSANWÄLTE

Die Autoren

Stand: 19.01.2012



Dr. Axel Mühl

Rechtsanwalt
Fachanwalt für Steuerrecht
Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht

Büro Stuttgart
Lenzhalde 83 – 85
70192 Stuttgart

Telefon: +49 (0) 711-2 27 44-80
Telefax: +49 (0) 711-2 27 44-39
E-Mail: am@haver-mailaender.de



Dr. Timo Alte

Rechtsanwalt

Büro Stuttgart
Lenzhalde 83 – 85
70192 Stuttgart

Telefon: +49 (0) 711-2 27 44-14
Telefax: +49 (0) 711-2 27 44-85
E-Mail: ta@haver-mailaender.de

Besuchen Sie auch unsere neue Homepage: www.haver-mailaender.de

Herausgeber

Haver & Mailänder Rechtsanwälte · Dr. Werner Keßler · Lenzhalde 83 – 85 · 70192 Stuttgart · www.haver-mailaender.de