

lung der Annahmeverpflichtung mit dem Abfindungsanspruch annimmt, kommt es zunächst zu den Wirkungen einer Fortsetzungsklausel, also zu einem Veräußerungsgewinn des Erblassers, und einem anschließenden entgeltlichen Erwerb der mitunternehmerischen Beteiligung. Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist davon auszugehen, dass unabhängig von der zivilrechtlichen Beurteilung einer Eintrittsklausel die Wirkungen einer einfachen Nachfolgeklausel dann eintreten, wenn das Eintrittsrecht innerhalb von 6 Monaten nach dem Erbfall ausgeübt wird (BMF, a.a.O.).

Nach hier vertretener Auffassung ist die Treuhandlösung zwar vom Ergebnis her einsichtig, doch dogmatisch gekünstelt. Zwar ist von dem Grundsatz auszugehen, daß nach der neuen Rechtsprechung des BFH zwischen Erbfall und allen weiteren, nachfolgenden Maßnahmen zu trennen ist (Rz. 177), doch ist zu berücksichtigen, daß es in der Natur der Eintrittsklausel liegt, daß dem Erben ein schuldrechtlicher Anspruch auf Eintritt gewährt wird. Macht er von diesem schuldrechtlichen Anspruch Gebrauch, dann ist es naheliegend, daß die Rechtswirkungen der Eintrittsklausel denen der Nachfolgeklausel zu entsprechen haben. Insofern ist es konsequent, unabhängig von der zunächst anzunehmenden Anwachsung bzw. vom zunächst erfolgenden Ausscheiden des verstorbenen Gesellschafters, den Eintretenden so zu behandeln, als sei er von Anfang an in die Personengesellschaft eingerückt. Ihm steht dann § 6 Abs. 3 EStG zur Verfügung.

Die vorstehenden Grundsätze können nicht gelten, wenn der Eintritt nicht aufgrund einer gesellschaftsrechtlichen Klausel, sondern aufgrund einer neuen Vereinbarung mit den verbleibenden Gesellschaftern erfolgt. Hier kann der Eintretende nicht in den Genuß des § 6 Abs. 3 EStG kommen. Noch der Erblasser verwirklicht dann einen Veräußerungsgewinn nach §§ 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, 34 EStG, weil er mangels gesellschaftsrechtlicher Nachfolgeregelung aus der Gesellschaft mit den Folgen einer Fortsetzungsklausel ausgeschieden ist. Ist es zu einer Abfindung der verbleibenden Gesellschafter gekommen, dann sind die Buchwerte aufzustocken, und im Gegenzug erwirbt der neu eintretende Gesellschafter den aufgestockten Mitunternehmeranteil.

Ist in dem Gesellschaftsvertrag vorgesehen, daß beim Tode eines Gesellschafters nicht ein Erbe, sondern eine dritte Person gegen eine Einlage in Höhe des Abfindungsanspruchs des verstorbenen Gesellschafters eintrittsberechtigt ist, dann entsprechen die einkommensteuerrechtlichen Folgen nach herrschender Auffassung denjenigen der Treuhandlösung, also denen der Nachfolgeklausel (*Schmidt/Wacker*, EStG, § 16 Rz. 679; kritisch *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff/Reiß*, EStG, § 16 Rz. B 128).

III. Erbschaftsteuer

1. Auflösung der Gesellschaft

Auch dann, wenn die OHG ausnahmsweise durch den Tod eines Gesellschafters entgegen dem Regelstatut des § 131 Abs. 3 Nr. 1 HGB aufgelöst ist, wandelt sie sich zunächst in eine Gesellschaft i. L. um, die noch beendet werden muß. Dem ist auch erbschaftsteuerrechtlich dadurch Rechnung zu tragen, daß für die Beteiligung an der zu beendenden Personengesellschaft

(OHG) nach §§ 12 Abs. 5 ErbStG, 11, 109 Abs. 1 BewG der Anteil des jeweiligen Gesellschafters am Betriebsvermögen der Personengesellschaft anzusetzen ist. Es kommt im Ergebnis also auf den steuerrechtlichen Wert der Liquidationsgesellschaft an, der dem anteiligen Steuerwert des Gesamtwerts des Gesellschaftsvermögens der OHG entspricht. Dabei ist im Grundsatz davon auszugehen, dass eine Unternehmensbewertung in jedem Fall stattfinden muss, also unabhängig davon, dass die OHG aufgelöst ist und liquidiert wird (vgl. *Piltz*, Ubg. 2009, 13). Die Beteiligung an der OHG wird dann bei der Erbschaftsteuer mit dem anteiligen Wert des unternehmerischen Vermögens bei den jeweiligen Erben angesetzt. Zu berücksichtigen ist allerdings, dass sowohl die Regelbewertung nach § 11 Abs. 2 S. 2 BewG als auch das vereinfachte Bewertungsverfahren nach §§ 199ff. BewG auf Ertragswertgesichtspunkte abstellen (Rz. 186 ff.), die im Falle einer Liquidation keine Rolle spielen können, da das Vermögen der Personengesellschaft zerschlagen wird. Nach hier vertretener Auffassung kommt es auch nicht auf den Substanzwert des § 11 Abs. 2 S. 3 BewG an, vielmehr muss der im Gesetz nicht ausdrücklich erwähnte **Liquidationswert** angesetzt werden. Allein der Liquidationswert ist der zutreffende Wertmaßstab im Sinne des gemeinen Werts, wenn denn eine Liquidation stattfindet (*Piltz*, Ubg. 2009, 13, 17). Hier bildet der gemeine Wert der Einzelveräußerungspreise der Wirtschaftsgüter abzüglich der Schulden den gemeinen Wert für Erbschaftsteuerzwecke ab.

- 281** Im einzelnen erfolgt die Aufteilung des Betriebsvermögen bei der durch den Tod des Gesellschafters aufgelösten OHG in vier Schritten: (1) Zunächst sind die Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens (Rz. 161) sowie die Schulden des Gesellschafters dem jeweiligen Gesellschafter bzw. dessen Erben mit dem Wert vorab zuzurechnen, mit dem sie im Wert des Betriebsvermögens der OHG enthalten sind. (2) Sodann ist das Eigenkapital bei der Ermittlung der steuerrechtlichen Kapitalkonten auszuschalten, welches den Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens in den Sonderbilanzen gegenübersteht. Das auf diese Weise bereinigte Kapitalkonto ist dem jeweiligen Gesellschafter voraus zuzurechnen. (3) Der Saldo aus dem Wert des Betriebsvermögens abzüglich der vorab vorgenommenen Zurechnungen für alle Gesellschafter ist entsprechend dem Gewinnverteilungsschlüssel auf die Gesellschafter zu verteilen..
- 282** Soweit es um die **Begünstigungen** für (geerbtes) **Betriebsvermögen** nach §§ 13 a, 13 b, ErbStG geht, kommen diese Vorschriften in einem ersten Schritt zur Anwendung. Damit ist also zunächst der Abschlag nach § 13 a Abs. 1 S. 1, 13 b Abs. 4 ErbStG dem Erben bzw. den Miterben entsprechend dem Verhältnis ihrer Erbquote oder entsprechend einer vom Erblasser vorgesehenen anderweitigen Verfügung zu gewähren. Wird dann jedoch die Liquidation der OHG innerhalb der in § 13 a Abs. 5 S. 1 Nr. 1 ErbStG genannten 7-Jahresfrist durchgeführt, dann fallen mit dem Verlust der Stellung als OHG-Gesellschafter auch die Vergünstigungen der §§ 13 a, 13 b ErbStG weg. Gleiches gilt für vorhandenes Sonderbetriebsvermögen, weil auch das Sonderbetriebsvermögen mit der Verwirklichung des Schädlichkeitstatbestandes im Zuge der Liquidation Privatvermögen wird. Zwar mag man einwenden, daß die vorstehenden Grundsätze zunächst gekünstelt wirken, weil in einem ersten Schritt die Steuervergünstigungen gewährt werden, dann jedoch wie-

der rückwirkend entfallen. Demgegenüber ist jedoch darauf hinzuweisen, daß die zunächst aufgelöste Gesellschaft auch wieder in eine werbende umgewandelt werden kann (Rz. 251). In einer solchen Konstellation bleiben die Erben von vornherein und auf Dauer Träger mitunternehmerischen Vermögens, so daß für eine Nichtanwendung der §§ 13 a, 19 a ErbStG kein Raum ist. Hieraus folgt dann aber sogleich ein weiteres Problem. Da die Beteiligung an der OHG bzw. die Gesellschaft als solche zunächst nach Liquidationswerten bewertet worden ist (Rz. 280), muss es nunmehr zu einer Bewertung nach Ertragswertgesichtspunkten kommen. Dogmatisch wird man das als Konstellation des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG begreifen müssen, in der es rückwirkend zu einer „normalen Bewertung“ nach §§ 11 Abs. 2, 199ff. BewG kommt. Dem könnte allerdings das Stichtagsprinzip der §§ 9 Abs. 1 Nr. 1, 11 ErbStG entgegenstehen.

2. Fortsetzungsklausel

Ist in dem konkreten Gesellschaftsvertrag eine Fortsetzungsklausel vereinbart oder gilt § 131 Abs. 3 Nr. 1 HGB, dann erlischt die Mitgliedschaft des verstorbenen Gesellschafters, und sein Anteil wächst den verbleibenden Gesellschaftern nach § 738 Abs. 1 BGB an. Der oder die Erben erwerben – wenn überhaupt – einen Abfindungsanspruch (Rz. 254). Hinsichtlich der erbschaftsteuerrechtlichen Konsequenzen ist zwischen den verbleibenden Gesellschaftern einerseits und den Erben andererseits zu unterscheiden. 283

Da die Erben des verstorbenen Gesellschafters bei einer Fortsetzungsklausel nicht in den Gesellschaftsanteil des Erblassers einrücken, sondern allein einen schuldrechtlichen Anspruch auf Abfindung erwerben, kann für sie bei der Erbschaftsbesteuerung allein der **Wert** dieser **Abfindung** maßgebend sein. Die durch die Fortsetzungsklausel von der Nachfolge in die OHG ausgeschlossenen Erben haben damit den Tatbestand des § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erfüllt. Wird im Einzelfall der Abfindungsanspruch nicht in Geld, sondern in Sachwerten geleistet, dann ist die erbschaftsteuerpflichtige Bereicherung der Erben nach dem gemeinen Wert der Sachleistung zu bemessen. Wenn der Wert der Abfindung oberhalb des steuerrechtlichen Wertes der Beteiligung des verstorbenen Gesellschafters liegt, dann haben die Erben im Ergebnis eine höhere Erbschaftsteuerbelastung zu tragen, als wenn sie den Anteil selbst geerbt hätten.

In der Praxis wird es oft so liegen, daß die an die Erben des verstorbenen Gesellschafters zu zahlende Abfindung geringer ist als der wahre Wert dieser Beteiligung, insbesondere geringer als bei einer Bewertung des Anteils nach den Grundsätzen der §§ 12 Abs. 5 ErbStG, 11, 109 Abs. 1 BewG (Rz. 187 ff.). In solchen Fällen liegt zu Lasten der **verbleibenden OHG-Gesellschafter** der Tatbestand des **§ 3 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 ErbStG** vor, soweit die an die Erben für die nicht in den Nachlaß fallende Beteiligung zu zahlende Abfindung niedriger ist als der steuerrechtliche Wert der Mitunternehmerposition. Insoweit sollen die verbleibenden Gesellschafter für Zwecke der Erbschaftsteuer unentgeltlich bereichert sein. § 3 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 ErbStG wirft zahlreiche Zweifelsfragen auf. Zunächst steht § 3 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 ErbStG nicht im Einklang mit der im Rahmen des § 2325 BGB vertretenen Wagnisrechtsprechung (Rz. 100), wonach das Risiko oder die Chance 284

der Konsequenzen des Erstversterbens mit Bereicherung der übrigen Gesellschafter durch die Anwachsung der gesamthänderischen Beteiligung das Kriterium der Unentgeltlichkeit prinzipiell ausschließt. Damit müßte konsequenterweise auch die Erbschaftsbesteuerung nicht möglich sein, da das ErbStG nur unentgeltliche Rechtsvorgänge erfaßt. Aus der Sicht des Zivilrechts formuliert § 3 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 ErbStG also eine Fiktion.

Hinzuweisen ist weiterhin auf die bis vor einiger Zeit ungeklärte Frage, ob § 3 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 ErbStG auch dann angewendet werden kann, wenn es beim Tod eines Personengesellschafters oder mehrerer Personengesellschafter dazu kommt, daß das Unternehmen von **einem** (ehemaligen) **Personengesellschafter** allein fortgeführt wird. Das entspricht nicht dem Wortlaut des § 3 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 ErbStG, weil dann keine Gesellschaft, sondern nur ein Gesellschafter als Einzelunternehmer übrig bleibt. Letztlich läuft die Entscheidung über diese Streitfrage auf das methodische Problem hinaus, ob § 3 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 ErbStG entgegen seinem Wortlaut, jedoch wegen der Einschlägigkeit des von der Vorschrift beabsichtigten Ziels, angewendet werden kann (Frage der Analogie im Steuerrecht). Entgegen diesen Bedenken hat der BFH entschieden, daß die erbschaftsteuerrechtliche Vorschrift auch gilt, wenn bei einer aus zwei Personen bestehenden Personengesellschaft der Übergang des Gesellschaftsvermögens auf einen Gesellschafter vereinbart ist (BFH v. 1. 7. 1992, BStBl. II 1992, 925; kritisch *Meinke*, ErbStG, § 3 Rz. 63). Im übrigen soll das subjektive Merkmal des Bewußtseins der Unentgeltlichkeit nicht zum Tatbestand des § 3 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 ErbStG gehören. Nach Auffassung des BFH (v. 1. 7. 1992, BStBl. II 1992, 912; vgl. auch *Kapp/ Ebeling*, ErbStG, § 3 Rz. 241), soll es allein auf die objektiv gegebene Bereicherung der Mitgesellschafter ankommen. Die Vorschrift greift also auch dann ein, wenn die OHG-Gesellschafter nicht den Willen haben, durch die Vereinbarung der Fortsetzungsklausel mit ihren Rechtsfolgen die jeweils anderen Gesellschafter unentgeltlich zu bereichern. Besonders deutlich wird das Problem, wenn ohne Individualregelung § 131 Abs. 3 Nr. 1 HGB anzuwenden ist. Stellt man im Ausgangspunkt darauf ab, daß § 3 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 ErbStG eine fiktive Entgeltlichkeit bewirken soll, dann ist dies nur konsequent.

Schließlich kann man im Rahmen des § 3 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 ErbStG darüber streiten, wer, soweit die Voraussetzungen der Norm gegeben sind, Schenkungsteuersubjekt ist. Während der BFH zeitweilig darauf abgestellt hatte, daß es um eine Zuwendung an die Personengesellschaft selbst – mit der man nicht verwandt sein kann – mit der Anwendung der heutigen (§ 15 Abs. 1 ErbStG) Steuerklasse III geht (BFH v. 7. 12. 1988, BStBl. II 1989, 237), stellt die neuere Rechtsprechung darauf ab, daß mangels Steuersubjektqualität der Personengesellschaft allein der **einzelne Gesellschafter Bereicherungssubjekt** ist (BFH v. 14. 9. 1994, BStBl. II 1995, 81). Erwerber und Steuerschuldner nach § 20 ErbStG sind also die einzelnen verbleibenden Gesellschafter der Personengesellschaft. Das ist auch aus zivilrechtlicher Sicht ein zutreffendes Ergebnis, obwohl die verbleibenden Gesellschafter allein durch die gesamthänderische Anwachsung bereichert werden. Letztlich ist jedoch die Personengesellschaft als gesamthänderisch verfaßter Verband nicht Steuerrechtssubjekt, so daß durch die OHG „hindurchzugreifen“ ist. Daran

ändert auch nichts die zivilrechtlich überwiegend angenommene Erbfähigkeit der OHG (dazu *Otte*, FS *Westermann*, 2008, S. 535).

Problematisch wird nach dem neuen § 131 Abs. 3 Nr. 1 HGB, ob die erbschaftsteuerrechtliche Fiktion, die eine Bereicherung kraft Gesellschaftsvertrags voraussetzt, auch beim HGB-Regelstatut greift. Dies ist zu bejahen, weil die innere Idee des § 3 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 ErbStG darin besteht, eine Bereicherung der verbleibenden Gesellschafter aufgrund einer gesellschaftsrechtlichen Abfindungsklausel zu treffen.

Für die Anwendung der §§ 13 a, 13 b ErbStG ist von der Fiktion des § 3 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 ErbStG auszugehen, die bei der Fortsetzung unter den Altgesellschaftern eine Schenkung auf den Todesfall unterstellt. Der Erwerb der verbleibenden Gesellschafter ist also qua Fiktion ein Erwerb von Todes wegen und damit als solcher nach §§ 13 a, 13 b ErbStG begünstigt, weil die beiden Normen auf alle Erwerbe von Todes wegen rekurren. Gleichwohl ist die Rechtsfrage nicht ganz geklärt. Manche (*Jülicher*, ZErB 2008, 214) sind der Auffassung, das §§ 13 a, 13 b ErbStG nicht anwendbar sind, während andere (*Ostermayer/Erhart*, BB 2005, 2044, 2047) zwanglos davon ausgehen, dass die Begünstigungen zu gewähren sind. Das ist nach hier vertretener Auffassung zutreffend, denn wenn sich der Steuergesetzgeber dafür entscheidet, einen fiktiven Tatbestand einzuführen, dann ist kein Grund ersichtlich, in diesen Fällen die erbschaftsteuerrechtlichen Begünstigungen nicht zu gewähren, insbesondere deshalb, weil §§ 13 a, 13 b ErbStG schlichtweg an steuerbare Tatbestände anknüpfen (ähnlich *Riedel*, ZErB 2009, 2, 4f.). Zu entscheiden ist dann, ob es auf den Gesichtspunkt ankommt, daß die fiktive Schenkung auf den Todesfall als Durchgangserwerb des oder der Erben qualifiziert wird, oder auf die gesellschaftsrechtliche Rechtslage, wonach die vereinbarte Fortsetzungsklausel unmittelbar zu einem **Anwachsungserwerb** bei den verbleibenden Gesellschaftern ohne Durchgangserwerb der Erben führt. Die Antwort auf diese Frage führt zu ganz unterschiedlichen erbschaftsteuerrechtlichen Rechtsfolgen. Geht man von einem Durchgangserwerb bei den Erben aus, dann erwerben diese privilegiertes Betriebsvermögen nach §§ 12 Abs. 5, 13 a, 13 b ErbStG. Der (gedankliche) Vollzug der Schenkung wäre dann nach §§ 13 a Abs. 3, ErbStG zu behandeln. Setzt man das gesellschaftsrechtliche Anwachsungsprinzip in das Erbschaftsteuerrecht um, dann erwerben die Erben allein einen Abfindungsanspruch, so daß §§ 13 a, 13 b ErbStG per se den verbleibenden Gesellschaftern zustehen. Zutreffend kann nach hier vertretener Auffassung allein die an das Gesellschaftsrecht anknüpfende Lösung sein. Das ErbStG knüpft durchgängig an zivilrechtliche Gestaltungsformen an, so daß sich auch der unmittelbare zivilrechtliche Erwerb der verbleibenden Gesellschafter durchsetzen muß. Ihnen allein stehen §§ 13 a, 13 b ErbStG zur Seite. Damit ist die Fortsetzungsklausel sowohl wegen der stattfindenden Gewinnrealisierung im Einkommensteuerrecht (Rz. 268) als auch wegen der Nichtanwendung der §§ 13 a, 13 b ErbStG für die Erben des verstorbenen OHG-Gesellschafters problematisch. Dies sollte aus kaute-larjuristischer Sicht bei den Regelungen über die Höhe und die Zahlungsmodalitäten des Abfindungsanspruchs bedacht werden, insbesondere deshalb, weil es nach Aufhebung des § 109 Abs. 1 BewG a.F. mit sei-

ner Maßgeblichkeit der Steuerbilanzwerte nach neuer Rechtslage im Bereich der Bewertung von Personenunternehmen zu erheblichen Höherbewertungen kommt!

3. Einfache Nachfolgeklausel

- 286 Bei der einfachen Nachfolgeklausel rücken sowohl gesellschaftsrechtlich als auch einkommensteuerrechtlich (Rz. 257, 273) die Erben des verstorbenen Gesellschafters unmittelbar in die gesellschaftsrechtliche/mitunternehmerische Position des Verstorbenen ein. Dieses Ergebnis wird erbschaftsteuerrechtlich nachvollzogen (z.B. *Meinke*, ErbStG, § 3 Rz. 19). Der Übergang eines Personengesellschaftsanteils im Wege einer einfachen Nachfolgeklausel ist nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erbschaftsteuerpflichtig, wobei sich die Höhe der auf den einzelnen Miterben (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO) entfallenden Bereicherung nach dem anteiligen Wert des Betriebsvermögens der OHG richtet, soweit es auf den verstorbenen Gesellschafter entfällt (§ 97 Abs. 1a BewG). Liegt somit die erbschaftsteuerrechtliche Folge der einfachen Nachfolgeklausel darin, daß Erwerbsgegenstand und Bewertungssubstrat die Beteiligung des verstorbenen Gesellschafters an der OHG ist, dann nehmen die „einfachen Nachfolger“ an den Begünstigungen der §§ 13a, 13 b ErbStG teil. Entscheidend ist allein, ob sie innerhalb der nächsten 7 oder 10 Jahre (§ 13a Abs. 5 S. 1, Abs. 8 Nr. 2 ErbStG einen „Schädlichkeitstatbestand“ (Rz. 201 ff.) verwirklichen. Damit ist jede Form der Weiterübertragung, sei es im Rahmen der Erbauseinandersetzung, eines Vermächtnisses oder z.B. zur Abgeltung eines Pflichtteilsanspruchs nicht in der Lage, an dem zwingenden **Durchgangserwerb** und an der Privilegierung der Erben etwas zu ändern, wenn denn nicht § 13a Abs. 3 ErbStG angewendet wird. Entscheidend ist allein, ob der Mitunternehmeranteil innerhalb der Behaltefristen im Wege eines Rechtsgeschäfts weiterveräußert wird.

4. Qualifizierte Nachfolgeklausel

- 287 Anders als bei der einfachen Nachfolgeklausel liegt es bei einer qualifizierten Nachfolgeklausel so, daß der Personengesellschaftsanteil des Verstorbenen nur auf einen oder einzelne Erben unter Ausschluß der übrigen, weichenden Miterben übergehen soll. Handelt es sich bei dem „qualifizierten Nachfolger“ um den alleinigen Erben, dann wird ihm der gesamte Wert des Mitunternehmeranteils des Verstorbenen zugerechnet. Sind mehrere Erben vorhanden, von denen nicht alle qualifizierte Nachfolger werden, dann ist dann, wenn sich zugunsten der weichenden Miterben ein zivilrechtlicher Wertausgleichsanspruch ergibt (Rz. 261), für erbschaftsteuerrechtliche Zwecke folgende Frage zu entscheiden: Ist für die weichenden Miterben der anteilige Steuerwert des Anteils, der nach Unternehmensbewertungsgrundsätzen (Rz. 186 ff.) zu ermitteln ist, oder der Nennwert (Nominalwert) des Ausgleichsanspruchs maßgebend? Die einschlägige Rechtsprechung des BFH orientierte sich bislang an der erbschaftsteuerrechtlichen Behandlung von Teilungsanordnungen. Da Teilungsanordnungen erbschaftsteuerrechtlich bedeutungslos sein sollen (Rz. 65), ist für die Erbschaftsbesteuerung zugunsten aller Miterben der Nachlaßwert nach steuerrechtlichen Grundsätzen in toto zu ermitteln. Jedem Miterben wurde/wird pro rata seiner Erbquote der Gesellschaftsanteil zugerechnet, und zwar unabhängig davon, daß die Nachfolgeklausel den Gesellschaftsanteil nur einem oder nicht al-

len Miterben zuordnet. Im Ergebnis qualifiziert der BFH die qualifizierte Nachfolgeklausel also als eine **abgekürzt vollzogene Teilungsanordnung** (BFH v. 1. 4. 1992, BStBl. II 1992, 669).

Kommt es damit aufgrund der Rechtsprechung des BFH zu einer steuerrechtlichen Bewertung des Mitunternehmeranteils für alle Miterben, dann ist die grundsätzliche Frage aufgeworfen, was den Miterben bei der qualifizierten Nachfolgeklausel eigentlich angefallen ist. Das ist deshalb problematisch, weil der Gesellschaftsanteil nicht dinglich-gegenständlich in die Zuständigkeit der Erbengemeinschaft fällt. Dogmatisch läßt sich dieses Ergebnis wohl so rechtfertigen, daß die Gesamthandsbindung und die Nachlaßzuordnung keine konkordanten Begriffe sind, so daß die zweckgerichtete Rechtsprechung des BGH zur Sondernachfolge nichts daran ändert, daß der qua Nachfolgeklausel übergegangene Anteil im übrigen als zum Nachlaß gehörend zu betrachten ist (vgl. BGHZ 91, 132; 98, 43; *Stodolkowitz*, FS Kellermann, 1991, S. 439). Es bleibt also festzuhalten, daß der BFH nach bisheriger Auffassung erbrechtliche Teilungsanordnungen und damit auch die qualifizierte Nachfolgeklausel für erbschaftsteuerrechtlich irrelevant erklärt, so daß für die Wertausgleichsansprüche der weichenden Miterben nicht auf den Nominalbetrag der Wertausgleichsverpflichtung abzustellen ist; der Mitunternehmeranteil wird in den Nachlaß eingerechnet. Damit kommt der für die Erbschaftsteuer zuständige II. Senat zu einer genau gegenteiligen Auffassung wie der VIII. Senat des BFH im Rahmen des Ertragsteuerrechts (BFH v. 29. 10. 1991, BStBl. II 1992, 512). Nach den **Neuregelungen** der §§ 13a, 13b ErbStG ist wie folgt zu lösen: Da § 13a ErbStG unmittelbar an einen steuerbaren Tatbestand anknüpft, es also nicht darauf ankommt, ob der qualifizierte Nachfolger durch oder aufgrund eines Erbanfalls in die OHG einrückt, dürfte klar sein, dass allein der privilegierte, qualifizierte Nachfolger in den Genuss der erbschaftsteuerrechtlichen Begünstigungen kommt. Darüber hinaus stellt § 13a Abs. 3 ErbStG klar, dass derjenige Miterbe keinen Anspruch auf die Verschonungsregelungen hat, der wegen einer Verfügung des Erblassers grundsätzlich begünstigtes Vermögen nicht behält. Auch wenn hier im zivilrechtlich-dogmatischen Sinne gar kein Anteil erworben wird, der weiterübertragen werden könnte, wird damit der Fall der qualifizierten Nachfolgeklausel getroffen (*Riedel*, ZErb 2009, 2, 9). Wenn der qualifizierte Nachfolger selbst Erbe wird und im Rahmen der übrigen Auseinandersetzung zugunsten der weichenden Erben einen vermögensmäßigen Ausgleich schaffen muss, dann führt § 13a Abs. 3 ErbStG dazu, dass der qualifizierte Nachfolger für den gesamten Anteil die Verschonungen beanspruchen kann. Entsprechendes gilt im Rahmen des § 19a Abs. 2, 4 ErbStG.

Wird dem qualifizierten Nachfolger der Anteil als Vermächtnis oder als Vorausvermächtnis zugewandt, dann ist die Anwendung des § 13b Abs. 3 ErbStG überflüssig. In dieser Variante ist der Vermächtnisnehmer, der einen Erwerb nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG versteuert, schon per se Erwerber begünstigten Vermögens nach §§ 13a, 13b ErbStG. Im Gegenzug kann der Erbe die aus dem Vermächtnis resultierende Last nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG abziehen. Damit kommt allein der Vermächtnisnehmer in den Genuss der §§ 13a, 13b ErbStG. Das ist deshalb systemgemäß, weil der Vermächtnisnehmer unentgeltlich mit dem Mitunternehmeranteil bereichert ist. **288**

289 War der Rechtsvorgänger des qualifizierten Nachfolgers Inhaber von **Sonderbetriebsvermögen**, dann gilt dies als ertragsteuerrechtlich entnommen, soweit es auf die weichenden Erben übergeht; es wird insoweit gesamthänderisch gebundenes Vermögen der Erbengemeinschaft und ertragsteuerrechtliches Privatvermögen (Rz. 277). Für das Erbschaftsteuerrecht ist ebenfalls davon auszugehen, dass nur der qualifizierte Nachfolger Mitunternehmer wird und Adressat der §§ 13a, 13b ErbStG ist. Da diejenige Quote des Sonderbetriebsvermögens, die nicht dem qualifizierten Nachfolger zuzuordnen ist, als mit dem Erbfall noch vom Erblasser als entnommen gilt, können die Gegenstände des vormaligen Sonderbetriebsvermögens auch bei der erbschaftsteuerrechtlichen Wertermittlung nicht als Betriebsvermögen des § 12 Abs. 5 ErbStG qualifiziert werden. Es handelt sich dann von vornherein um Privatvermögen, für welches §§ 13a, 13b ErbStG nicht einschlägig sind. Auch §§ 13a Abs. 3, 13b Abs. 2 ErbStG sind hier nicht anzuwenden. Zwar ist die Übertragung von Sonderbetriebsvermögen aufgrund der Erfüllung eines Vermächtnisses eine unter § 13a Abs. 3 ErbStG fallende Weiterübertragung. Bei dem Gegenstand der Weiterübertragung handelt es sich aber wegen der ertragsteuerrechtlich vorgelagerten Entnahme auf den Zeitpunkt des Erbfalls nicht mehr um nach §§ 13a, 13b ErbStG begünstigtes Vermögen. Auch hier zeigt sich dann nochmals, dass die günstigste Gestaltungsvariante die ist, den qualifizierten Nachfolger zum Alleinerben einzusetzen (Rz. 277).

5. Eintrittsklausel

290 Bei einer Eintrittsklausel entsteht im Todeszeitpunkt zunächst ein „Schwebezustand“, dessen Auflösung davon abhängig ist, ob der Eintrittsbegünstigte letztlich in die OHG eintritt oder nicht. Die erbschaftsteuerrechtliche Betrachtung hat aufgrund des Stichtagsprinzips von den Verhältnissen am Todestag auszugehen (§§ 11, 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). Ist die Eintrittsklausel so ausgestaltet, daß sie auf den Abschluß eines Aufnahmevertrags mit dem neuen Gesellschafter abzielt, dann gehört der noch in der Person des Erblassers entstandene Abfindungsanspruch in den Nachlaß und damit in die gesamthänderische Verbundenheit der Erbengemeinschaft. Der Anspruch ist mit seinem Nominalwert in die erbschaftsteuerrechtliche Bewertung einzubeziehen. Handelt es sich um eine sog. zweistufige Anteilsübertragung aufgrund einer Treuhandklausel, dann fällt der Anteil des verstorbenen OHG-Gesellschafters zunächst in die treuhänderische Zuständigkeit der Altgesellschafter. Für die erbschaftsteuerrechtliche Lösung ist zu entscheiden, ob es tatsächlich auf die Verhältnisse am erbschaftsteuerrechtlichen Stichtag ankommt oder ob nicht vielmehr das letztlich Vollzogene auch erbschaftsteuerrechtlich maßgebend sein soll. Im einzelnen sind die Rechtsfolgen der Eintrittsklausel erbschaftsteuerrechtlich ungeklärt (vgl. *Gebel*, BB 1995, 1611; *Hübner*, DStR 1995, 197; *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 13b Rz. 89f.).

Nach Auffassung der Finanzverwaltung (ErbStR 55 Abs. 2; auch *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 13b Rz. 89f.) kommt es im allgemeinen und insbesondere auch für die §§ 13a, 13b, 19a ErbStG auf die aufgrund durch die Eintrittsklausel letztlich **vollzogenen Rechtsfolgen** an. Geht ein Anteil an einer Personengesellschaft auf einen Erben über, der von einer Eintrittsklausel

Gebrauch macht, dann soll von einem Erwerb durch Erbanfall auszugehen sein. Im Umkehrschluß bedeutet dies, daß dann, wenn von der Eintrittsklausel kein Gebrauch gemacht worden ist, im Ergebnis die Rechtsfolgen einer Fortsetzungsklausel eintreten. Das ist zutreffend, denn wenn der oder die Eintrittsberechtigten letztlich von ihrem Eintrittsrecht nicht Gebrauch machen, dann verbleibt der Gesellschaftsanteil des Erblassers endgültig aufgrund der Anwachsung auf die Altgesellschafter bei diesen. Damit haben die Erben einen etwaigen Abfindungsanspruch zum Nominalwert zu besteuern. Ihr Erwerb ist nicht nach §§ 13a, 13b, 19a ErbStG begünstigt. Auf Seiten der verbleibenden Gesellschafter kommt, wenn der Abfindungsbetrag unterhalb des steuerrechtlichen Werts der Beteiligung liegt, § 3 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 ErbStG zur Anwendung (Rz. 284). Für die Altgesellschafter greifen wiederum §§ 13a, 13 b ErbStG ein, da sie das (ehemalige) Betriebsvermögen des Verstorbenen fortführen.

Übt einer der Erben oder üben die Erben das Eintrittsrecht in die Gesellschaft aus, dann liegt es konstruktiv so, daß die Altgesellschafter durch die Anwachsung zunächst unter den Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 ErbStG einen steuerbaren Tatbestand verwirklichen, der nach §§ 13a, 13 b (Rz. 191 ff.) ErbStG begünstigt ist und nach § 5 Abs. 1 BewG als unbedingter Erwerb qualifiziert wird. Mit Ausübung des Eintrittsrechts tritt eine Bedingung ein, so daß von den Altgesellschaftern ein Antrag auf Berichtigung einer Erbschaftsteuerfestsetzung gestellt werden kann (§ 5 Abs. 2 BewG).

Die eigentliche Problematik liegt darin, ob in der Situation, in welcher der Eintrittsberechtigte mit dem ihm zugewachsenen Abfindungsanspruch gegen die verbleibenden Gesellschafter seine gesellschaftsrechtliche Einlageverpflichtung erfüllt, für erbschaftsteuerrechtliche Zwecke durchgängig, also auch für die §§ 13a, 13 b ErbStG, der Erwerb eines Mitunternehmeranteils durch Erbanfall anzunehmen ist. Vorderhand ist das konstruktive Verständnis als Erwerb durch Erbanfall kaum möglich, da es zivilrechtlich so liegt, daß der gesellschaftsrechtliche und betriebliche Zusammenhang durch das Entstehen des Abfindungsanspruchs aufgelöst wird. Andererseits ist zu berücksichtigen, daß die kautelarjuristisch zu lösende Interessenlage einer Eintrittsklausel diejenige ist, daß im Ergebnis entweder die Rechtsfolgen der Fortsetzungsklausel oder diejenigen einer Nachfolgeklausel eingreifen sollen. Dies soll nur vom Willen des Eintrittsberechtigten abhängig sein. Der Unterschied zur Nachfolgeklausel liegt beim Eintrittsrecht allein darin, daß sich die Nachfolgeklausel unmittelbar dinglich vollzieht, während der Eintritt aufgrund der Eintrittsklausel aufgrund eines schuldrechtlichen Anspruchs erfolgt. Hält man diesen Unterschied für ausschlaggebend, dann kann es sich beim Eintrittsrecht nicht durch einen Erwerb durch Erbanfall handeln. Es liegt dann ein rechtsgeschäftlicher, originärer Anteilserwerb des Eintrittsberechtigten vor, der für die erbschaftsteuerrechtliche Behandlung unbeachtlich ist. Die Lösung des Problems ist letztlich mit dem weiteren und grundsätzlicheren Problem verknüpft, ob es für die Erbschaftbesteuerung auf das letztlich Vollzogene ankommen soll. Stellt man auf diesen Gesichtspunkt ab, dann handelt es sich bei nicht um eine Billigkeitsmaßnahme (so aber wohl *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 13b Rz. 90), sondern um eine konsequente Umsetzung desjenigen, was sich aufgrund erbrechtlichen Vollzugs ergibt. Damit wäre dann aber – und

das ist der weitgreifende Gesichtspunkt – die bisherige Rechtsprechung zur Bedeutungslosigkeit von Teilungsanordnungen (Rz. 65) überholt (vgl. auch Riedel, ZErB 2009, 2, 6).

Bei der Eintrittsklausel in der sog. Treuhandvariante ergibt sich die gleiche Problematik. Auch hier ist zu entscheiden, ob dann, wenn die Altgesellschafter die treuhänderisch gehaltene Beteiligung später auf den Eintrittsberechtigten übertragen, konsequent nach dem Stichtagsprinzip zu besteuern und zu bewerten ist.

- 292 Auch dann, wenn man mit der Finanzverwaltung (ErbStR 55 Abs. 2) in jedem Fall der Ausübung des Eintrittsrechts die Folgen eines Erbanfalls eintreten läßt, ist zweifelhaft, ob dies auch für **Sonderbetriebsvermögen** des aufgrund der Eintrittsklausel zunächst aus der Personengesellschaft Ausgeschiedenen gilt. Zwar spricht die Auffassung der Verwaltung nur von einem „Anteil an einer Personengesellschaft“, doch ist zu berücksichtigen, daß nach der aktuellen Rechtsprechung des BFH die mitunternehmerische Beteiligung aus der Beteiligung am Gesamthandsvermögen und dem Sonderbetriebsvermögen des jeweiligen Mitunternehmers besteht (BFH v. 31. 8. 1995, BStBl. II 1995, 890). Insofern ist es nur folgerichtig, dann auch das Sonderbetriebsvermögen in die Erbschaftsbesteuerung mit einzubeziehen (vgl. § 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 1 lit. a ErbStG). Als Folge davon ist das Sonderbetriebsvermögen, trotz der zeitweiligen Qualität als Privatvermögen, für erbschaftsteuerrechtliche Zwecke in jeder Hinsicht als Betriebsvermögen zu behandeln; auch §§ 13a, 13 b ErbStG sind dann einschlägig (vgl. *Troll/Gebel/Jüllicher*, ErbStG, § 13b Rz. 91).

IV. Umsatzsteuer

- 293 Umsatzsteuerrechtlich kommt es darauf an, ob im Falle des Todes eines Personengesellschafters einer der steuerbaren Tatbestände des § 1 Abs. 1 UStG erfüllt ist. Dabei ist davon auszugehen, daß umsatzsteuerrechtlich die OHG als werbend tätige Personengesellschaft die Tatbestandsmerkmale des umsatzsteuerrechtlichen Unternehmerbegriffs des § 2 Abs. 1 UStG erfüllt. Darüber hinaus kann auch der einzelne Personengesellschafter umsatzsteuerrechtlicher Unternehmer sein, wenn er nämlich außerhalb seiner gesamthänderischen Beteiligung die Tatbestandsmerkmale des § 2 Abs. 1 UStG in Person erfüllt (*Bunjes/Geist/Heidner*, UStG, § 2 Rz. 25). Selbst dann, wenn ein umsatzsteuerbarer Tatbestand hinsichtlich der OHG-Beteiligung zu bejahen ist, kommt es u.U. zu einer steuerbefreiten Leistung nach § 4 **Nr. 8 f UStG**; die Norm ist nicht nur auf Anteile an Kapitalgesellschaften anwendbar, vielmehr auch auf entgeltliche Leistungsaustauschsituationen hinsichtlich Personengesellschaftsanteilen (BFH v. 29. 10. 1988, BStBl. II 1988, 92; BFH v. 14. 12. 1995, BStBl. II 1996, 250). Nach Auffassung des BFH sind auch (entgeltliche) Umsätze über Personengesellschaftsrechte nicht umsatzsteuerpflichtig. Begründet wird dies mit steuersystematischen Überlegungen des geltenden Umsatzsteuersystems. Anknüpfend an diese Grundsätze ergibt sich im Falle des Todes eines Personengesellschafters, hier eines Gesellschafters der OHG, folgende Rechtslage (dazu *IdW*, Praxis der Unternehmensnachfolge, Rz. 1264ff.; vgl. aber auch die andere Grundkonzeption