

Anwendung des Verschonungsabschlags gem. § 13a ErbStG bei Erzielung von Lizenzeinnahmen 2

§§ 13a, b ErbStG; §§ 15, 18, 21 Abs. 1 EStG

DSStP ErbStG Jg. 2013 § 13a Nr. 2/2013

A. Grundsätzliche Anmerkungen

Der Möglichkeit der begünstigten Übertragung von Vermögenswerten im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht mittels sog. Cash-Gesellschaften (Cash-GmbH bzw. Cash-KG) hat der Gesetzgeber mit der Ergänzung des Verwaltungsvermögenskatalogs in § 13b Abs. 2 ErbStG durch das sog. Amtshilfe-RLUmsG vom 26.6.2013¹ Einhalt geboten. Die Neuregelungen sind erstmals auf Erwerbe anzuwenden, für die die Steuer nach dem 6.6.2013 entsteht (§ 37 Abs. 8 ErbStG). Nach der Neuregelung gelten Finanzmittel in einer Gesellschaft als schädliches Verwaltungsvermögen für Zwecke der Erbschaftsteuer, wenn sie 20 % des Wertes der Gesellschaft übersteigen, wobei vorab etwaige betriebliche Schulden abzuziehen sind. Schädliche Finanzmittel i.S.d. § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4a ErbStG sind neben Zahlungsmitteln, Geschäftsguthaben und Geldforderungen auch andere Forderungen. Reine Cash-Gesellschaften sind damit von den Begünstigungen für Unternehmensvermögen gem. § 13a und § 13b ErbStG ausgenommen.²

B. Sachverhalt und FragestellungI. Sachverhalt

Die natürliche Person A möchte ihr erhebliches Geldvermögen mittels Schenkung übertragen. Begünstigte sind im Wesentlichen Angehörige der Steuerklasse I, Schenkungen an Angehörige anderer Steuerklassen sind nicht ausgeschlossen. Soweit eine Schenkung an eine nicht volljährige Person erfolgen sollte, werden die gesetzlichen Bestimmungen hinsichtlich der Bestellung eines Ergänzungspflegers oder der Genehmigung durch ein Vormundschaftsgericht beachtet sowie bis zur Volljährigkeit des Beschenkten ausschließlich volljährige Dritte (ohne verwandtschaftlichen Bezug zum Schenker) durch den Beschenkten bzw.

¹ Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz – AmtshilfeRLUmsG) v. 26.6.2013, BGBl. I 2013, 1809.

² Vgl. zum Thema der Cash-Gesellschaften bspw. *Weber/Schwind* ZEV 2013, 369.

seinen gesetzlichen Vertreter zur Übernahme etwaiger juristischer Funktionen eingesetzt.

Für die letztendliche Übertragung des Geldvermögens wird in einem ersten Schritt eine GmbH & Co. KG, bzw. alternativ eine GmbH gegründet und von A mit den entsprechenden Geldmitteln ausgestattet. Durch diese neue Gesellschaft soll ein immaterielles Wirtschaftsgut hergestellt bzw. erworben werden. Konkret handelt es sich hierbei um einen Film, dessen Rechte lizenziert werden sollen. Der diesbezügliche Lizenzvertrag wird vorsehen, dass der Inhaber eines gewerblichen Schutzrechts als Lizenzgeber einem Dritten (Lizenznehmer) die zeitraumbezogene Benutzung des Schutzrechts gegen Entgelt gewährt. In einem zweiten Schritt werden dann die gesamten Anteile an der Personen- respektive Kapitalgesellschaft dem Begünstigten geschenkt.

Sowohl bei Schenker als auch Beschenktem liegt die persönliche Erbschaftsteuerpflicht gem. § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vor.

II. Fragestellung

- Frage 1: Ist die Produktion/der Erwerb von Filmen mit anschließender Lizenzierung originäre gewerbliche Tätigkeit i.S.d. § 15 EStG?
- Frage 2: Führt diese Tätigkeit ohne Einschränkungen zur grundsätzlichen Anwendung des Verschonungsabschlags gem. § 13a ErbStG?
- Frage 3: Gilt dies auch, wenn ein sog. „Gesamtplan“ unterstellt würde mit mangelnder Überschusserzielungsabsicht auf Seiten des Schenkers? Und hängt diese Beurteilung davon ab, ob es sich um eine Personen- oder Kapitalgesellschaft handelt?
- Frage 4: Würde der Verschonungsabschlag gem. § 13a ErbStG auch Anwendung finden, wenn sich die neu zu gründende Gesellschaft im Drittland oder EU-Ausland befindet?

C. Stellungnahme

Vorbemerkung: Mögliche Verfassungswidrigkeit des Erbschaftsteuergesetzes

Der BFH ist der Auffassung³, dass § 19 Abs. 1 ErbStG i.V.m. §§ 13a, 13b ErbStG in der ab dem 1.1.2009 geltenden Fassung möglicherweise gegen den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG verstoßen und damit verfassungswidrig sind. Die Verschonungsregelungen für Betriebsver-

³ Vgl. BFH, Beschl. v. 27.9.2012 – II R 9/11, BStBl. II 2012, 899.

mögen, land- und forstwirtschaftliches Vermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften (Unternehmensvermögen) seien nicht durch ausreichende Sach- und Gemeinwohlgründe gerechtfertigt, da die Erbschaft- und Schenkungsteuer typischerweise nicht die Betriebsfortführung gefährde. Zudem führten die Verschonungsregelungen zu einem verfassungswidrigen Begünstigungsüberhang, da das Gesetz Gestaltungen ermöglicht, durch die nicht betriebsnotwendiges Vermögen (weitgehend) steuerfrei erworben werden kann. Die Regelungen zu sog. Verwaltungsvermögen, § 13b Abs. 2 ErbStG, seien nicht geeignet, begünstigungswürdiges Vermögen und nicht begünstigungswürdiges Vermögen abzugrenzen. Nach Auffassung des BFH führten die Verschonungsregelungen nach §§ 13a, 13b ErbStG in Kombination mit den allgemeinen Freibeträgen dazu, dass die Steuerbefreiung die Regel und die tatsächliche Besteuerung die Ausnahme sei. Aufgrund der Begünstigungsregelungen für Unternehmensvermögen sieht der BFH eine das gesamte Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz erfassende verfassungswidrige Fehlbesteuerung als gegeben an. Die Finanzverwaltung erlässt daraufhin alle Erbschaftsteuerbescheide mit einem Vorläufigkeitsvermerk, § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO.⁴

Da nicht auszuschließen ist, dass das BVerfG⁵ umfassende Korrekturen am ErbStG aufgrund Verfassungswidrigkeit verlangen wird und mit einem Vertrauensschutz, gerade bei zukünftig vorzunehmenden Gestaltungen nicht fest gerechnet werden kann, können jegliche steuerliche Beurteilungen zu §§ 13a und 13b ErbStG nur unter Vorbehalt erfolgen. In der Praxis wird dazu geraten, für die Fälle, in denen eine Entscheidung des BVerfG zu einer verbösernden Änderung des Steuerbescheids führen könnte, eine Widerrufsklausel in den Schenkungsvertrag einzufügen, durch die der gesamte Übertragungsvorgang steuerlich ungeschehen gemacht werden kann.⁶

I. Originär gewerbliche Tätigkeit

Beim Erwerb von Filmen mit anschließender Lizenzierung liegen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.S.v. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG vor, da das Unternehmen als Dritter das Recht von seinem Urheber erworben hat und es zur Nutzung überlässt.⁷ Auch Rechte, die hier nicht aufgezählt werden, fallen unter diese Vorschrift. Hierzu zählen insbesondere gewerbliche Schutzrechte,

⁴ Vgl. *Bisle* NWB 2013, 748.

⁵ Vgl. BVerfG, anh. Verf. v. 22.10.2012 – 1 BvL 21/12.

⁶ Vgl. *Piltz* FR 2013, 115.

⁷ Vgl. BFH, Urt. v. 5.11.1992 – I R 41/92, BStBl. II 1993, 407; *Kulosa* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG und KStG, Kommentar, § 21 EStG Rz. 150.

die den Urheberrechten ähnlich sind.⁸ § 21 Abs. 3 EStG (Subsidiarität der Besteuerung nach § 21 EStG) greift nicht, da im vorliegenden Sachverhalt keine anderen Einkünfte neben der zeitlich begrenzten Überlassung von Schutzrechten vorliegen.

Sollte das Unternehmen den Film selbst herstellen, muss man zunächst einmal die Rechtsstellung des Filmherstellers betrachten. Die Rechtsstellung des Filmherstellers umfasst den Erwerb der Nutzungsrechte am Film. Zusätzlich erhält er von den daran beteiligten Künstlern die Rechte an den Darbietungen §§ 88 – 92 UrhG. Der Filmhersteller ist aber auch originärer Inhaber eines verwandten Schutzrechts, § 94 UrhG, das ihm die ausschließlichen Rechte zur Vervielfältigung und Verbreitung öffentlicher Vorführungen zur Verfügung stellt. Das Recht ist übertragbar. Der Filmhersteller kann einem anderen das Recht einräumen, den Bildträger oder Bild- und Tonträger auf einzelne oder alle der ihm vorbehaltenen Nutzungsarten zu nutzen, § 94 Abs. 2 UrhG. Auch hier liegen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.S.v. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG vor. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind jedoch subsidiär, da die Einkünfte eines Filmherstellers zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören, § 21 Abs. 3 EStG. Die Nutzungsüberlassung durch den Inhaber des Rechts selbst führt in der Regel zu Einkünften aus §§ 15 oder 18 EStG. Die Tätigkeit als Filmhersteller trägt Merkmale eines Gewerbebetriebs. Der Kläger setzt Kapital und die Arbeit abhängiger Angestellter oder freier Mitarbeiter ein, um Filme herzustellen und durch deren Verwertung Gewinn zu erzielen. Er steht dabei im Wettbewerb mit anderen Filmherstellern, die häufig in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft bestehen und damit keine Einkünfte aus künstlerischer Tätigkeit, sondern stets Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen.⁹ Ein Filmhersteller leistet im Normalfall keinen schöpferischen Beitrag, in dem seine individuelle Anschauungsweise und Gestaltungskraft zum Ausdruck kommt, und die über eine hinreichende Beherrschung der Technik hinaus eine künstlerische Gestaltungshöhe erreicht. Somit sind die Voraussetzungen einer künstlerischen Tätigkeit nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG nicht gegeben.¹⁰ Es liegt hier eine originäre gewerbliche Tätigkeit vor.

Es ist jedoch zu gewährleisten, dass Gewinnerzielungsabsicht vorliegt. Die Grundsätze der Liebhaberei sind zu beachten. „Einkünfte“ aus Liebhaberei sind nicht steuerbar.¹¹ In diesem Zusammenhang ist auch auf eine gängige

⁸ Vgl. *Kulosa* a.a.O., § 21 EStG Rz. 157.

⁹ Vgl. BFH, Urt. v. 2.12.1980 – VIII R 32/75, BStBl. II 1981, 170.

¹⁰ Vgl. *Brandt* in Herrmann/Heuer/Raupach, a.a.O., § 18 EStG Rz. 600 „Filmproduzent (Filmhersteller)“.

¹¹ Vgl. weitere Ausführungen zum Begriff „Liebhaberei“ unter Punkt II.2.

Praxis der Finanzverwaltung hinzuweisen, nach der Steuerbescheide mit einem Vorläufigkeitsvermerk gem. § 165 AO versehen werden. Dies ermöglicht eine Überprüfung der Einkunftsart auch noch über Jahre nach der eigentlichen Gründung des Unternehmens. Für den Bereich der Filmindustrie wird dabei insbesondere ein Schwerpunkt auf die Aufdeckung von Steuerstundungsmodellen durch Verlustzuweisungen gelegt.¹²

II. Anwendung des Verschonungsabschlags gem. §§ 13a, 13b ErbStG

Der geplante Sachverhalt der Übertragung der Anteile an der Personen-/Kapitalgesellschaft unterliegt der Schenkungsteuer, § 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG, da eine freigebige Zuwendung nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vorliegt. Es besteht unbeschränkte Steuerpflicht, weil der Schenker zur Ausführung der Schenkung ein Inländer ist. Die Steuerpflicht tritt für den gesamten Vermögensanfall ein, § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. Die Schenkungsteuer entsteht mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung, § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG. Als steuerpflichtiger Erwerb gilt nach § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG die Bereicherung des Erwerbers, soweit sie nicht steuerfrei nach §§ 5, 13, 13a, 13c, 16, 17 und 18 ErbStG ist. Vorliegend wird zu untersuchen sein, ob der Verschonungsabschlag nach §§ 13a, 13b ErbStG anwendbar und das zu übertragende Vermögen begünstigungsfähig ist.

§ 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG sieht für den Erwerb von Betriebsvermögen, Betrieben der Land- und Forstwirtschaft sowie Anteilen an Kapitalgesellschaften einen sog. „Verschonungsabschlag“ vor. Gemäß § 13b Abs. 4 ErbStG bleiben 85 % des Vermögens außer Ansatz. Darüber hinaus besteht die Option zur Vollverschonung. Hier kann der Erwerber unter bestimmten Voraussetzungen durch Ausübung einer Option erreichen, dass der Verschonungsabschlag 100 % beträgt, der Erwerb daher völlig steuerneutral erfolgt, § 13a Abs. 8 ErbStG.

¹² Vgl. zur ertragsteuerlichen Behandlung der Film- und Fernsehfonds die BMF, Schr. v. 23.2.2001 – IV A 6 - S 2241 - 8/01, BStBl. I 2001, 175; BMF, Schr. v. 5.8.2003 – IV A 6 - S 2241 - 81/03, BStBl. I 2003, 406. Verschärfungen aus steuergesetzgeberischer Sicht ergaben sich auch durch die Einführung des § 15b EStG im Jahr 2005 (Gesetz zur Beschränkung der Verlustverrechnung im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen v. 22.12.2005, BGBl. I 2005, 3683), vgl. bspw. *Ronig* NWB 2006, Fach 3, 13971; *Ellicker/Hartrott* BB 2011, 1879 mit Bezug auf FG München, Urt. v. 8.4.2011 – 8 K 3669/09, Juris.

Die Definition des begünstigten Vermögens leistet der durch das ErbStRG 2009¹³ eingefügte neue § 13b EStG. Nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG zählen Anteile an Kapitalgesellschaften zum begünstigten Vermögen. Gemäß § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG gehört ebenfalls nicht nur inländisches Betriebsvermögen beim Erwerb eines ganzen Gewerbebetriebs, sondern auch beim Erwerb eines Anteiles an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft dazu. Voraussetzung hierfür ist aber, dass das begünstigte Betriebsvermögen auch beim Erwerber unverändert Betriebsvermögen bleibt. Bei der Übertragung von Mitunternehmeranteilen im Wege der Schenkung unter Lebenden wird also verlangt, dass der bzw. die Beschenkten nicht nur die zivilrechtliche Gesellschafterstellung erlangen, sondern auch steuerliche Mitunternehmer werden.¹⁴ Mitunternehmer sind nach der Rechtsprechung des BFH solche Personen, die aufgrund eines zivilrechtlichen Gesellschaftsverhältnisses oder eines damit vergleichbaren Gemeinschaftsverhältnisses zusammen mit Anderen Mitunternehmerinitiative entfalten können und Mitunternehmerisiko tragen.¹⁵ Beide Merkmale brauchen nicht gleich stark ausgeprägt sein, müssen aber vorliegen.

Zu beachten ist in diesem Zusammenhang aber die einschränkende Bedingung für den Erhalt des Verschonungsabschlages nach § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG. Nach dieser Vorschrift darf der Anteil des sog. „Verwaltungsvermögens“ am begünstigten Vermögen nicht mehr als 50 % betragen. Auch sog. „junges Verwaltungsvermögen“ ist nicht begünstigt, selbst wenn die Grenzen von 50 % (bzw. 10 %) nicht überschritten werden, § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG. Der Erhalt des Verschonungsabschlages ist an die Einhaltung bestimmter Maßgaben geknüpft. Der Verschonungsabschlag und der Abzugsbetrag, § 13a Abs. 2 ErbStG, fallen mit Wirkung für die Vergangenheit weg, soweit innerhalb von 5 (bzw. 7) Jahren nach dem Zeitpunkt der Steuerentstehung (Behaltensfrist) gegen eine der Behaltensregeln verstoßen wird. § 13a Abs. 5 ErbStG ist daher stets zu beachten. Die Lohnsumme nach § 13a Abs. 1 ErbStG ist nicht zu ermitteln, wenn wie vorliegend davon auszugehen ist, dass der Betrieb nicht mehr als 20 Beschäftigte hat und die Lohnsummenregelung damit keine Anwendung findet, § 13a Abs. 1 Satz 4 ErbStG.

¹³ Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (Erbschaftsteuerreformgesetz – ErbStRG) v. 24.12.2008, BGBl. I 2008, 3018.

¹⁴ Vgl. *Meincke* ErbStG, Kommentar, 15. Aufl., § 13b ErbStG Rz. 5.

¹⁵ Vgl. BFH, Beschl. v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751; Urt. v. 14.8.1986 – IV R 131/84, BStBl. II 1987, 60; Beschl. v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616.

1. Einschlägigkeit des Verschonungsabschlags bei Lizenzierungstätigkeit

Der Verschonungsabschlag findet Anwendung, wenn die Zuwendung des Schenkers zum begünstigten Vermögen i.S.v. § 13b Abs. 1 ErbStG gehört. Zu untersuchen sind beide Varianten der Tätigkeit des Unternehmens: sowohl der Erwerb von Filmen mit anschließender Lizenzierung als auch die Herstellung von Filmen mit anschließender Lizenzierung. Zum begünstigten Vermögen gehört inländisches Betriebsvermögen i.S.v. §§ 95–97 BewG beim Erwerb eines Anteils an einer Gesellschaft i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 EStG, § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG. Ferner gehören auch Anteile an Kapitalgesellschaften¹⁶ zum begünstigten Vermögen, wenn der Erblasser oder Schenker am Nennkapital dieser Gesellschaft zu mehr als 25 % unmittelbar beteiligt war, § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG.

Wie bereits erläutert ist der Erwerb von Filmen mit anschließender Lizenzierung per se keine originär gewerbliche Tätigkeit. Es liegt grundsätzlich kein inländisches Betriebsvermögen, sondern Privatvermögen vor, welches nicht nach §§ 13a, 13b ErbStG begünstigt ist. Hingegen ist die Herstellung eines Films mit anschließender Lizenzierung ein Gewerbebetrieb i.S.v. § 15 Abs. 1 und 2 EStG. Zum Betriebsvermögen gehören alle Teile eines Gewerbebetriebs, die bei der steuerlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen rechnen, § 95 Abs. 1 BewG. Für den Umfang des Betriebsvermögens wird grundsätzlich an ertragsteuerliche Grundsätze angeknüpft. Betriebsvermögen sind alle Wirtschaftsgüter und aktiven Ansätze sowie Schulden und sonstigen Abzüge, die bei der steuerlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen gehören, soweit das Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetz i.V.m. dem Bewertungsgesetz nicht ausdrücklich etwas anderes vorschreibt oder zulässt.¹⁷ Bei der Bewertung ist der Substanzwert als Mindestwert anzusetzen, wenn der gemeine Wert nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren oder mit einem Gutachtenwert ermittelt wird. Dem Grunde nach sind in die Ermittlung des Substanzwertes alle Wirtschaftsgüter einzubeziehen, die nach §§ 95–97 BewG zum Betriebsvermögen gehören. Zum bewertungsrechtlichen Betriebsvermögen gehören auch selbst geschaffene oder entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter (z.B. Lizenzen).¹⁸

¹⁶ Das Gesetz stellt bzgl. des begünstigten Vermögens bei Anteilen an Kapitalgesellschaften keinen Bezug zum BewG her, denn es geht in diesem Fall nicht speziell um den Erwerb von Betriebsvermögen, sondern allgemein von Beteiligungen, vgl. auch *Meinke* a.a.O., § 13b ErbStG Rz. 6. S. a. Punkt II.2. am Ende.

¹⁷ Vgl. zu § 95 BewG, R B 95 Abs. 1 ErbStR; *Jülicher* in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, Kommentar, § 13b Rz. 60.

¹⁸ Vgl. zu § 11 BewG R B 11.3 Abs. 1–3 ErbStR; *Jülicher* a.a.O., § 13b Rz. 70f.

Alle Wirtschaftsgüter, die einer gewerblich tätigen Personengesellschaft gehören, bilden damit einen Gewerbebetrieb, § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 BewG i.V.m. § 15 Abs. 3 EStG. Beteiligungen an solchen Gesellschaften sind somit begünstigungsfähiges Betriebsvermögen i.S.d. §§ 13a, 13b ErbStG. Ebenfalls von der Begünstigungsvorschrift betroffen sind aber Beteiligungen an gewerblich geprägten Personengesellschaften i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG. Es handelt sich dabei um Personengesellschaften, die keine originär gewerbliche Tätigkeit i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ausüben und bei denen ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter sind und nur diese oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt sind. Allerdings muss im Fall einer Neugründung einer vermögensverwaltenden GmbH & Co. KG, deren Gewerbebetrieb nicht schon nach § 1 Abs. 2 HGB Handelsgewerbe ist, Folgendes beachtet werden: Das eingebrachte Vermögen ist solange nicht dem Betriebsvermögen einer gewerblich geprägten Personengesellschaft i.S.d. § 15 Abs. 3 EStG zuzurechnen, als diese noch nicht im Handelsregister eingetragen ist. Beim Übergang der Beteiligung an der KG vor diesem Zeitpunkt scheidet eine Begünstigung aus.¹⁹ Liegt jedoch eine eingetragene gewerblich geprägte Personengesellschaft vor, so würden die Einkünfte aus Erwerb von Filmen mit anschließender Lizenzierung, welche originär als Einkünfte aus Vermögensverwaltung behandelt werden, zu gewerblichen Einkünften werden; der Verschonungsabschlag gem. §§ 13a, 13b ErbStG käme zur Anwendung.

2. Vorliegen mangelnder Gewinnerzielungsabsicht

Wird vorliegend mittels eines Gesamtplans unterstellt, dass beim Erwerb/Herstellung von Filmen mit anschließender Lizenzierung keine Gewinnerzielungsabsicht vorliegt, ist ein Totalgewinn von vornherein nicht zu erwarten. Es ist davon auszugehen, dass der Steuerpflichtige den Betrieb von Beginn an ausschließlich aus persönlichen Gründen führt. Das Unternehmen unterliegt von vornherein den Grundsätzen der Liebhaberei.

Der Begriff „Liebhaberei“ ist in den Steuergesetzen nicht näher definiert, sondern ist ein durch die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs und des BFH entwickelter Begriff.²⁰ Nach dieser Rechtsprechung²¹ ist „Liebhaberei“ in einem

¹⁹ Vgl. BFH, Urt. v. 4.2.2009 – II R 47/07, BStBl. II 2009, 600; Urt. v. 2.3.2011 – II R 5/09, BFH/NV 2011, 1147; *Weinmann* in Moench, Erbschaft- und Schenkungsteuer, Kommentar, § 13b ErbStG Rz. 23.

²⁰ Vgl. *Nacke* in Blümich, EStG, KStG, GewStG, Kommentar, § 13 EStG Rz. 137.

²¹ Vgl. BFH, Beschl. v. 25.6.1984, a.a.O.

subjektiven Sinn zu verstehen, bei der Beurteilung sind also persönliche Faktoren aus dem Bereich der Lebensführung des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen.²² Im Einzelnen führt der BFH aus:

„Bei der Ermittlung des Einkommens für die Einkommensteuer sind nur solche positiven oder negativen Einkünfte anzusetzen, die unter die Einkünfte des § 2 Abs. 3 Nrn. 1 bis 7 EStG fallen. Kennzeichnend für diese Einkunftsarten ist, dass die ihnen zugrunde liegenden Tätigkeiten oder Vermögensnutzungen auf eine größere Zahl von Jahren gesehen der Erzielung positiver Einkünfte oder Überschüsse dienen. Fehlt es an dieser Voraussetzung, so fallen die wirtschaftlichen Ergebnisse auch dann nicht unter eine Einkunftsart, wenn sie sich ihrer Art nach unter § 2 Abs. 3 EStG einordnen ließen. Verluste, die dem Steuerpflichtigen durch ein solches unter keine Einkunftsart fallendes Verhalten – auch als „Liebhaberei“ bezeichnet – entstehen, wirken sich ebenso wenig einkommensmindernd aus, wie etwaige Gewinne oder Überschüsse daraus das steuerpflichtige Einkommen erhöhen.“²³

Dieser Begriff bezeichnet im systematischen Sinne das Fehlen einer Gewinnerzielungsabsicht. Die Rechtsprechung des BFH fasst Gewinnerzielungsabsicht als Streben des Steuerpflichtigen nach einer Betriebsvermögensmehrung in Gestalt eines Totalgewinns auf. Als Totalgewinn wird das positive Gesamtergebnis einer Unternehmung von der Gründung bis zur Veräußerung, Aufgabe oder Liquidation angesehen.²⁴ Dabei sind bei den Gewinneinkunftsarten auch die im Betrieb vorhandenen stillen Reserven zu berücksichtigen.²⁵ Für das Vorliegen einer Gewinnabsicht wird darauf abgestellt, ob nach den objektiven Verhältnissen auf Dauer gesehen damit gerechnet werden kann, dass sich nachhaltig nicht nur ein Ausgleich zwischen Ausgaben und Einnahmen, sondern auch ein Überschuss (Gewinn) ergibt.²⁶ Die Absicht, einen Totalüberschuss zu erzielen, ist eine sog. „innere Tatsache“, die wie alle sich in der Vorstellung von Menschen abspielenden Vorgänge nur anhand äußerlicher Merkmale beurteilt werden kann. Aus objektiven Umständen muss auf das Vorliegen oder Fehlen der Absicht geschlossen werden, wobei einzelne Umstände einen Anscheinsbeweis oder auch nur Beweisanzeichen (Indizien) liefern können.²⁷ Allerdings kann aus einer objektiv negativen Gewinnprognose noch nicht zwangsläufig auf eine subjektiv fehlende Gewinnerzielungsabsicht geschlossen werden. Dies erfordert weiterhin, dass die Tätigkeit typischerweise dazu bestimmt und geeignet ist, der Befriedigung persönlicher Neigungen oder der Erlangung wirtschaftli-

²² Vgl. *Weber-Grellet* DStR 1992, 561.

²³ Vgl. BFH, Urt. v. 25.6.1984, a.a.O.

²⁴ Vgl. *Lüdicke/Pannen* DStR 2000, 2109.

²⁵ Vgl. BFH, Urt. v. 17.6.1998 – XI R 64/97, BStBl. II 1998, 727.

²⁶ Vgl. BFH, Urt. v. 14.4.1972 – IV R 172/69, BStBl. II 1972, 599.

²⁷ Vgl. BFH, Urt. v. 5.9.2000 – IX R 33/97, BStBl. II 2000, 676; Urt. v. 21.11.2000 – IX R 2/96, BStBl. II 2001, 789.

cher Vorteile außerhalb der Einkunftssphäre zu dienen.²⁸ Deshalb spricht man in Rechtsprechung und Literatur auch von dem sog. „zweigliedrigen“ Liebhabereibegriff.²⁹

Ist eine Liebhaberei gegeben, dann handelt es sich um eine ertragsteuerlich irrelevante Betätigung in der Privatsphäre. Es liegen keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 EStG und kein Betriebsvermögen vor.³⁰ Der Verschonungsabschlag nach §§ 13a, 13b ErbStG ist nicht zu gewähren.

Wird die Tätigkeit im Rahmen einer Personengesellschaft ausgeübt, ist die Rechtsfolge identisch. Eine Personengesellschaft ist Subjekt der Einkünfteerzielung und muss durch die eigene Tätigkeit den Tatbestand der Einkünfteerzielungsabsicht erfüllen.³¹ Fehlt die Einkünfteerzielungsabsicht, erfüllt die Personengesellschaft nicht den Tatbestand von § 15 Abs. 2 EStG und ist aus diesem Grund keine Mitunternehmerschaft. Ohne Gewinnerzielungsabsicht wird auch eine GmbH & Co. KG nicht nach § 15 Abs. 3 zur Mitunternehmerschaft, denn „als Gewerbebetrieb gilt in vollem Umfang die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit“.³² Der Verschonungsabschlag nach §§ 13a, 13b ErbStG ist nicht zu gewähren, da kein Betriebsvermögen i.S.v. § 97 Abs. 1 Nr. 5 BewG vorliegt.

Anders ist der Sachverhalt zu beurteilen, wenn die ohne Gewinnerzielungsabsicht vorgenommenen Tätigkeiten im Rechtskleid einer GmbH vorgenommen werden. Hier hat sich in den letzten Jahren eine Rechtsprechung herausgebildet, die davon ausgeht, dass die Kapitalgesellschaft keine außerbetriebliche Sphäre hat.³³ Nach ständiger Rechtsprechung sind privat veranlasste Kosten im Wege der vGA-Grundsätze zu korrigieren. Dennoch gehören von einer Kapitalgesellschaft angeschaffte Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen³⁴ und die Gesellschaft gilt als Gewerbebetrieb i.S.v. § 97 Abs. 1 Nr. 1 BewG. Eine inländische GmbH erzielt als Kapitalgesellschaft unabhängig davon, ob es sich nach den oben stehenden Ausführungen um eine originäre gewerbliche Tätigkeit handeln würde, in jedem Fall Einkünfte aus Gewerbebetrieb, § 8 Abs. 2 i.V.m. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG. Darauf kommt es allerdings bei der Verschonung nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG nicht an. Der Verschonungsabschlag ist bereits zu

²⁸ Vgl. *Seeger* in Schmidt, EStG, Kommentar, 32. Aufl., § 2 EStG Rz. 23.

²⁹ Vgl. *Weber-Grellet* DStR 1998, 873 m.w.N.

³⁰ Vgl. *Weber-Grellet* in Schmidt, a.a.O., § 2 Rz. 23.

³¹ Vgl. BGH, Urt. v. 25.6.1984, a.a.O.

³² Vgl. *Musil* in Herrmann/Heuer/Raupach, a.a.O., § 2 Rz. 359.

³³ Vgl. BFH, Urt. v. 4.12.1996 – I R 54/95, BFHE 182, 123.

³⁴ Vgl. BFH, Urt. v. 17.11.2004 – I R 56/03, BFHE 208, 519.

gewähren, wenn der Schenker zu mehr als 25 % am Nennkapital einer Kapitalgesellschaft unmittelbar beteiligt ist. Ein Bezug zum Bewertungsgesetz wurde nicht vorgenommen. Der Verschonungsabschlag nach §§ 13a, 13b ErbStG ist zu gewähren.

3. Gesellschaft im Drittland oder EU-Ausland

Neben inländischem Betriebsvermögen ist auch entsprechendes Betriebsvermögen begünstigungsfähig nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG, das einer Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat der EU oder in einem Staat des EWR dient.³⁵ Nicht begünstigungsfähig ist hingegen der Erwerb ausländischen Betriebsvermögens in Drittstaaten, da die Beteiligung an der im Drittland belegenen Personengesellschaft nicht Teil eines Betriebsvermögens ist; es liegt hier kein begünstigungsfähiges Betriebsvermögen nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG i.V.m. § 97 BewG vor.³⁶ Etwas anderes gilt nur, wenn das ausländische Betriebsvermögen in Drittstaaten Teil einer wirtschaftlichen Einheit des Betriebsvermögens im Inland oder in einem Mitgliedstaat der EU oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums ist. Ob darunter allerdings eine Beteiligung an einer ausländischen Personengesellschaft mit Sitz in einem Drittstaat fällt, wenn sie eine wirtschaftliche Untereinheit eines Gewerbebetriebs im Inland/EU- bzw. EWR-Raum bildet und sie nach ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen zu deren Betriebsvermögen gehört, ist laut Literatur nicht abschließend geklärt.³⁷

Werden Anteile an einer Kapitalgesellschaft übertragen, die ihren Sitz oder Geschäftsleitung in einem Mitgliedstaat der EU oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums hat, so liegt begünstigungsfähiges Betriebsvermögen nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG vor.³⁸ Werden Anteile an einer Kapitalgesellschaft übertragen, die ihren Sitz oder Geschäftsleitung in einem Drittstaat hat, so liegt kein begünstigungsfähiges Betriebsvermögen nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG vor.³⁹ Begünstigungsfähig sind wiederum jedoch Anteile an Kapitalgesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung in Drittstaaten, wenn sie Teil einer

³⁵ Vgl. zu § 13b ErbStG R E 13b.5 Abs. 4 Satz 1 ErbStR; *Weinmann a.a.O.*, § 13b ErbStG Rz. 43.

³⁶ Vgl. zu § 13b ErbStG R E 13b.5 Abs. 4 Satz 2 – 4 ErbStR; *Weinmann a.a.O.*, § 13b ErbStG Rz. 44.

³⁷ Vgl. kritisch: *Weinmann a.a.O.*, § 13b ErbStG Rz. 44 f.; bejahend: *Jülicher a.a.O.*, § 13b Rz. 70; *Geck* in Kapp/Ebeling, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, § 13b Rz. 38.

³⁸ Vgl. zu § 13b ErbStG H E 13b.6 ErbStR.

³⁹ Vgl. EuGH, Urt. v. 19.7.2012 – Rs. C-31/11, HFR 2012, 1004; *Weinmann a.a.O.*, § 13b ErbStG Rz. 44.

inländischen wirtschaftlichen Einheit oder einer wirtschaftlichen Einheit des Betriebsvermögens in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums sind.⁴⁰

Für die Bewertung des ausländischen Vermögens gelten §§ 31 i.V.m. 9 BewG entsprechend. Es ist weiterhin darauf hinzuweisen, dass der Steuerpflichtige bei ausländischen Vermögen erhöhte Mitwirkungspflichten nach § 13a Abs. 7 UStG hat.

D. Fazit

Die Einkunftsart von Lizenzgeschäften mit Filmen hängt davon ab, ob der Film erworben oder selbst hergestellt wird. Unterstellt man eine GmbH oder eine gewerblich geprägte Personengesellschaft, welche diese Einkünfte erzielt, so kann bei einer schenkweisen Übertragung der entsprechenden Beteiligungen die Begünstigungsvorschrift des § 13a i.V.m. § 13b ErbStG in Anspruch genommen werden. Voraussetzungen dabei sind allerdings das Vorliegen einer Einkünfteerzielungsabsicht und der Bezug der Beteiligungen zum Inland bzw. EU-/EWR-Raum.

⁴⁰ Vgl. *Weinmann* a.a.O., § 13b ErbStG Rz. 46.