

Erbschaftsteuerliche Behandlung von Betriebsaufspaltungsstrukturen



Dr. Bertram Layer, Steuerberater, Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz,
Andrea Seemann, Steuerberaterin, Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz

Die zum 1. Januar 2009 in Kraft getretene Erbschaftsteuerreform hat aufgrund der Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts zu einer völligen Neukonzeption der Bewertung von Unternehmensvermögen geführt.

INHALT

- I. Vorbemerkung
- II. Ausgangsfall
- III. Die erbschaftsteuerliche Begünstigung von Betriebsvermögen im Rahmen von Betriebsaufspaltungsstrukturen
 - 1. Grundsätzlich begünstigtes Vermögen
 - 2. Verwaltungsvermögen
 - 3. Rückausnahme für Betriebsaufspaltungsstrukturen
 - 4. Einschränkende Auslegung durch die Finanzverwaltung?
- IV. Ausgewählte Beispiele und deren Beurteilung im Hinblick auf die erbschaftsteuerliche Begünstigung von Betriebsaufspaltungsstrukturen
- V. Ergänzende Gestaltungsüberlegungen
 - 1. Rückforderungsrecht bei Schenkungen
 - 2. Vermietung im Konzern
 - 3. Zusammenführung von Besitz und Betriebsgesellschaft
- VI. Zusammenfassung

Keywords

Erbschaftsteuer; Verwaltungsvermögen; Verschonungsabschlag; Betriebsaufspaltung; Immobilien

I. Vorbemerkung

Die neuen Bewertungsgrundsätze von Unternehmensvermögen führen oftmals zu einer Vervielfachung der für Erbschaftsteuerzwecke anzusetzenden Unternehmenswerte. Um dennoch die Übergabe des Unternehmens in die nächste Generation zu erleichtern, wurden vom Gesetzgeber umfangreiche Begünstigungen, insbesondere sog. Verschonungsabschläge eingeführt. Deren Anwendung ist aber an eine Vielzahl von Voraussetzungen geknüpft. Unter anderem wird der Verschonungsabschlag nur für bestimmtes begünstigtes Vermögen gewährt. Für die Gewährung des Verschonungsabschlags schädlich

kann es beispielsweise sein, wenn im Unternehmen gehaltene Immobilien fremdvermietet werden. Das ist auch bei Unternehmen, die im Rahmen einer Betriebsaufspaltung als Besitz- und Betriebsgesellschaft organisiert sind, der Fall. Deshalb hat der Gesetzgeber für diese Konstellation in § 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 1a ErbStG eine Ausnahmeregelung geschaffen, die aber aufgrund ihres Wortlauts einige Fragen aufwirft. Nachfolgend soll anhand von Beispielfällen der Anwendungsbereich dieser speziell für Betriebsaufspaltungsstrukturen geschaffenen Ausnahmeregelung aufgezeigt und damit verbundene Streitfragen analysiert und kommentiert werden.

II. Ausgangsfall

Die Darstellung der erbschaftsteuerlichen Begünstigung von Betriebsaufspaltungsstrukturen erfolgt auf Grundlage des nachfolgenden Beispielfalles:

Vater A ist zu 100 % an einer Betriebs-GmbH und ebenfalls zu 100 % an der Besitz-GmbH & Co. KG beteiligt. Die Anteile an der Komplementär-GmbH werden von der Besitz-GmbH & Co. KG gehalten (sog. Einheitsgesellschaft). Vater A beabsichtigt, seine Gesellschaftsanteile an beiden Unternehmen auf sein Kind B zu übertragen (s. Abb. 1).

Die im Ausgangsfall dargestellte Struktur der Betriebsaufspaltung ist eine bei Familienunternehmen häufig anzutreffende Organisationsform.

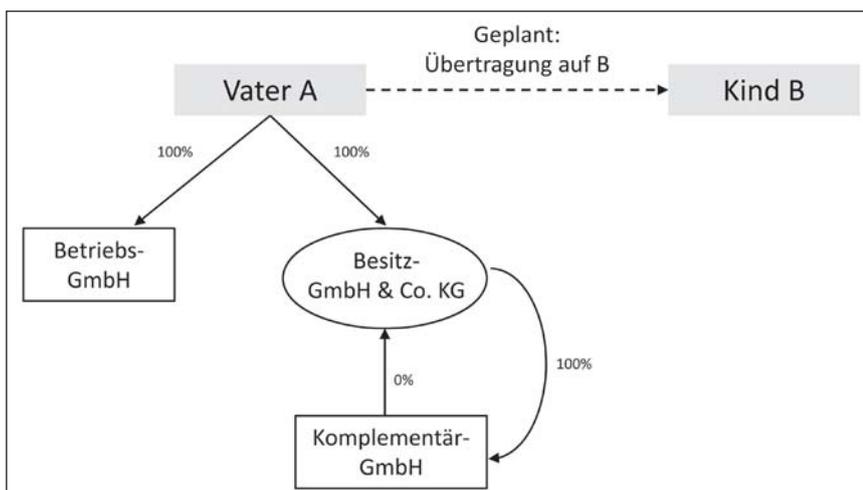


Abb. 1: Ausgangsfall

Ganz vereinfacht dargestellt liegt eine Betriebsaufspaltungsstruktur vor, wenn eine Gesellschaft oder ein Gesellschafter einem (anderen) Unternehmen, vorwiegend einer Kapitalgesellschaft, „wesentliche Betriebsgrundlagen“ zur Nutzung überlässt. Üblicherweise handelt es sich bei diesen wesentlichen Betriebsgrundlagen um Betriebsimmobilien, Maschinen, aber auch immaterielle Wirtschaftsgüter.

Vor der Erbschaftsteuerreform erfuhr die Betriebsaufspaltung im Erbschaftsteuergesetz keine besondere gesetzliche Regelung. Vielmehr wurden die damaligen Vergünstigungen für Unternehmensvermögen auch dann gewährt, wenn die gewerblich tätige oder gewerblich geprägte Gesellschaft sog. unproduktives Vermögen – wie zum Beispiel fremd vermietete Immobilien – gehalten hat. Nach der Erbschaftsteuerreform hat sich die Begünstigung von Betriebsvermögen aber grundlegend geändert.

III. Die erbschaftsteuerliche Begünstigung von Betriebsvermögen im Rahmen von Betriebsaufspaltungsstrukturen

1. Grundsätzlich begünstigtes Vermögen

Voraussetzung für die Gewährung der erbschaftsteuerlichen Begünstigungen für Betriebsvermögen ist zunächst, dass es sich um begünstigungsfähiges Vermögen handelt. Dem Grunde nach begünstigt ist gemäß § 13b Abs. 1 ErbStG die Übertragung von

- inländischem land- und forstwirtschaftlichem Vermögen (§ 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG),
- inländischem Betriebsvermögen insbesondere Gewerbebetriebe, Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile, Freiberuflerpraxen sowie Betriebsvermögen, das einer Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder

in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums dient (§ 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG),

- Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, an der der Erblasser oder Schenker mit mehr als 25 % unmittelbar beteiligt gewesen ist, wobei dies voraussetzt, dass die Gesellschaft ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland oder in einem EU-/EWR-Mitgliedstaat hat (§ 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG). Die Mindestbeteiligungsquote kann auch über den Abschluss eines Poolvertrages erreicht werden.

Betrachtet man nun den unter II. dargestellten Ausgangsfall, so kommt man zu dem Ergebnis, dass sowohl die Übertragung der Beteiligung an der Betriebs-GmbH als auch die Übertragung der Gesellschaftsanteile an der Besitz-GmbH & Co. KG dem Grunde nach erbschaftsteuerlich begünstigt ist. Da die Beteiligung an der Betriebs-GmbH Sonderbetriebsvermögen des Vaters A bei der Besitz-GmbH & Co. KG darstellt, sind die Gesellschaftsanteile einheitlich nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG als Mitunternehmeranteil begünstigungsfähig.

Hinweis

Auch eine isolierte Übertragung der Beteiligung an der Betriebs-GmbH wäre erbschaftsteuerlich begünstigungsfähig.¹ Dies würde allerdings ertragsteuerlich zu einer Entnahme der Beteiligung an der Betriebs-GmbH und damit zur Aufdeckung der stillen Reserven in den Gesellschaftsanteilen führen.

2. Verwaltungsvermögen

Als weitere Voraussetzung für die Inanspruchnahme der erbschaftsteuerlichen Begünstigungen wird gefordert, dass das grundsätzlich begünstigte Vermögen zu einem bestimmten Anteil (mind. 50 %) aus produktivem Vermögen besteht. Nicht zum pro-

duktiven Vermögen zählt das in § 13b Abs. 2 ErbStG aufgeführte Verwaltungsvermögen.

Gemäß § 13b Abs. 2 ErbStG scheidet die Begünstigung für Betriebsvermögen (Regelverschönerung) aus, wenn das Betriebsvermögen des zu übertragenden Betriebs bzw. der Gesellschaft zu mehr als 50 % aus Verwaltungsvermögen besteht. Für die Inanspruchnahme der Optionsverschönerung darf die Verwaltungsvermögensquote auf der Stufe der Obergesellschaft nicht mehr als 10 % betragen. Entgegen ursprünglicher gesetzlicher Planungen im Zuge des Jahressteuergesetzes 2010 ist es für die Optionsverschönerung weiterhin ausreichend, wenn auf der Ebene von Tochtergesellschaften eine Verwaltungsvermögensquote von 50 % eingehalten wird.²

Zum Verwaltungsvermögen gehören u.a. Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten, Beteiligungen an Kapitalgesellschaften in Höhe von 25 % oder weniger bzw. an Gesellschaften mit einer Verwaltungsvermögensquote von mehr als 50 % sowie Wertpapiere und vergleichbare Forderungen. In der Begründung zum Gesetzentwurf der Bundesregierung heißt es hierzu: „Überwiegend vermögensverwaltende Betriebe sollen allgemein von der Verschönerung ausgenommen bleiben. [...] Vermögen, das in erster Linie der weitgehend risikolosen Renditezielung dient und in der Regel weder die Schaffung von Arbeitsplätzen noch zusätzliche volkswirtschaftliche Leistungen bewirkt, wird daher nach der Zielrichtung dieses Gesetzentwurfs nicht begünstigt.“³

3. Rückausnahme für Betriebsaufspaltungsstrukturen

Nach einigem „Hin und Her“ hatte sich der Gesetzgeber doch noch

² Vgl. Wachter, DB 2010, S. 2691, S. 2694

³ Bundestag-Drucksache 16/7918, 28.1.2008, S. 35 zu Nummer 12, § 13b Abs. 2 ErbStG-E

entschlossen, das im Rahmen einer Betriebsaufspaltung vermietete Immobilienvermögen unter Einhaltung bestimmter Voraussetzungen wiederum dem begünstigten Betriebsvermögen zuzurechnen.⁴

Zur Begründung dieser Ausnahmeregelung wird im Gesetzentwurf der Bundesregierung angeführt: „Vermögensgegenstände, insbesondere Betriebsgrundstücke, die zwar nicht in das Betriebsvermögen eingelegt werden, aber dem Inhaber oder beherrschenden Gesellschafter gehören und von ihm dem Betrieb zur Nutzung überlassen sind, zählen nach den Grundsätzen der sog. Betriebsaufspaltung einkommensteuerlich zum Betriebsvermögen. Soweit sie im nutzenden Betrieb zu eigenbetrieblichen Zwecken genutzt werden und nicht an andere Nutzer weiter überlassen werden, sind sie dem begünstigten Vermögen zuzuordnen.“⁵

Zunächst sollte lediglich der Fall ausgenommen werden, dass der Erblasser oder Schenker sowohl im überlassenden als auch im nutzenden Betrieb einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen konnte. Im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens wurde die Regelung des § 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 1a ErbStG jedoch um die sogenannte „Personengruppen-Theorie“ ergänzt.⁶ Ausreichend ist also, dass der Erblasser oder Schenker allein *oder zusammen mit anderen Gesellschaftern* einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen in beiden Gesellschaften durchsetzen konnte und diese Rechtsstellung auf den Erwerber übergegangen ist.⁷ Das Wort Betriebsaufspaltung sucht man im Gesetzestext dabei vergeblich. Zudem wurden im Gesetzgebungsverfahren weitere

Ausnahmen eingeführt, sodass unter anderem die Nutzungsüberlassung innerhalb eines Konzerns gemäß § 4h EStG unschädlich ist.

Bezogen auf den zuvor geschilderten Ausgangsfall bedeutet dies, dass das Immobilienvermögen zwar an einen Dritten, die Betriebsgesellschaft, vermietet wird und somit dem Grunde nach Verwaltungsvermögen darstellen würde. Da A aber sowohl in der Betriebs-Kapitalgesellschaft als auch in der Besitz-Personengesellschaft (durch seine 100 %ige Beteiligung) einen einheitlichen Betätigungswillen durchsetzen kann und dieser im Rahmen der Übertragung auf sein Kind übergeht, ist das Immobilienvermögen aufgrund der Ausnahmeregelung für Betriebsaufspaltungsstrukturen als produktives Vermögen zu beurteilen.⁸ Ob in dieser Konstellation auch die „Konzernausnahme“ eingreift, soll nachfolgend unter Punkt V. erörtert werden.

4. Einschränkung der Auslegung durch die Finanzverwaltung?

Im Anwendungserlass vom 25.06.2009⁹ nimmt die Finanzverwaltung in Abschnitt 25 zur Grundstücksüberlassung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung Stellung. Der sehr kurz gehaltene Abschnitt verweist im Wesentlichen auf die ertragsteuerlichen Hinweise der Finanzverwaltung zur Betriebsaufspaltung. Bei genauerer Lektüre lassen sich aber überraschende Einschränkungen finden. Das Vorliegen einer kapitalistischen Betriebsaufspaltung, also die Vermietung durch eine Besitzkapitalgesellschaft an eine Betriebskapitalgesellschaft, an der erstere beherrschend beteiligt ist, soll nicht begünstigt sein.¹⁰ Eine Begünstigung käme nur dann in Betracht, wenn die Vermie-

tung innerhalb eines Konzerns erfolgt. Die Begründung hierfür scheint zu sein, dass nur eine unmittelbare Beteiligung des beherrschenden Gesellschafters oder der beherrschenden Personengruppe einen einheitlichen Betätigungswillen vermitteln kann.¹¹ Daraus wird in der Literatur gefolgert, dass nach Verwaltungsmeinung auch bei Vorliegen einer klassischen Betriebsaufspaltungsstruktur mittelbar gehaltene Beteiligungen an Personen- oder Kapitalgesellschaften nicht in die Begünstigung einbezogen werden könnten.¹² Folglich wäre eine mittelbare Beteiligung an der Betriebsgesellschaft entgegen den ertragsteuerlichen Grundsätzen¹³ nicht für die Durchsetzung eines einheitlichen Betätigungswillens ausreichend. Zwar ist es grundsätzlich angezeigt, eine Ausnahmeregelung eng auszulegen. Jedoch verbietet bereits der Wortlaut der Vorschrift eine derartige Interpretation, da dieser nur auf die Durchsetzung eines einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens abstellt.¹⁴ Zudem ist im Hinblick auf die Intention des Gesetzgebers sowie den Sinn und Zweck der Norm eine Anwendung der Vorschrift jedenfalls immer dann zu befürworten, wenn vor und nach der Übertragung eine Betriebsaufspaltung besteht und der Nachfolger sowohl an der Betriebs- als auch an der Besitzgesellschaft beteiligt ist. Bis zu einer weiteren Stellungnahme der Finanzverwaltung ist zu empfehlen in Zweifelsfällen eine verbindliche Auskunft zu stellen. Die dargestellte Auffassung der Finanzverwaltung wirft in der Praxis zudem weitere zahlreiche Fragestellungen auf, so z.B., ob es bereits schädlich sein kann, dass Grundstücke von einer Besitzpersonengesellschaft – also

4 Vgl. zu den Änderungen im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens auch Eisele, NWB S. 2008, S. 4679, S. 4683

5 Bundestag-Drucksache 16/7918, 28.1.2008, S. 36 zu Nummer 12, § 13b Abs. 2 ErbStG-E

6 Bundestag-Drucksache 16/11107, 26.11.2008, S. 11 zu Nummer 12, § 13b Abs. 2 ErbStG-E

7 Vgl. auch H 15.7 (6) „Personengruppentheorie“ EStH 2009

8 Hinsichtlich der Fragestellung, ob die Grundstücke sich im zivilrechtlichen Eigentum des Gesellschafters befinden müssen vgl. Punkt IV Beispiel 1

9 AEERbSt, BStBl I 2009, S. 713ff

10 Vgl. AEERbSt, Abschn. 25 Abs. 1 S. 6, 1. Hs., BStBl I 2009, S. 713; zur kapitalistischen Betriebsaufspaltung Wacker, in: L. Schmidt, Kommentar zum EStG, 30. Auflage 2011, § 15, Rn. 863

11 Vgl. AEERbSt, Abschn. 25 Abs. 1 S. 6 2. Hs., BStBl I 2009, S. 713ff.

12 Vgl. Riedel, in: Daragan/Halaczinsky/Riedel, Praxiskommentar ErbStG und BewG, 2010, § 13b, Rn. 153; a.A. Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher, Kommentar zum ErbStG, § 13b, Rn. 249;

13 Vgl. H 15.7 (6) „Mittelbare Beteiligung“ EStH 2009, die gemäß AEERbSt, Abschn. 25 Abs. 1 S. 4 und H 25 anzuwenden sein sollen

14 Vgl. zur Kritik auch Wälzholz, DStR 2009, S. 1605, S. 1610

nicht unmittelbar vom Gesellschafter der Betriebsgesellschaft – gehalten werden. Bei dieser Sichtweise würde die im Ausgangsfall dargestellte typische Betriebsaufspaltungsstruktur nicht unter die Ausnahmeregelung fallen und damit die Vorschrift in den meisten Fällen ins Leere laufen.¹⁵

Im Hinblick auf den Gesetzeswortlaut ist die von der Finanzverwaltung in Abschnitt 25 des Anwendungserlasses vom 25.06.2009 getroffene weitere Aussage konsequent, wonach es nicht ausreichend ist, dass die Betriebsaufspaltung erst in der Person des Erwerbers begründet wird. Vielmehr muss der Erbe/Beschenkte in die Rechtsstellung eintreten, also die Fortführung der Betriebsaufspaltung sowohl beim Schenker/Erblasser als auch bei dem Beschenkten/Erben gewährleistet sein.¹⁶

IV. Ausgewählte Beispiele und deren Beurteilung im Hinblick auf die erbschaftsteuerliche Begünstigung von Betriebsaufspaltungsstrukturen

Bei der Frage, ob und wann im Rahmen einer Betriebsaufspaltung vermietete Grundstücke erbschaftsteuerlich zum begünstigten Vermögen zählen, gibt es zahlreiche Zweifelsfragen, die bereits in vorstehenden Punkten angeklungen sind. Anhand von weiteren Beispielen sollen nachfolgend ausgewählte erbschaftsteuerliche Fragestellungen aus der Beratungspraxis in Verbindung mit Betriebsaufspaltungsstrukturen dargestellt werden. Es wäre wünschenswert, wenn die Finanzverwaltung hierzu baldmöglichst, z.B. im Rahmen der überarbeiteten Erbschaftsteuerrichtlinien Stellung beziehen würde.

¹⁵ Vgl. hierzu auch Punkt IV Beispiel 1 und 4

¹⁶ Vgl. hinsichtlich der Übertragung auf mehrere Erwerber Punkt IV Beispiel 1

Beispiel 1: Übertragung auf eine Gruppe von Erwerbern

Vater A ist (wie im Ausgangsfall) zu 100 % an der Betriebs-GmbH und ebenfalls zu 100 % an der Besitz-GmbH & Co. KG beteiligt. Er möchte nun seine Anteile auf seine Kinder B und C zu gleichen Teilen übertragen.

Mit diesem auf den ersten Blick einfach zu lösenden Fall sind zwei wesentliche Fragestellungen verbunden:

Zum einen ergibt sich aus dem Gesetzeswortlaut, dass die Rechtsstellung des Vaters (Durchsetzung des einheitlichen Betätigungswillens) auf den Erwerber übergehen muss. Bei einer eng am Wortlaut orientierten Betrachtung bleibt unklar, ob auch eine Übertragung auf mehrere Erwerber begünstigt ist, insbesondere, da diese anschließend nur gemeinsam einen einheitlichen Betätigungswillen durchsetzen können und damit die Rechtsstellung des Erwerbers, also die Möglichkeit allein einen einheitlichen Betätigungswillen durchzusetzen, nicht übergeht.

Unter Hinweis auf die zuvor zitierte Gesetzesbegründung ist es das Ziel der Ausnahmeregelung, im Rahmen einer Betriebsaufspaltung vermietete Grundstücke nicht als Verwaltungsvermögen einzuordnen. Diesem Ziel würde Rechnung getragen, wenn die Begünstigung auch dann gewährt wird, wenn nach der Übertragung die Betriebsaufspaltung fortbesteht. Nicht entscheidend kann es dagegen sein, ob diese durch einen oder mehrere Erwerber als Personengruppe fortgeführt wird.¹⁷

In dem vorstehend geschilderten Fall werden die Grundstücke von A nicht unmittelbar in seinem zivilrechtlichen Eigentum, sondern von einer Personengesellschaft gehalten, an der A zu 100 % und eine Komplementär-GmbH zu 0 % beteiligt sind. Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist

¹⁷ Für eine weitere Auslegung auch Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher, Komm. z. ErbStG, § 13b, Rn. 248

eine unmittelbare Beteiligung notwendig, um einen einheitlichen Betätigungswillen durchsetzen zu können.¹⁸ Hieraus könnte man schließen, dass bereits die „Zwischenschaltung“ einer Personengesellschaft schädlich ist. Auch die Lektüre der Gesetzesbegründung trägt nicht zur Klärung bei. Darin heißt es, dass die Grundstücke „dem Inhaber oder beherrschenden Gesellschafter gehören und von ihm dem Betrieb zur Nutzung überlassen“¹⁹ werden müssen. Später wird jedoch von einem einheitlichen Betätigungswillen im „Besitz- und Betriebsunternehmen“²⁰ gesprochen, so dass man eine solche Einschränkung nicht mit der Gesetzesbegründung rechtfertigen kann. Zudem würde die Regelung bei dieser Auslegung bis auf wenige Ausnahmen ins Leere gehen und eben gerade nicht die typischen Fälle der Betriebsaufspaltung erfassen.

Beispiel 2: Aufstockung der Beteiligung ohne Wechsel der Beherrschung

Vater A ist zu 70 % an der Betriebs-GmbH und zu 80 % an der Besitz-GmbH & Co. KG beteiligt. Sein einziger Sohn B ist zu 30 % an der Betriebs-GmbH und zu 20 % an der Besitz-GmbH & Co. KG beteiligt. Es liegt damit eine Betriebsaufspaltung vor. Nun möchte der Vater weitere 20 % der Anteile an der Besitz-GmbH & Co. KG und weitere 10% der Anteile an der Betriebs-GmbH auf seinen Sohn übertragen, um die Beteiligung seines Sohnes aufzustocken und zudem einen Gleichlauf der Beteiligungsverhältnisse zwischen Besitz- und Betriebsgesellschaft zu erreichen.

Unklar ist zunächst, ob der Sohn eine beherrschende Stellung (wie sein Vater) erhalten muss, um in „die

¹⁸ AEErbSt Abschnitt 25 Abs. 1 S. 62. Hs., BStBl I, S. 713

¹⁹ Bundestag-Drucksache 16/7918, S. 36, 28.1.2008 zu Nummer 12, § 13b Abs. 2 ErbStG-E

²⁰ Bundestag-Drucksache 16/11107, 26.11.2008, S. 11 zu Nummer 12, § 13b Abs. 2 ErbStG-E

Rechtsstellung des Schenkers“ einzutreten. Ob es ausreicht, dass der Sohn nun (wie bisher) mit einem weiteren Gesellschafter (seinem Vater) eine Personengruppe bildet, ist nicht geklärt.

Aus dem Gesetzeswortlaut „in die Rechtsstellung eintreten“ könnte man entnehmen, dass die Beherrschung beider Gesellschaften nunmehr vom Erwerber ggf. zusammen mit weiteren Gesellschaftern ausgehen muss und somit eine Übertragung von Anteilen, die ihm keine mit der Position des Schenkers bzw. Erblassers vergleichbare Stellung vermitteln, keinen Eintritt in die Rechtsstellung des Schenkers/Erblassers zur Folge haben würde. Diese restriktive Auslegung ist im Hinblick auf die Gesetzesintention abzulehnen.²¹

Diskutiert werden kann ferner, ob der Sohn nur dann in die Rechtsstellung seines Vaters eintreten kann, wenn er eine gleichlaufende Beteiligung sowohl an der Betriebs- als auch an der Besitzgesellschaft erhält. In der Kommentarliteratur wird mit Hinweis auf den Anwendungserlass zumindest gefordert, dass Anteile an beiden Gesellschaften übertragen werden müssen.²²

Nach dem Sinn und Zweck der gesetzlichen Regelung muss es ausreichend sein, dass auch nach der Übertragung die Betriebsaufspaltung fortbesteht und der Erwerber an beiden Gesellschaften beteiligt ist. Dies wäre in dem vorliegenden Fall selbst dann erfüllt, wenn A nur eine Beteiligung an der Betriebs- oder Besitzgesellschaft auf seinen Sohn B übertragen würde.

21 Für eine weite Auslegung auch Riedel, in: Daragan/Halaczinsky/Riedel, Praxiskommentar ErbStG und BewG, 2010, § 13b, Rn. 154; a.A. wohl Moench/Albrecht, Erbschaftsteuer, 2. Auflage 2009, Rn. 860

22 Vgl. Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher, Komm. z. ErbStG, § 13b, Rn. 248; Geck, in: Kapp/Ebeling, Komm. z. ErbStG, § 13b, Rn. 102; Riedel, in: Daragan/Halaczinsky/Riedel, Praxiskommentar ErbStG und BewG, 2010, § 13b, Rn. 154

Beispiel 3: Übertragung unter Nießbrauchsvorbehalt

Vater A ist zu 100 % an der Betriebs-GmbH und zu 100 % an der Besitz-GmbH & Co. KG beteiligt. A möchte seine Anteile an sein Kind B unter Nießbrauchsvorbehalt übertragen. Soweit möglich, verbleiben die Stimmrechte für die laufenden Geschäfte beim Vater A.

Da A beide Gesellschaften durch sein Stimmrecht für die laufenden Geschäfte weiterhin beherrschen kann, ist unklar, ob sein Kind B in die Rechtsstellung des A hinsichtlich der Ausübung eines einheitlichen Betätigungswillens eintreten kann. Bei enger Auslegung des Wortlautes der Norm könnte man dies entsprechend den vorstehenden Ausführungen in Frage stellen. In der Literatur wird hingegen zu Recht vertreten, dass eine Übertragung unter Nießbrauchsvorbehalt der Begünstigung nicht entgegensteht, soweit dadurch die Betriebsaufspaltung nicht beeinträchtigt wird.²³

Beispiel 4: Mittelbare Beteiligungen

Die Geschwister A, B, C und D sind jeweils zu gleichen Teilen an der Betriebs-GmbH und an der Besitz-OHG beteiligt. Die Beteiligung an der Betriebsgesellschaft wird über eine Zwischenholding in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG gehalten. Es liegt ertragsteuerlich eine Betriebsaufspaltung vor.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist für die Frage, ob ein einheitlicher Betätigungswille in der Besitz- und Betriebsgesellschaft durchgesetzt werden kann, ausschließlich die unmittelbare Beteiligung maßgeblich. In der Kommentarliteratur wird daraus gefolgert, dass diese Aussage nicht nur für die sog. kapitalistische Betriebsaufspaltung, sondern auch

23 Vgl. Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher, Komm. z. ErbStG, § 13b, Rn. 253; Riedel, in: Daragan/Halaczinsky/Riedel, Praxiskommentar ErbStG und BewG, 2010, § 13b, Rn. 154

bei klassischen Betriebsaufspaltungsstrukturen gilt. Damit wäre im obigen Fall durch Zwischenschaltung einer Holding eine Begünstigung der Besitzgesellschaft nicht im Rahmen der Ausnahmeregelung für die Betriebsaufspaltung möglich, sondern lediglich, wenn ein Konzern nach § 4h EStG vorliegen würde.²⁴ Dies ist allerdings in vorstehendem Beispiel nicht der Fall.

Aus dem Gesetzeswortlaut lässt sich nicht ableiten, dass lediglich eine unmittelbare Beteiligung einen einheitlichen Betätigungswillen vermitteln kann. Auch aus den ertragsteuerlichen Grundsätzen der Betriebsaufspaltung ergibt sich keine derartige Einschränkung,²⁵ sodass diese restriktive Auffassung weder eine Stütze im Gesetz findet noch durch die Grundsätze der Betriebsaufspaltung begründbar ist.

V. Ergänzende Gestaltungsüberlegungen

1. Rückforderungsrecht bei Schenkungen

Aus den vorab dargestellten Beispielfällen wird ersichtlich, dass die Begünstigung des im Rahmen einer Betriebsaufspaltung vermieteten Immobilienvermögens (noch) mit zahlreichen Fragestellungen und Unsicherheiten verbunden ist. Nicht nur aus diesem Grund ist zu empfehlen, die Übertragung im Rahmen der sogenannten vorweggenommenen Erbfolge mit einem Rückforderungsrecht für den Fall zu versehen, dass die erbschaftsteuerliche Begünstigung nicht gewährt wird bzw. durch Verletzung der Nachversteuerungstatbestände eine Nachversteuerung erfolgt. Wird das Geschenkte sodann zurückgefordert, so erlischt die Schenkungsteuer gemäß § 29 Nr. 1

24 Siehe zur Vermittlung im Konzern auch die Ausführungen unter V.2.

25 Nicht abschließend geklärt ist dies allerdings für den Fall einer mittelbar gehaltenen Beteiligung an der Besitzgesellschaft; vgl. Stuhmann, in: Blümich, Komm. z. EStG, § 15, Rn. 613

ErbStG rückwirkend. Durch Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen, Unterschreiten der Lohnsumme, Betriebsaufgabe (auch im Rahmen der Insolvenz) oder Überentnahmen kann es ebenfalls zu einer erheblichen Nachversteuerung des schenkweise übertragenen Unternehmensvermögens kommen. Aus diesem Grund sollte sich der Schenker regelmäßig eine Rückforderungsmöglichkeit vorbehalten, die ihm erlaubt, das Geschenke bei Überschreiten einer bestimmten Schenkungsteuerbelastung zurückzufordern. Die Schenkungsteuer erlischt in diesem Fall gemäß § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.

2. Vermietung im Konzern

Gehören sowohl die überlassende Besitzgesellschaft als auch die nutzende Betriebsgesellschaft zu einem Konzern im Sinne des § 4h EStG, so liegt – unabhängig davon, ob eine Betriebsaufspaltung gegeben ist – keine Vermietung an einen Dritten vor. Das vermietete Immobilienvermögen zählt damit nicht zum schädlichen Verwaltungsvermögen. Ein Konzern ist anzunehmen, wenn entweder die Gesellschaften in einem Konzernabschluss konsolidiert werden oder konsolidiert werden könnten oder die Geschäfts- und Finanzpolitik einheitlich bestimmt werden kann (sogenannter Gleichordnungskonzern). Dabei kann an der Konzernspitze auch eine natürliche Person stehen, die die Anteile im Privatvermögen hält. Diese benötigt in beiden Gesellschaften eine Beteiligung von mindestens 50 %, um die Geschäftspolitik beider Gesellschaften beherrschen zu können.²⁶ Ein Konzern soll aber dann nicht vorliegen, wenn im Rahmen einer Betriebsaufspaltung die Besitzgesellschaft lediglich durch Anwendung der Grundsätze der Betriebsaufspaltung als gewerblich angesehen wird.²⁷ Ist die Besitzper-

sonengesellschaft hingegen gewerblich geprägt, was die Rechtsform einer GmbH & Co. KG voraussetzen würde, stellt sie einen Betrieb i.S.d. Zinsschrankenregelung unabhängig vom Vorliegen einer Betriebsaufspaltung dar.²⁸ Daher ist zumindest aus erbschaftsteuerlichen Aspekten zu überlegen, die Besitzgesellschaft als gewerblich geprägte Gesellschaft zu führen.

3. Zusammenführung von Besitz- und Betriebsgesellschaft

Möglicherweise führen die vielen offenen Fragen in Verbindung mit der erbschaftsteuerlichen Vergünstigung von Betriebsvermögen zu der Überlegung, die Besitz- und die Betriebsgesellschaft wieder zu einem Rechtsträger zusammenzuführen, z.B. durch eine Verschmelzung der Betriebs- und der Besitzgesellschaft. Dabei sind aber im Einzelfall ertragsteuerliche und grunderwerbsteuerliche Aspekte zu berücksichtigen. Wird die Betriebsgesellschaft als Kapitalgesellschaft geführt, gelten im Falle einer Verschmelzung der Betriebsgesellschaft auf die Besitzgesellschaft die thesaurierten Gewinne als ausgeschüttet und führen somit zu einkommensteuerlichen Belastungen. Hingegen entsteht bei einer Verschmelzung der Besitzgesellschaft auf die Betriebsgesellschaft Grunderwerbsteuer.²⁹ Somit dürfte die Zusammenführung von Betriebs- und Besitzgesellschaft nur in Ausnahmefällen eine geeignete Strategie sein, um drohenden erbschaftsteuerlichen Belastungen zu entgehen.

VI. Zusammenfassung

Die erbschaftsteuerliche Begünstigung für Betriebsvermögen gilt auch für die im Rahmen einer Betriebsaufspaltung durch die Besitzgesellschaft

an die Betriebsgesellschaft vermieteten Grundstücke. Kann der Erblasser bzw. Schenker alleine oder gemeinsam mit weiteren Gesellschaftern einen einheitlichen Betätigungswillen in beiden Gesellschaften durchsetzen und geht diese Rechtsstellung auf den Beschenkten bzw. den Erben über, kann unter Einhaltung der Nachversteuerungsfristen auch für die Besitzgesellschaft eine 85 %ige oder gar 100 %ige Freistellung von der Erbschaftsteuer beansprucht werden. In diesem Zusammenhang stellen sich allerdings zahlreiche noch offene Fragen. So ist es ungeklärt, ob eine mittelbare Beteiligung an einem Grundstück oder an der Betriebsgesellschaft aus der Begünstigung auszunehmen ist, ob eine Übertragung auf lediglich einen oder auch mehrere Erwerber erfolgen kann, ob zwingend eine gleichlaufende Beteiligung an der Betriebs- und an der Besitzgesellschaft übertragen werden muss oder ob es ausreicht, dass die Betriebsaufspaltung fortbesteht. Auch die Schenkung eines Teilanteils oder die Übertragung unter Nießbrauchsvorbehalt führt zu erbschaftsteuerlichen Zweifelsfragen. Die Familienunternehmen, die die Organisationsform der Betriebsaufspaltung gewählt haben, sind daher im Rahmen der Nachfolgeplanung mit erheblichen erbschaftsteuerlichen Unsicherheiten belastet. Von Seiten der Finanzverwaltung wäre deshalb – auch im Hinblick auf die Intention der gesetzlichen Regelung – eine Klarstellung wünschenswert, dass die erbschaftsteuerliche Begünstigung für Grundstücke, die im Rahmen einer Betriebsaufspaltung vermietet werden, insbesondere immer dann zur Anwendung gelangt, wenn vor und nach der Übertragung eine Betriebsaufspaltung im ertragsteuerlichen Sinne besteht und der Erwerber Teil der Personengruppe ist, die die Betriebs- und Besitzgesellschaft beherrschen kann. Auch sollte für erbschaftsteuerliche Zwecke eine mittelbare Beteiligung am Besitz- und Betriebsunternehmen ausreichend sein.

26 Heuermann, in: Blümich, Komm. z. EStG, § 4h, Rn. 69

27 Vgl. BMF-Schreiben vom 4. Juli 2008, BStBl. I 2008, S. 718, Rn. 63

28 Vgl. BMF-Schreiben vom 4. Juli 2008, BStBl. I 2008, S. 718, Rn. 5; Förster, in: Gosch, Komm. z. KStG, 2. Auflage 2009, § 4h EStG, Rn. 175

29 § 6a GrEStG greift regelmäßig nicht ein.

Familie, Vermögen und Leistung im Einklang!

NEU ab Juni 2011!



ISSN 2191-9828

2011, Erscheinungsweise: 2-monatlich, jeweils zum Anfang eines geraden Monats, 36 Seiten, Format A4, geheftet, Jahresabonnement 189,- €

Erscheinungstermin: 3.6.2011

Kostenloses Info-Portal >

www.betrifft-unternehmen.de

Familienunternehmen und Stiftungen (FuS)

Recht, Management, Familie und Vermögen

In Familienunternehmen und Stiftungen ergeben sich spezielle Fragestellungen, die an die Familienunternehmer selbst wie auch an deren Berater hohe fachliche Anforderungen stellen. Viele Lösungen erfordern im Kern einen interdisziplinären und ganzheitlichen Ansatz.

Die FuS schließt nun die bisherige Lücke im Zeitschriftenumfeld. Sie bietet vernetzte Fachinformationen aus den Bereichen Recht, Familie, Management und Vermögen. Sie setzt damit an der Schnittstelle zwischen Recht, Steuern, Ökonomie und Psychologie an. So wird es für Sie als Berater oder Unternehmer möglich, für das Wirtschaftsmandat oder das eigene Unternehmen schnell und kompetent effiziente Lösungen zu entwickeln.

Aktuelle Aufsätze ermöglichen Ihnen einen schnellen Überblick und Praxisreports vermitteln Ihnen Beratungskompetenz aus aktuellen Fällen. Die praxisrelevante Kommentierung von Leitsätzen bietet Ihnen eine kompakte Rechtsprechungsübersicht. Die moderne mediale Gestaltung der FuS sichert hohen Lesekomfort und Nutzwert, z.B. durch eine angebundenen Online-Rechtsprechungsdatenbank für vertiefende Recherchen.

AUS DEM INHALT

- Aktuelle Aufsätze für den schnellen Überblick zu Themen in Familienunternehmen und Stiftungen
- Abstracts und Vertiefungshinweise
- Praxisreports zu Recht, Steuern, Familie, Management und Vermögen
- Rechtsprechung in Leitsätzen – kurz kommentiert
- Aktuelles aus der Branche, Tipps und Termine
- Rechtsprechungsdatenbank per Quicklink

Werden Sie jetzt FuS-Abonnent!

Sichern Sie sich eine unserer attraktiven Prämie für ein Jahresabonnement oder testen Sie das 3 für 2 Kennenlern-Abo.



**Bundesanzeiger
Verlag**

Recht
vielseitig!

BESTELLSCHEIN

- ▶ im Fensterkuvert einsenden
- ▶ per Fax an (0221) 9 76 68-288
- ▶ www.bundesanzeiger-verlag.de
- ▶ in jeder Fachbuchhandlung

Bundesanzeiger Verlag
Postfach 10 05 34
50445 Köln



Prämie Nr. 1

KRUPS Nescafé Dolce Gusto „Fontana“
Rot (4704592) oder Weiß (4704576)

- 15 bar Pumpendruck: Mit automatischer Druckregulierung für perfekten Milchschaum
- Aluminium Thermoblock mit Edelstahl Verkleidung: Kein Vorheizen, keine Wartezeiten
- Exklusives und sauberes Kapselsystem



Prämie Nr. 2

GARMIN Navigationsgerät (4724992)

- 3,5 Zoll (8,9 cm) helles Display, kontraststark und entspiegelt
- Garmin City Navigator Kartenmaterial für Deutschland und die Alpenregion (F, I, CH, A) intern vorinstalliert
- TMC kompatibel zum Anschluss eines Garmin Verkehrsfunkempfängers für dynamische Routenführung



Prämie Nr. 3

Der Besserschein 90 € (3602771)

- Suchen Sie sich Ihre Wunschprämie einfach selbst aus
- Stöbern Sie in aller Ruhe in dem Besserschein-Onlineshop
- Einlösen des BESSERSCHEINS unter: www.der-besserschein.de

Jahresabonnement plus Prämie!



Ja, ich möchte die Zeitschrift „FuS – Familienunternehmen und Stiftungen“ direkt im Jahresabonnement für 189,- €* bestellen.

Als Dankeschön erhalte ich Prämie Nr.

Sie bekommen die Prämie zugesendet, nachdem die Zahlung des Jahresabonnementspreises bei uns eingegangen ist.

3 für 2 Kennenlern-Abonnement!



Ja, ich möchte das Kennenlern-Abo

**3 zum Preis von
2 Ausgaben** für nur
65,- €* bestellen.

ABSENDER:

Firma

Name, Vorname

Straße, Nr.

PLZ, Ort

Telefon

Fax

E-Mail



Datum, Unterschrift

* inkl. MwSt. und Versandkosten (deutschlandweit)

KENNELNERN-ABO 3 FÜR 2:

Wenn ich das Produkt darüber hinaus regelmäßig beziehen möchte, brauche ich nichts weiter zu unternehmen. Das reguläre Abonnement des Produktes beginnt dann mit der nächsten Ausgabe zum Jahresabonnementspreis inkl. gesetzlich geltender MwSt. und Versandkosten (deutschlandweit). Wenn ich an der Lieferung weiterer Ausgaben des Produktes nicht interessiert bin, teile ich dies dem Bundesanzeiger Verlag spätestens innerhalb einer Woche nach Erhalt der dritten Ausgabe mit.

VERBRAUCHERSCHUTZHINWEIS:

Diese Bestellung kann innerhalb von 4 Wochen nach Absendung ohne Begründung schriftlich oder in anderer Textform bei der Bundesanzeiger Verlagsges. mbH., Amsterdamer Str. 192, 50735 Köln, widerrufen werden. Zur Fristwahrung genügt die rechtzeitige Absendung des Widerrufs innerhalb dieses Zeitraumes. Der Widerruf verpflichtet zur Rücksendung der Ware, Beschädigung der Ware verpflichtet zum Kauf.

Ihre Daten sind bei uns in sicheren Händen! Informationen zu unseren AGB und Datenschutzbestimmungen finden Sie unter www.bundesanzeiger-verlag.de.

Ihre Bundesanzeiger Verlagsgesellschaft mbH.

WA-Nr. 11002126



**Bundesanzeiger
Verlag**

**Recht
vielseitig!**